



UNIVERZITA PAVLA JOZEFA ŠAFÁRIKA V KOŠICIACH
PRÁVNICKÁ FAKULTA

HODNOTENIE

DÔKAZOV

V DAŇOVOM
PRÁVE

JOZEF SÁBO



Košice 2020

HODNOTENIE DÔKAZOV V DAŇOVOM PRÁVE

UNIVERZITA PAVLA JOZEFA ŠAFÁRIKA V KOŠICIACH

Právnická fakulta

Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie



**HODNOTENIE DÔKAZOV
V
DAŇOVOM PRÁVE**

Jozef Sábo

Košice 2020

Vzor citácie: SÁBO, J.: *Hodnotenie dôkazov v daňovom práve*. Košice: ŠafárikPress, 2020. ISBN 978-80-8152-880-4

Táto vedecká monografia vznikla ako výstup z riešenia grantovej úlohy projektu APVV č.16-0160 „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia).

Hodnotenie dôkazov v daňovom práve

Vedecká monografia

© 2020 Jozef Sábó

Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie

Právnická fakulta, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach

Vedecký redaktor:

Prof. h.c. prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc.

Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie

Právnická fakulta, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach

Recenzenti:

doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD.

Katedra finančného práva

Právnická fakulta, Univerzita Komenského v Bratislave

doc. JUDr. Ing. Michal Radvan, Ph.D.

Katedra finančného práva a národného hospodárstva

Právnická fakulta, Masarykova univerzita

doc. JUDr. Miroslav Štrkolec, PhD.

Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie

Právnická fakulta, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach

Všetky práva vyhradené. Toto dielo ani žiadnu jeho časť nemožno reprodukovat', ukladať do informačných systémov alebo inak rozširovať bez súhlasu majiteľov autorských práv.

Za odbornú a jazykovú stránku publikácie zodpovedá autor. Rukopis neprešiel redakčnou ani jazykovou úpravou.

Umiestnenie: <https://unibook.upjs.sk/sk/>

Dostupné od: 2.9.2020

DOI: <https://doi.org/10.33542/HDD2020-881-1>

ISBN 978-80-8152-880-4 (tlačená publikácia)

ISBN 978-80-8152-881-1 (e-publikácia)

Venované mojim rodičom a manželke

Obsah

Predslov	8
Zoznam skratiek.....	10
Zoznam tabuliek	11
Zoznam diagramov	11
Úvod: Význam hodnotenia dôkazov pre boj s daňovými únikmi	12
Časť I. Pojem pravdy v daňovom práve.....	15
1. Hodnotenie dôkazov v práve a právo v hodnotení dôkazov.....	16
1.1. Hodnotenie dôkazov a jeho vzťah k hmotno-právnym normám.....	16
1.2. Objektívne limity poznania v práve	20
1.3. Prekonávanie limitov poznania v daňovom práve.....	34
2. Metodologické východiská hodnotenia dôkazov	63
2.1. Pojmové vymedzenie hodnotenia dôkazov	63
2.2. Postupnosť hodnotenia dôkazov	78
2.3. Hodnotenie individuálnych dôkazov	85
2.4. Hodnotenie na mase dôkazov	104
Časť II. Štandardy hodnotenia dôkazov	120
1. Prístupy založené na vizuálnom usporiadaní poznatkov.....	124
2. Argumentačné prístupy k hodnoteniu dôkazov	138
2.1. Argumentačné schémy a argumentačné diagramy	142
2.2. Chyby vyskytujúce sa vo vzťahu k argumentácii.....	155
3. Pravdepodobnostné prístupy k hodnoteniu dôkazov	160
3.1. Pravdepodobnosť: všeobecné východiská	161
3.2. Pravdepodobnosť a individuálne dôkazy.....	170
3.3. Pravdepodobnosť a masa dôkazov	177
3.4. Logické chyby vyskytujúce sa pri pravdepodobnosti.....	184

4. Príbehové prístupky k hodnoteniu dôkazov.....	190
4.1. Štruktúra príbehov	192
4.2. Kvalita príbehov	212
Záver.....	217
Resumé	219
Použité zdroje	221
Vecný register.....	235

Predslov

Povaha pravdy bola a naďalej zostáva kľúčovou otázkou, s ktorou je konfrontované ľudské poznanie. S vývojom chápania pravdy v práve sa spája posun v uvažovaní o zdrojoch poznania. V minulosti sa pravda v súdnom procese „nachádzala“: prísahou, ordálom alebo súbojom. „V tomto čase prakticky neexistovalo použitie dôkazov v právnom procese, pričom vo väčšine prípadov bol verdikt ponechaný na *judicium dei* (rozsudok boží)“.¹

Žiaľ ľudské schopnosti nevykazujú atribút vševedúcnosti a ľudské poznávanie je vždy do určitej miery skreslené a obmedzené. Preto pri hľadaní pravdy v práve sa orgán aplikujúci právo musí opierať o iné nástroje než je vyššou mocou zjavená pravda. Bolo by chybou považovať poznávanie skutkových okolností za triviálny aspekt aplikácie práva. Rovnako ako vo výklade práva² aj v rovine skutkových otázok sa vyskytujú tzv. „*hard cases*“ (ťažké prípady). Jedná sa o taký stav skutkových okolností alebo dôkaznej situácie, pri ktorom je prijatie skutkového záveru orgánom aplikujúcim právo veľmi zložitá.

V obmedzených hraniciach ľudského poznania možno vidieť určitý paradox fungovania práva a to, že ak nikdy nie je možné úplne spoznať pravdu o povahe skutočnosti (objektívna realita stojaca mimo právnych noriem býva označovaná aj ako svet kauzálny³), potom ako je možné pristúpiť k individuálnej aplikácii právnej normy na konkrétny prípad? Praktická aplikácia práva je vzdialená od situácie z detektívnych románov, kedy nadaný detektív len silou svojej mysle odhalí zložitú sieť skutkových dejov

¹ SCHUM, D.: *The Evidential Foundations of Probabilistic Reasoning*. Evanston: Northwestern University Press, 1994. s. 57

² K tomu napríklad MELZER, F. *Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009.

³ GERLICH, K.: *Skutkové zjištění a právní posouzení v řízení soudním*. Praha: Orbis Praha, 1934. s. 15.

a jednoznačne určí páchatel'a určitého činu. V závere detektívneho románu sa konfrontovaný páchatel' ku svojmu činu vždy prizná (často svoje priznanie zakončí zlostnou poznámkou - v prípade detektívnych príbehov Hercula Poirota počastuje slávneho detektíva vyhlásením „*ak by ste sa do toho nemiešali, nikto by ma neodhalil, vy odporný Francúz.*“). Priznanie podozrivého na konci detektívnych románov preukazuje správnosť skutkových záverov detektíva. Čitateľ detektívneho románu by reagoval inak, ak by k takémuto katarznému koncu v podobe priznania páchatel'a nedošlo. Bol by si čitateľ detektívneho románu skutočne aj v takom prípade istý, že slávny detektív odhalil správneho páchatel'a?

S určitou dávkou nadhľadu sa môžeme opýtať sami seba odkiaľ berieme istotu, že slávny Hercul Poirot⁴ za sebou nezanechal celý rad justičných omylov? Týmto Vás pozývame na cestu hľadania pravdy v daňovom práve a hľadania pravdy daňovým právom.

Košice - Spišská Nová Ves, jún 2020.

autor

⁴ Hercul Poirot bol zvolený len ako demonštratívny príklad detektíva bez záujmu na znižovaní kvality detektívnych románov od spisovateľky Agatha Christie.

Zoznam skratiek

CMR	nákladný list podľa Dohovoru č. 11/1975 Zb. o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave (CMR)
DP	zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
EÚ	Európska Únia
LR	likelihood ratio
NSS	Nejvyšší správni súd
NS SR	Najvyšší súd Slovenskej republiky
ObZ	zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov
OZ	zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov
SBSoud	Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu
SD EÚ	Súdny dvor Európskej Únie
TZ	zákon č. 300/2005 Z.z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov
TP	zákon č. 301/2005 Z. z. Trestný poriadok v znení neskorších predpisov
ÚS	Ústavný súd Slovenskej republiky
ZoDPH	zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov
ZoDP	zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov
ZoZ	zákon č. 382/2004 Z. z. o znalcoch, tlmočníkoch a prekladateľoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov

Zoznam tabuliek

Tabuľka 1	98
Tabuľka 2	132
Tabuľka 3	133
Tabuľka 4	136
Tabuľka 5	144
Tabuľka 6	149
Tabuľka 7	162
Tabuľka 8	169

Zoznam diagramov

Diagram 1	72
Diagram 2	107
Diagram 3	109
Diagram 4	114
Diagram 5	119
Diagram 6	134
Diagram 8	137
Diagram 9	147
Diagram 10	150
Diagram 11	154
Diagram 12	196
Diagram 13	199

Zoznam vzorcov

Vzorec 1	165
Vzorec 2	166
Vzorec 3	167
Vzorec 4	168
Vzorec 5	168
Vzorec 6	168

Úvod: Význam hodnotenia dôkazov pre boj s daňovými únikmi

K výskumu problematiky daňových únikov nás viedlo viacero dôvodov. Prvým je to, že zlepšenie pochopenia hodnotenia dôkazov môže slúžiť pre uľahčenie a zefektívnenie činnosti správcov dane a druhostupňových orgánov. V súčasnosti správcovia dane disponujú viacerými nástrojmi pre boj s daňovými únikmi. Z pohľadu aplikácie práva sa často jedná o daňové inštitúty majúce svoj pôvod v rozhodovacej činnosti SD EÚ alebo vyplývajúce zo sekundárneho práva EÚ. Z týchto vieme spomenúť napríklad doktrínu zneužitia práva⁵, oprávnenie správcu dane odmietnuť priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty⁶, oprávnenie správcu dane nepriznať oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri intra-komunitárnom dodaní⁷ alebo regulatívne mechanizmy ako je ručenie za daň (§ 69b ZoDPH).⁸ Negatívne zásahy do právneho postavenia daňových subjektov týmito daňovo-právnymi mechanizmami boja proti daňovým únikom vyvažuje SD EÚ požiadavkou ich aplikácie v súlade s princípom proporcionality. Takto SD EÚ obmedzil použitie opatrení zasahujúcich do právneho postavenia daňového subjektu na prípady zavineného konania daňových subjektov.

Vo všeobecnosti je správa daní založená na prerozdelení objektívneho dôkazného bremena tak, že vo väčšine prípadov zaťažuje daňové subjekty (§ 24 DP). Na základe rozhodovacej činnosti SD EÚ došlo k prerozdeleniu dôkazného bremena ohľadom preukazovania vedomej účasti daňového

⁵ rozhodnutie SD EÚ vo veci C-255/02 - Halifax and Others, ECLI:EU:C:2006:121 a vo veci C-196/04 - Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, ECLI:EU:C:2006:544.

⁶ rozhodnutie SD EÚ vo veci C-439/04 – Kittel, ECLI:EU:C:2006:446.

⁷ rozhodnutie SD EÚ vo veci C-285/09 - R., ECLI:EU:C:2010:742.

⁸ K tomu pozri ŠTRKOLEC, M.: *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2017. s. 80 a nasl.

subjektu na daňovom úniku z daňového subjektu na správcu dane.⁹ Tieto skutočnosti vytvárajú tlak na zamestnancov správcov dane, ktorý, spolu s vysokou pracovnou záťažou môže rezultovať vo vadách dokazovania pri správe daní. V prípade, že sa správcovi dane nepodarí preukázať, že vo veci došlo k predpokladom pre použitie zvoleného mechanizmu na boj proti daňovým únikom - musí príslušné daňové oprávnenie daňovému subjektu priznať. Uvedené môže v konečnom dôsledku znamenať negatívny zásah do príjmov verejných rozpočtov. Korektné pochopenie a uplatňovanie hodnotenia dôkazov má teda napomôcť, prostredníctvom posilnenia efektivity správy daní, k ochrane fiskálnych záujmov Slovenskej republiky. Druhým dôvodom, pre ktorý považujeme skúmanie hodnotenia dôkazov za významné pre daňové právo, je hľadisko ďalšieho budúceho posilnenia vážnosti daňového práva ako samostatného právneho odvetvia¹⁰ v spoločnosti. Je možné súhlasiť so záverom, že kvalita daňovo právnej regulácie priamo ovplyvňuje konanie daňových subjektov. „Kvalitná daňovo-právna regulácia, kvalitná v zmysle základných požiadaviek na obsahové a formálne náležitosti daňových predpisov (jasnosť a jednoznačnosť vyjadrenia daňových povinností a daňovej terminológie, súlad právneho a spisovného jazyka, dostatočná legisvakačná doba, právna istota daňových subjektov, zachovanie aspoň relatívnej daňovej spravodlivosti, nadväznosť/ súlad daňových predpisov s normami iných

⁹ rozhodnutie SD EÚ vo veciach C-80/11 - Mahagében a Dávid, ECLI:EU:C:2012:373.

¹⁰ Postavenie daňového práva ako samostatného právneho odvetvia v právnom poriadku na Slovensku identifikovala tzv. košická škola daňového práva. V tejto súvislosti pozri: BABČÁK, V.: *Rozvoj daňového práva na Slovensku*. In: Pocta prof. JUDr. Milanu Bakešovi, DrSc., k 70. narodeninám. Praha: Leges, 2009, s. 22-29.; BABČÁK, V.: *Daňové právo a jeho miesto v právnom poriadku*. In: Teoretické a legislatívne otázky práva II : zborník príspevkov z vedeckej konferencie konanej pri príležitosti 30. výročia Právnickej fakulty : Košice 2003. Košice : Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2003. ISBN 80-7097-532-6. s. 71-86.; BUJŇÁKOVÁ, M. – KANÁRIK, I.: *Daňové právo v systéme práva Slovenskej republiky*. In Notitiaenovae facultatis iuridicae. Banská Bystrica: Právnická Fakulta UMB, 2002, s. 20-24.

právnych odvetví, najmä Obchodného zákonníka, motivácia k plneniu daňových povinností atď.), totiž prispieva k plynulému a bezproblémovému podnikaniu, minimálne sa nestáva zárodkom pre daňové podvody, daňové úniky alebo vyhýbanie sa daňovej povinnosti.“¹¹ V zhode s uvedeným sme presvedčení, že poznanie hodnotenia dôkazov môže viesť k predchádzaniu chýb v právnej úvahe správcu dane. Uvedené prispieje k zvýšenému rešpektovaniu daňového práva adresátmi právnych noriem a môže mať pozitívny vplyv z hľadiska fiskálnej funkcie daní. Skvalitnenie hodnotenia dôkazov môže takto nepriamo napomáhať posilneniu auto-aplikácie daňového práva daňovými subjektmi. „Pokiaľ ide o metódu autoaplikácie daňového práva, za východisko možno považovať, že na rozdiel od iných právnych procesov (napr. správne konanie, trestné konanie), sa mnohé procesy v rámci správy daní uskutočňujú bez priamej mocenskej interakcie daňového subjektu a orgánu daňovej správy.“¹² Posledný dôvod, pre ktorý sme sa rozhodli zaoberať problematikou hodnotenia dôkazov je osobný. Táto monografia sa bude venovať otázkam, ktoré si autor opakovane kládol. Preto sa monografia bude snažiť poskytnúť aspoň parciálne odpovede na otázky pravdy v práve a úlohu, ktorú pri jej objasňovaní zohráva hodnotenie dôkazov.

¹¹ BABČÁK, V.: *Zamyslenie sa nad daňovou politikou (Slovenska/EÚ) z hľadiska jej vplyvu na daňové subjekty*. In: III. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRAVA „Pozitívna a negatívna stimulácia štátu v oblasti zdaňovania“ Recenzovaný zborník vedeckých prác. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2019. s. 26.

¹² ŠTRKOLEC, M.: *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2017. s. 20.

Časť I. Pojem pravdy v daňovom práve

1. Hodnotenie dôkazov v práve a právo v hodnotení dôkazov

1.1. Hodnotenie dôkazov a jeho vzťah k hmotno-právnym normám

Právo je normatívnym systémom a v objektívnom zmysle je z veľkej časti súborom všeobecných pravidiel správania vyjadrených normatívnou modalitou príkazov, zákazov a dovoľení. „Ak spoločenský poriadok (*social order*) – ako právny poriadok prikáže konanie prostredníctvom stanovenia sankcie v prípade opačného konania, uvedené možno charakterizovať, že v prípade určitého konania stanovená sankcia *musí byť* (*ought to*) vykonaná.“¹³ „Rozdiel medzi *musí byť* (*ought to*)/ *je* (*is*) je to, že výraz *musí byť* reguluje fakty, ktoré z pohľadu práva „*sú*“.“¹⁴ V Kelsenovskej dichotómii sa takto možno spýtať, na základe čoho je možné použiť všeobecnú právnu normu v konkrétnej situácii - spojiť to čo *musí byť* s tým čo *je*, a teda ako dosiahnuť konkrétne správanie v kauzálnom svete adresátom právnej normy? V jazykovej štruktúre hmotno-právných noriem možno identifikovať pojmy, ktoré nie sú logickými konštantami ani logickými spojkami. Tieto pojmy odkazujú na objekty alebo javy, ktoré sa vyskytujú v objektívnej realite. Príkladom si uveďme kúpnu zmluvu: podľa § 588 OZ *z kúpnej zmluvy vznikne predávajúcemu povinnosť predmet kúpy, kupujúcemu odovzdať a kupujúcemu povinnosť predmet kúpy prevziať a zaplatiť zaň predávajúcemu dohodnutú cenu*. Citovaná norma obsahuje viacero skutkových výrazov: „odovzdanie“, „prevzatie“, „predmet kúpy“, „zaplatenie“. Ďalším príkladom môže byť vymedzenie zdaniteľného obchodu v podobe dodania tovaru: podľa § 8 ods. 1 ZoDPH *je dodaním tovaru prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník*. Skutkovým výrazom je tu pojem: *hmotný majetok*. Skutkové výrazy sú výrazy, ktoré sú v bežnom jazyku používané na opísanie každodennej

¹³ KELSEN, H.: *Pure theory of Law*. New Jersey: The Lawbook Exchange, Ltd, 2008. s. 23.

¹⁴ LADAVAC, N. B.: *Sein and Sollen, "Is" and "Ought" and the Problem of Normativity in Hans Kelsen*. In: *The Normative Force of the Factual Legal Philosophy Between Is and Ought*. Berlin: Springer, 2019. s. 31.

životnej skúsenosti. Preto aj ich výklad je v prvom rade gramatickým výkladom s poukazom na bežné jazykové použitie týchto výrazov. V prípade, že je riziko, že skutkový výraz vo svojom gramatickom význame nepokrýva všetky ciele objekty kauzálneho sveta, je možné tento výraz upresniť legálnou definíciou. Takto pri zdaniteľnom plnení vo forme dodania majetku sú hmotným majetkom *hnuteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely*. Napriek tomu, že sa často pri skutkových výrazoch jedná o jednoslovné výrazy, význam, ktorý im priradíme determinuje ako vymedzíme množinu objektov alebo javov, ktoré majú pod takéto výrazy spadať. V daňovom práve skutkové výrazy zohrávajú zásadnú úlohu pri vymedzení predmetu a základu dane. Uvedené je obzvlášť významné¹⁵ nielen pri štátnych daniach, ale aj pre ukladanie majetkových daní na miestnej úrovni.¹⁶

Všeobecne platí, že množina môže byť vymedzená vymenovaním svojich členov alebo určitou podmienkou.¹⁷ Môžeme si predstaviť množinu všetkých čísel väčších ako dva. Aj keď konkrétne neuvedieme, ktoré čísla túto množinu tvoria, vždy budeme vedieť pri jednotlivých číslach povedať, či do danej množiny patria alebo nie. Rovnako to je aj so skutkovými výrazmi, podľa ktorých po priradení ich významu, vieme selektovať objekty a javy vo vonkajšom svete, ktoré spadajú do rozsahu určitej normy. Množina objektov môže byť vymedzená aj negatívne. Napríklad podľa § 9 ods. 1 ZoDPH *dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru*. „Ľudské konanie nepatrí do sveta normatívneho, ale výhradne do sveta kauzálneho. Preto vystupuje v právnej norme skutková podstata ako jav

¹⁵ K tomu porovnaj KARFÍKOVÁ, M. a kol.: *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2018.

¹⁶ K tomu pozri RADVAN, M. *Zdanění majetku v Evropě*. – 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2007; taktiež VARTAŠOVÁ, A. – ČERVENÁ, K.: *Views on Quality of Tax Regulation in the Slovak Republic (Focused on Real Property Taxation)*. Praha: Leges, 2019.

¹⁷ CARNAP, R.: *Význam a nevyhnutnosť*. Bratislava: KALIGRAM, 2005. s. 36

kauzálneho sveta do tejto normy ako pojem dosadený.“¹⁸ V tomto kontexte je význam pojmu skutková podstata teda myslený ako súbor skutkových výrazov použitých v ľubovoľnej právnej norme/ách. Väčšinou pojem skutková podstata je používaný v trestnom práve, avšak vo svojom všeobecnom vymedzení sa vyskytuje vo všetkých právnych odvetviach.

Podľa objektov, ktoré determinuje význam skutkových výrazov v prvom rade rozpoznávame tie časti okolitého sveta, ktoré majú väzbu na aplikáciu právnej normy (resp. na ktoré je právna norma aplikovaná). Napríklad v prípade, že uzatvoríme kúpnu zmluvu, v ktorej dostatočne presne nevyvedieme predmet kúpy, takáto kúpna zmluva bude neplatná. Jej neplatnosť však nebude založená na tom, že by snád' nemal mať kupujúci normatívnu povinnosť za predmet kúpy zaplatiť, alebo predávajúci nemal povinnosť previesť vlastníctvo k veci, ale preto, že nevieme v reálnom svete stotožniť, na akú vec sa má táto povinnosť vzťahovať. Na uvedenom je zrejmé, že skutkové výrazy sú v konštrukcii a aplikácii právnej normy rovnako dôležité ako jej normatívna časť. Ak hovoríme o aplikovaní právnej normy, rozumieme tým, vo väčšine prípadov, odvodenie právneho následku z právnej normy abjudikujúcim orgánom na základe jeho skutkových zistení.

Uvedené nevyklučuje, aby právo konštruovalo aj objekty, ktoré majú výhradne normatívnu povahu a objekty vo vonkajšom svete slúžia iba na ich reprezentovanie. V prípade, ak uzatvoríme kúpnu zmluvu táto je normatívnou konštrukciou, papier a slová na ňom zachytené (prípadne zvukové vlny v prípade ústnych zmlúv) slúžia len pre reprezentovanie tohto normatívneho objektu v objektívnej realite. Rovnako tak obchodná spoločnosť je iba normatívnou konštrukciou, pričom v objektívnej realite je

¹⁸ GERLICH, K.: *Skutkové zistení a právni posoudzení v řízení soudním*. Praha: Orbis Praha, 1934. s. 15

reprezentovaná zápisom v obchodnom registri (prípadne ďalšími atribútmi, ktoré musí vykazovať).

Objekty, ktoré reprezentujú takéto normatívne konštrukcie môžu slúžiť ako predmet skutkových tvrdení, a teda spadajú pod hodnotenie dôkazov v práve. Na druhú stranu, závery o povahe normatívnych konštrukcií a normatívnych modalít spadajú pod právne závery (napr. neplatnosť zmluvy, neplatnosť obchodnej spoločnosti, určenie či sa jedná alebo nejedná o solidárny záväzok a pod). Nie je vylúčené, aby sme sa v práve stretli aj s výrazmi, ktoré sú normatívne konštrukcie nevyžadujúce žiadne prepojenie na objektívnu realitu. Väčšinou sa jedná o výrazy v kompetenčných normách (napríklad o pojem „*právomoc*“). Príkladom je § 6 ods. 1 DP *na správu daní je vecne príslušný správca dane podľa osobitných predpisov. Ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú, ktorý správca dane je vecne príslušný, na správu daní je vecne príslušný daňový úrad.* Skutkové výrazy zakotvujú právne normy v objektívnej realite. Hodnotenie dôkazov je spôsob racionálneho zdôvodnenia vzťahu medzi právnou normou a objektívnou realitou prostredníctvom stotožnenia objektu spadajúceho do rozsahu skutkového výrazu. Z uvedeného je zrejmé, že hodnotenie dôkazov vytvára spojenie medzi hmotno-právnou daňovou normou a skutkovou okolnosťou daňovej veci.

„Princíp jednotnosti procesného rozhodovania príslušného orgánu pri správe daní má vyjadriť skutočnosť, že napriek existencii daňového konania, osobitných daňových konaní, daňového exekučného konania a ďalších rôznych procesných postupov príslušného orgánu nie je narušená celistvosť a jednotnosť výkonu správy daní.“¹⁹ V hodnotení dôkazov správcom dane takto vidíme vyjadrenie **princípu jednotnosti procesného rozhodovania príslušného orgánu v daňovej veci.**

¹⁹ BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019. s. 452.

1. 2. Objektívne limity poznania v práve

Právo vo svojom vzťahu voči objektívnej realite naráža na limity, s ktorými je možné (skutočne) spoznať okolitý svet. Vo všeobecnosti platí, že objekty, ktoré sa nachádzajú mimo nášho vedomia v objektívnej realite nepoznávame priamo, ale len prostredníctvom informácii, ktoré o objekte získame. Každá informácia je temporálne determinovaná, teda viaže sa ku určitému konkrétnemu momentu. Takto máme informácie o minulom stave objektu, súčasnom stave objektu, alebo predpokladanom stave objektu, ktorý má objekt získať v budúcnosti. Z týchto informácii si vytvárame mentálny obraz o realite okolo nás, o objektoch, javoch a vzťahoch, ktoré sa vo svete vyskytujú. Tento obraz je však len projekciou našich mentálnych záverov o tom, ako má podľa nás svet v určitom časovom momente vyzerat'/akú má povahu.

Hodnotenie stavu sveta v takejto podobe je súčasťou nášho každodenného života. Ak nájdeme teplú varnú kanvicu predpokladáme, že niekto si v nej varil vodu. Ak v smetnom koši nájdeme obal od čaju, budeme predpokladať, že niekto si varil vodu na čaj. Považujeme za bežné to, že hodnotíme svet okolo seba a v zásade každodenne formulujeme skutkové závery. Tieto skutkové závery sú nevyhnutné aj pre právo. Z dôvodu, že objekty a javy vo vonkajšom svete nespoznávame priamo, nevieme ich ani priamo podraďovať pod právnu normu.

Predmetom subsumpcie nie sú teda samotné hmotné objekty, ale skutkové závery, ktoré majú podobu myšlienkovvej konštrukcie. Vytváranie skutkových záverov v procese aplikácie práva sa označuje ako hodnotenie dôkazov. Hodnotenie dôkazov je spojenie skutkových predpokladov s dôkazmi a medzi sebou navzájom, tak aby sme na ich základe ustálili skutkový záver (k tomu pozri podkapitolu 2.1. v I. časti) Je potrebné si uvedomiť, že napr. ani kamerový záznam prípadne iný digitálny záznam nemusí predstavovať vždy pravdivý obraz o minulej udalosti (napr. v

prípade, ak by došlo k sfaľšovaniu takéhoto kamerového záznamu). Poznanie minulosti je obmedzené vlastnou skúsenosťou, je nepriame (teda sprostredkované na základe určitých senzoričských informácií) a neúplné. Obdobne Russel uvádza, že „vec známa z každodenného života pozostáva zo zväzku vnímateľných kvalít, ktoré patria rôznym zmyslom, no podľa predpokladu koexistujú v spoločnej časti priestoru.“²⁰ Uvedené sprostredkované vnímanie reality zapríčiňuje určitý objektívny limit poznania, ktorý maximálne možno (nie len) v práve dosiahnuť. V tomto smere možno plne súhlasiť so záverom, podľa ktorého „Žiadna skutková okolnosť, ktorá nastala v minulosti, sa totiž spravidla nedá preukázať s absolútnou istotou tak, ako to od sťažovateľky žiadali všeobecné súdy. Dôkazné bremeno kladené na účastníka konania nesmie byť neprímerané, lebo v opačnom prípade nemožno konanie ako celok považovať za spravodlivé.“²¹

Napriek tomu je v ľuďoch zakorenené hlboké presvedčenie o tom, že udalosti majú určitý konkrétny nezameniteľný kauzálny priebeh. Uvedené nás vedie k záveru, že nemôže nastať situácia, aby určitá udalosť zároveň nastala aj nenastala alebo, že určitá udalosť nastala rôznymi spôsobmi súčasne. Na uvedené Locke uviedol absurdný príklad vody, ktorá je zároveň teplá aj studená.²² Rovnako tak „z pohľadu hmotného práva môžu nastať len dva prípady a to, že skutočnosti zodpovedajúce predpokladom skutkovej podstaty nastali, alebo nenastali.“²³

Na druhú stranu v procesno-právnej rovine je pojem pravdy diferencovaný na kategórie formálnej a materiálnej pravdy. Vzťah týchto kategórií ozrejmuje Šámal na dichotómii pojmov absolútna a relatívna pravda.

²⁰ RUSSEL, B.: *Analýza poznania*. Bratislava: Kalligram, 2003. s. 40.

²¹ Nález US sp.zn. I. ÚS 30/2018 zo dňa 30. januára 2019.

²² LOCKE, J. In: RUSSEL, B.: *Analýza poznania*. Bratislava: Kalligram, 2003. s. 41.

²³ ŠÁMAL, P. In: POLČÁK, R. a kol. *Elektronické dôkazy v trestním řízení* – 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2015. s. 28.

Absolútnou pravdou označuje skutočný priebeh minulých dejov, pričom relatívnou pravdou je to, čo je uvedené v rozsudku. „Zatiaľ čo v prípade materiálnej pravdy sa snažíme o pokiaľ čo najvyššiu mieru korešpondovania medzi absolútnou a relatívnou pravdou, formálna pravda je charakteristická tým, že nás pomer medzi objektívnou skutočnosťou a jej reprezentáciou nemusí zaujímať.“²⁴ Niektorí autori ponúkajú zúžené vnímanie formálnej pravdy ako „skutkových zistení, ku ktorým súd na základe zákonom upraveného postupu dospel inak ako cestou dokazovania, a o ktorých sa možno domnievať, že môžu byť v rozpore s objektívnou realitou.“²⁵ S uvedeným, zúženým chápaním formálnej pravdy, sa plne nestotožňujeme. Vychádzame pritom z toho, že s tým, čo nie je vôbec poznateľné t.j. s absolútnou pravdou nemožno prakticky pomeriavať žiaden iný súbor informácií – teda ani konštatovať, že niečo je v rozpore/ korešponduje s týmto súborom informácií.

Uvedené presvedčenie o tzv. „absolútnej“ pravde nám neponúka žiadne východisko za situácie, ak nevieme ako a či určitá udalosť nastala (teda aj v prípade, ak sa ponúka viacero možných vysvetlení ako určitý dej prebehol, je psychologické presvedčenie o tom, že existuje len jedna „pravda“ irelevantné). Naopak, presvedčenie o jedinej možnej „pravde“ o skutkových dejoch môže byť kontraproduktívne a viesť ku selektívnemu uprednostňovaniu určitých vysvetlení bez toho, aby na to bol akýkoľvek racionálny základ.

Uvedenú objektívnu bariéru poznania resp. „**objektívnu neistotu**“ je nutné odlišovať od limitov poznania skutkového stavu z dôvodov trhlín v konkrétnej dôkaznej situácii v rámci posudzovanej veci. Takéto trhliny sú prirodzenou súčasťou hodnotenia dôkazov a môžu byť vyvolané buď disharmóniou medzi vykonanými dôkazmi alebo chýbajúcim dôkazom na

²⁴ POLČÁK, R. a kol. *Elektronické důkazy v trestním řízení* – 1. vydání. Brno :Masarykova univerzita, 2015. s. 28.

²⁵ SVOBODA, K. *Dokazování*. Praha: Aspi – Wolters Kluwer, 2009. s. 19.

podporu určitých nevyhnutných skutkových predpokladov. Takto môžeme hovoriť **o konflikte v dôkaznej situácii** alebo o **medzere v dôkaznej situácii**. Prítomnosť uvedených trhlín dôkaznej situácie a existencia kvalifikovanej subjektívnej neistoty môže rezultovať v konštatovaní *non liquet* a v nutnosti použitia pravidiel o dôkaznom bremene (k tomu pozri ďalšiu podkapitulu 2.1. v I. časti). Máme za to, že z pohľadu hodnotenia dôkazov je nutné prijať radikálne stanovisko, podľa ktorého vo význame formálnej pravdy nie je podstatné to, ako a či skutočne nastal určitý dej. Uvedené je možné priblížiť si na známom myšlienkovom pokuse označovanom ako Schrödingerova mačka²⁶. V tejto metafore vystupuje mačka zatvorená v krabici, ktorá má šancu 50/50 byť otrávená. Pokiaľ je krabica zatvorená, mačka je v určitom slova zmysle „živá“ aj „mŕtva“ súčasne. Až potom, keď krabicu otvoríme a presvedčíme sa o stave mačky, mačka sa pre pozorovateľa stane živou alebo mŕtvou. Obdobne v prípade formálnej pravdy v práve spoznáme, či je mačka „mŕtva“ alebo „živá“ (teda stanovíme, čo považujeme za skutkové zistenia) až po vykonaní dokazovania na základe toho, čo konštatuje orgán abjudikujúci právo.

Existenciu objektívnej neistoty v práve nie je možné vnímať len ako negatívnu skutočnosť. Uvedené garantuje, že výsledok žiadneho právneho procesu (alebo činností vykonávaných orgánom aplikujúcim právo) nesmie byť vopred nikdy daný. V rovine trestného práva sa táto požiadavka vyjadruje aj prostredníctvom princípu prezumpcie nevinu. Máme za to, že tento princíp je len špeciálnou formuláciou všeobecného pravidla, že **o nikom nesmie byť vopred dané, ako bude rozhodnuté v jeho veci**. Neistota o skutkových otázkach sa takto transformuje do jedného z pilierov a záruk práva na spravodlivý proces. Uvedené je možné dokázať sporom. Ak by orgán aplikujúci právo vedel vopred ako v určitej veci rozhodne,

²⁶ GERRY, C. C. – BRUNO, K. M.: *THE QUANTUM DIVIDE Why Schrödinger's Cat is Either Dead or Alive*. Oxford: Oxford University Press, 2013. s. 150.

napriek tomu, že nikto z ľudí nie je „vševvedúci“, potom sa nemôže jednať o spravodlivý právny proces.

Preto je nutné pravdu v práve vymedziť na základe povahy, ktorú priznávame právu ako celku. V tomto smere možno poukázať na krátku, ale výstižnú charakteristiku práva a to, že **právo je nástroj na spravodlivé riešenie sporov.**²⁷ V tejto súvislosti je nutné podotknúť, že uvedené vymedzenie predstavuje ideál, v ktorom sa budeme dívať na objektívne právo. V konkrétnom spoločenskom vyjadrení môže právny systém na uvedený ideál ašpirovať, ale zároveň sa môže od tohto ideálu odkláňať. Vtedy hrozí, že bude právo používané „len“ ako mocenský nástroj na presadzovanie mocenských záujmov vybraných spoločenských skupín. Netreba zabúdať, že predovšetkým daňovo-právne mechanizmy môžu byť pod rúškom „spoločenskej prospešnosti“ použité na zastreté presadzovanie iných ako fiskálnych cieľov pre dobro spoločnosti ako celku. V tejto súvislosti môže záruky pred takýmto neželaným stavom poskytnúť dôsledné presadzovanie princípu daňovej spravodlivosti. Súhlasíme s tým, že „princíp daňovej spravodlivosti je základným predpokladom pre funkčnú daňovú sústavu.“²⁸

Podstatným slovom v tejto definícii je „spravodlivosť“. Tento pojem má viacero významových odtieňov, ktorým bola v odbornej literatúre venovaná rozsiahla pozornosť.²⁹ Pre účely rozboru hodnotenia dôkazov budeme spravodlivosť v práve vnímať z troch hľadísk:

- **Správnosť:** právo musí výsledky svojho fungovania prezentovať ako pravdivé a teda, že uplatnenie práva nie je svojvôľou, ale je zakotvené v reáliách okolitého sveta. „Požiadavka správnosti je

²⁷ FRANCESCO, V.: *The Judicial truth*. In: *Persona y Derecho*, 32, 1995.

²⁸ BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019. s. 53.

²⁹ Napríklad RAWLS, J.: *A Theory of Justice – revisited edition*. Cambridge: Harvard University Press, 1999.

nevyhnutným prvkom pojmu práva.“³⁰ Deklarovanie požiadavky správnosti v daňovom práve vhodne vystihuje § 2 písm. a) DP *správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov*. Správne zistenie dane je také, ktoré zodpovedá skutkovým okolnostiam daňovej veci. Obdobne podľa § 1 TP *trestný poriadok upravuje postup orgánov činných v trestnom konaní a súdov tak, aby trestné činy boli náležite zistené a ich páchatelia podľa zákona spravodlivo potrestaní*. V myslení ľudí sa často spája pojem pravdivosti v práve s efektívnym uplatnením právnej zodpovednosti voči zodpovednému právnenému subjektu. Požiadavku, aby bol právny proces vždy zakotvený v skutočnosti odzrkadľuje aj povinnosť orgánov aplikujúcich právo viesť spis, ktorý materiálne zachytáva všetky podklady postupu orgánu aplikujúceho právo. Pre kontrolu správnosti je umožnené daňovým subjektom nazeranie do spisových materiálov (§ 23 DP).

- **Univerzálnosť:** právo musí pôsobiť univerzálne, a teda musí byť aplikovateľné na každý prípad spadajúci do jeho rámca. Z pohľadu orgánu aplikujúceho právo to znamená, že je neprijateľné, aby odmietol vydať meritórne rozhodnutie len z dôvodu, že nepozná odpoveď na niektorú právnu alebo skutkovú otázku. Z univerzálnosti pôsobenia práva sa odvíja aj požiadavka, že v skutkovo obdobných prípadoch by nemali vznikať v procese aplikácie práva neodôvodnené rozdiely (podľa § 3 ods. 9 DP *správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely*). Vo vzťahu k právnym otázkam sa takto vytvoril predpoklad znalosti zákona orgánom aplikujúcim právo *iura novit curia* (možno za jedinú čiastočnú odchýlku v tomto smere je možné považovať povinnosť polozenia prejudiciálnej otázky SD EÚ

³⁰ ALEXY, R.: *Pojem a platnosť práva*. Bratislava: KALIGRAM, 2009. s. 59.

vnútroštátnym súdom).³¹ Preto abjudikujúce orgány majú právomoc vyriešiť široký okruh predbežných otázok. Pre daňové právo riešenie predbežných otázok upravuje § 22 DP.³² Na druhú stranu, predpoklad poznania skutočnosti orgánom aplikujúcim právo sa vo vzťahu ku kauzálnemu svetu nedá stanoviť. Napriek tomu univerzálnosť práva od orgánov aplikujúcich právo vyžaduje to, že ak sú splnené procesné podmienky musí byť vydané rozhodnutie bez ohľadu na to, či je možné objasniť určitú skutkovú otázku. V takom prípade nastupuje vydanie rozhodnutia v neprospech toho, na kom ohľadom uvedenej skutočnosti spočíva dôkazné bremeno.

³¹ Porovnaj Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 206/08 z 3. júla 2008: „Výklad a aplikácia práva všeobecnými súdmi musí byť v súlade s účelom základného práva na súdnu ochranu, ktorým je poskytnutie materiálnej ochrany zákonosti tak, aby bola zabezpečená spravodlivá ochrana práv a oprávnených záujmov účastníkov konania. Aplikáciou a výkladom týchto ustanovení nemožno obmedziť základné právo na súdnu ochranu v rozpore s jeho podstatou a zmyslom (pozri IV. ÚS 1/02, II. ÚS 174/04). Súčasťou základného práva na súdnu ochranu je aj právo účastníka konania, aby sa v jeho veci vykonal ústavne súladný výklad aplikovanej právnej normy, ktorá má základ v právnom poriadku Slovenskej republiky vrátane medzinárodných zmlúv, ktorými je Slovenská republika viazaná a ktoré sú súčasťou jej právneho poriadku (m. m. IV. ÚS 77/02). Ústavný súd ďalej pripomína, že ak vnútroštátny súd nepredloží prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru v konkrétnej veci, kde to bola jeho povinnosť (nielen možnosť tak urobiť), potom to môže za istých okolností zakladať zodpovednosť členského štátu za porušenie práva EÚ postupom a rozhodovaním vnútroštátneho súdu (pozri napríklad rozsudok z 30. septembra 2003 vo veci Köbler proti Rakúskej republike, C-224/01). Ústavný súd ďalej pripomína, že ak vnútroštátny súd nepredloží prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru v konkrétnej veci, kde to bola jeho povinnosť (nielen možnosť tak urobiť), potom to môže za istých okolností zakladať zodpovednosť členského štátu za porušenie práva EÚ postupom a rozhodovaním vnútroštátneho súdu (pozri napríklad rozsudok z 30. septembra 2003 vo veci C-224/0A1 - Köbler proti Rakúskej republike, ECLI:EU:C:2003:513).

³² Podľa § 22 ods. 1 DP (pozn. autora pozitívne vymedzenie) *ak sa pri správe daní vyskytne otázka, o ktorej už právoplatne rozhodol iný príslušný orgán, je správca dane takýmto rozhodnutím viazaný; inak si môže správca dane o takejto otázke urobiť úsudok alebo dať inému príslušnému orgánu podnet na začatie konania* a negatívne vymedzenie § 22 ods. 2 DP *správca dane si nemôže ako o predbežnej otázke urobiť úsudok o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin alebo priestupok, alebo o osobnom stave fyzickej osoby.*

- **Presvedčivosť:** máme za to, že riešenie určitého sporu resp. objasnenia určitej situácie nemôže byť spravodlivé, ak nie je presvedčivé. Spravodlivosť, ktorej adresáti práva neveria, nie je žiadna spravodlivosť. Právo nemôže byť pózou ani hrou na spravodlivosť, ale musí efektívne vplyvať na zmýšľanie adresátov právnych noriem. Výsledok každého právneho procesu by mal podporiť presvedčenie resp. vieru ľudí v univerzálnosť práva.

Keďže objektívnu realitu nemožno poznávať priamo a dokonale, potom pravdou v práve sú výhradne len tie skutkové závery, ktoré si právoplatne osvojí orgán aplikujúci právo - nič menej a nič viac (za predpokladu, že nedôjde k zrušeniu tohto rozhodnutia cestou mimoriadnych opravných prostriedkov). O takejto pravde v práve môžeme hovoriť ako o **praktickom štandarde pravdy**³³. Posun vo vnímaní pravdy z metafyzickej kategórie k vnímaniu pravdy ako funkčnej kategórie považujeme za jeden z najvýznamnejších pokrokov v ľudskom myslení. **Pravda v práve je racionálne zdôvodnené presvedčenie o určitej skutočnosti.**³⁴ „Cieľom dokazovania je nielen zistiť skutkový stav vecí, ktorý je v zhode so skutočnosťou, ale aj doviest' účastníkov konania a celú verejnosť k tomu, že sa zistila pravda.“³⁵ Keďže podľa nás je inherentne obmedzená väzba medzi „skutočnosťou“ a „skutkovým zistením“, za o to dôležitejší **považujeme atribút presvedčivosti v hodnotení dôkazov.** V tejto súvislosti si dovoľíme parafrázovať biblický citát z prvého listu Korint'anom: *a tak teraz ostáva pravdivosť, univerzálnosť a presvedčivosť, tieto tri, no najväčšia z nich je presvedčivosť.* V prípade, ak sú skutkové

³³ MACUR, J.: *Postmodernizmus a zjišťování skutkového stavu v civilním soudním řízení.* Brno: MU, 2001. s. 171 a nasl.

³⁴ COHEN, L. J.: *The Probable and the Provable.* Oxford: Oxford University Press, 1977. s. 151.

³⁵ JALČ, A.: *Teoretické a praktické otázky dokazovania v trestnom konaní.* Bratislava: EUROUNION spol. s.r.o., 2008. s. 15.

závery presvedčivé, potom majú pre fungovania práva rovnaký význam alebo aj vyšší než, ak by boli „len“ pravdivé.³⁶

V súlade s vyššie načrtnutými východiskami, procesné normy zakotvujú vo väčšine prípadov ako povinnú súčasť rozhodnutia odôvodnenie. Podľa § 63 ods. 5 DP v *odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.* Požiadavka presvedčivosti hodnotenia dôkazov je pri správe daní vyjadrená iba nepriamo prostredníctvom kvalitatívnych požiadaviek na obsah odôvodnenia. „Právne relevantné úvahy správcu dane pri hodnotení dôkazov sa následne premietnu do odôvodnenia rozhodnutia. V odôvodnení má správca dane povinnosť uviesť, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.“³⁷ Pre porovnanie s inými procesnými kódexami možno uviesť, že vhodnejšie túto požiadavku zachytáva § 220 ods. 2 Civilného sporového poriadku, podľa ktorého: *v odôvodnení rozsudku súd uvedie, čoho sa žalobca domáhal, aké skutočnosti tvrdil, aké dôkazy označil, aké prostriedky procesného útoku použil, ako sa vo veci vyjadril žalovaný a aké prostriedky procesnej obrany použil. Súd jasne a výstižne vysvetlí, ako posúdil podstatné skutkové tvrdenia a právne argumenty strán, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie, ktoré dôkazy vykonal, z ktorých dôkazov vychádzal a ako ich vyhodnotil, prečo nevykonal ďalšie*

³⁶ SBSoud Číslo: 11/2008 · Ročník: VI: I. *Zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů.*

³⁷ BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. s. 431.

navrhnuté dôkazy a ako vec právne posúdil, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

Osobitný problém vidíme v situáciách, kedy sa v odôvodnení rozhodnutia stretávame s formuláciami ako: „Konajúci orgán výpovedi svedka neuveril“ alebo „Tvrdenie daňového subjektu bolo iba účelovou verziou vytvorenou *ex post*“ a pod. V daných prípadoch konajúci orgán nerozhodol arbitrárne v striktnom zmysle slova a druhostupňové orgány/ sudy spravidla potvrdia takéto rozhodnutie, keďže sa konajúci orgán „*vysporiadal so všetkými dôkazmi jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti*“. Napriek tomu často nie je možné určiť, z akých dôvodov hodnotil súd dôkazy práve takým spôsobom ako ich hodnotil, alebo prečo v prípade rozporov vo výpovediach (ktoré boli v prospech aj neprospech obvineného resp. daňového subjektu) sa priklonil práve k tým skutkovým zisteniam, ktoré sú prezentované v rozhodnutí. Hlavnou úlohou hodnotenia dôkazov v práve nie je poznať abstraktnú „ideálnu“ pravdu, ale ponúknuť súbor nástrojov pomocou ktorých, môže orgán aplikujúci právo presvedčivým spôsobom zdôvodniť svoje skutkové závery.

Dosiahnutie presvedčivého rozhodnutia považujeme za hlavnú úlohu a cieľ hodnotenia dôkazov. V tejto súvislosti sa môžeme opýtať, koho má za úlohu presvedčiť orgán aplikujúci právo o „svojej“ pravde? Do úvahy pripadá viacero subjektov, na ktoré sa môže snažiť pôsobiť orgán abjudikujúci právo presvedčivosťou svojich záverov, a to:

- na účastníka príslušného procesu: avšak účastníci právneho procesu bývajú často presvedčení o svojej pravde, a preto len ťažko akceptujú skutkový záver, ktorý tejto ich osobnej predstave o pravde odporuje,
- na každého adresáta právnych noriem: ľudská populácia je zložená z jedincov, ktorí majú rozdielne povahové a inteligenčné schopnosti. Preto, ak by bol ľubovoľný jedinec konfrontovaný so skutkovými zisteniami orgánu aplikujúceho právo, nemožno očakávať, že sa

orgánu aplikujúcemu právo podarí presvedčiť každého adresáta právnych noriem o správnosti skutkových záverov,

- na väčšinu adresátov právnych noriem: áno toto je hlavná úloha práva, presvedčiť väčšinu adresátov právnych noriem o správnosti, teda aj spravodlivosti fungovania práva. Takúto „ľudovú“ presvedčivosť však nemožno povýšiť na jediný atribút pravdivosti v práve. Ako historické varovanie slúžia monsterprocesy, ktorých hlavným cieľom bolo práve vyvolanie pocitu presvedčenia o spravodlivom potrestaní spoločenských „nepriateľov.“ Jednalo sa o inscenované procesy, v ktorých bolo vopred dané ako bude vo veci rozhodnuté, pričom obvinení boli inštruovaní a prinútení výkonnou mocou k priznaniam ku rôznym vymysleným skutkom. Tieto procesy boli naaranžované do najmenších detailov a boli obdobou desivého divadelného predstavenia s ľudskými osudmi v hlavnej úlohe. Často boli tieto procesy prenášané rozhlasom alebo televíziou, aby bol umocnený ich dopad na väčšinu obyvateľstva.³⁸

Preto nemožno uvažovať o väčšine adresátov právnych noriem ako o beztvarej mase jednotlivcov, ktorí sú náchylní uveriť prednesenej informácii ako keby sa jednalo o bežných divákov určitého divadelného predstavenia. Vhodnejšie sa javí k uvedenému pristupovať z pohľadu určitej abstrakcie: „racionálneho diváka“. Takýto pomyselný **racionálny divák** má viacero vlastností:

³⁸ Porovnaj prvý výsluch obžalovaného Rudolfa Slánskeho pred súdom: „Otázka sudcu: „Obvinený Slánsky, postavte sa pred mikrofón. Ste vinný zo štyroch prednesených bodov obžaloby?“ Rudolf Slánsky: „Áno.“ Sudca: „Prvý zločin je špionáž.“ Rudolf Slánsky: „Áno.“ Sudca: „Vlastizrada.“ Rudolf Slánsky: „Áno.“ Sudca: „Sabotáž.“ Rudolf Slánsky: „Áno.“ Sudca: „Vojenská zrada.“ Rudolf Slánsky: „Áno.““ (pozn. autora 11 odsúdení k trestu smrti boli popravení dňa 3. decembra 1952). *Proceedings of the Trials of Slansky*, et. al. in Prague, Czechoslovakia. November 20-27. 1952 as broadcasted by Czechoslovak Home Service.

- vyznačuje sa všeobecne akceptovanými (racionálnymi) vedomosťami o fungovaní sveta a medziľudských vzťahov,
- vyznačuje sa kritickým zmysľaním založeným na logickom uvažovaní,
- disponuje najväčším rozsahom vedomostí o odborných otázkach, ktoré sa v posudzovanej veci vyskytujú.

Máme za to, že hodnotenie dôkazov by malo vyvolať presvedčenie o správnosti skutkových záverov u racionálneho diváka. Dosahovanie presvedčivosti v práve by preto malo prezentovať úplné, racionálne a vnútorne bezrosporné zhodnotenia skutkovej situácie za použitia tých najmodernejších vedeckých metód (pokiaľ sa týka odborných otázok, ktoré je potrebné týmito metódami preveriť). V prípade, ak orgán aplikujúci právo svojim hodnotením dôkazov môže presvedčiť pomyselného racionálneho diváka, potom možno očakávať, že sa mu podarí presvedčiť väčšinu spoločnosti.

Okrem subjektov práva možno uvažovať o presvedčivosti voči iným orgánom aplikujúcim právo. Teda možno uvažovať o presvedčivosti voči:

- orgánu, ktorý preskúmava skutkové závery iného orgánu (napr. v rámci konania o odvolaní). Napriek nášmu ideálu racionálneho diváka, v praktickej rovine postačuje, aby boli skutkové zistenia dostatočne presvedčivé pre tie osoby, ktoré majú právomoc ich preskúmavať - teda potvrdzovať, meniť alebo ich rušiť. Akonáhle dôjde k akceptovaniu skutkových záverov týmito orgánmi, potom sa stávajú definitívnymi, a rovnako ako právoplatné rozhodnutia, v zásade nezmeniteľnými. Skutkové zistenia sa týmto z pohľadu všetkých praktických kritérií stávajú pravdou v práve. Úloha druhostupňového orgánu je preto obzvlášť významná, keďže práve on by mal vystupovať ako racionálny divák, a tým zastupovať celú spoločnosť pri kontrole hodnotenia dôkazov orgánom prvého stupňa.

- orgánu, ktorý má vynútiť splnenie rozhodnutia, ktoré bolo výsledkom procesu hodnotenia dôkazov. Dosiachnutie presvedčivosti vo vzťahu k tomuto orgánu nie je nevyhnutné a možno ho označiť až za nežiadúce. Jediným atribútom rozhodnutia, ktorý má byť podstatný pre orgán vynucujúci jeho splnenie (napr. pre správcu dane počas daňovej exekúcie) je výrok rozhodnutia, ktorého právne následky sa majú výkonom rozhodnutia dosiahnuť. Pre efektívne fungovanie práva je nevyhnutné oddeliť funkciu orgánov, ktoré abjudikujú vec a funkciu orgánov, ktoré vymáhajú splnenie záverov orgánov abjudikujúcich právo použitím donucovacej štátnej moci. Nevyhnutne sa nemusí jednať o dva samostatné štátne orgány, iba ich funkcia pri nútenom výkone rozhodnutia musí byť oddelená. Preto považujeme za správny názor, podľa ktorého daňové konanie a daňové exekučné konanie predstavujú „dva relatívne samostatné a rovnocenné druhy právneho procesu. Daňové konanie a daňové exekučné konanie sú súčasne dve relatívne samostatné časti výkonu správy daní.“³⁹ Orgány vymáhajúce vykonateľné rozhodnutie majú mať iba minimálnu možnosť opätovne preverovať skutkové závery abjudikujúcich orgánov, ktoré rozhodnutie vydali (v hraničných prípadoch môže jednotlivec odmietnuť vykonať určitý morálne závadný pokyn/ individuálny právny akt. Avšak takýto postoj je záležitosťou osobného svedomia a nie nastavenia fungovania systému orgánov disponujúcich štátnou mocou).

Samozrejme nemožno predpokladať, že by v každom jednotlivom prípade orgány abdikujúce právo dosiahli pomyselný ideál úrovne presvedčivého formulovania skutkových zistení, alebo že by sa mu v rôznych veciach priblížili v rovnakej miere. Kľúčovou pre praktickú úroveň pravdy v práve je jej systémový charakter - teda aj keď v jednotlivých prípadoch môže dôjsť k pochybeniu, vo väčšine prípadov tomu tak nesmie byť (nie len

³⁹ BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. s. 595.

v podobe tzv. „justičného omylu,“ ale najmä vo vadách odôvodnenia skutkových zistení).

Porovnanie počtu prípadov, kedy dochádza k chybám v hodnotení dôkazov s tými, ktoré sú na úrovni praktickej presvedčivosti, ponúka obraz o fungovaní a nastavení právneho systému. Odhaľovanie chýb v hodnotení dôkazov je problematické z viacerých dôvodov:

- vymedzenie chyby priamo závisí od konceptov, ktoré pre posudzovanie kvality hodnotenia dôkazov používame. V tomto kontexte možno poukázať na výrok, že „*Krása je v oku pozorovateľa*“. Preto aj chyba v hodnotení dôkazov/odôvodnení skutkových zistení je chybou len vtedy, ak ju za takú identifikujeme v rámci kritérií, ktoré sme pre hodnotenie dôkazov použili,
- zistenia v práve sú v zásade nemenné. Preukázanie toho, že malo dôjsť k inému priebehu skutku ako tomu, ktorý bol vymedzený v právoplatných skutkových zisteniach, je obzvlášť náročné (i keď túto možnosť ponúka inštitút obnovy konania⁴⁰, jej reálne naplnenie je skôr zriedkavé). Napriek tomu, ak sa podarí takúto situáciu nastoliť, identifikuje to predchádzajúce vyvrátené skutkové zistenia ako tzv. „justičný omyl“. Máme za to, že sa jedná o najzávažnejšie zlyhanie v aplikácii práva.

⁴⁰ Podľa § 75 DP : (1)*Daňové konanie ukončené právoplatným rozhodnutím, okrem rozhodnutia, ktorým sa rozhodnutie zmenilo alebo zrušilo mimo odvolacieho konania podľa § 77 ods. 3, sa obnoví na návrh účastníka konania alebo z úradnej moci, len ak a) vyšli najavo nové skutočnosti alebo dôkazy, ktoré mohli mať podstatný vplyv na výrok rozhodnutia a nemohli sa v konaní uplatniť bez zavinienia účastníka konania, b) rozhodnutie bolo vydané na základe dôkazov, ktoré sa ukázali ako nepravdivé, alebo rozhodnutie sa dosiahlo trestným činom, c) rozhodnutie záviselo od posúdenia predbežnej otázky, o ktorej príslušný orgán rozhodol inak.*

Okrídlený výraz v tejto súvislosti hovorí, že je lepšie: „oslobodiť 10 vinníkov, než odsúdiť jedného nevinného.“⁴¹ Avšak na záver si možno položiť kacírsku otázku a to, či je pre fungovanie práva ako celku lepšie oslobodiť 1000, 10 000 alebo 1000 000 vinníkov než odsúdiť jedného nevinného? Striktné dodržiavanie tejto požiadavky *in extremis* by zamedzilo riadnemu fungovaniu práva a mohlo by vyvolať zrútenie právneho systému. Z uvedeného je zrejmé, že právo resp. konkrétny jednotlivec vystupujúci v pozícii orgánu abjudikujúceho právo musí nevyhnutne na seba prevziať aj riziko nesprávneho skutkového zistenia.

1.3. Prekonávanie limitov poznania v daňovom práve

Ako sme uviedli v predchádzajúcej podkapitole, v práve je vždy poznanie pravdy spojené s inherentnou objektívnou neistotou o minulom stave objektívnej reality. Na druhú stranu, prekonanie tejto neistoty (nie jej úplným odstránením, ale nadobudnutím pevného presvedčenia o určitej skutočnosti) je nevyhnutnou podmienkou fungovania právnych procesov. K uvedenému smerujú dva prístupy, ktoré sa vzájomne dopĺňajú. Prvým je nadobudnutie vnútorného presvedčenia na základe myšlienkového procesu v podobe hodnotenia dôkazov. Druhým je zavedenie procesných inštitútov, ktorých funkciou je preklenutie objektívnej neistoty v práve. Tieto procesné inštitúty majú zabezpečiť vydanie presvedčivého rozhodnutia aj vtedy, ak nie je možné preklenúť neistotu o podobe skutkového stavu. V práve možno za tieto inštitúty považovať:

- zásadu voľného hodnotenia dôkazov;
- objektívnu povinnosť uvádzať pravdivé skutočnosti pri výpovedi pred orgánom aplikujúcim právo;
- inštitút objektívneho dôkazného bremena;

⁴¹ „Uvedený pomer 10:1 sa označuje aj ako Blackstonov pomer (*Blackstone ratio*) podľa britského právnika Williama Blackstona“ VOLOKH, A.: *n Guilty Men*. In: 146 *University of Pennsylvania Law Review* 173 (1997).

- postup určovania dane podľa pomôcok;
- zvýhodnenia osoby spolupracujúcej s orgánom aplikujúcim právo na objasňovaní skutkových okolností veci (alebo dohadovanie sa o pravde v práve).

Zásada voľného hodnotenia dôkazov

Voľné hodnotenie dôkazov je niekedy stotožňované so subjektívnou teóriou miery dôkazov. „Tento prístup kladie pri hodnotení dôkazov dôraz na subjektívne presvedčenie sudcu o tom, že skutkový dej sa stal tak, ako to vyplýva z vykonaných dôkazov.“⁴² „Naopak, pri uplatnení princípu legálnej dôkaznej teórie nie je ponechaný priestor súdu na voľné hodnotenie dôkazov, ale zákonodarca stanoví dôkaznú silu jednotlivých dôkazných prostriedkov.“⁴³ Žiaden dôkaz nemá v súčasnosti predpísanú dôkaznú silu.⁴⁴ Teda zákonom požadovaná dôkazná *sila ex ante* je v súčasných procesných predpisoch vylúčená. Napriek tomu pri hodnotení dôkazov majú isté dôkazy väčší vplyv na naše skutkové závery ako iné dôkazy. Napr. svedok, ktorý videl, ako obvinený vystrelil na svoju obeť má pri hodnotení väčší význam ako svedok, ktorý videl, že obvinený odchádza z domu o určitom čase pred tým, ako sa mal stať skutok. V procese hodnotenia dôkazov teda majú dôkazy rozdielny vplyv na to, aké závery je možné o určitej skutočnosti urobiť. Dôkazy takto získavajú vlastnú rozdielnú dôkaznú silu, ktorú im pripisujeme *ex post* v rámci procesu hodnotenia dôkazov. Táto dôkazná sila je relatívna, keďže závisí od vzťahu medzi samotnými dôkazmi a rovnako tak o vzťahu dôkazu k skutočnosti, ktorá má byť na základe dôkazu preukázaná.

⁴² SVOBODA, K. *Dokazování*. Praha: Aspi – Wolters Kluwer, 2009, s. 45.

⁴³ CHRAPKOVÁ, L.: *DOKAZOVANIE V OBČIANSKOM SÚDNOM KONANÍ(ČESKO-SLOVENSKO-NEMECKÁ KOMPARÁCIA*. Univerzita Karlova v Prahe, Právnická fakulta, 2010 - Dizertačná práca. s. 37.

⁴⁴ Porovnaj VERNARSKÝ, M.: *Procesné zásady daňového konania*. 2. aktualizované a doplnené vydanie. Košice: UPJŠ, 2013

V daňovom práve je zásada voľného hodnotenia dôkazov vyjadrená v prvej časti § 3 ods. 3 *DP správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo*. Plne sa možno stotožniť so záverom, že „pri správe daní dochádza k rôznym procesným situáciám, s množstvom rôznych dôkazných prostriedkov, a z tohto dôvodu zákon poskytuje správcovi dane plnú možnosť zohľadniť všetky okolnosti, ktoré boli zistené v konkrétnych procesných podmienkach.“⁴⁵ Prostredníctvom **záruky voľného hodnotenia dôkazov môže byť objektívna neistota v práve nahradená subjektívnou istotou o určitom skutkovom závere v daňovej veci**. Týmto sa stiera objektívna neistota v práve obdobne ako pri matematickom zaokrúhlení čísla, kedy sa pre orgán aplikujúci právo reziduálna objektívnej miera pochybností stáva bezvýznamnou.

Okrem uvedeného, pri správe daní *správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely* (§ 3 ods. 9 DP). Uvedené nezakladá zásah do voľného hodnotenia dôkazov pri správe daní, ale požaduje od správcu dane riadne odôvodnenie odklonu pri rozhodovaní v obdobných situáciách. Cieľ zákonodarcu dosiahnuť zjednotenie rozhodovacích procesov správcu dane možno hodnotiť ako pozitívnu snahu o dosiahnutie jednak presvedčivosti a jednak univerzálnosti hodnotenia dôkazov pri správe daní. Dosiahnutie tohto cieľa sa míňa účinku z dvoch dôvodov. Prvým je samotné formulovanie príslušnej zásady. Je potrebné podotknúť, že pojem “skutkovo zhodné prípady“ je v tejto súvislosti právny oxymoron. Žiadne dve daňové veci nie sú skutkovo zhodné. Ak by boli, muselo by byť konanie o jednej zo „skutkovo zhodných prípadov“ z dôvodu prekážky *litispendencie* resp. z dôvodu prekážky skoršie vydaného rozhodnutia zastavené (§ 62 ods. 1

⁴⁵ BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019. s. 455.

písm. f) DP). Preto je potrebné *de lege ferenda* zmeniť príslušnú formuláciu zákona na „skutkovo obdobné prípady“. Druhým dôvodom, pre ktoré sa mňa efektívite cit. ust. DP je skutočnosť, že daňové subjekty nemajú možnosť overiť ako správca dane rozhodol v skutkovo obdobnom prípade. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky nevytvára žiadnu „zbierku“ svojich rozhodnutí alebo významných rozhodnutí správcov dane. Uvedené je možno považovať za nešťastné, keďže zverejnenie anonymizovaných rozhodnutí by nepredstavovalo zásah do ochrany daňového tajomstva daňového subjektu (porovnaj § 11 DP).⁴⁶

Objektívna povinnosť uvádzať pravdivé skutočnosti pri výpovedi pred orgánom aplikujúcim právo.

Podľa § 25 ods. 1 DP *každý je povinný vypovedať na účely správy daní ako svedok o dôležitých okolnostiach, ak sú mu známe; musí vypovedať pravdivo a nič nezamlčať*. Úplné a pravdivé poskytnutie dôkaznej informácie je základnou povinnosťou, ktorá je zakotvená pri správe daní. Zároveň však získanie dôkaznej informácie od určitej konkrétnej osoby môže mať dodatočný inferenčný význam. „V takom prípade môžem povedať, že skutočnosť, že som sa o určitej informácii dozvedel práve od určitého zdroja je významnejšia, než ak by som o určitej informácii dozvedel z iného zdroja.“⁴⁷ Napríklad, ak konateľ, o ktorom daňový subjekt tvrdí, že vystupoval za obchodnú spoločnosť, ktorá mu dodala tovar, poprie takéto zdaniteľný obchod. Uvedené môže vo zvýšenej miere indikovať, že k dodaniu nedošlo. Správca dane musí vždy dôsledne skúmať všetky

⁴⁶ SBSoud Číslo: 6/2008 · Ročník: VI: III. *Vyjde-li v určitém daňovém řízení najevo, že v jiném daňovém řízení dospěl správce daně ve věci identické skutkové otázky, která byla rozhodná v obou řízeních, k odlišným skutkovým zjištěním, musí být vzniklý rozpor odstraněn v řádném důkazním řízení (§ 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).*

⁴⁷ SCHUM, D.: *The Evidential Foundations of Probabilistic Reasoning*. Evantson: Northwestern University Press, 1994. s. 158.

aspekty hodnovernosti dôkazov vo vzťahu k jednotlivým zdrojom dôkazu. Uvedené by malo byť jednoznačne zachytené v právnej úvahe správcu dane formulovanej v odôvodnení rozhodnutia (alebo v iných procesných formách zachytenia skutkových zistení napr. protokolu z daňovej kontroly, ktoré sú významné pre vyrubenie dane). Pri skúmaní hodnovernosti daňových subjektov v reťazcoch dodania je potrebné z hľadiska objektivity osôb podávajúcich dôkazné informácie pamätať na to, že daňové subjekty môžu mať protichodné záujmy. Právo na odpočítanie dane na vstupe je možné v systéme dane z pridanej hodnoty uplatniť len vtedy, ak u iného platiteľa dane vznikla daňová povinnosť z takejto zdaniteľnej transakcie. Preto podanie prípadnej nepravdivej výpovede konateľa o nezrealizovaní zdaniteľného obchodu môže byť motivované taktiež snahou o účelové zlepšenie vlastného daňového postavenia - konateľ popiera dodanie z dôvodu, že sám neuviedol do daňového priznania takýto zdaniteľný obchod.

Zároveň je potrebné uviesť, aký následok môže mať nepravdivá výpoveď pred správcom dane. Porušenie povinností podľa § 25 ods. 1 DP vyvoláva u svedka zodpovednosť za priestupok podľa § 21 zákona Slovenskej národnej rady č. 372/1990 Zb. o priestupkoch v znení neskorších predpisov. Okrem toho za splnenia podmienok vymedzených v § 278a TZ⁴⁸ môže *uviedenie nepravdivých alebo hrubo skresľujúcich údajov, alebo zatajenie povinných údajov o skutočnostiach rozhodujúcich pre správne určenie dane*, viesť k trestno-právnej zodpovednosti za marenie výkonu správy daní. Zároveň svedok sa týmto môže dostať do pozície spolupáchateľa

⁴⁸ Podľa § 278a písm. a) TZ marenia správy daní sa dopúšťa ten, *kto mári výkon správy daní tým, že v dokladoch predkladaných pri správe daní uvedie nepravdivé alebo hrubo skresľujúce údaje, alebo zatají povinné údaje o skutočnostiach rozhodujúcich pre správne určenie dane, hoci bol za obdobný čin v predchádzajúcich dvanástich mesiacoch postihnutý, potrestá sa odňatím slobody až na dva roky.*

niektorého z daňových trestných činov⁴⁹, na ktorých spáchaní sa podieľal svojou nepravdivou výpoveďou pred správcom dane.

Inštitút objektívneho dôkazného bremena

Hodnotenie dôkazov môže dospieť aj k neutrálnemu skutkovému záveru (k tomu pozri podkapitolu 2.1 v I. časti.). Pri takomto skutkovom závere sa konštatuje, že určitá skutková hypotéza nebola vykonaným dokazovaním potvrdená a nebola ani vyvrátená. Jedná sa o situáciu subjektívnej neistoty v práve o určitej skutkovej otázke, ktorú sa nepodarilo na základe vykonaného dokazovania preklenúť. Procesným inštitútom, ktorý je určený na prekonanie takejto situácie je inštitút objektívneho dôkazného bremena. „Objektívne dôkazné bremeno je všeobecne chápané ako pravidlo, ktoré stanoví, ako má sudca rozhodnúť v prípade, že podstatné okolnosti neboli objasnené a nastal stav objektívnej neistoty o skutočnostiach („*non liquet*“).“⁵⁰ Situáciu *non liquet* možno v daňovom práve vymedziť ako súbor neutrálnych skutkových zistení o skutočnostiach nevyhnutne potrebných na meritórne rozhodnutie v určitej veci. V daňovom práve sa jedná o skutočnosti rozhodujúce pre vyrubenie vlastnej daňovej povinnosti alebo priznania niektorého z daňových oprávnení.

Rozloženie dôkazného bremena v daňovej veci je zakotvené § 24 ods. 1 DP a to prostredníctvom rozhraničenia dôkaznej povinnosti medzi správcov dane a daňové subjekty- daňový subjekt preukazuje: *a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa*

⁴⁹ § 276 až § 278 TZ K tomu pozri: „výsledky dokazovania správcu dane v daňovom konaní nie je možné bez ďalšieho (mechanicky) preberať do trestného konania.“ ŠAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015. s. 245.

⁵⁰ MACUR, J.: *Důkazní břemeno v Civilním soudním řízení*. Brno: Masarykova Univerzita, 1995. s. 11.

osobitných predpisov⁵¹, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní⁵², c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Zo znenia zákona možno odvodiť, že vo vzťahu ku skutočnostiam podstatným pre vznik vlastnej daňovej povinnosti zaťažuje dôkazné bremeno daňový subjekt.

V prípade, že na daňovom subjekte spočíva objektívne dôkazné bremeno je to spojené s dvoma procesnými povinnosťami: predložením dôkazov (dôkazná povinnosť) a formulovaním skutkovej hypotézy (povinnosť tvrdenia). Na druhú stranu tento vzťah nefunguje obrátene, pričom sa môžu vyskytnúť situácie, kedy bude mať aktér právneho procesu dôkaznú povinnosť a/alebo povinnosť tvrdenia (t.j. povinnosť formulovania skutkových hypotéz) bez toho, aby na ňom zároveň spočívalo dôkazné bremeno. Takto nemožno hovoriť o dôkaznom bremene vo vzťahu k orgánu abjudikujúcemu právo v prípade, ak sa konanie alebo iný druh právnej činnosti pred týmto orgánom realizuje na základe vyhľadávacej zásady. V takom prípade tento orgán má povinnosť zabezpečiť dôkazy/formulovať skutkové hypotézy *ex offio*, pričom neúspech v získavaní týchto dôkazov vo vzťahu k abjudikujúcemu orgánu neznamená aktivovanie dôkazného bremena, ale ponecháva tomuto orgánu možnosť rozhodnúť/formulovať skutkové závery na základe vlastnej právnej úvahy. V takom prípade sa nejedná o dôkazné bremeno, ale primárne o čo najširšie rozumné uplatnenie dôkaznej povinnosti. Správca dane vystupuje

⁵¹ „Daňový subjekt unesie dôkazné bremeno ak sa mu týmto spôsobom podarí dostatočne preukázať všetky skutočnosti potrebné pre správne určenie dane.“ KUBINCOVÁ, S.: *Daňový poriadok. Komentár*. 1. vydanie. Bratislava: C.H. Beck, 2015. s. 158.

⁵² „Ak spôsob, prípadne rozsah požadovaného preukázania nevyplýva priamo z výzvy správcu dane, daňový subjekt je povinný tieto skutočnosti preukázať spôsobom a v rozsahu, ktorý je podľa jeho názoru primeraný.“ KUBINCOVÁ, S.: *Daňový poriadok. Komentár*. 1. vydanie. Bratislava: C.H. Beck, 2015. s. 158. K citovanému možno doplniť, že podľa nášho názoru je správca dane vždy povinný špecifikovať okruh sporných skutkových otázok čo najpresnejšie, aby bola daná daňovému subjektu možnosť efektívne preukázať svoje tvrdenia.

v dvojakom postavení. Pri daňovej kontrole a iných činnostiach správcu dane koná správca dane na základe vyhľadávacej zásady (a má teda povinnosť zabezpečenia/vykonania dôkazov), avšak nesplnenie tejto povinnosti nemá žiaden dosah z hľadiska dôkazného bremena, keďže ponecháva správcovi dane možnosť v zásade voľne formulovať skutkové hypotézy napr. v protokole z daňovej kontroly. Na druhú stranu, pri vyrubovacom konaní správca dane vystupuje v kontradiktórnom postavení vo vzťahu k daňovému subjektu, a to ohľadom skutkových hypotéz prezentovaných v protokole z daňovej kontroly (a zároveň v pozícii abjudikujúceho orgánu, ktorý musí o daňovej veci rozhodnúť).

Fungovanie dôkazného bremena ako právneho inštitútu je možné priblížiť nasledovne: „hypotézou noriem dôkazného bremena je stav („*non liquet*“), ich dispozíciou je stanovenie negatívnej alebo pozitívnej fikcie k (ne)naplneniu znakov skutkovej podstaty hmotno-právnej normy.“⁵³ Citovaný záver je možné podľa nášho názoru upresniť. Domnievame sa, že pozitívnu alebo negatívnu skutkovou fikciou môže byť nahradená iba niektorá z predfinálnych skutkových hypotéz (k tomu pozri podkapitolu 2.1. v I. časti). Z hľadiska svojich účinkov je teda dôkazné bremeno binárne, pričom určuje orgánu aplikujúcemu právo akou fikciou o skutkovom závere má nahradiť neutrálny skutkový záver - keďže až takýto záver je spôsobilý pre subsumpciu pod právnu normu (napr. v daňovej veci je sporné, či daňový subjekt skutočne nadobudol ním označený tovar, uvedené sa mu však nepodarilo preukázať. Správca dane preto formuloval neutrálne skutkové zistenie, podľa ktorého nie je možné kvalifikovane potvrdiť ani vyvrátiť nadobudnutie tovaru daňovým subjektom. Dôkazné bremeno spočívajúce na daňovom subjekte vyvolá právne následky, že tento neutrálny záver sa nahradí negatívnu skutkovou fikciou a teda, že príslušný tovar daňový subjekt nenadobudol).

⁵³ LAVICKÝ, P.: *Důkazní břemeno v civilním řízení soudním*. Praha: Leges, 2017. s. 146.

Vo vzťahu k objektívnemu dôkaznému bremenu môže nastať situácia, ktorá je niekedy označená ako prenos dôkazného bremena zo subjektu, na ktorom zo zákona spočívalo dôkazné bremeno na druhého aktéra právneho procesu. Uvedené nastáva v zásade vtedy, ak vykonaným dokazovaním boli preukázané skutkové predpoklady na úrovni požadovanej váhy dôkazného bremena druhého aktéra právneho procesu. Teda finálna skutková hypotéza, z ktorej odvodzuje daňový subjekt bola preukázaná na požadovanej úrovni. Keďže však rozloženie objektívneho dôkazného bremena je dané zákonom o pri týchto situáciách sa javí ako vhodnejší pojem **taktické dôkazné bremeno** (*tactical burden of proof*).⁵⁴ Tento pojem možno vnímať v dvoch významoch. Prvý význam je totožný s pojmom objektívneho dôkazného bremena. A teda subjekt v kontradiktórnom postavení má objektívne dôkazné bremeno ohľadom finálnych skutkových hypotéz zakladajúcich aplikáciu právnych inštitútov vyvracajúcich nárok/oprávnenie vyplývajúce z finálnej skutkovej hypotézy druhého účastníka konania. Príkladom takéhoto taktického dôkazného bremena je tvrdenie skutkových hypotéz správcom dane zakladajúcich aplikáciu právneho inštitútu podvodu v daňovom práve. Okrem toho aktivácia taktického dôkazného bremena znamená vznik dôkaznej povinnosti/povinnosti tvrdenia viažúcich sa na vyvrátenie skutkových hypotéz ohľadom ktorých došlo k uneseniu dôkazného bremena na požadovanej úrovni druhým účastníkom. V tomto význame taktické dôkazné bremeno predstavuje zmenu rozloženia objektívneho dôkazného bremena v závislosti od výsledkov už vykonaného dokazovania vo vzťahu k negácii pred-finálnych skutkových hypotéz. Avšak uvedené neznamená uplatnenie dôkazného bremena v zmysle, ktorý sme uviedli vyššie. V prípade, ak účastník konania nepredloží dôkazy vyvracajúce skutkové tvrdenia, o ktorých možno považovať, že u nich došlo k uneseniu dôkazného bremena druhým účastníkom – neznamená to, že

⁵⁴ WALTON, D.: *Burden of Proof, Presumption and Argumentation*. New York: Cambridge University Press, 2014. s. 66.

dochádza k nahradeniu skutkových zistení fikciou, naopak ako skutkové závery sú akceptované práve tieto už potvrdené skutkové hypotézy.

NS SR vo veci sp.zn. 6Sžfk/20/2018, konštatoval, že: „zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie neznamená absolútnu povinnosť správcu dane „dokazovať“ dovtedy, dokiaľ sa bez pochyb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“⁵⁵ V právnej vete trochu nešťastne NS SR používa pojem „objektívna pravda“, s ktorým zásadne nesúhlasíme, keďže podľa nás, každá pravda v právnom procese má formálnu povahu. Na druhú stranu z obsahu samotného výroku možno usúdiť, že NS SR tento pojem používa v inom význame, pričom výrok o povahe dokazovania zo strany správcu dane nasvädčuje akceptovaniu existencie taktického dôkazného bremena v daňových veciach.

Váha dôkazného bremena predstavuje silu presvedčenia, ktoré zákon vyžaduje od orgánu aplikujúceho právo prijať vo vzťahu ku tvrdeniam toho subjektu, ktorého zaťažuje dôkazné bremeno. Váhu dôkazného bremena možno označiť aj ako **dôkazný štandard**. Váha dôkazného bremena plní dve hlavné funkcie. Prvou je tá, že inštruuje abjudikujúci orgán o miere istoty v skutkové zistenia, ktorú má pre svoje rozhodnutie nadobudnúť v rámci príslušného druhu právneho procesu. Druhou je tá, že alokuje riziko nesprávneho rozhodnutia medzi účastníkov konania v závislosti od relatívneho spoločenského významu rozhodnutia.⁵⁶ V kontinentálnych

⁵⁵ rozsudok NS SR sp. zn. 6Sžfk/20/2018 z 11. júna 2019 zverejnený pod č. 6 v Zbierke stanovísk NS a súdov SR 1/2020.

⁵⁶ HUSSEINI, R.: *The Federal Sentencing Guidelines: Adopting Clear and Convincing Evidence as the Burden of Proof*" In: University of Chicago Law Review: Vol. 57, 1990 (4). s. 1406.

právnych systémoch je všeobecne stanovená veľmi vysoká váha dôkazného bremena bez ohľadu na to, či sa jedná o súkromno-právne konanie alebo konanie v trestnej veci. Takýto dôkazný štandard sa označuje ako „*une intime conviction*“, alebo vnútorné, hlboké, osobné presvedčenie na strane sudcu.“⁵⁷ (pozn. autora podľa niektorých to vedie k záveru, že váha dôkazného bremena v trestnom a civilnom práve sa v zásade neodlišuje⁵⁸). Na druhú stranu anglo-americký systém vychádza z iných koncepcčných východísk dôkazného bremena, pričom rozlišuje nasledujúce tri hlavné druhy dôkazného bremena podľa jeho váhy:

- prevaha dôkazov (*proponderance of evidence*),
- jasné a presvedčivé dôkazy (*clear and convincing evidence*),
- preukázanie za rozumné pochybnosti (*beyond reasonable doubt*.)

Prevaha dôkazov je dôkazné bremeno, ktoré sa uplatňuje v súkromno-právnych sporoch, keďže v týchto je záujem spoločnosti na ich výsledku najmenší.⁵⁹ Tento dôkazný štandard je označovaný aj ako štandard prevažujúcej pravdepodobnosti.⁶⁰ Pre úspech strany zaťaženej dôkazným bremenom by mala postačovať istota o jej skutkových tvrdeniach na úrovni viac ako 50 %.⁶¹ Podľa iných postačuje, ak je hodnovernosť tvrdenia jednej strany vyššia ako druhej⁶² (bez ohľadu na to, či vnútorné presvedčenie orgánu abjudikujúceho právo dosiahne aspoň pomyselných 50 %). V uvedenom štandarde hodnotenia dôkazov uspeje strana, o ktorej

⁵⁷ CLERMONT, K. M. - SHERWIN, E.: "A Comparative View of Standards of Proof" In: Cornell Law Faculty Publications. 222, 2002. s. 246.

⁵⁸ Bližšie pozri CLERMONT, K. M. - SHERWIN, E.: "A Comparative View of Standards of Proof" In: Cornell Law Faculty Publications. 222, 2002.

⁵⁹ HUSSEINI, R.: *The Federal Sentencing Guidelines: Adopting Clear and Convincing Evidence as the Burden of Proof*" In: University of Chicago Law Review: Vol. 57, 1990 (4). s. 1406.

⁶⁰ <http://www.lexforum.cz/369>

⁶¹ COHEN, L. J.: *The Probable and the Provable*. Oxford: Oxford University Press, 1977. s. 59 a nasl.

⁶² CLERMONT, K. M.: *Common Sense on Standards of Proof*. In: Seton Hall Law Review 48, 2018. s. 10.

tvrdeniach má orgán aplikujúci právo menšie pochybnosti. Uvedené je v striktnom rozpore s vymedzením váhy dôkazného bremena v kontinentálnom práve, ktoré má vyjadrovať vnútorné presvedčenie orgánu aplikujúceho právo o správnosti skutkových záverov. Prevažia dôkazov sa ako logická kategória v procesných normách kontinentálneho práva prakticky nevyskytuje.

„Jasné a presvedčivé dôkazy je stredný dôkazný štandard, ktorý sa uplatňuje v konaniach, ktorých spoločenský záujem je vyšší než len prípadná monetárna strata.“⁶³ Máme za to, že práve tento dôkazný štandard najlepšie vystihuje váhu dôkazného bremena v daňových veciach. Práva a právom chránené záujmy daňových subjektov pri správe daní presahujú monetárne súvislosti. „Obmedzovanie slobody, resp. možného konania, t. j. zúženie možnosti na slobodné rozhodovanie o tom, ako príslušný subjekt bude vynakladať finančné prostriedky, je nevyhnutným sprievodným efektom obmedzovania majetkovej slobody.“⁶⁴ Preto sa vyžaduje, aby tomu zodpovedal „vyvážený“ dôkazný štandard resp. váha dôkazného bremena v daňovom konaní.

Túto váhu dôkazného bremena nemožno postaviť na rovnakú úroveň ako váhu dôkazného bremena v trestných veciach. Daňový subjekt nedisponuje takým aparátom a prostriedkami na zabezpečenie dôkazov, aký majú k dispozícii orgány činné v trestnom konaní. Preto postaviť pomyselné rovná sa medzi dôkazným štandardom „*une intime conviction* a § 24 DP nie je možné plne akceptovať s prihliadnutím na *zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov* (§ 3 ods. 1 DP). Reálne možnosti daňového subjektu zabezpečenia dôkazov sú výrazne obmedzené vlastnou povahou jeho činnosti. Príliš vysoké nastavenie váhy dôkazného bremena voči daňovým subjektom by viedlo k porušeniu proporcionality pri

⁶³ HUSSEINI, R.: *The Federal Sentencing Guidelines: Adopting Clear and Convincing Evidence as the Burden of Proof*" In: University of Chicago Law Review: Vol. 57, 1990 (4). s. 1406.

⁶⁴ BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. s. 59.

zdaňovaní. Domnievame sa, že pre unesenie dôkazného bremena v daňovej veci postačuje, aby daňový subjekt predložil správcovi dane jasné a presvedčivé dôkazy na preukázanie svojich skutkových tvrdení (teda na úrovni obdobnej s *clear and convincing evidence* v anglo-americkom práve).

Zároveň sa musí daňový subjekt pri správe daní snažiť **maximalizovať okruh dôkazných prostriedkov** predložených/navrhnutých správcovi dane. Sme presvedčení, že každý druh spoločenského konania vytvára racionálny súbor hmotných prejavov, ktoré môžu byť použité ako dôkaz v právnom procese (k tomu pozri kapitolu 4. v II. časti). Preto cieľom procesnej aktivity daňového subjektu má byť vyčerpanie maximálnej miery dôkazov rozumne sa viažucich na jeho obchodný prípad/osobnú situáciu, ktorá je základom pre stanovenie jeho daňovej povinnosti. Napr. vyhotovovanie fotodokumentácie pri každom nadobudnutí tovaru pri zdaniteľnom obchode sa bežne nevyskytuje ako dôkaz v obchodnom styku. Takýto dôkaz nemožno zaraďovať do rozumenej maximálnej miery dôkazov daňovej veci. Na druhú stranu, dodacie listy alebo CMR sa ako hmotné nosiče dôkazných informácií bežne vyskytujú v podnikateľských vzťahoch. Zároveň okruh dôkazných prostriedkov (ktorými musí disponovať platiteľ dane na preukázanie materialnych podmienok práva na odpočítanie dane/vrátenie nadmerného odpočtu) je limitovaný požiadavkami európskeho práva: „Pokiaľ má takáto zdaniteľná osoba indicie smerujúce k podozreniu o existencii nezrovnalostí alebo podvodu, možno jej síce uložiť povinnosť informovať sa o subjekte, od ktorého plánuje kúpiť tovar alebo služby, aby sa ubezpečila o jeho spoľahlivosti, daňový orgán však vo všeobecnosti nemôže od tejto zdaniteľnej osoby vyžadovať, aby jednak overila, že vystaviteľ faktúry vzťahujúcej sa na tovar alebo služby, na základe ktorých sa požaduje výkon tohto práva, disponuje predmetným tovarom, je schopný dodať a splnil si povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa tým ubezpečila, že na strane subjektov na vstupe nie sú nezrovnalosti alebo podvod, a jednak, aby v tejto súvislosti

disponovala príslušnými dokumentmi.“⁶⁵ Pri dani z pridanej hodnoty sa požiadavka maximalizácie okruhu dôkazných prostriedkov vzťahuje len na situácie, v ktorých má správca dane kvalifikované dôvody spochybňovania materiálnej stránky zdaniteľného obchodu a nejedná sa iba o tzv. „jednoduché nepodložené podozrenia“⁶⁶ (pozn. autora správcov dane).“ Napríklad ako jednoduché nepodložené podozrenia vyhodnotil SD EÚ skutkové okolnosti, za ktorých dodávateľmi boli mikropodniky a tieto nemali technickú a logistickú spôsobilosť poskytovať služby, ktoré fakturovali platiteľovi dane⁶⁷ a zároveň platiteľ dane (odberateľ) disponoval výhradne faktúrou ako dokladom preukazujúcim dodanie tovaru. I keď SD EÚ používa pojem jednoduché nepodložené podozrenia, z pohľadu slovenského správcu dane by rozhodlo išlo o zásadné skutočnosti a predpokladáme, že závery slovenského správcu dane by boli zhodné s pôvodnými závermi, ktoré v tejto veci prezentovala rumunská daňová správa (a ktoré boli SD EÚ vyhodnotené ako neprípustné).

Kačaljak poukázal na zásadný judikatúrny prielom posudzovania skutkovej situácie v daňových veciach na dani z pridanej hodnoty. V tejto súvislosti rozlišuje 4 typy *ratio decidendi* slovenských správcov dane: I. konštatovanie, že sa dodávka neuskutočnila vôbec, II. konštatovanie existencie zneužitia práva, III. konštatovanie existencie podvodu vrátane ustálenia účasti daňovníka na ňom, IV. konštatovanie, že daňovníkovi sa nepodarilo preukázať, že príslušnú dodávku uskutočnil (resp. ukázalo sa, že

⁶⁵ bod 52. rozsudok C-277/14 - PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek, ECLI:EU:C:2015:719

⁶⁶ rozsudok SD EÚ vo veci C-430/19 - SC C.F. SRL, ECLI:EU:C:2020:429 „Zásady upravujúce uplatňovanie spoločného systému dane z pridanej hodnoty (DPH) členskými štátmi, najmä zásady daňovej neutrality a právnej istoty, sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby v prípade existencie jednoduchých nepodložených podozrení zo strany vnútroštátnej daňovej správy, pokiaľ ide o skutočné uskutočnenie hospodárskych transakcií, ktoré viedli k vystaveniu daňovej faktúry, bolo zdaniteľnej osobe, ktorej bola vystavená daňová faktúra, odopreté právo na odpočítanie DPH, ak nie je schopná okrem uvedenej faktúry poskytnúť iné dôkazy o tom, že vykonané hospodárske transakcie sú skutočné.“

⁶⁷ Ibidem bod 14.

ju nemohol uskutočniť) ním deklarovaný dodávateľ.⁶⁸ Zároveň konštatuje, že pre ideálny stav z hľadiska precíznosti argumentácie je potrebné rozhodovať na základe výhradne prvých troch argumentačných línií. Dôvodom je podľa Kačaljaka skutočnosť, že „pri argumentačnej línií „deklarovaný dodávateľ” je totiž nutné vziať do úvahy skutočnosť, že tam uplatnený test je pre daňovníka prísnejší než Axel Kittel test.“⁶⁹

S vyššie uvedeným záverom by bolo možné polemizovať. Domnievame sa, že pri dodržaní požiadaviek ohľadom váhy dôkazného bremena, ktoré sme prezentovali vyššie, nehrozí sprísnené postavenie daňovému subjektu v tak výraznej miere, aby to presahovalo prípustnú váhu dôkazného bremena u daňového subjektu. Teda, ak daňový subjekt jasnými a presvedčivými dôkazmi vychádzajúcimi z požiadavky maximalizácie okruhu dôkazných prostriedkov preukáže dodanie od určitého subjektu, unesie tým svoje dôkazné bremeno potrebné pre priznanie daňového oprávnenia. Tým sa aktivuje taktické dôkazné bremeno voči správcovi dane, ktorý musí vyvrátiť, že dodanie nemohlo prebehnúť medzi označeným dodávateľom a daňovým subjektom. Krádež daňovej identity je špecifickým prípadom v skutkových situáciách spochybnenia dodania deklarovaným dodávateľom správcom dane. Okrem prípadov krádeže daňovej identity, väčšinou označený dodávateľ t.j. deklarovaný dodávateľ nepopiera dodanie, avšak jeho tvrdenia sú vyvrátené na základe dôkazov týkajúcich sa predchádzajúcich stupňov dodania (teda na strane ním označeného subdodávateľa). Takéto skutkové zistenie môže byť dosiahnuté v rámci príslušnej daňovej veci, alebo krížovou daňovou kontrolou. Na druhú stranu je rozumné očakávať, že pri krádeži daňovej identity bude osoba vystupujúca ako deklarovaný dodávateľ nekontaktnou – pričom daňový subjekt, ktorému skutočne patrí DIČ uskutočnenie tohto zdaniteľného

⁶⁸ KAČALJAK, M.: *Podvod na DPH a zneužitie práva v oblasti DPH v právnej doktríne a aplikačnej praxi na Slovensku*. In. Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov, I (2020), s. 32.

⁶⁹ ibidem. s 32.

obchodu poprie. Jednotlivé segmenty podnikania sú v zásade pomerne uzavreté, pričom hráči na trhu sa medzi sebou poznajú. Zároveň, ak by išlo o zahraničného dodávateľa bolo by možné porovnať dôkaznú situáciu v iných daňových veciach a zistiť, či sa daňovým subjektom namieraná „krádež daňovej identity“ vyskytla aj v iných prípadoch, než len pri kontrolovanom daňovom subjekte. O to viac vystupuje do popredia potreba elektronickej evidencie skutkových zistení a označenia dôkazov vykonaných správcami dane, aby bolo možné takúto databázu automatizovane použiť krížovo pri rozdielnych daňových veciach. Zároveň netreba zabúdať na to, že vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty pripúšťa SD EÚ použitie dôkazov získaných v inej daňovej veci.⁷⁰

Napriek našim výhradám sme nútení súhlasiť s Kačaljakom v tom, že vady dôkaznej situácie viažúce sa na deklarovaného dodávateľa predstavujú osobitý prípad podvodu. Preto dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu, že k dodaniu tovaru nemohlo dôjsť označenou osobou a/alebo, že má o tejto

⁷⁰ rozsudok vo veci C -189/18 - Glencore Agriculture Hungary Kft. ECLI:EU:C:2019:861 „Článok 47 Charty základných práv Európskej únie sa majú vykladať v tom zmysle, že v zásade nebránia právnej úprave alebo praxi členského štátu, podľa ktorej je daňový orgán v rámci overenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) uplatneného zdaniteľnou osobou viazaný skutkovými zisteniami a právnymi kvalifikáciami, ktoré už vykonal v rámci súvisiacich správnych konaní vedených voči dodávateľom tejto zdaniteľnej osoby, z ktorých vychádzajú právoplatné rozhodnutia konštatujúce existenciu podvodu v oblasti DPH, ktorého sa dopustili títo dodávatelia, a to pod podmienkou, že po prvé neoslobodzuje daňový orgán od povinnosti oboznámiť zdaniteľnú osobu s dôkazmi, vrátane dôkazov pochádzajúcich z týchto súvisiacich konaní, na základe ktorých plánuje prijať rozhodnutie, a táto zdaniteľná osoba tak nie je zbavená práva účinne sponchybníť v rámci konania, ktoré sa jej týka, tieto skutkové zistenia a právne kvalifikácie, že po druhé uvedená zdaniteľná osoba môže mať počas tohto konania prístup ku všetkým dôkazom získaným v rámci uvedených súvisiacich správnych konaní alebo akýchkoľvek konaní, na ktorých uvedený daňový orgán plánuje založiť svoje rozhodnutie, ako aj k dôkazom, ktoré môžu byť užitočné na jej obhajobu, s výnimkou prípadu, že by ciele všeobecného záujmu odôvodňovali obmedzenie tohto prístupu, a že po tretie súd rozhodujúci o žalobe proti tomuto rozhodnutiu môže overiť zákonnosť získania a použitia týchto dôkazov, ako aj zistení vykonaných v správnych rozhodnutiach prijatých voči uvedeným dodávateľom, ktoré sú rozhodujúce pre výsledok žaloby.“

skutočnosti správcu dane kvalifikované pochybnosti, zaťažuje správcu dane. Žiaľ uvedené judikátorne východiská výrazne limitujú možnosť efektívneho boja s daňovými podvodmi na dani z pridanej hodnoty. Do úvahy za tejto situácie prichádza iba úplné vylúčenie možnosti dodania tovaru a to na základe skutočností zistených správcom dane o sub-dodávateľských reťazcoch označených dodávateľom daňového subjektu (ak však sub-dodávateľ daňového subjektu nebude vedieť tieto osoby vôbec označiť, alebo bude nekontaktný, predstavuje táto situácia pre správcov dane slepú uličku). V tejto súvislosti vychádzame z toho, že dokonca aj úplná absencia stotožnených sub-dodávateľov môže byť z hľadiska preukázania kvalifikovaných pochybností správcu dane problematickou – ako to vyplýva z konštatovania SD EÚ: „prípadne nesplnenie povinnosti zo strany poskytovateľa tovarov, ktoré spočíva v neoznámení začiatku jeho zdaniteľnej činnosti, nemôže spochybniť právo adresáta dodaného tovaru na odpočet, pokiaľ ide o DPH zaplatenú za tento tovar. Z toho vyplýva, že uvedený adresát má právo na odpočet, aj ak je dodávateľ tohto tovaru zdaniteľnou osobou, ktorá nie je zaregistrovaná na účely DPH, pokiaľ faktúry týkajúce sa dodaného tovaru obsahujú všetky údaje vyžadované článkom 22 ods. 3 písm. b) šiestej smernice“⁷¹ a zároveň tento záver nie je spochybnený okolnosťou uvádzanou vnútroštátnym súdom, že rozpadávajúci sa stav budovy, v ktorej sa nachádza sídlo spoločnosti, neumožňoval žiadnu hospodársku činnosť, keďže takéto konštatovanie nevyklučuje, že táto činnosť sa mohla vykonávať v iných priestoroch ako v sídle. Najmä pokiaľ sporná hospodárska činnosť pozostáva z dodávok tovaru uskutočnených v rámci viacerých po sebe nasledujúcich predajov, prvý nadobúdateľ a zároveň opätovný predávajúci tohto tovaru sa môže obmedziť na to, aby dal prvému predávajúcemu pokyn prepraviť predmetný tovar priamo druhému nadobúdateľovi.⁷²

⁷¹ bod 40. rozsudok C-277/14 - PPUH Stehcamp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek, ECLI:EU:C:2015:719.

⁷² ibidem bod 35.

Preto v konečnom dôsledku je nutné prisvedčiť Kačaljakovi, že v súčasnosti nie je prípustné používanie *ratio decidendi* založené na IV. dôvode deklarovaného dodávateľa zo strany správcom dane. Namiesto tohto dôvodu je potrebné v daňových veciach dane z pridanej hodnoty uplatňovať argumentačnú líniu o daňovom podvode (a s tým súvisiace rozhraničenie dôkazného bremena). Iba v prípade kvalifikovaných pochybností preukázaných správcom dane o deklarovanom dodávateľovi je možné takéto *ratio decidendi* akceptovať. K tomu nás vedú dve skutočnosti. V prvom rade SD EÚ uplatnenie takéhoto skutkového záveru správcom dane úplne nevylúčil a konštatoval, že síce pravidlá spoločného systému dane z pridanej hodnoty „bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá zdaniteľnej osobe zamieta právo na odpočet dane z pridanej hodnoty splatnej alebo zaplatenej za tovar, ktorý jej bol dodaný, a to z dôvodu, že faktúru vystavil subjekt, ktorý je potrebné z hľadiska kritérií upravených touto právnou úpravou považovať za neexistujúci subjekt, a že je nemožné určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru“ avšak uvedené platí „okrem prípadu, že sa vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby sa od tejto zdaniteľnej osoby vyžadovali overovania, ktoré jej neprináležia, preukáže, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené dodanie bolo súčasťou podvodu na DPH, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“⁷³ Zároveň z hľadiska nazerania na procesné oprávnenia daňového subjektu uplatnenie kvalifikovaných pochybností o deklarovanom dodávateľovi správcom dane úplne nezbavuje daňový subjekt *preukázania toho*, že konal v dobrej viere resp. že od označeného subjektu tovar skutočne nadobudol.

Domnievame sa, že pre preukázanie niektorého z *ratio decidendi* vrátane kvalifikovaných pochybností o dodaní tovaru deklarovaným dodávateľom nebude postačovať nevyhovujúci stav podniku dodávateľa (ako tomu bolo

⁷³ prvý výrok rozsudku vo veci C-277/14 - PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek, ECLI:EU:C:2015:719.

často doteraz), ale rozhodujúce budú **skutkové okolnosti viažúce sa na dodanie tovaru a uskutočnenia platby za tovar, personálne a ekonomické prepojenie subjektov vystupujúcich v reťazci dodania a nadväzujúci výsluch konateľ a/bývalého konateľ a označeného dodávateľa.**

Dobrym príkladom v tomto smere je daňová vec, o ktorej rozhodoval NS SR rozsudkom sp. zn. 6Sžfk/20/2018 z 11. júna 2019.⁷⁴ V tejto daňovej veci si dodávali tovar medzi sebou personálne prepojené osoby (čo u správcu dane vyvolalo pochybnosti o umelom vložení týchto článkov do reťazca dodania), pričom pôvod tovaru bolo možné vystopovať iba po prvý subjekt v reťazci, ktorý vykazoval znaky rizikového daňového subjektu. Vo vzťahu k okolnostiam dodania tovaru - tovar sa nachádzal v skladovacích priestoroch, pre ktoré nebola vedená operatívna evidencia o pohybe tovaru. Zároveň „podlažná plocha skladových priestorov nebola pre jednotlivých podnájomcov vymedzená ani označená. Tovar bol označený číselne, písmenami abecedy, prípadne názvom vlastníka. Na základe všetkých zistených skutočností nebolo možné jednoznačne identifikovať vlastníkov skladovaného tovaru, potvrdiť druh tovaru, názov a množstvo tovaru, prijatie a výdaj zo skladu a vzhľadom na skutočnosť, že podnájomcovia ďalej poskytovali bezodplatné uloženie pre svojich odberateľov.“⁷⁵ Máme za to, že takéto okolnosti vylučovali skutočné dodanie tovaru (keďže tento nebolo možné dostatočne pre účely dodania identifikovať), z čoho správca dane vyvodil, že „že pohyb tovaru v reťazci tuzemských spoločností sa uskutočnil len fakturačne, s cieľom uplatniť právo na odpočítanie DPH z prijatých faktúr jednotlivými platiteľmi v reťazci dodávateľov a uplatňovať si takýmto spôsobom vzniknuté nadmerné odpočty.“⁷⁶ Citované *ratio decidendi* spadá pod I. kategóriu a to, že dodanie tovaru sa vôbec neuskutočnilo (uvedené teda neodporuje záverom o vylúčení

⁷⁴ rozsudok NS SR sp. zn. 6Sžfk/20/2018 z 11. júna 2019 zverejnený pod č. 6 v Zbierke stanovísk NS a súdov SR 1/2020.

⁷⁵ ibidem, bod 26.

⁷⁶ ibidem, bod 27.

argumentačnej línie založenej na deklarovanom dodávateľovi, v ktorej síce dochádza k dodaniu tovaru, avšak je spochybnená osoba dodávateľa).

V tejto súvislosti je zaujímavá aj argumentačná línia prezentovaná správcom dane, podľa ktorej „zo strany dodávateľov v reťazci neboli preukázané a predložené vecné dôkazy - argumenty (reálnosť dodávky tovaru, krajina pôvodu predmetného tovaru, konkrétny druh tovarov, presné určenie vlastností, technické parametre, kvalita, použiteľnosť na konkrétny účel), ktoré preukazovali alebo potvrdzovali skutočné obstaranie tovarov a neskôr dodanie v tuzemsku a neboli len tvrdeniami o týchto udalostiach uvedených na dodávateľských a odberateľských faktúrach.“⁷⁷ Na tejto argumentačnej línie je možné podľa nášho názoru vidieť to, že správca dane ponecháva daňovému subjektu preukázať reálnosť dodania tovaru na základe vyššie uvádzaného maximalizovania okruhu dôkazných prostriedkov.

Na záver si možno položiť otázku, či je váha dôkazného bremena pre správcu dane rovnaká ako u daňového subjektu. Vyššie sme uviedli, že sa vyskytujú prípady, kedy dôkazné bremeno zaťažuje práve správcu dane. Tieto vyplývajú buď zo zákona (§ 24 ods. 3 DP *správca dane preukazuje skutočnosť o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane*) alebo z judikatúry súdnych autorít (preukázanie vedomej účasti daňového subjektu na daňovom podvode).

Domnievame sa, že v prípadoch, v ktorých správcu dane zaťažuje dôkazné bremeno, jeho váha musí byť vyššia ako u daňového subjektu. Týmto sa dôkazné bremeno dostáva na úroveň dôkazného bremena v trestnej veci. K tomuto záveru vedie skutočnosť, že správca dane disponuje rozsiahlymi možnosťami zabezpečenia dôkazov pre daňovú vec. Zároveň dôkazné bremeno na strane správcu dane vo väčšine prípadov smeruje k vyvráteniu skutkových tvrdení daňových subjektov. Ak teda na správcu dane prešlo

⁷⁷ ibidem, bod 30.

dôkazné bremeno po tom, čo daňový subjekt na základe jasných a presvedčivých dôkazov preukázal svoje tvrdenia, potom nevyhnutne ich vyvrátenie si vyžaduje vyššiu mieru dôkazného štandardu.

Váhu dôkazného bremena v daňovej veci možno nepriamo odvodiť zo znenia § 24 ods. 2 DP *Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočností nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.* Kľúčovou je v tomto smere požiadavka, aby boli skutočností zistené čo najúplnejšie. Na základe vyššie uvedeného sa domnievame, že tento pojem pri daňových subjektoch je nutné vykladať v jeho minimálnom rozsahu – teda na úrovni preukázania skutočností jasnými a presvedčivými dôkazmi. Na druhú stranu, v prípade správcov dane je potrebné vykladať tento pojem v jeho maximálnom rozsahu –preukázania contra-skutkových tvrdení na úrovni istoty bez rozumných pochybností. V tomto smere je možné hovoriť o obrátenej asymetrii váhy dôkazného bremena než existuje vo vzťahu k rozdeleniu dôkazného bremena.

Určovanie dane podľa pomôcok

V súkromno-právnych procesných kódexoch sa vyskytuje právny inštitút kontumačných rozsudkov/rozsudkov pre zmeškanie. Pri týchto môže súd rozhodnúť bez toho, aby hodnotil dôkazy vo veci, pričom *odôvodnenie rozsudku pre zmeškanie žalovaného obsahuje stručnú identifikáciu procesného nároku a právny dôvod vydania rozsudku pre zmeškanie* (§ 275 Civilného sporového poriadku). Vydaním kontumačného rozsudku dochádza k okamžitému odstráneniu objektívnej neistoty v práve, ktorá je nahradená fikciou o správnosti tvrdení jednej zo sporových strán. Obdobný inštitút kontumačného rozhodnutia správa daní nepozná (čo je vyvolané v zásade absenciou proti-tvrdenia voči prípadnému tvrdeniu daňového

subjektu, ktoré by malo byť uznané za správne⁷⁸). Najbližšie tomuto inštitútu má činnosť správca dane označená ako **určovanie dane podľa pomôcok**. Z hľadiska porušenia povinností pri dokazovaní daňovým subjektom môže správca dane pristúpiť *k zisťovaniu dane podľa pomôcok, ak daňový subjekt: nesplní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť* (§ 48 ods. 1 písm. b) písm. c) DP). Inštitút určovania dane podľa pomôcok nastupuje až v prípade, ak daňový subjekt zapríčini objektívne prekážky v procese dokazovania, ktoré úplne znemožňujú formulovanie skutkového záveru správcom dane. Keďže sa jedná o výnimku z vyhládávacej zásady, tieto situácie sa majú vykladať reštriktívne. Preto prípadné sťaženie dokazovania, napríklad obštrukčným správaním (avšak nie úplným zamedzením vykonávania dokazovania⁷⁹) nie je dôvodom, aby správca dane pristúpil k určovaniu dane podľa pomôcok. Zároveň správca dane nemôže z tohto dôvodu ukončiť daňovú kontrolu, ak ide o daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 2 DP.⁸⁰ V daňovom práve vidieť oveľa prísnejší prah pre uplatnenie procesného inštitútu určovania dane

⁷⁸ Prvok kontumácie t.j. straty možnosti ovplyvniť výsledok sporu možno vidieť iba v súvislosti so zmeškaním lehoty na podanie vyjadrenia k protokolu na výzvu správcu dane – keďže v takom prípade *správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní od uplynutia lehoty na vyjadrenie sa k protokolu podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 sa daňový subjekt nevyjadrí k protokolu v lehote určenej správcom dane vo výzve; v tom prípade správca dane o tejto skutočnosti spíše úradný záznam* (§ 68 ods. 2 písm. c) DP).

⁷⁹ Porovnaj § 46 ods. 9 písm. b) a § 48 ods. 1 písm. c) DP *Správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu*

⁸⁰ Podľa § 46 ods. 2 DP (pozor: *ak sa vykonáva daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, daňová kontrola je začatá v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, kontrolované zdaňovacie obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia*

podľa pomôcok, než je to v prípade kontumačných rozsudku. Samotné nedostavenie sa konateľa daňového subjektu na výsluch počas daňovej kontroly nezakladá právny dôvod na iniciovanie určovania dane podľa pomôcok.⁸¹ V prípade, ak sa daňový subjekt nezúčastní na prerokovaní pripomienok alebo dôkazov ním predložených vo vyrubovacom konaní, *správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam*. Procesnou sankciou pre daňový subjekt je iba to, že stratí možnosť plne uplatniť svoje procesné právo „zoči-voči“ správcovi dane. Uvedené však neznamená, že správca dane nemá vykonať dôkazy navrhnuté daňovým subjektom a že má v takom prípade vychádzať výhradne z protokolu z daňovej kontroly.

Pred tým ako správca dane určí daň podľa pomôcok musí si zaobstarať tzv. pomôcky pre svoj skutkový záver. Podľa § 48 ods. 3 DP *správca dane je pri určení dane oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Pomôckami môžu byť najmä listiny, daňové priznania, výpisy z verejných zoznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky, výpovede objasňujúce skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení, výpisy z účtov vedených u poskytovateľov platobných služieb a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, alebo podobných daňových subjektov*. Pri určovaní dane podľa pomôcok teda správca dane formuluje vlastné skutkové závery obdobne ako je tomu pri hodnotení dôkazov počas daňovej kontroly alebo počas vyrubovacieho konania. Dôkazy, ktoré používa správca dane na formulovanie týchto skutkových záverov nemajú priamy pôvod v skutkových okolnostiach na strane daňového subjektu. Takéto skutkové závery predstavujú určitú špecifickú situáciu, kedy na úroveň skutkového zistenia je postavený

⁸¹ Na rozdiel od vydania rozsudku pre zmeškanie, ktorý je možné vydať aj v prípade, ak sa žalobca alebo žalovaný nedostavia na pojednávanie vo veci hoci boli naň riadne a včas predvolaní a v predvolaní na pojednávanie boli poučení o následku nedostavenia sa vrátane možnosti vydania rozsudku pre zmeškanie.

kvalifikovaný „odhad“ správcu dane o tom, ako by mohla vyzerat' skutková situácia daňového subjektu. Významné z hľadiska prekonávania objektívnej neistoty v daňovej veci je, že po vydaní protokolu o určení dane podľa pomôcok sa nemôže daňový subjekt brániť k vlastným skutkovým zisteniam správcu dane – iba k zákonným podmienkam na použitie tohto spôsobu určenia dane (§ 49 ods. 2 DP).

Inštitúty zvyhodnenia osoby spolupracujúcej s orgánom aplikujúcim právo na objasňovaní skutkových okolností veci

Viacere právne odvetvia zakotvujú procesné mechanizmy, ktoré majú motivovať adresátov právnych noriem dobrovoľne poskytnúť informácie viažuce sa na výsledok právneho procesu. Obzvlášť trestné právo má sériu motivačných nástrojov, ktoré majú presvedčiť osobu o kooperácii s orgánmi činnými v trestnom konaní (napríklad zastavením trestného stíhania spolupracujúceho obvineného podľa § 215 ods. 3 TP, podmieneným zastavením trestného stíhania podľa § 216 TP obvineného, ktorý vyhlásil, že spáchal skutok, taktiež podľa § 36 I TZ trestné právo považuje priznanie spáchania trestného činu a jeho úprimné oľutovanie za poľahčujúcu okolnosť). Najvýraznejší mechanizmus dobrovoľnej kooperácie je v trestnom práve je uzatvorenie dohody o vine a treste (§ 331 TZ).⁸²

V zahraničí je proces komunikácie o priznaní výhod za spoluprácu s orgánom aplikujúcim právo nazývaný aj ako „vyjednávanie o spolupráci“ (*bargaining process*). Zavedenie inštitútov založených na vyjednávaní

⁸² Využívania dôkazného prostriedku priznania v práve v hodnotení dôkazov nesie so sebou riziká. Predovšetkým, že dôjde k preceňovaniu sily takéhoto dôkazu. Zároveň presvedčivosť rozhodnutia prijatého primárne na základe priznania určitej osoby môže byť paradoxne oslabená. Dôvodom môže byť podozrenie v očiach verejnosti, že osoba, ktorá priznanie poskytla bola vedená len získaním osobného prospechu, čo ju viedlo k účelovému skresľovaniu informácii alebo k uvádzaniu nepravdivých skutočností. (porovnaj poznámku pod čiarou č. 36)

o spolupráci sleduje dosiahnutie dvoch hlavných cieľov. Prvým je maximalizovanie pomyselnej istoty o správnosti skutkového záveru orgánu aplikujúceho právo. Priznanie k určitému konaniu osobou, ktorá za toto konanie bude niesť negatívne dôsledky je z pohľadu vonkajšieho pozorovateľa jedinou možnosťou definitívneho potvrdenia jeho skutkových záverov. Priznanie sa ku protiprávnemu konaniu môže viesť k psychologickému očisteniu páchateľa. Už v klasickom diele *Zločin a trest*⁸³ dosiahne hlavný hrdina vnútornú morálnu očistu po tom, čo svoj skutok – viacnásobnú vraždu – verejne prizná, oľutuje a prijme zaň trest.

Druhou funkciou zavedenia inštitútov na báze vyjednávania o spolupráci je racionalizovanie nákladov a zefektívnenie fungovania určitého aparátu štátnych orgánov. „Existujú tri aspekty prípadu, ktoré obvykle prokurátor zvažuje pri dohode o vine a treste a týmito sú: hodnota odsúdenia páchateľa (táto je vyššia pri závažnejších trestných činoch s prísnejším potrestaním), pravdepodobnosť potrestania a náklady na vedenie trestného konania.“⁸⁴ Uvedené je možné vzťahovať aj na správu daní. Správa daní sa vyznačuje veľkou časovou a personálnou náročnosťou, čo zvyšuje náklady na fungovanie daňových orgánov. Tieto nie sú spôsobilé preveriť každú jednotlivú situáciu pri správe daní. Napríklad z tohto dôvodu bol na úrovni Finančného riaditeľstva vyvinutý softvér, ktorý na základe údajov z kontrolných výkazov na dani z pridanej hodnoty odhaduje, v ktorých reťazcoch dodania je prítomné riziko daňových únikov/podvodov. Použitie týchto nástrojov môže slúžiť k tomu, aby v prípade menej významných prípadov došlo k odbremeneniu personálneho aparátu štátneho orgánu tak, aby tento vedel zamerať svoju pozornosť na spoločensky najvýznamnejšie prípady (z hľadiska rozsahu úniku na dani).

⁸³ DOSTOJEVKIJ, F. M.: *Zločin a trest*. Bratislava: Ikar, 2007.

⁸⁴ GAZAL, O.: *Partial Ban on Plea Bargains*. In: Law & Economics Working Papers. University of Michigan Law School: Law & Economics Working Papers, PAPER #05-008, 2005. s. 18.

Máme za to, že dohoda o nižšej dani než je výška predpokladaného úniku je vždy lepšia ako zložité preukazovanie skutkového stavu v daňovej veci s neistým výsledkom. Daňové právo pri prípadnej dohode o výške daňovej povinnosti nie je limitované obdobne ako je tomu pri použití dohody o vine a treste v trestnom práve.⁸⁵

V kontexte vyššie uvedeného sme presvedčení, že zavedenie inštitútov založených na vyjednávaní o spolupráci do daňového práva môže prispieť k zefektívneniu fungovania správy daní. Takto by sme *de lege ferenda* pre daňový subjekt spolupracujúci so správcom dane priznali:

- rozšírenie predpokladov pre odklad platenia dane a povolenie splátok (§ 57 DP),
- rozšírenie predpokladov pre úľavu zo sankcie alebo odpustenia sankcie (§ 157 DP),
- znovuzavedenie inštitútu dohody o výške daňovej povinnosti medzi správcom dane a daňovým subjektom, ktorý na Slovensku existoval v predchádzajúcej právnej úprave.⁸⁶

Ako je vidieť, navrhované zmeny poskytujú rozdielnu mieru výhodnosti pre spolupracujúce daňové subjekty. Rozšírenie predpokladov pre odklad platenia dane a povolenie splátok zakladá najmenšiu výhodu, keďže priamo neznižuje mieru daňových povinností daňových subjektov (či už v podobe daňovej sankcie alebo vlastnej daňovej povinnosti). Za súčasného stavu je inštitút odkladu platenia dane a povolenia splátok limitovaný týmito

⁸⁵ Podľa § 232 ods. 1 TP *ak výsledky vyšetrovania alebo skráteného vyšetrovania dostatočne odôvodňujú záver, že skutok je trestným činom a spáchal ho obvinený, ktorý sa k spáchaniu skutku priznal, uznal vinu a dôkazy nasvedčujú pravdivosti jeho priznania, môže prokurátor začať konanie o dohode o vine a treste na podnet obvineného alebo aj bez takého podnetu.*

⁸⁶ Podľa § 29 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov *Ak daňový subjekt nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, môže správca dane výšku dane s ním dohodnúť. Na túto dohodu sa vzťahuje primerane § 11.*

okolnosťami: 1. pri nedoplatku na dani presahujúcom 3 000 Eur sa vyžaduje zabezpečenie v podobe záložného práva, alebo spôsobom zabezpečenia záväzku podľa Občianskeho zákonníka („DP má povahu *lex specialis* a jeho ustanovenia, ktoré sú v mnohých smeroch zásadne odlišné od všeobecnej úpravy v Občianskom zákonníku, majú aplikačnú prednosť.“⁸⁷), 2. dĺžka jeho trvania je maximálne 24 mesiacov a 3. daňový subjekt má povinnosť platiť úrok minimálne na úrovni 10 % za každý deň povoleného odkladu platenia dane alebo povoleného platenia dane v splátkach. Niektoré, prípadne všetky z týchto obmedzení navrhujeme *de lege ferenda* voči spolupracujúcemu daňovému subjektu zmierniť resp. vylúčiť.

Obdobne navrhujeme, aby spolupráca daňového subjektu so správcom dane bola fakultatívnym dôvodom na úľavu zo sankcie alebo odpustenia sankcie. „Medzi normy motivačného charakteru možno zaradiť napr. novelizované ustanovenia o podávaní dodatočných daňových priznaní po začatí daňovej kontroly, s ktorými je späté ukladanie sankcií v nižšom rozsahu (§ 16 ods. 9 v spojení s § 155 DP).⁸⁸ V neposlednom rade navrhujeme znovuzavedenie inštitútu dohody o výške daňovej povinnosti. Tento inštitút bol z daňového práva odstránený z dôvodu obáv pred jeho zneužívaním príp. poskytnutím neoprávnenej výhody vo forme štátnej pomoci daňovému subjektu.

Domnievame sa, že pozitíva znovuzavedenia tohto inštitútu prevažujú nad negatívami. V prvom rade tento inštitút by otvoril správcovi dane taktické

⁸⁷ ŠTRKOLEC, M.: *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2017. s. 74.

⁸⁸ ŠTRKOLEC, M.: *Boj proti zneužívaniu daňového systému de lege ferenda*. In: BABČÁK, V. a kol: *Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)*. Košice: UPJS, 2018. s. 138

⁸⁹ K tomu porovnaj ŠTRKOLEC, M.: *Fighting tax evasion and its reflection in procedural tax law*. In: ETEL, L. – POP ŁAWSKI, M.: *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Białystok: Termida2, 2016.

možnosti postupu pri správe daní. Zároveň by odbremenił personálny aparát správcov dane, keďže uzatvorením dohody o výške daňovej povinnosti by sa skracoval čas výkonu správy daní v konkrétnej veci.

Zároveň napriek tomu, že sa môže javiť, že zavedenie takejto dohody bude viesť k zníženiu výberu dane, opak je pravdou⁹⁰. Aj keď v individuálnom prípade, by sa správca dane dohodol s daňovým subjektom na nižšej ako skutočnej daňovej povinnosti, systémové pôsobenie tohto inštitútu by tento výpadok kompenzovalo.⁹¹

Na záver sa možno zamyslieť, za akých podmienok by bol daňový subjekt považovaný za spolupracujúci daňový subjekt. Uvedené je možné diferencovať v závislosti od procesného momentu, kedy sa daňový subjekt rozhodne dobrovoľne kooperovať so správcom dane. Napríklad v prípade, ak by daňový subjekt pri daňovej kontrole pripustil porušenie daňových povinností, v krátkom čase po obdržaní oznámenia o pochybnostiach o správnosti skutočností uvádzaných daňovým subjektom,⁹² prináležal by mu plný okruh všetkých vyššie načrtnutých mechanizmov. Povolit' úľavu zo sankcie by bolo možné, ak by daňový subjekt po doručení protokolu

⁹⁰ „Takáto dohoda za predpokladu jej spojenia s nižšími sankciami, by mohla mať komplementárny efekt spočívajúci v motivácii daňových subjektov dobrovoľne uhradiť predtým skrátenu, nepriznanú, či zatajenú daňovú povinnosť, a súčasne na strane štátu by došlo k odstráneniu neželaných následkov zneužívania daňového systému.“ ŠTRKOLEC, M.: *Boj proti zneužívaniu daňového systému de lege ferenda*. ŠTRKOLEC, M.: *Boj proti zneužívaniu daňového systému de lege ferenda*. In: BABČÁK, V. a kol: *Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)*. Košice: UPJS, 2018. s. 139.

⁹¹ ŠTRKOLEC, M - SÁBO,J.: *Autoaplikácie v daňovom práve (aj) ako hra o úhradu dane*. In: *PRÁVO, OBCHOD, EKONOMIKA VI*. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2017. 545 s.

⁹² § 45 ods. 5 DP *ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal*

s výzvou najneskôr do uplynutia lehoty na vyjadrenie akceptoval skutkové zistenia správcu dane (§ 46 ods. 8 DP).

Priznanie zvýhodnených podmienok pre odklad platenia dane a povolenie splátok by mohlo byť priznané tomu daňovému subjektu, ktorý akceptuje skutkové závery správcu dane najneskôr do skončenia vyrubovacieho konania. Teda, čím skorší moment v správe daní, v ktorom začne daňový subjekt plne dobrovoľne spolupracovať so správcom dane, o to širší okruh oprávnení založených na vyjednávaní o spolupráci by mohol získať. Dohoda o uplatnení niektorého z tohto opatrenia by mala formu zápisnice (§ 19 ods. 1 DP). O priznaní niektorého z týchto opatrení (alebo o ich kumulácii) v daňovej veci by na báze fakultatívnosti rozhodoval správca dane.

2. Metodologické východiská hodnotenia dôkazov

2.1. Pojmové vymedzenie hodnotenia dôkazov

Dokazovanie sa typicky delí na viacero fáz: navrhovanie/zisťovanie/zabezpečovanie dôkazov, vykonávanie dôkazov a hodnotenie dôkazov.⁹³ Podľa nášho názoru takéto striktné delenie nie je potrebné, keďže fáza hodnotenia dôkazov a vykonávania dôkazov sa vzájomne prelínajú.

Z nášho pohľadu by však bolo vhodnejšie hovoriť o fáze nachádzania dôkazov a fáze poznávania dôkazov. Uvedené pojmy spája skutočnosť, že oba slúžia na pochopenie skutkových okolností daňovej veci (resp. akéhokoľvek predmetu správy daní⁹⁴). Rozdiel medzi týmito dvomi procesmi poznávania je v tzv. „fóre“, v ktorom prebiehajú. Nachádzanie dôkazov prebieha v prostredí externého fóra: teda sa týka hmotných nosičov informácií o skutkových okolnostiach daňových vecí (prameňov dôkazu). Do nachádzania dôkazov spadá aj extrakcia informácie z prameňa dôkazu (prostredníctvom vykonávania dôkazov) a jej zachytenie v predpísanej forme. Až zachytením dôkaznej informácie v procesne stanovenej forme sa spojením tejto informácie a hmotného nosiča pre jej uchovanie vytvára dôkaz. Vykonávanie dôkazov predstavuje vyňatie /“vydestilovanie“/ informácie z prameňa dôkazu a prenos tejto informácie spolu s informáciou o samotnou procesnom úkone vykonania dôkazu na hmotný nosič predpísaný zákonom. V prípade správy daní môže byť takýmto hmotným nosičom zápisnica alebo úradný záznam (§ 19 DP).

⁹³ ZÁHORA, J. a kol. *Dokazovanie v trestnom konaní*. 1. vydanie. Praha: Leges, 2013. s. 20.

⁹⁴ BONK, F. – STRAKOVÁ, I. *Selected Aspects of Local Enquiry in the Slovak Republic*. In: *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Białystok: Temida 2, 2016. s. 451.

Procesy realizované v externom fóre, teda procesy nachádzania dôkazov, majú niektoré spoločné vlastnosti:

- a) sú priamo pozorovateľné tretími osobami. Uvedené vyplýva zo skutočnosti, že pri nachádzaní dôkazov dochádza k interakcii s hmotnými prameňmi dôkazov (predloženie veci v zmysle edičnej povinnosti v zmysle § 26 ods. 7 DP, výsluch svedka v zmysle § 25 DP, atď.),
- b) interakcia medzi správcou dane a prameňmi dôkazu musí vždy prebiehať iba predpísanými procesnými postupmi: uvedené je dané skutočnosťou, že interakciou s hmotnými predmetmi nevyhnutne dochádza k zásahu do právneho postavenia osôb, ktoré majú právny vzťah k hmotným prameňom dôkazu, alebo o ktorých ochranu súkromia sa v daňovej veci jedná,
- c) musia byť zachytené v predpísanej procesnej forme bezprostredne po tom, ako sú tieto procesné postupy realizované (§ 19 DP). Táto požiadavka je odôvodnená skutočnosťou, že každý zásah do právneho postavenia subjektov musí byť zdokumentovaný, aby bola dodržaná požiadavka podľa predchádzajúceho bodu. Pri vykonávaní dôkazov je potrebné zachytenie dôkaznej informácie na predpísanom hmotnom nosiči, čím je vytvorený dôkaz v procesne relevantnej podobe.

V postavení resp. „vtelení“ správcu dane alebo iného orgánu daňovej správy vždy vystupuje určitá fyzická osoba, ktorá je schopná svojimi zmyslami vnímať a poznávať realitu okolo seba. V internom fóre/mysli tejto osoby prebiehajú mentálne deje. Tieto deje vytvárajú v mysli obraz o udalostiach, čím triedia a racionalizujú informácie, ktoré konkrétna osoba spozná svojimi zmyslami (tieto procesy sú vnútorné a priamo nepoznatelné tretími osobami). Uvedené však nie je poznávanie dôkazov z procesného hľadiska. Iba taká časť z kognitívnych procesov fyzických osôb je poznávaním dôkazov z procesného hľadiska, ktorú:

- a) je možné prostredníctvom jazyka alebo iných symbolov reprezentujúcich význam oznámiť tretím osobám,
- b) môže tvoriť podklad pre rozhodnutie, a teda predstavuje súbor východísk, za ktorých by sa racionálna osoba v obdobnom postavení osoby realizujúcej rozhodnutie, mohla rozhodnúť rovnako.

Hodnotenie dôkazov (§ 3 ods. 3 DP) je teda vzájomný vzťah dôkazov založený na potrebe usporiadania dôkazov do takej vzájomnej súvislosti, aby boli ako dôvody rozhodovania pochopiteľné pre tretie osoby mimo osobu, ktorá rozhodnutie prijala. Pri hodnotení dôkazov dochádza k spojeniu vnútornej kognitívnej informácie osoby realizujúcej poznávanie dôkazov s materiálnym nosičom majúúcim formu odôvodnenia rozhodnutia (§ 63 ods. 5 DP). Každé hodnotenie dôkazov (ako myšlienkový proces) v internom fóre musíme v konečnom dôsledku pretransformovať na súbor oznamovacích viet, ktoré sú spôsobilé zmysluplne sprostredkovať naše závery inej osobe (z hodnotenia dôkazov sa teda stáva verbálny akt).

Vyššie dve popísané fázy poznávania skutkových okolností daňovej veci spolu vzájomne súvisia a vzájomne sa podmieňujú: poznávanie dôkazov môže pri zistení nedostatkov alebo medzier v dôkaznej situácii vyvolať potrebu realizovania ďalších procesov a činností spadajúcich do fázy nachádzania dôkazov. Takto poznávanie dôkazov aktívne podmieňuje fázu nachádzania dôkazov. Na druhú stranu, poznávať dôkazy je možné len také, ktoré majú príslušnú procesnú formu, a teda sú rozpoznané zákonom ako dôkaz.⁹⁵ Teda skutkové zistenie, ktoré nie je zakotvené v dôkaznej situácii alebo nevyplyva zo vzájomnej súvislosti dôkazov, nie je možné považovať za výsledok poznávania dôkazov.

⁹⁵ K tomu pozri SÁBO, J.: *Nachádzanie dôkazov, správa daní a daňové úniky*. In: I. slovensko-české dni daňového práva : daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam : recenzovaný zborník vedeckých prác : 24.-25.10.2017, Košice. Košice : Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2017. s. 317.

Hodnotenie dôkazov môžeme vymedziť taktiež ako myšlienkový proces, ktorý prebieha skúmaním väzieb medzi dôkazmi a skutkovými hypotézami a zároveň väzieb o vzťahoch medzi skutkovými hypotézami a finálnou skutkovou hypotézou, ktorý vedie ku konštatovaniu skutkových zistení s cieľom formulovania skutkového zistenia odvodeného z finálnej skutkovej hypotézy.

Podľa Twininga hodnotenie dôkazov musí zodpovedať na nasledujúce otázky⁹⁶:

- Čo je finálna hypotéza/tvrdenie (*proposition*), ktorá musí byť preukázaná?
- Čo sú dáta (pozn. autora dôkazné informácie), ktoré sú vo veci dostupné?
- Aké sú zdôvodniteľné a uveriteľné vzťahy medzi dôkaznými informáciami a skutkovými hypotézami?

Skutkové hypotézy je možné vymedziť ako tvrdenia, ktoré využívajú slovné označenia pre objekty spadajúce do skutkových výrazov právnej normy a ich tvrdenie neobsahuje normatívnu modalitu (konštatovanie príkazu, zákazu alebo dovolenia). Skutkové hypotézy majú popisný charakter a zjednodušene povedané sú tvrdeniami o skutkovom stave alebo jeho časti. Skutkové hypotézy sú hypotézy, ktoré môže orgán aplikujúci právo formulovať sám, alebo mu môžu byť prednesené účastníkmi konania pred týmto orgánom. Pre správcu dane vo vyrubovacom konaní tieto skutkové hypotézy „pripraví“ zamestnanci správcu dane, ktorí vykonali daňovú kontrolu a o týchto sa správca dane dozvedá z protokolu z daňovej kontroly. Typickým momentom, kedy je striktne oddelená príprava súboru skutkových hypotéz objasňujúcich posudzovaný skutkový dej, je podanie obžaloby na súd. Pred abjudikujúci orgán sa dostáva návrh možného

⁹⁶ ANDERSON, T. – SCHUM, D. – TWINING, W.: *Analysis of Evidence* – 2th edition New York: Cambridge Univeristy Press, 2005. s. 114.

vysvetlenia určitej udalosti. Úlohou abjudikujúceho orgánu je posúdiť presvedčivosť tohto skutkového vysvetlenia v nadväznosti na vykonané dôkazy a porovnať toto vysvetlenie s inými možnými alternatívnymi vysvetleniami priebehu skutkového deja. Orgán aplikujúci právo nie je viazaný rozsahom skôr pripravených skutkových hypotéz. Pri hodnotení dôkazov nielen porovnáva, ale aj vytvára skutkové hypotézy a/alebo zovšeobecnenia. Nazeranie na štruktúru hodnotenia dôkazov ako myšlienkového procesu vychádza z dvoch základných predpokladov:

- každá dôkazná informácia získava svoj význam pre hodnotenie dôkazov iba v nadväznosti na skutkovú hypotézu, ktorá sa na ňu viaže,
- skutkové hypotézy sú hierarchicky usporiadané.

Význam dôkaznej informácie

Vykonaním dôkazov z prameňa dôkazu (nejakého hmotného objektu v realite) určíme dôkazné informácie, ktoré z tohto prameňa vyplývajú (napr. údaje o mieste, na ktorom sa zdržiaval svedok, údaj o obsahu listiny a pod). Každá z týchto dôkazných informácií je dôkazom, ak bola získaná zákonným spôsobom⁹⁷ a ak bol dôkaz riadne vykonaný – teda procesným úkonom bola dôkazná informácia začlenená do dôkaznej situácie veci. Avšak dôkazná informácia sama o sebe nepostačuje pre hodnotenie dôkazov, ale musí byť naviazaná na určitú skutkovú hypotézu. Napríklad: predloženie faktúry samej o sebe často znamená iba požiadavku na jej uhradenie. Na druhú stranu, pri správe dane z pridanej hodnoty predloženie faktúr správcovi dane je spojené so skutkovou hypotézou, že tieto preukazujú formálne splnenie podmienok na priznanie práva na odpočítanie dane. Iný príklad môže byť obrázok noža. Ak je nôž položený v kuchyni, je

⁹⁷ Porovnaj VERNARSKÝ, M.: *Zásada zákonnosti a konflikt princípov daňového konania* In: Právnik : teoretický časopis pro otázky státu a práva. 150 (1), 2011.

zrejme, že má slúžiť ako prostriedok pri varení. Predloženie noža ako dôkazu v spojitosti s prítomnosťou krvi obete na noži sa viaže na skutkovú hypotézu, že bol tento nôž použitý na spáchanie trestného činu. Dôkazy získavajú význam iba v kontexte skutkových hypotéz, na ktoré sú viazané. Skutková hypotéza je niekedy označovaná aj ako *probanda* a dôkaz je označovaný ako *probans*. „Probans sú dôkazy dostupné vo veci a probanda sú hypotézy resp. otázky, o ktorých sa domnievame, že musia byť pre úspech v spore preukázané.“⁹⁸

Hierarchia skutkových hypotéz

Hierarchia skutkových hypotéz je daná jednak potrebou vyplývajúcou z ustálenia finálnej skutkovej hypotézy ako aj štruktúrou skutkových hypotéz, ktoré sa delia na jednoduché a zložené.

Pri hodnotení dôkazov je potrebné „veľmi pozorne a presne formulovať tzv. *penultimate probanda*. (pozn. autora označujeme aj ako „finálna hypotéza“). „Vo veľa prípadoch je typické a často nevyhnutné špecifikovať finálnu hypotézu a to tak, aby bola vyčerpávajúca.“⁹⁹ Pojem **finálna skutková hypotéza** vyjadruje komplexné opísanie skutkového stavu, ktoré umožňujú jeho subsumovanie pod určitý právny inštitút. Logická a obsahová štruktúra finálnej hypotézy je teda podmienená požiadavkami hmotno-právnych noriem. Finálna hypotéza skutkovými výrazmi odvodenými zo skúmanej skutkovej situácie opisuje v konkrétnosti to, čo zvolená skutková podstata právnej normy vymedzuje všeobecne.¹⁰⁰

⁹⁸ WIGMORE, J. H.: *The Principles of Judicial Proof*. Boston: Little, Brown and co, 1913. s. 5.

⁹⁹ ANDERSON, T. – SCHUM, D. – TWINING, W.: *Analysis of Evidence* – 2th edition New York: Cambridge Univeristy Press, 2005. s. 171.

¹⁰⁰ Rozsudok NSS č. 2 Afs 13/2005 – 60 zo dňa 04.08.2005 „Nesprávne vymedzení rozsahu skutočností, které je v daňovom řízení povinen prokázat ... je vadou řízení před správním orgánem spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl

Na tomto mieste je nutné zamyslieť sa nad tým, či pod finálnu skutovú hypotézu zaraďujeme aj negatívne podmienky existencie určitého oprávnenia. Napríklad v prípade daňového práva sa jedná o negatívnu podmienku, že v daňovej veci nedošlo k účelovému zneužitiu daňového práva (§ 3 ods. 6 DP). Napríklad v súkromnom práve je negatívnou podmienkou priznania práva na plnenie, že nedošlo k premlčaniu takéhoto nároku. **Domnievame sa, že zložkami finálnej skutkovej hypotézy sú len tie jej skutkové tvrdenia (pred-finálne skutkové hypotézy vid'. ďalej), ohľadom ktorých zaťažuje dôkazná povinnosť jedného a toho istého aktéra právneho procesu.** Preto do finálnej skutkovej hypotézy daňového subjektu nemožno zaradiť negatívny predpoklad o zneužití daňového práva, ohľadom ktorého dôkazné bremeno zaťažuje správcu dane.

Pred-finálna skutková hypotéza: pred-finálne skutkové hypotézy sú také skutkové hypotézy, ktoré tvoria nevyhnutnú podmienku finálnej skutkovej hypotézy. Pred-finálne hypotézy popisujú jednotlivé zložky zloženej skutkovej podstaty vymedzenej vo finálnej hypotéze (teda v konkrétosti vymedzujú časti skutkovej podstaty. Napr. v trestnom práve sa v rámci skutkovej podstaty rozlišuje: subjekt, objekt, subjektívna stránka, objektívna stránka. Obdobne pri všeobecnej zodpovednosti za škodu sa rozlišuje protiprávne konanie, následok v podobe úbytku/alebo predpokladaného úbytku v majetkovej sfére a zavinenie). Finálnou hypotézou je napríklad: predpoklad, že daňový subjekt A od daňového subjektu B nadobudol tovar X, ktorý bol predmetom zdaniteľného obchodu, a tento použil na dodávky tovarov alebo služieb Y ako platiteľ¹⁰¹ a daňový

porušen zákon.“ cit In: BAXA, J. a kol.: *Přehled judikatury ve věcech daňového řízení*. Praha: Wolters Kluwer ČR, s. 2007. s. 102.

¹⁰¹ porovnaj § 49 ods. 2 ZoDPH *platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň a)voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, b)ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 48c ods. 5 a § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12, c)ním*

subjekt A disponuje všetkými dokladmi potrebnými pre priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Táto finálna skutková hypotéza je tvorená tromi pred-finálnymi skutkovými hypotézami: 1. daňový subjekt A nadobudol od daňového subjektu B tovar X, 2. tovar X použil daňový subjekt A na dodávky tovarov a služieb Y ako platiteľ, 3. daňový subjekt A disponuje všetkými dokladmi potrebnými pre priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzťah medzi finálnou skutkovou hypotézou a pred-finálnymi skutkovými hypotézami je vzťahom logického vyplývania. Vzťah skutkových hypotéz vytvárajúcich skutkovú podstatu sa označuje aj ako vzťah konjunkcie (*conjunction*).¹⁰² Najmä v súkromnom práve majú **pred-finálne skutkové hypotézy povahu opisu skutkových okolností jednotlivých zložiek konania, ktoré právo vyžaduje pre vznik súkromno-právneho nároku**. V takom prípade je nutné skutkovú finálnu hypotézu považovať za množinu pred-finálnych skutkových hypotéz (k tomu pozri podkapitolu 2.4 v I. časti).

Skutkové hypotézy môžu mať podobu zloženej skutkovej hypotézy (teda takej, v ktorej sa vyskytuje viacero skutkových dejov), ktorú je možné „rozložiť“ na jednoduché hypotézy. Napríklad aj tak jednoduché tvrdenie ako je: „bolo 14:00, keď osoba A prišla domov.“ Je možné rozložiť na skutkovú hypotézu- čas, na ktorý sa dej „prísť“ vzťahuje je 14:00 a skutkovú hypotézu- miesto, na ktoré sa dej „prísť“ vzťahuje je bydlisko osoby A. Z praktického hľadiska nie je vhodné ani potrebné v každom prípade rozkladať zložené skutkové hypotézy v procese hodnotenia dôkazov. Avšak štruktúra skutkovej hypotézy môže napomôcť v procese hodnotenia dôkazov, kedy je potrebné kriticky zhodnotiť všetky konštituenty zloženej skutkovej hypotézy. Napríklad sa ponúka kritická otázka: „*odkiaľ viete, že bolo práve 14:00, tak ako tvrdíte?*“ alebo „*odkiaľ*

uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a, d)zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

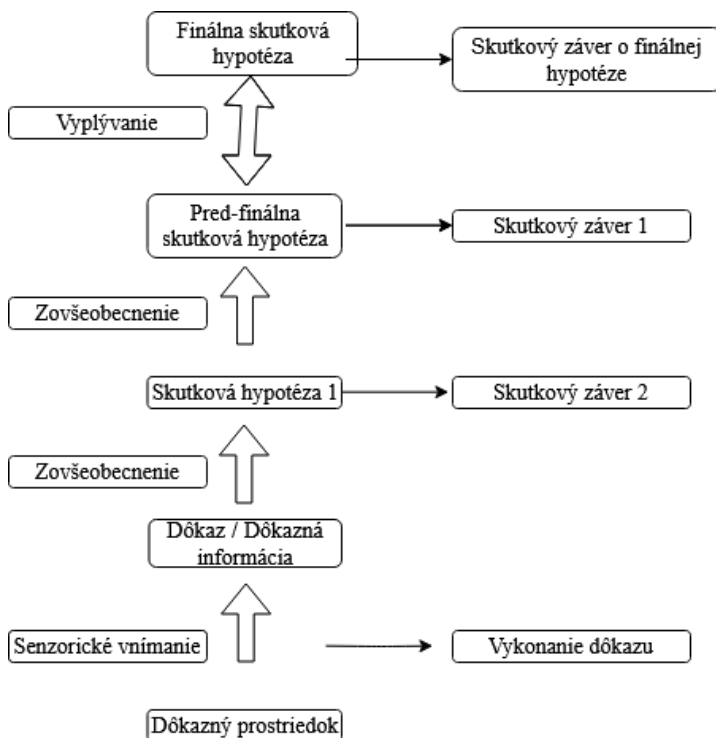
¹⁰² ANDERSON, T. – SCHUM, D. – TWINING, W.: *Analysis of Evidence* – 2th edition New York: Cambridge Univeristy Press, 2005. s. 103.

viete, kde býva osoba A?“ Vidíme, že takýto rozklad skutkovej hypotézy má predovšetkým povahu logického vyplývania. Vzťah medzi jednoduchšími hypotézami tvoriacich zložitejšiu skutkovú hypotézu sa nazýva aj ako zložený vzťah (*compound*).¹⁰³ Okrem toho je možné formulovať aj veľké množstvo podporných skutkových hypotéz, ktoré buď podporujú niektorú z pred-finálnych skutkových hypotéz alebo sa podporujú navzájom: daňový subjekt disponuje dodacím listom, čo indikuje, že nadobudol tovar alt. daňový subjekt disponuje príslušným CMR, čo znamená, že zabezpečil prepravu tovaru prostredníctvom prepravnej spoločnosti.

Vzťah medzi podpornými hypotézami nie je vzťahom logického vyplývania. Podľa niektorých názorov tento vzťah má povahu zovšeobecnení odzrkadľujúcich bežnú skúsenosť fungovania sveta (porovnaj bližšie podkapitolu 4.1. v druhej časti). Vyššie uvedené si možno vizuálne priblížiť na nasledujúcom diagrame.

¹⁰³ ANDERSON, T. – SCHUM, D. – TWINING, W.: *Analysis of Evidence* – 2th edition New York: Cambridge Univeristy Press, 2005. s. 103.

Diagram 1



Pri hodnotení dôkazov určujeme modalitu jednotlivých hypotéz vedúcu k stanoveniu modality finálnej hypotézy. Pod pojmom modalita skutkovej hypotézy zaraďujeme niektorý z nižšie uvedených skutkových záverov:

- pozitívny/afirmatívny: skutková hypotéza ja pravdivá (teda za pravdivé považujeme to, že sa dej udial spôsobom opísaným v skutkovej hypotéze),
- pozitívne pravdepodobný: je pravdepodobnejšie, že platí skutková hypotéza, než že platí opak skutkovej hypotézy,

- negatívne pravdepodobný: je pravdepodobnejšie, že skutková hypotéza je nepravdivá,¹⁰⁴
- negatívny/vylučujúci: skutková hypotéza je nepravdivá,
- neutrálny: nevieme určiť, či je skutková hypotéza pravdivá alebo nepravdivá.

Ak orgán aplikujúci právo dospeje k záveru, že považuje niektorú zo skutkových hypotéz za pozitívnu alebo negatívnu hovoríme, že sa táto skutková hypotéza stáva **skutkovým zistením**. V tomto kontexte skutkové zistenie považujeme za užší pojem než je skutkový záver. Skutkový záver môže v sebe obsahovať aj prvok neistoty. Máme za to, že výhradne skutkové závery vo forme skutkových zistení sú spôsobilé potvrdiť alebo vyvrátiť finálnu skutkovú hypotézu¹⁰⁵. V prípade, ak by niektorý zo skutkových záverov nevyhnutných na podporu finálnej skutkovej hypotézy (jedná sa niektorú z pred-finálnych skutkových hypotéz, z ktorých finálna skutková vyplýva) mal inú modalitu ako modalitu skutkového zistenia, potom sa uplatní vo veci dôkazné bremeno, ktoré vedie k nahradeniu tohto skutkového záveru pozitívnou alebo negatívnou skutkovou fikciou. Zároveň však všetky skutkové závery bez ohľadu na svoju modalitu môžu slúžiť k posilneniu alebo oslabeniu presvedčivosti skutkových záverov.

Preukázanie skutkovej hypotézy teda znamená konštatovanie pozitívnej alebo negatívnej modality orgánom abjudikujúcim právo o skutkovej hypotéze. Takéto konštatovanie je základnom odôvodnenia každého rozhodnutia (v prípadoch, kedy sa odôvodnenie pri rozhodnutí vyžaduje).¹⁰⁶

¹⁰⁴ Pravdepodobnosť vo vzťahu ku skutkovým hypotézam predstavuje podporný spôsob zdôvodnenia nadväzujúce na pozitívne pravdepodobné skutkový záver.

¹⁰⁵ Uvedené platí v kontinentálnom práve, keďže v anglo-americkom právnom systéme dôkazný štandard na úrovni *proponderance of evidence* umožňuje vziať za podklad finálnej skutkovej hypotézy aj skutkové závery v iných modalitách.

¹⁰⁶ Porovnaj v daňových veciach § 63 ods. 5 DP *Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak*.

O vzťahu, ktorý vedie k akceptovaniu skutkovej hypotézy na základe inej skutkovej hypotézy alebo dôkazu - ktorým dochádza k stanoveniu modality určitej hypotézy, možno hovoriť ako o myšlienkovom kroku. Myšlienkový krok možno urobiť medzi dvoma skutkovými hypotézami, alebo medzi dôkazom a skutkovou hypotézou, ktorá sa na tento dôkaz viaže. Medzi niektorými autormi sa takéto kroky nazývajú „generalizácia“. Iný označujú takéto kroky (assertions) ako „záruky“ (warrants)¹⁰⁷. V znázornení vyššie je myšlienkový krok reprezentovaný vertikálnou šípkou a vyplývanie z tohto myšlienkového kroku k skutkovému zisteniu vodorovnou šípkou. Bez ohľadu na to, či sa jedná o vzťah logického vyplývania alebo vzťah založený na zovšeobecnení, „myšlienkový krok“ v hodnotení dôkazov od jedného predpokladu k druhému budeme označovať **vzťah vyplývania** (alebo taktiež **inferenčný vzťah**). Hodnotenie dôkazov má postupným potvrdzovaním alebo vyvracанím skutkových hypotéz viesť k popisu inferenčných vzťahov vyplývajúcich zo skutkovej situácie tak, aby rozhodnutie bolo čo najpresvedčivejšie.

Posudzovanie právnej náuky o dokazovaní (niekedy označovanej ako „Právo dokazovania“ z angl. *Evidential law*) je predovšetkým fenoménom anglo-amerického právneho systému. „Vo väčšine kontinentálnych právnych systémov je len veľmi málo pravidiel viažucich sa na dokazovanie (pozn. autora predovšetkým málo pravidiel vzťahujúcich sa na hodnotenie dôkazov). Tie väčšinou pozostávajú z pravidiel o dôkaznej povinnosti a dôkaznom bremene (*standard of proof*), požiadavka na zabezpečenie najlepších dôkazov, ktoré sú vo veci dostupné (*best available evidence requirement*) a pravidlá, ktoré majú zabezpečiť efektívnosť a férovosť právneho procesu.“¹⁰⁸ Sme presvedčení, že z komparácie procesných inštitútov a postupov, ktoré sa viažu na hodnotenie dôkazov vyplýva, že

¹⁰⁷ SCHUM, D.: *The Evidential Foundations of Probabilistic Reasoning*. Evanston: Northwestern University Press, 1994. s. 81.

¹⁰⁸ KAPTAIN, H – PRAKKEN, H. – VERHEIJ, B. *Legal Evidence and Proof Statistics, Stories, Logic*. Burlington: Ashgate Publishing Limited, 2008. s. 280.

daňové právo ako samostatné právne odvetvie vykazuje ucelené pravidlá objasňovania skutkových okolností daňovej veci, rovnocenné s akýmkoľvek iným právnym odvetvím. Zároveň sa domnievame, že špecifiká v náuke hodnotenia dôkazov existujúce v daňovom práve preukazujú samostatné postavenie daňového práva ako právneho odvetvia.

Máme za to, že oddelenie procesného štádia formulovania skutkovej hypotézy od procesného štádia jej hodnotenia je potrebné pre zvýšenie nestrannosti pri hodnotení dôkazov viažucich sa na takúto skutkovú hypotézu. Ak na základe vyhľadávacej zásady orgán, ktorý formuloval finálnu skutkovú hypotézu, túto hypotézu aj sám hodnotí, nemôže byť úplne nepredpojatým voči správnosti svojej vlastnej hypotézy. V daňovom práve možno jasne rozpoznať dva samostatné procesné úseky, ktoré sa viažu na formulovanie finálnej skutkovej hypotézy správcom dane. Správca dane predkladá finálnu skutkovú hypotézu v protokole z daňovej kontroly (podľa § 47 písm. h) DP protokol z daňovej kontroly obsahuje okrem iného *preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov*). Následne sú zistenia uvedené v protokole hodnotené správcom dane vo vyrubovacom konaní. V daňovom poriadku sú teda vytvorené mechanizmy na oddelenie momentu formulovania skutkovej hypotézy od jej hodnotenia. Napriek tomu vyrubovacie konanie realizujú rovnakí zamestnanci správcu dane ako daňovú kontrolu. Preto *de lege ferenda* navrhujeme rozšíriť § 60 DP o vylúčenie zamestnanca z daňového konania, ktorý v rovnakej daňovej veci vykonal daňovú kontrolu.

Z hľadiska zamerania pozornosti na niektorú časť dôkaznej situácie, môže sa abjudikujúci orgán zamerať na hodnotenie jednotlivého dôkazu alebo na hodnotenie vzťahu medzi viacerými dôkazmi. V procesných predpisoch sa jedná o jednu zo základných zákonných požiadaviek, ktorá je kladená na hodnotenie dôkazov. Podľa § 3 ods. 3 *správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej*

súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. „Kontrolovateľnosť záverov správcu dane o skutkovom stave vyviera z toho, že správca dane musí svoje závery dôsledne odôvodniť vrátane toho, prečo na niektoré dôkazy pri rozhodovaní neprihliadal, resp. ich ani nevykonal a pokladal ich z hľadiska výpovednej hodnoty za druhoradé.“¹⁰⁹ Na základe uvedeného je možné nazerať na hodnotenie dôkazov ako na dva samostatné a vzájomne prepojené myšlienkové procesy:

- hodnotenie individuálnych dôkazov,
- hodnotenie na mase dôkazov (teda hodnotenie súvislosti medzi viacerými dôkazmi).

Skúmanú problematiku si priblížime v nasledujúcej časti textu tejto monografie v rámci vyššie načrtnutého členenia. Cieľom hodnotenia dôkazov je:

- stanoviť dôkaznú silu jednotlivých dôkazov,
- na základe tejto dôkaznej sily dôkazov a pravidiel vyplývania stanoviť, ktorá z konkurujúcich skutkových hypotéz je pravdivá.

Dôkazná sila je pojem, ktorý budeme používať vo význame kategórie porovnania hodnovernosti medzi dôkazmi navzájom, ako aj hodnovernosti samotného dôkazu. Dôkazná sila dôkazov by mala byť vždy založená výhradne na inferenčných vzťahoch v dôkaznej situácii. Na druhú stranu, skutočný psychologický dopad dôkazov môže byť oslabený resp. posilnený náladami vo verejnej mienke, ktorá kladie určité očakávania na výsledok medializovaného sporu (resp. informáciami, ktoré prebehli vo verejnosti).

Posledným pojmom, ktoré vystupuje do popredia pri hodnotení dôkazov je **taktika vedenia určitej veci**. Uvedené vyplýva zo skutočnosti, že hľadanie pravdy v práve býva často súbojom konkurujúcich hypotéz o skutkových

¹⁰⁹ BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. s. 431.

okolnostiach veci. Všade tam, kde sa vyskytne spor o pravdivosti určitého skutkového predpokladu, sa vyskytujú aj postupy, ktorých cieľom je presvedčiť abjudikujúci orgán o správnosti skutkového tvrdenia niektorým z aktérov právneho procesu. Kontradiktórnosť je jeden z najlepších prostriedkov pre nájdenie presvedčivého odôvodnenia rozhodnutia a týmto pre nachádzanie pravdy v práve. Táto je najprominentnejšie zdôrazňovaná v procesných kódexoch civilného a trestného práva. Avšak všade tam, kde proti sebe vystupujú protichodné záujmy na výsledku určitej veci (a z toho rezultuje spor) je kontradiktórnosť v právnom procese imanentne prítomná. Je možné súhlasiť s názorom, že správa daní sa primárne vzťahuje vyhl'adávacou zásadou (čo je možné vidieť napr. pri vymedzení: vyhl'adávacej činnosti správcu dane (§ 36), miestneho zisťovania (§ 37 a nasl. DP) a daňovej kontroly (§ 44 a nasl. DP)). Napriek tomu prvok kontradiktórnosti možno vidieť v konaní pred správcom dane, pri ktorom daňový subjekt namieta a polemizuje so závermi prijatými v protokole z daňovej kontroly (uvedené sa prejavuje najsilnejšie pri vyrubovacom konaní¹¹⁰ a odvolacom konaní¹¹¹). Taktiež počas samotnej daňovej kontroly má podľa § 46 ods. 5 DP správca dane povinnosť oznámiť *pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených*. Uvedené vytvára priestor pre daňový subjekt predložiť vlastné tvrdenia a tieto pochybnosti vyvracať. Preto je podľa nášho názoru aj v daňovej veci možné rozlíšiť stranu, ktorá tvrdí pravdivosť určitej hypotézy (môže sa jednať aj o orgán aplikujúci právo napr. o správcu dane) a stranu, ktorá pravdivosť hypotézy popiera. V ďalšom texte budeme ako

¹¹⁰ Porovnaj § 68 ods. 3 DP *ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených*

¹¹¹ Porovnaj § 72 ods. 4 písm. d) DP *odvolanie musí obsahovať okrem náležitosti podľa § 13 aj dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania, ak sa v odvolaní nenamieta len rozpor s právnymi predpismi; ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy,*

útočiacu stranu označovať aktéra právneho procesu, ktorý tvrdí pravdivosť skutkovej hypotézy.

Brániacou stranou budeme označovať aktéra právneho procesu, ktorý pravdivosť skutkových tvrdení popiera. Takéto označenie budeme používať v častiach, v ktorých sa budeme zaoberať taktikou vplyvu na hodnotenie dôkazov. V daňovej veci môže byť správca dane alebo daňový subjekt vo vzťahu k niektorým skutkovým tvrdeniam útočiacou stranou a brániacou stranou k iným skutkovým tvrdeniam.

Je potrebné si uvedomiť, že už od začiatku procesu hodnotenia dôkazov môžu byť vo veci prítomné vzájomne si konkurujúce skutkové hypotézy predložené oboma aktérmi právneho procesu. Preto na začiatku je útočiacou stranou vždy tá strana, na ktorej spočíva objektívne dôkazné bremeno ohľadom príslušných skutkových hypotéz (ak by útočiaca strana „zlyhala“ je zrejme, že vo veci sa uplatní dôkazné bremeno, čím dôjde k *ex lege* odstráneniu spornosti skutkovej situácie). Brániaca strana je tá strana, na ktorej nespočíva objektívne dôkazné bremeno.

2.2. Postupnosť hodnotenia dôkazov

Z hľadiska postupnosti v procese hodnotenia dôkazov rozlišujeme:

- získanie dôkazných informácií z dôkazných prameňov,
- fázu formulovania viacerých skutkových hypotéz, ktoré môžu vysvetľovať prítomnosť jednotlivých dôkazných informácií vo veci a popisovania vzťahov vyplývania medzi dôkaznými informáciami a skutkovými hypotézami navzájom,
- fázu formulovania skutkových zistení (o tejto je možné hovoriť aj ako o hodnotení dôkazov v užšom slova zmysle, keďže predstavuje moment, kedy orgán aplikujúci právo definitívne vyhodnotí

inferenčné vzťahy v dôkaznej situácii, ktoré mu boli predstreté v predchádzajúcej fáze)¹¹²,

- fázu vyhodnotenia skutkovej hypotézy: na základe skutkových zistení (teda záverov o skutkových hypotézach nachádzajúcich sa na nižšom stupni) orgán abjudikujúci právo rozhodne o finálnej skutkovej hypotéze. Formulovaním skutkového záveru o finálnej hypotéze dochádza k ukončeniu hodnotenia dôkazov. Finálny skutkový záver je následne podrobený subsumpcii pod právnu normu.

Prvé tri kroky môžu prebiehať aj opakovane resp. paralelne. Najčastejšie sa tieto kroky opakujú pri vyšetrovacích alebo kontrolných procesoch, kedy sa hľadá najlepšie vysvetlenie (teda formulovanie skutkových hypotéz) vo vzťahu k zisteným dôkazným informáciám. Taktiež tieto kroky môžu byť opakované pri tom ako vystupujú útočiaca alebo brániaca sa strana pred orgánom aplikujúcim právo v rámci vzájomnej argumentácie/protiargumentácie. Časté opakované vykonávanie týchto krokov pri vyšetrovacích procesoch vedie niektorých k záveru o prevalencii hodnotenia dôkazov v konaní predchádzajúcom konanie pred orgánom abjudikujúcim právo. Na druhú stranu, samotný význam hodnotenia dôkazov je v konaní pred orgánom abjudikujúcim právo vyšší. Práve tu hodnotenie dôkazov nadobúda svoj základný význam ako nástroj slúžiaci na zabezpečenie presvedčivosti o správnosti skutkových zistení u adresátov právnych noriem.

V treťom kroku na základe skutkových hypotéz prebieha formulovanie skutkových zistení. V tomto kroku je možné rozlišovať myšlienkový proces venovaný posudzovaniu objektívneho dôkazného bremena a časť, kedy je

¹¹² Môžeme sa stretnúť aj s obdobným vymedzením fáz pri daňovej kontrole a to ako: fáza zoznamovacia, fáza zhromažďovacia, fáza vyhodnocovacia a fáza dokazovania. ZATLOUKAL, T.: *Daňová kontrola v širších súvislostiach* – 2. přepracované vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. s. 108.

posudzované taktické dôkazné bremeno. Takto objektívne dôkazné bremeno zohráva ďalšiu významnú úlohu, a to v stanovení sekvencie hodnotenia dôkazov (teda určenie toho, ktoré skutkové hypotézy sa posudzujú skôr ako ostatné). V prvom kroku vlastného hodnotenia dôkazov, venovanej objektívnemu dôkaznému bremenu, sa hodnotia skutkové hypotézy formulované stranou, na ktorej spočíva objektívne dôkazné bremeno (útočiaca strana). V tomto kroku sa orgán aplikujúci právo pýta, či sú vo veci splnené podmienky pre uplatnenie dôkazného bremena. Najprv orgán aplikujúci právo vyhodnotí, či je množina skutkových hypotéz formulovaných útočiacou stranou komplexná (či poskytla útočiaca strana skutkové hypotézy na podporu celej skutkovej podstaty právnej normy, ktorej preukázanie je potrebné pre aplikáciu určitej právnej normy). Zároveň orgán aplikujúci právo posúdi, či sú skutkové hypotézy koherentné a konzistentné (pozri podkapitolu 4.2. v druhej časti). Vo vzťahu ku dôkazom, orgán aplikujúci právo posudzuje, či sa predložené dôkazy vzťahujú ku všetkým základným zložkám finálnej skutkovej hypotézy - teda či všetky pred-finálne hypotézy majú oporu v niektorom z vykonaných dôkazov. Ak nie, hovoríme, že vo veci sa vyskytla medzera v dôkaznej situácii. Uvedené nemusí automaticky znamenať uplatnenie objektívneho dôkazného bremena – do určitej miery je možné medzeru v dôkaznej situácii preklenúť voľnou úvahou orgánu aplikujúceho právo (napríklad na základe zovšeobecnenia).¹¹³ Ďalej sa vyhodnocuje presvedčivosť individuálnych dôkazov a bezospornosť (konzistentnosť) jednotlivých dôkazných informácií. Ak je zistené, že existuje rozpor v dôkaznej situácii, je potrebné uprednostniť tie dôkazné informácie, ktoré sú podľa abjudikujúceho orgánu presvedčivejšie. Zároveň sa nezohľadnia tie dôkazy, ktorých presvedčivosť nedosahuje minimálne kritérium presvedčivosti vyžadované orgánom aplikujúcim právo (keďže pri

¹¹³ V zásade platí, že čím väčšia je váha dôkazného bremena, tým menšie medzery v dôkaznej situácii môže orgán aplikujúci právo preklenúť na základe svojej vlastnej voľnej úvahy. Obrazne si to môžeme priblížiť na preskakovaní štrbiny v skalách, ak je táto štrbina príliš široká, nie je ju možné „preskočiť“ lebo riskujeme pád.

presvedčivosti sa nejedná/ani nemôže jednať o zákonné kritérium je nevyhnutné uvedené posudzovať v nadväznosti na všeobecne akceptované skúsenosti s fungovaním vonkajšieho sveta a vlastnou skúsenosťou orgánu aplikujúceho právo – každý takýto záver o nepresvedčivosti individuálneho dôkazu je potrebné osobitne zdôvodniť). Následne orgán aplikujúci právo musí vyhodnotiť vzťah medzi dôkazmi a skutkovými hypotézami útočiackej strany – a teda, či je dôkazná sila dôkazov predložených útočiacou stranou dostatočná pre unesenie dôkazného bremena. Ak je odpoveď záporná, vo veci sa uplatní dôkazné bremeno a skutkové zistenia orgánu aplikujúceho právo sú stanovené za jeho použitia. Ak je odpoveď kladná, znamená to, že vo veci sa neuplatní objektívne dôkazné bremeno – uvedeným sa aktivuje vo veci taktické dôkazné bremeno, ktoré zaťažuje brániacu sa stranu.

Taktické dôkazné bremeno má inú funkciu než objektívne dôkazné bremeno (ktoré spočíva na dosadení skutkových fikcií za skutkové zistenia). Taktické dôkazné bremeno sprísňuje procesné postavenie brániacej sa strany. Brániaca strana týmto, namiesto predchádzajúceho oprávnenia oslabiť pozíciu útočiackej strany, nadobúda povinnosť procesného útoku na útočiacu stranu. Brániaca strana tak môže urobiť tromi spôsobmi: predložením dôkazov, ktoré oslabujú dôkaznú silu dôkazov v prospech útočiackej strany. Formulovaním konkurujúcich skutkových hypotéz, ktoré vysvetľujú dôkaznú situáciu, ale smerujú k opačným skutkovým záverom ako v prípade skutkových hypotéz útočiackej strany (teda vysvetlí dôkaznú situáciu inak). Alebo kombináciou (čo je najčastejšie) - brániaca sa strana formuluje ako konkurujúce skutkové hypotézy, tak aj predloží dôkazy na ich preukázanie.

Je potrebné pripomenúť, že ako procesný útok, tak aj procesná obrana prebiehajú priebežne počas konania. Každá zo strán je zodpovedná za vyhodnotenie svojej procesnej situácie a následný postup v konaní (teda či uniesla dôkazné bremeno/či má taktické dôkazné bremeno). K vlastnému hodnoteniu dôkazov dochádza až po skončení dokazovania. Avšak

sekvencia, v ktorej má toto vlastné hodnotenie dôkazov prebiehať, má zohľadniť taktiež poradie krokov obrany a útoku, ktoré realizovali procesné strany.

V prípade, že brániaca strana predložila dôkazy vyvracajúce alebo oslabujúce dôkaznú silu dôkazov útočiackej strany, je potrebné tieto dôkazy vyhodnotiť pri hodnotení skutkových hypotéz útočiackej strany. Ak sú tieto dôkazy dostatočné na vznik kvalifikovaného rozporu alebo medzery v dôkaznej situácii (teda situácie, za ktorej niektorá z predfinálnych skutkových hypotéz nie je podporená dostatočnou dôkaznou silou) – potom sa vo veci uplatní objektívne dôkazné bremeno a do časti vlastného hodnotenia dôkazov na základe taktického dôkazného bremena nie je potrebné nasledovať.

Sekvenciu krokov vlastného hodnotenia dôkazov (posudzovanie procesného útoku/obransy Útočiacou/Brániacou stranou) môže orgán aplikujúci právo realizovať komplexne pre celú dôkaznú situáciu, alebo postupne pre jednotlivé pred-finálne skutkové hypotézy.

V časti hodnotenia taktického dôkazného bremena, brániaca strana si splní svoju povinnosť formulovaním konkurujúcich skutkových hypotéz a s tým spojeným predložením podporných dôkazov. Ak je tomu tak, neznamená to, že dôkazné bremeno sa „navracia“ späť na pôvodne útočiacu stranu. V tomto sa odkláňame od zaužívaného názoru o prenose a protiprenose dôkazného bremena. Ako sme uviesli vyššie, posudzovanie uplatnenia dôkazného bremena je negatívnou podmienkou formulovania skutkových záverov (keďže ak dochádza k uplatneniu dôkazného bremena, sú skutkové zistenia orgánu aplikujúceho právo nahradené skutkovou fikciou). Teda záver o tom, že vo veci nie sú splnené podmienky pre uplatnenie dôkazného bremena, je predpokladom k formulovaniu skutkových záverov samotným abjudikujúcim orgánom. Jedná sa o myšlienkový krok založený na porovnaní skutkových hypotéz(y) útočiackej strany a skutkových hypotéz(y) brániacej strany. Uvedené predstavuje záver vlastného hodnotenia dôkazov

založený na tom, že orgán aplikujúci právo uprednostní tú skutkovú hypotézu, ktorá podľa jeho názoru najlepšie vysvetľuje dôkaznú situáciu vo veci. Týmto dochádza k naplneniu funkcie hodnotenia dôkazov, keďže kvalitatívne najlepšie vysvetlenie je zároveň aj najpresvedčivejším zdôvodnením rozhodnutia pre racionálneho diváka. Kritériá, ktoré môže orgán aplikujúci právo pri nachádzaní najlepšieho vysvetlenia vo veci použiť, približujeme v nasledujúcej časti pod sumárnym označením **štandardy hodnotenia dôkazov**.

Proces hodnotenia dôkazov je neoddeliteľne spojený s procesom subsumpcie prípadu pod určitú právnu normu (ktorý spadá do právneho posúdenia veci). Máme za to, že aj proces subsumpcie možno členiť do určitej postupnosti:

- v prvom kroku dochádza k stotožneniu skutkových výrazov obsiahnutých vo finálnom skutkovom zistení so skutkovými výrazmi určitej právnej normy (uvedeným teda konštatuje orgán abjudikujúci právo, že objekty nachádzajúce sa v objektívnej realite, ktoré denotujú skutkové výrazy zodpovedajú vymedzeniu v množine skutkového výrazu právnej normy),
- v druhom kroku dochádza k výberu právnej normy, ktorá sa má na vec použiť (identifikovaním určitej singulárnej právnej normy, výberov z viacerých do úvahy prichádzajúcich právnych noriem alebo sudcovským dotvorením právnej normy v prípadoch, v ktorých právny poriadok uvedenú skutkovú situáciu neupravuje). V tomto kroku sa teda konštatuje splnenie predpokladov konkrétnej právnej normy – v staršej literatúre označovaných aj ako hypotéza právnej normy,
- v treťom kroku sa konštatuje právny záver o následku, ktorý vyplýva zo splnenia predpokladov zvolenej právnej normy (určí sa právna modalita v podobe povinnosti alebo práva). Uvedeným dochádza

k formulovaniu skutkového imperatívu vyplývajúceho z použitia určitého záveru právnej normy na finálny skutkový záver.

Skutkový imperatív je zmiešaná forma tvrdenia, ktoré v sebe obsahuje modalitu práva a/alebo povinnosti a skutkových výrazov. Logickou konštrukciou sa jedná o obdobu právnej normy, ale na mieste všeobecných skutkových výrazov právnej normy používa konkrétne výrazy získané z finálneho skutkového záveru. Takto sa právna norma „*kupujúci je povinný zaplatiť*“ mení na skutkový imperatív „*osoba X (t. j. konkrétna osoba) je povinná zaplatiť*.“ Plne je možné súhlasiť so záverom, že „skutková veta vystupuje nielen v podmiennej časti normy (ak je A), tak aj v jej závere (má byť B), keďže nielen podmienený jav musí byť prevzatý do normy zo sveta kauzálneho, ale aj dôsledok právnej normy sa má prejavíť vo svete kauzálnom.“¹¹⁴ Vzájomná podobnosť medzi skutkovým imperatívom a právnou normou viedla niektorých právnych teoretikov k záveru, že výrok, ktorý v tomto texte označujeme ako skutkový imperatív, predstavuje inštanciu právnej normy. „Konkretizácia normy postupuje od najvyššej normy až k tej najnižšej. Najvyššia norma je abstraktná, stanovuje iba abstraktné povinnosti. Až v nižších normách dochádza ku konkretizácii normy najvyššej a postupným procesom normotvorným vznikajú normy konkrétnejšie, až dospejeme k norme najnižšieho druhu, ktorá vymedzuje presný druh a rozsah povinností konkrétneho subjektu.“¹¹⁵ Máme za to, že z hľadiska svojej funkcie je irelevantné, či v tejto súvislosti budeme používať pojem skutkový imperatív alebo individualizovaná právna norma.

¹¹⁴ GERLICH, K.: *Skutkové zistení a právní posouzení v řízení soudním*. Praha: Orbis Praha, 1934. s. 15.

¹¹⁵ GERLICH, K.: *Skutkové zistení a právní posouzení v řízení soudním*. Praha: Orbis Praha, 1934. s. 13

2.3. Hodnotenie individuálnych dôkazov

Vo vzťahom k individuálnym dôkazom je pre správcu dane prvoradá zabezpečiť zákonnosť dôkazov vykonaných pri správe daní. Podľa § 24 ods. 4 DP *ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi*. Striktný výklad tohto ustanovenia vo vzťahu k dôkazom získaným počas nezákonnej daňovej kontroly prezentoval NS SR v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/63/2017 zo dňa 21. novembra 2018 „V prípade, že daňová kontrola je nezákonná, nezákonné sú aj dôkazy obstarané a vykonávané v rámci nej. Ani vykonaním dokazovania vo vyrubovacom konaní nemôže dôjsť ku konvalidácii nedostatku spočívajúceho v nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu nedodržania zákonom stanovenej lehoty na jej vykonanie, keďže účelom vyrubovacieho konania nie je opakovane obstarávať a vykonávať dôkazy, ktoré už boli obstarané a vykonané v rámci daňovej kontroly.“¹¹⁶ Uvedeným NS SR reagoval na prax správcov dane, ktorý síce akceptovali, že protokol vyhotovený z nezákonnej daňovej kontroly je nezákonným dôkazom, no napriek tomu za zákonné považovali dôkazy zabezpečené počas takejto daňovej kontroly a tieto opätovne vykonávali počas vyrubovacieho konania. Uvedené kladie ešte väčšiu zodpovednosť na správcov dane zabezpečiť zákonný priebeh daňovej kontroly. Konvalidácia nezákonnosti dôkazov je pri správe daní limitovaná, keďže opätovnú daňovú kontrolu možno vykonať iba z taxatívnych dôvodov (§ 44 ods. 4 DP). Keďže sa v prípade daňovej kontroly vždy jedná o zásah do práv a právom chránených záujmov daňového subjektu je potrebné i tieto dôvody vykladať skôr reštriktívne.

¹¹⁶ právna veta v rozsudku NS SR sp. zn. 6Sžfk/63/2017 zo dňa 21. novembra 2018 zverejnený v Zbierke stanovísk NS a súdov SR 1/2020 pod č. 5.

Svedecká výpoveď

Svedecká výpoveď ako jeden z priamych dôkazov je v daňovom práve, rovnako ako v iných právnych odvetviach, kľúčovým dôkazným prostriedkom. Svedok pri správe daní vypovedá ku skutočnostiam, ktoré vnímal vlastnými zmyslami. Správca dane môže svedkovi uložiť povinnosť, aby sa dostavil osobne a vypovedal. Ak sa svedok nedostaví, správca dane môže dať svedka po predchádzajúcom upozornení predviesť (§ 20 DP, § 25 ods. 1 DP).

Pre posúdenie dôkaznej sily svedeckej výpovede možno vychádzať z posudzovania samotnej výpovede v pozícii individuálneho dôkazu, alebo v nadväznosti na iné dôkazy existujúce vo veci. „Pre posúdenie výpovede ako presvedčivej, porovnávame výpoveď s inými vysoko presvedčivými skutočnosťami (*highly plausible*), pričom ak s týmito korešponduje, môžeme ju označiť za presvedčivú.“¹¹⁷ Vo veci je možné posudzovať svedeckú výpoveď z hľadiska individuálnych atribútov, ktoré svedecká výpoveď vykazuje. Svedeckú výpoveď je možné posúdiť na základe nasledujúcich kritérií: senzitivita pozorovania (*observational sensitivity*), objektivita (*objectivity*) a dôveryhodnosť svedka (*veracity*).¹¹⁸

Senzitivita pozorovania: „vzťahuje sa ako na ľudské, tak aj mechanické nástroje merania (*measurement devices*) a stanovuje, nakoľko objekt zachycujúci informáciu (*detector*) je spôsobilý overovať status skutkovej hypotézy (odlíšiť ju od rušivých vplyvov, ktoré sú inherentne prítomné pri zachycovaní informácie).“¹¹⁹ Vo vzťahu k tomuto kritériu posudzujeme prítomnosť senzorických defektov, posúdenie všeobecnej fyzickej kondície svedka, posúdenie podmienok, ktoré vládli v čase, kedy svedok pozoroval

¹¹⁷ WALTON, D.: *Witness Testimony Evidence Argumentation, Artificial Intelligence, and Law*. New York: Cambridge University Press, 2008. s. 109.

¹¹⁸ SCHUM, D.: *The Evidential Foundations of Probabilistic Reasoning*. Evanston: Northwestern University Press, 1994. s. 107

¹¹⁹ LAGNATO, D. A. – FENTON, N. – NEIL, M. *Legal idioms: a framework for evidential reasoning*. In: *Argument and Computation*, Vol. 4 (1), 2013, s. 55.

určitý dej, dĺžku a kvalitu pozorovania deja, zameranie pozornosti svedka v čase pozorovania, senzorické chyby.¹²⁰

Objektivita: „sa týka procesu tvorby záverov o pozorovanej skutočnosti (*belief formation process*). Od senzitivity pozorovania je odlišená možnosťou systematickej chyby v procese tvorby záverov o pozorovanej skutočnosti bez ohľadu na kvalitu pozorovania.“¹²¹ Prípadnú objektívnu zaujatosť môžu mať napríklad pri výsluchu znalci, pri prezentovaní vlastných odborných záverov (keďže tieto už uviedli v skoršom dôkaznom posudku). Z uvedeného dôvodu kriminalistika vymedzuje presné postupy ako má byť vedený výsluch svedka resp. akými má prebiehať stotožnenie páchatel'a trestného činu¹²². Vo vzťahu k tomuto kritériu posudzujeme očakávania svedka a faktory spojené s kvalitou pamäte svedka.

Prirodzeným stavom pamäťových stôp je ich oslabovanie v priebehu času. Preto príliš presná výpoveď svedka, ktorá sa viaže na dej hlbšie v minulosti indikuje nepravdivosť svedkom uvádzaných skutočností. Preto sa niekedy pokúšajú takto „školení“ svedkovia svoju svedeckú výpoveď obohatiť výrazmi ako „pamätám si na túto udalosť dobre práve preto, že...“ predpokladajúc, že týmto posilnia hodnovernosť svojej výpovede. Opak je pravdou. Svedecká výpoveď, v ktorej spontánne svedok bez vyzvania orgánu aplikujúceho právo uvedie dôvody, pre ktoré si presne spomína na určitú udalosť, vo väčšine prípadov nezodpovedá tomu, čo svedok sám skutočne vnímal. Rovnako tak doslovné zopakovanie výpovede pred orgánom aplikujúcom právo indikuje, že sa nejednalo o spontánnu, ale o vopred pripravenú výpoveď.¹²³

¹²⁰ SCHUM, D.: *The Evidential Foundations of Probabilistic Reasoning*. Evanston: Northwestern University Press, 1994. s. 107

¹²¹ LAGNATO, D. A. – FENTON, N. – NEIL, M. *Legal idioms: a framework for evidential reasoning*. In: *Argument and Computation*, Vol. 4 (1), 2013. s. 55.

¹²² Porovnaj: ROMŽA, S.: *Kriminalistika* - 1. vyd. Košice : Rektorát UPJŠ, 1993.

¹²³ SCHUM, D.: *The Evidential Foundations of Probabilistic Reasoning*. Evanston: Northwestern University Press, 1994. s. 107

Dôveryhodnosť vo vzťahu k tomuto kritériu možno posudzovať viacerými kritériami ako je napríklad: predchádzajúce odsúdenie svedka za trestný čin spojený s nepoctivosťou, iné dôkazy preukazujúce charakter svedka vo vzťahu k pravdovravnosti (hlavne v trestnom práve sa v súvislosti s pravdovravnosťou vyskytuje vyhotovenie znaleckého posudku), vystupovanie a psychické rozpoloženie pri výpovedi, zaujatosť svedka a to, či nedošlo k ovplyvňovaniu svedka (priamym vplyvom účastníka konania alebo nepriamym vystavením svedka napr. prostredníctvom medializovaných informácií, ktoré sa majú vzťahovať na svedeckú výpoveď).¹²⁴ Príklad na význam posudzovania dôveryhodnosti svedkov možno vidieť v konaniach iniciovaných proti Ústavu pamäti národa. „Absencia riadneho odôvodnenia dôveryhodnosti týchto svedkov (pozn. autora bývalých príslušníkov ŠTB) zásadným spôsobom spochybňuje rešpektovanie princípov spravodlivého procesu v preskúmvanej veci.“¹²⁵ Na druhú stranu obmedzenie spôsobilosti na právne úkony by nemalo samo o sebe odôvodňovať neprípustnosť takéhoto svedka pre správu daní.¹²⁶

Správca dane vedie dokazovanie, a teda rozhoduje o tom, ktorý dôkaz vykoná a ktorý nevykoná.¹²⁷ Preto môže byť brániaca sa strana konfrontovaná so situáciou, kedy správca dane odmietne vykonať výsluch

¹²⁴ SCHUM, D.: *The Evidential Foundations of Probabilistic Reasoning*. Evanston: Northwestern University Press, 1994. s. 107

¹²⁵ II. ÚS 285/2017-163

¹²⁶ SBSoud Číslo: 8/2011 · Ročník: IX: *Pouhý odkaz na zbavení způsobilosti k právním úkonům (§ 10 občanského zákoníku) nemůže být důvodem neprovedení důkazu svědeckou výpovědí před správním orgánem. Je třeba nejprve posoudit, z jakého důvodu byl navrhaný svědek zbaven způsobilosti k právním úkonům, zda je provedení svědecké výpovědi fakticky možné s ohledem na současný zdravotní stav navrhovaného svědka a zda je jeho případná výpověď způsobilá osvědčit požadované skutečnosti, případně zda je navrhaný svědek vůbec schopen podat relevantní výpověď.*

¹²⁷ Rozsudok NSS čj. 5 Afs 147/2004 – 89 zo dňa 28.04.2005 „soud rozhodne, které z navržených důkazů provede a které nikoli ... to je však nezabavuje povinnosti takýto postup odůvodnit.“ cit. In: BAXA, J. a kol.: *Přehled judikatury ve věcech daňového řízení*. Praha: Wolters Kluwer ČR, s. 2007. s. 111.

svedka resp. vykonať opätovný výsluch svedka. V prvom rade je veľmi dôležité skúmať dôvod, pre ktorý správca dane výpoveď svedka odmietol vykonať. Jediné kritérium, ktoré je rozhodujúce pri vykonaní akéhokoľvek individuálneho dôkazu je jeho relevantnosť voči skúmanej skutkovej situácii. Legitímnym dôvodom je, že takýto dôkaz nie je relevantný pre daňovú vec, keďže s dôkaznou situáciou nesúvisí. Ďalším legitímnym dôvodom je skutočnosť, že opakovaná výpoveď svedka neprinesie nové informácie, keďže svedok už raz v daňovej veci vypovedal. Odporúčame v pochybnostiach prikloniť sa vždy k tomu, že určitý dôkaz je pre daňovú vec relevantný - tento výklad vyplýva z § 3 ods. 1 a § 3 ods. 2 DP. Na druhú stranu ako nesprávny možno označiť postup správcu dane, ktorý odmietne vykonať výsluch svedka z dôvodu, že je v daňovej veci zaujatý. Uvedené naráža na viacero chýb. V prvom rade uvedené naráža na povinnosť každého svedka *vypovedať pravdivo a nič nezamĺčať*. Správca dane preto nemôže ešte pred samotným výsluchom zatriedť svedkov do skupiny „nezaujatý“ a „zaujatý“, keďže takýto postup vedie k riziku arbitrárneho vedenia dokazovania pri správe daní. Prípadná zaujatosť osoby apriórne nevylučuje relevantnosť tohto dôkazu, a teda výsluch aj potenciálne zaujatých osôb ako svedkov má byť v daňovej veci vykonaný. Akékoľvek vady vo vzťahu k dôkaznej informácii poskytnutej svedkom, založené na pochybnosti v dôveryhodnosť svedka, môžu a majú byť zohľadnené pri hodnotení dôkazov.¹²⁸

Na druhú stranu, ak by boli vo veci pochybnosti o nezaujatosti zamestnanca správcu dane, túto je možné namietat' postupom podľa § 60 DP kedykoľvek. Osobitne je potrebné upozorniť, že po vznesení námietky zaujatosti, môže zamestnanec správcu dane *do doby, keď bude rozhodnuté o tom, či je*

¹²⁸ SBSoud Číslo: 39/2003 · Ročník: I: „*Správní orgán nemůže provedení důkazu odmítnout s tím, že od něho nelze očekávat potvrzení pravdivosti tvrzené skutečnosti (např. nevyšlechnutí navržených svědků s poukazem na ekonomickou či personální propojenost s daňovým subjektem), neboť správní orgán nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž by je vůbec provedl.*“

zaujatý, vykonať vo veci len nevyhnutné úkony. (§ 60 ods. 5 DP). Preto, ak daňový subjekt vznesenie námietku zaujatosti počas procesného úkonu, vo väčšine prípadov je zamestnanec správcu dane povinný vykonanie tohto úkonu ukončiť. DP nevymedzuje pojem *nevyhnutné úkony* pri správe daní. Sme presvedčení, že tento pojem je nutné *per analogiam* vykladať rovnako ako pojem *neodkladný*¹²⁹ a *neopakovateľný*¹³⁰ úkon v trestnej veci. Vhodným príkladom na nevyhnutný úkon pri správe daní je zabezpečenie veci (§ 40 a nasl. DP) alebo vykonanie miestneho zisťovania (§ 37 a nasl. DP) – aby pri prípadnom prerušení miestneho zisťovania nedošlo k strate alebo zničeniu dokladov a iných vecí.

Ďalším problematickým aspektom sú skutkové vyhlásenia, ktoré urobí určitá osoba písomne v niektorom súkromno-právnom úkone (nejedná sa teda o dojednania, ktorými sa zaväzuje k určitej povinnosti, ale o také dojednania, ktorými sa vyhlasuje pravdivosť určitých skutočností kauzálneho sveta). Všeobecne platí, že dôkazná informácia majúca povahu svedeckej výpovede musí byť produkovaná pri vykonávaní tohto dôkazu pred orgánom abjudikujúcim právo a musí byť zachytená v predpísanej forme (najčastejšie zápisnici). Preto, ak svedok poskytne dôkazné informácie písomne v podobe čestného vyhlásenia je nesporné, že sa jedná o listinný dôkaz. Takýto listinný dôkaz má menšiu dôkaznú silu ako samotná výpoveď svedka, keďže orgán abjudikujúci právo nemal možnosť overiť podmienky, ktoré panovali pri spisovaní takejto listiny. Najmä v súkromno-právnych konaniach sa vyskytujú dôkazy vo forme skutkových vyhlásení, ktoré sú súčasťou zmluvy. Otázne je akú dôkaznú silu takýmto dôkazom priznať a či vôbec pripustiť takýto dôkaz v hodnotení dôkazov. Máme za to, že je možné takýto dôkaz pripustiť za splnenia dvoch

¹²⁹ podľa § 10 ods. 17 TP *Neodkladný úkon je taký úkon, ktorého vykonanie vzhľadom na nebezpečenstvo zmarenia alebo zničenia neznesie z hľadiska účelu trestného konania odklad na čas, kým sa začne trestné stíhanie.*

¹³⁰ podľa § 10 ods. 18 TP *Neopakovateľný úkon je taký úkon, ktorý v ďalšom konaní už nemožno vykonať, ak tento zákon ďalej neustanovuje inak.*

podmienok. Prvou podmienkou je skutočnosť, že osoba, ktorá robí takéto skutkové vyhlásenie, disponuje dostatkom skúseností a mentálnej kapacity, aby vedela vyhodnotiť jeho pravdivosť. Druhou podmienkou je, že skutkové vyhlásenie sa vzťahuje na takú skutočnosť, o ktorej mohla mať reálne takéto osoba určitú informáciu.

Príklad:

Osobe A v postavení spotrebiteľa mala byť poskytnutá pôžička vo forme trojstranného vzťahu. Osoba A zakúpila telefón od poskytovateľa telefónnych služieb B, pričom za kúpnu cenu mal zaplatiť tretí subjekt C. Zaplatenie kúpnej ceny tretím subjektom C malo zakladať poskytnutie pôžičky medzi ním a osobou A. Osoba A urobila pri podpise zmluvy skutkové vyhlásenie, že jej skutočne bola pôžička poskytnutá.

Titulom zročeného dlhu zo zmluvy o pôžičke žaloval subjekt C osobu A, Zmluva o pôžičke je reálnou zmluvou, a teda vyžaduje preukázanie skutočného poskytnutia pôžičky. Subjekt C neposkytol žiaden dôkaz o tom, že by skutočne uhradil kúpnu cenu za mobilné zariadenie poskytovateľovi telefónnych služieb B (napr. výpisom z účtu). Z hľadiska dokazovania existencie pôžičky poukázal ako na jediný dôkaz iba na skutkové vyhlásenie osoby A o tom, že jej bola skutočne pôžička poskytnutá. Osoba A namietala aktívnu vecnú legitimáciu subjektu C (z dôvodu, že nedošlo vo veci k preukázaniu skutočného poskytnutia pôžičky). Máme za to, že v uvedenom prípade nebola splnená ani jedna z vyššie uvedených podmienok pre dôkaznú silu takéhoto skutkového vyhlásenia. V prvom rade, osoba A bola v pozícii spotrebiteľa, pričom práve pri spotrebiteľoch je potrebné obzvlášť prihliadať na schopnosť spotrebiteľa porozumieť významu a dôsledkom zmluvných dojednaní. Preto existovala pochybnosť nakoľko si bola vedomá osoba A významu takéhoto skutkového vyhlásenia. Zároveň osoba A nemohla mať žiadnu vedomosť o tom, či a ako prebehla platba za mobilné zariadenie medzi subjektami C a B. Preto nedisponovala žiadnou dôkaznou informáciou, ktorú by mohlo takéto skutkové vyhlásenie

preukazovať. S uvedeným sa stotožnili súdne authority. Inou situáciou pri skutkových vyhláseniach sú vyhlásenia konateľov obchodných spoločností, ktoré sú v postavení podnikateľov. S výkonom podnikania sa spájajú požiadavky na profesionalitu a odbornosť. Preto, ak by podnikateľ urobil skutkové vyhlásenie o tom, že ho dodávateľ poučil o spôsobe riadnej manipulácie s dodaným zariadením, bolo by potrebné takýto dôkaz pripustiť.¹³¹

Ak niektorú výpoveď podporuje aj výpoveď iného svedka, je potrebné pozorne skúmať „kvalitu“ každej zo vzájomne prepojených výpovedí. Dôkazné informácie, ktoré orgán získava výpoveďou od jednotlivých svedkov, môžu spolu súvisieť. V takom prípade je potrebné odlišovať, nakoľko ich súvislosť je vyvolaná určitým spoločným aspektom na strane svedkov, alebo či sa jedná o nezávislé výpovede. Napríklad rodinná príbuznosť svedkov môže znamenať, že výpovede týchto osôb nie sú nezávislé. Situáciu takéhoto vzájomného prepojenia svedeckých výpovedí môžeme označovať ako „strom výpovedí“.

Na myslenom strome výpovedí:

- „kmeň stromu“ predstavujú výpovede priamo sa viažuce ku skutku,
- „konáre stromu“ sú výpovede, ktoré majú slúžiť na podporu dôveryhodnosti priamych dôkazov.

Príkladom na takéto delenie je výpoveď obvineného, že nespáchal určitý skutok a podporná výpoveď je výpoveď jeho rodinného príslušníka, že v čase spáchania skutku sa nachádzal na inom mieste, ako na mieste činu. Rovnako ako keď dôjde k podpíleniu skutočného stromu, tak aj v prípade stromu výpovede, ak dôjde k trhlinám v priamych výpovediach, tieto majú

¹³¹ K polemike na tému skutkových vyhlásení viď ROSTÁŠ, D.: *Faktické vyhlásenia o vedomosti v spotrebiteľských zmluvách* – doposiaľ nepublikované.

výraznejší dopad na dôkaznú silu stromu výpovedí, než ak by sa ukázala byť nepravdivá niektorá z podporných výpovedí.

V prípade sporu dvoch výpovedí (resp. stromu výpovedí) orgán aplikujúci právo môže konštatovať:

- že jedna z výpovedí má dostatočnú dôkaznú silu, aby bola uprednostnená pred inou výpoveďou resp. jeden strom výpovedí je uprednostnený pred iným stromom výpovedí a na základe tejto výpovede odvodí orgán aplikujúci právo svoje skutkové zistenia;
- v prípade, že nie je možné určiť, ktorá z výpovedí má vyššiu dôkaznú silu a zároveň vo veci nie sú prítomné iné dôkazy, ktoré by podporovali dôkaznú silu určitej výpovede (stromu výpovedí), potom je orgán aplikujúci právo nútený uplatniť inštitút objektívneho dôkazného bremena a pripísať túto neistotu ohľadom skutkového stavu v neprospech účastníka konania, na ktorého zaťažuje dôkazné bremeno.

Taktika

Z hľadiska taktiky: použitie taktiky vo vzťahu k svedeckej výpovedi je opodstatnené tým, akým spôsobom vystupuje brániaca sa strana pri výpovedi svedka. Uplatnenie taktiky v daňovej veci vo vzťahu k výpovedi svedka umožňuje čl. 48 ods. 2 Ústavy SR, podľa ktorého *každý má právo, aby sa jeho vec verejne prerokovala bez zbytočných prietahov a v jeho prítomnosti a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom* a ďalej § 25 ods. 4 DP, podľa ktorého *ak vypovedá svedok, daňový subjekt alebo jeho zástupca má právo byť prítomný pri jeho vypočutí a klásť mu otázky. Správca dane je povinný o výsluchu svedka počas písomne vyrozumieť daňový subjekt alebo jeho zástupcu.* Pri taktike zásahov do výpovede svedka je rozhodujúci spôsob, akým je výsluch svedka vedený.

Z hľadiska taktického vplyvania na výsluch svedka možno poukázať na nasledujúce spôsoby¹³²:

- v prípade, že u svedka nastane výpadok pri výpovedi (obrazne povedané svedok „zamrzne“) možno sa snažiť o polozenie sugestívnych otázok, predloženie iného dôkazu vo veci, ktorý by mal svedkovi pomôcť vybaviť si určité spomienky alebo je možné požiadať o prestávku počas výsluchu tak, aby svedok mal dost času si spomenúť,
- na svedka je možné vplývať aj viacerými non-verbálnymi spôsobmi ako je tón hlasu, pauzy v reči, pohyb,
- vplývať na výsluch svedka možno taktiež opakovaním položenej otázky (po jej preformulovaní) alebo použitím prítomného času v kladení otázok (pozn. autora napríklad útočiaca strana sa spýta namiesto: „*kam ste išli 6. augusta 2018*“ otázku v podobne „*je 6. augusta 2018, kam idete?*“) Často svedok bude odpovedať taktiež v prítomnom čase a „všetko vo svedeckej výpovedi je zrazu živšie, keďže svedok znova prežíva danú udalosť.“¹³³

Správcovia dane by mali byť pripravení pri vykonávaní výsluchu predchádzať situáciám, v ktorých dochádza k výrazným taktickým zásahom do výpovede svedka (najmä v podobe sugestívnych otázok – teda otázok navádzajúcich na odpoveď a/alebo kapciózných otázok – teda otázok, ktoré slúžia na zmiatnutie svedka). Zároveň správcovia dane by sa mali sami takýmto porušeniam procesných pravidiel výsluchu svedka vyvarovať.

¹³² MCELHANEY, J. W.: *McElhaney 's LITIGATION*. Chicago: American Bar Association, 1995. s. 104

¹³³ MCELHANEY, J. W.: *McElhaney 's LITIGATION*. Chicago: American Bar Association, 1995. s. 98

Znalecké skúmanie

Medzi dôkazy, ktoré môžu byť použité pri správe daní zaraďujeme aj znalecké posudky (§ 24 ods.4 DP). Podľa § 25a ods. 1 DP *pre odborné posúdenie skutočností dôležitých pre správne určenie dane, môže správca dane požiadať znalca o vypracovanie znaleckého posudku alebo odborného stanoviska*. DP priamo predpokladá situácie, za ktorých je potrebné vykonať expertné skúmanie. Podľa § 40 ods. 2 DP *Ak je to pre dokazovanie nevyhnutné, môže zamestnanec správcu dane bezodplatne odobrať na účely bližšej obhliadky alebo expertízy vzorky zabezpečenej veci. Odobraté vzorky sa po expertíze či obhliadke vrátia, ak to ich povaha alebo osobitný predpis pripúšťa*. Napríklad takáto expertíza môže mať podobu chemického rozboru minerálneho oleja z hľadiska jeho zaradenia ako predmetu dane z minerálnych olejov do kombinovanej nomenklatúry.¹³⁴

V tejto súvislosti si možno položiť otázku, či a kedy má správca dane povinnosť zabezpečiť vyhotovenie znaleckého posudku. V prvom rade túto povinnosť má správca dane vždy, ak mu vyplýva zo zákona. Príkladom je expertné skúmanie elektronickej registračnej pokladnice. Podľa § 17a ods. 2 zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov *Colný úrad alebo daňový úrad, ktorý zabezpečil elektronickej registračnej pokladnici, požiada finančné riaditeľstvo o technickú expertízu. Finančné riaditeľstvo posúdi odôvodnenosť vykonania technickej expertízy. Ak nie je dôvod na vykonanie technickej expertízy, finančné riaditeľstvo vráti elektronickej registračnej pokladnici colnému úradu alebo daňovému úradu, ktorý vydá rozhodnutie o zrušení rozhodnutia o zabezpečení elektronickej registračnej pokladnice*.

¹³⁴ zákon č. 98/2004 Z.z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja; bližšie pozri ČAKOCI, K. a kol.: *Implementácia iniciatív EÚ v oblasti spotrebných daní a ich rozpočtovo-právne dopady*. Košice: Šafárik Press UPJŠ v Košiciach, 2019, s. 28 a nasl.

Aj vo vzťahu k znaleckému skúmaniu platí, že správca dane vedie dokazovanie a je iba na jeho zvážení, ktoré dôkazy v daňovej veci vykoná. Na druhú stranu, správca dane zodpovedá za to, aby pri správe daní vytvoril také podmienky, ktoré v čo najväčšej miere poskytujú možnosť daňovému subjektu na splnenie jeho dôkazného bremena. Preto povinnosť vykonať znalecké dokazovanie má správca dane vždy, ak takýto dôkaz navrhne daňový subjekt, pričom v daňovej veci sa vyskytla odborná skutková otázka a na jej zodpovedanie nemožno použiť výsledky prípadného expertného skúmania vykonaného pri správe daní. Zároveň je povinnosť na strane správcu dane vykonať znalecké skúmanie vtedy, ak daňový subjekt navrhol vykonanie znaleckého skúmania z dôvodu rozporov zistení v skoršie vykonanej expertíze a/alebo znaleckom posudku. Vo všeobecnosti je pre hodnotenie dôkazov obzvlášť významné, akým spôsobom komunikuje znalec svoje zistenia pred orgánom aplikujúcemu právo. Všeobecne platí, že znalec sa môže a má vyjadrovať iba ku skutkovým otázkam avšak nie k otázkam právnym (ako je napríklad otázka zavinenia)¹³⁵. Napr. v prípade daňového práva je právnou otázkou výška vlastnej daňovej povinnosti

¹³⁵ SbSoud Číslo: 7/2011 · Ročník: IX: I. *Znalci se ve správním nebo soudním řízení přibírají k tomu, aby jednak pozorovali skutečnosti, jejichž poznání předpokládá zvláštní odborné znalosti, jednak z takovýchto pozorování vyvozovali znalecké úsudky (posudky). Znalci se však nepřibírají, aby sdělovali úřadu nebo soudu své názory a úsudky o otázkách rázu právního nebo o otázkách, k jejichž správnému porozumění a řešení není zapotřebí odborných vědomostí nebo znalostí, nýbrž stačí, s ohledem na povahu okolností případu, běžná soudcovská zkušenost a znalost. Ve správním řízení vedle toho platí, že se znalec nepřibírá též tehdy, pokud správní orgán disponuje potřebnými odbornými znalostmi či si může opatřit odborné posouzení předmětných skutečností ze strany jiného správního orgánu (srov. § 56 správního řádu z roku 2004).II. Zkouška kouřením tabákového výrobku v cigaretové dutince má podobu důkazu ohledáním (§ 38 správního řádu z roku 1967, § 54 správního řádu z roku 2004). Tato zkouška umožňuje zjistit, zda konečný spotřebitel je schopen naplnit cigaretovou dutinku tabákovým výrobkem bez náročnější manipulace, zapálit ho a vdechnout vznikající kouř. Vypovídá rovněž o tom, zda tabákový výrobek plynule doutná i při přerušení tahu. Provedením uve.dené zkoušky lez odstranit rozpor v odborných posudcích, pokud se týkají faktické možnosti užít tabák ke kouření. Zjištění těchto skutečností je nezbytné pro přijetí závěru, že se jedná o tabák ke kouření ve smyslu § 101 odst. 3 písm. c) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.*

daňového subjektu. Niekedy nie je táto hranica (obzvlášť pri zložitých prípadoch) úplne zrejmalá.¹³⁶ V takom prípade je potrebné vždy pozorne posúdiť, čo znalec hovorí a ako to hovorí.

Znalec sa môže ku určitej veci vyjadrovať viacerými spôsobmi¹³⁷:

- vysvetľuje (napr. možné vysvetlenia zahŕňajú výrazy ako: „neviem vylúčiť, že, možnými zdrojmi sú a pod...“),
- vyjadruje sa o posteriornej pravdepodobnosti určitého deja (na uvedené sa vzťahujú výrazy ako „napr. pravdepodobne pochádza z..., najpravdepodobnejšia príčina je...“),
- kategoricky tvrdí (výrazom ako „napr. zdrojom je..., jediným vysvetlením je...“),
- vyjadruje sa k pravdepodobnosti určitého pozorovania (napr. ak sa znalec vyjadruje k pravdepodobnosti určitého pozorovania, môže na to použiť nasledovné výrazy: „výsledok je možné pravdepodobne obdržať, ak nastala udalosť X, výsledok je možné veľmi pravdepodobne predpokladať, ak nastala udalosť X, výsledok je toľko krát pravdepodobnejšie obdržať, ak X je pravdivé ako keď je X nepravdivé“).

Znalec sa môže ku aspektom určitej veci vyjadrovať v rôznych rovinách:

¹³⁶ Napr. v prípade skúmania informácií v elektronickej registračnej pokladnici, ak znalec sa vyjadruje, ku výške daňovej povinnosti v súlade so zapísanými údajmi, ktoré mali byť neoprávnene modifikované daňovým subjektom

¹³⁷ JACKSON, G. – AITKEN, C. – ROBERTS, P.: *PRACTITIONER GUIDE NO 4 Case Assessment and Interpretation of Expert Evidence Guidance for Judges, Lawyers, Forensic Scientists and Expert Witnesses* - Royal Statistical Society's Working Group on Statistics and the Law. s. 125.

- level právneho hodnotenia: znalec sa vyjadruje ku skúmanej právnej otázke, napr. pre účely trestného práva sa vyjadrí o zavinení páchatel'a,
- level aktívneho konania: znalec sa vyjadruje k určitému konaniu/nekonaniu, napr. osoba A rozbila okno, osoba A dodala tovar osobe B a pod.,
- level zdroja: jedná sa o vyjadrenia o pôvode vzorky, materiálu alebo pri identifikovaní určitej osoby napr. sveter patriaci osobe A je zdrojom skúmaných vlákien, kusy skla zaistené z oblečenia osoby A nepochádzajú z rozbitého okna.

Posúdenie vzťahu vyjadrenia znalca k právnym a skutkovým otázkam možno znázorniť nasledovne:

Tabuľka 1

	Právny level	Level aktívneho konania	Level zdroja
vysvetlenie	X	OK	OK
kategorické tvrdenie	X	X	OK
vyjadruje sa o P(H E) ¹³⁸	X	OK	OK
vyjadruje sa o LR	X	OK	OK

¹³⁸ K tomu pozri kapitolu 2. v II. časti

Akékoľvek vyjadrenia znalca týkajúce sa právneho levelu posudzovanej veci sú neprijateľné. Zároveň sme presvedčení, že je neprijateľné vyjadrovať sa kategoricky o zložkách aktívneho konania, ktoré konštituuju právnú zodpovednosť určitého subjektu. Posúdiť s konečnou platnosťou, či určitým spôsobom konal alebo nekonal subjekt napr. či dodal daňový subjekt A daňovému subjektu B minerálny olej v určitej nomenklatúre musí byť zhodnotené na podklade všetkých dôkazov. V niektorých prípadoch znalec vychádza len zo svojich osobných skúseností, ktoré sa nedajú vyjadriť určitou číselnou hodnotou. V takom prípade je vhodné, aby iba v prípadoch úplnej istoty použil v odpovediach na znalecké otázky kategorické tvrdenia. Máme za to, že vo všeobecnosti je najvhodnejšie prezentovať pravdepodobnosť ako údaj daný v závislosti od pravdivosti finálnej hypotézy. Uvedieme si konkrétny príklad pre vhodné a nevhodné formulovanie pravdepodobnostného údaju pred orgánom aplikujúcim právo.

Vo veci sporu o otcovstvo môže znalec na základe analýzy DNA konštatovať:

- pravdepodobnosť je 1:100 000, že osoba A nie je otcom osoby B,
- za predpokladu, že osoba A nie je otcom osoby B, potom je pravdepodobnosť náhodnej zhody DNA týchto osôb 1:100 000.

Na prvý pohľad možno vidieť, kedy znalec podáva svoje závery ku skutkovým otázkam. V druhom prípade sa znalec nevyjadruje k skutkovej hypotéze otcovstva, ale vyjadruje sa iba k tomu, ako dôkaz DNA štatisticky podporuje predpoklad o otcovstve. V prvom prípade sa znalec vyjadruje k otázke právnej (otcovstvo), a týmto sa zároveň dopúšťa logickej chyby tzv. chyba preneseného kondicionálu, ktorú približujeme v podkapitole 3.4. v II. časti. Na tomto mieste je možné vyššie uvedenú chybu priblížiť na tom, že výrok znalca je zrejme fakticky nesprávny, ak je veľmi nízka počiatočná pravdepodobnosť hypotézy, že osoba A je otcom osoby B.

V takom prípade, predikovaná pravdepodobnosť náhodnej zhody 1:100 000 v populácii neznamená, že je rovnako pravdepodobné, že osoba A je otcom osoby B (k tomu bližšie pozri podkapitolu 3.4. v II. časti).

Taktika

Z hľadiska taktiky si môžeme na záver uviesť niekoľko spôsobov slúžiacich na spochybnenie výsledkov znaleckého skúmania. Uplatnenie taktiky v daňovej veci vo vzťahu k výpovedi znalca umožňuje § 25a ods. 2, podľa ktorého *ak vypovedá znalec, daňový subjekt má právo byť prítomný pri jeho výpočtí a klásť znalcovi otázky. Správca dane je povinný o výpovedi znalca daňový subjekt včas vyrozumieť*. Daňový subjekt môže prikrčiť k spochybneniu výsledkov znaleckého skúmania objednaním súkromného contra-posudku, ktorý vyvracia alebo minimálne spochybňuje prvý znalecký posudok.¹³⁹ Keďže z hľadiska dôkaznej sily sú tieto dôkazy rovnocenné, orgán aplikujúci právo obvykle následne pristupuje k vykonaniu kontrolného znaleckého posudku (najčastejšie prostredníctvom znaleckého ústavu). Zistenia kontrolného znaleckého posudku sú väčšinou akceptované ako správne. Nevýhodou v tomto smere je vysoká záťaž na ekonómiu konania - z dôvodu veľkej pracovnej vyťaženia vyhotovenie znaleckého posudku znaleckým ústavom môže trvať dlhšie časové obdobie. Zároveň odmena znalca, a teda aj trovy konania sú pri znaleckom ústave často rádovo vyššie než keď znalecké skúmanie vykonáva individuálny znalec. Máme za to, že vyhotovenie kontrolného znaleckého posudku nemusí byť vždy nevyhnutné. Orgán aplikujúci právo je konečným arbitrom skutkových zistení, a preto môže na základe voľnej úvahy usúdiť, že uprednostní jeden zo znaleckých posudkov

¹³⁹ Do pozornosti k vykonávaniu takéhoto dôkazu dávame: SBSoud Číslo: 5/2011 · Ročník: IX: *Má-li posudek předložený účastníkem správního řízení náležitosti znaleckého posudku dle § 127a o. s. ř., postupuje se při jeho provádění stejně jako při provádění znaleckého posudku znalce ustanoveného správním orgánem podle § 56 správního řádu z roku 2004.*

z dôvodu presvedčivejších argumentov svedčiacich v prospech/neprospech jedného zo znaleckých posudkov resp. jedného zo znalcov.

Ďalej je možné argumentačne spochybnit' znalca resp. jeho závery. Keďže klásť otázky znalcovi je možné iba počas jeho výpovede je podstatné v daňovej veci nezabudnúť ako dôkaz navrhnuť výsluch znalca. V prípade, ak si dal daňový subjekt vyhotoviť svoj vlastný contra-posudok, je možné pri zdôvodnení relevancie vykonania výsluchu znalca poukazovať na potrebu odstrániť rozpory v znaleckých posudkoch. Následne pri výpovedi znalca je možné pokúsiť sa o spochybnenie jeho odborných záverov. Najčastejšie argumenty, ktoré môžu byť použité v neprospech znalca¹⁴⁰ sú:

- útok na jeho odbor alebo odvetvie: *Na Slovensku sú znalecké odbory a odvetvia zoradené podľa abecedného poradia; každý odbor a odvetvie sú označené šesťmiestnym číselným kódom.*¹⁴¹ Podľa § 12 ods. 2 písm. b) ZoZ *znalec je povinný odmietnuť vykonanie úkonu, ak nie je zapísaný v odbore alebo v odvetví, v ktorom je potrebné úkon vykonať.* Všimnime si, že zákon používa disjunktívne „alebo“ a teda môže nastať situácia, že znalec je zapísaný v príslušnom odbore, avšak vykoná znalecký úkon ohľadom skutkových otázok, ktoré by mali spadať do iného odvetvia. Pri posudzovaní toho, či znalecký úkon skutočne vykonáva znalec z príslušného odboru a odvetvia je nutné dôsledne vychádzať z obsahového vymedzenia znaleckých odborov a odvetví.¹⁴² V opačnom prípade je možné

¹⁴⁰ Spracované podľa MCELHANEY, J. W.: *McElhaney's LITIGATION*. Chicago: American Bar Association, 1995. s. 104.

¹⁴¹ Systém znaleckých odborov a odvetví upravuje VYHLÁŠKA Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky z 20. júla 2018, ktorou sa vykonáva zákon č. 382/2004 Z. z. o znalcoch, tlmočníkoch a prekladateľoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov; citovaným je § 1 ods. 3 tejto vyhlášky

¹⁴² Jedná sa o prílohu č. 2 upravuje VYHLÁŠKY Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky z 20. júla 2018, ktorou sa vykonáva zákon č. 382/2004 Z. z. o

spochybníť odbor alebo odvetvie znalca a žiadať vylúčenie znaleckého posudku ako dôkazu vo veci.

- druhým spôsobom je poukázanie na zaujatosť znalca: povedzme, že súd ustanoví znalca na určenie hodnoty pozemkov. Tento znalec však pre Žalovaného opakovane v minulosti vyhotovoval znalecké posudky na základe jeho objednávok. V takomto prípade je zrejmé, že nezaujatosť znalca mohla byť spochybnená.
- tretím je zaútočiť na podklady, z ktorých znalec vychádza pri svojom znaleckom skúmaní: znalec pri vyhotovovaní znaleckého posudku má k dispozícii celý spisový materiál určitej veci. V znaleckom posudku sú vždy uvedené podklady, z ktorých znalec vychádzal.¹⁴³ Povedzme, že znalecký posudok hodnotí, či došlo vo veci k výkonu lekárskej starostlivosti *lege artis*, pričom dospeje k záveru, že tomu tak skutočne bolo. Zároveň sa zistí, že znalec do svojich podkladov nezahrnul CD nosič, ktorý zachytáva významné informácie ohľadom akútneho zdravotného stavu pacienta. Z uvedeného je zrejmé, že takéto znalecký posudok je nutné vo veci vylúčiť.
- štvrtým spôsobom je poukázanie na to, že ohľadom určitej odbornej otázky sa názory v odbornej komunite rozchádzajú,
- piatym spôsobom je priamy útok na postup znalca pri vyhotovovaní znaleckého posudku, alebo na metodológiu, ktorú znalec použil. Na úspešné realizovanie takéhoto útoku sa obvykle vyžaduje vyhotovenie contra-znaleckého posudku, keďže sa často jedná o vysoko odborné otázky, na ktoré si nevie sám odpovedať orgán aplikujúci právo.

znalcoch, tlmočníkoch a prekladateľoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpis

¹⁴³ Podklady, z ktorých znalec pri vykonávaní znaleckého posudku vychádzal, nemusia byť prílohou znaleckého posudku, ak sú verejne prístupné alebo ak sú súčasťou spisového materiálu; v takom prípade znalec odkáže na zdroj spôsobom, aby nebol zameniteľný.

Správcovia dane musia byť pripravení na možnosť útokov na znalca daňovým subjektom. Tieto taktické útoky možno vyvažovať vhodne pripravenými otázkami položenými znalcovi.

Osobitne môže nastať problém pri vykonaní výsluchu svedka, ktorý ako zamestnanec správcu dane realizoval určitú expertnú činnosť. Napríklad v daňovej veci správca dane takýto návrh na výsluch svedka odmietol vykonať z dôvodov, že: „*kladením otázok zo strany daňového subjektu, by došlo ku konfliktu záujmov a k zaujatosti zo strany zamestnancov správcu dane voči vlastnému profesijnému povereniu.*“ Tieto závery správcu dane nepovažujeme za správne. Úvaha o nepotrebnosti vykonania výsluchu v prípade, ak sa jedná o odborné otázky zachytené v písomnej forme, nemá oporu v DP. DP pripúšťa výsluch znalca, pričom znalec taktiež produkuje znalecký posudok - obdobne ako zamestnanci správcu dane produkujú záver o expertíze, ktorú vykonali. Máme za to, že osoby vykonávajúce expertízu nie sú zaujaté ohľadom priebehu a výsledkom expertízy vo väčšej miere než znalci, ktorých výsluch DP v § 25a pripúšťa. V prípade odmietnutia výsluchu týchto osôb (ak zároveň správca dane odmietne vykonanie contra-posudku) nie je umožnené akokoľvek verifikovať/spochybníť skutkové závery odborného charakteru, ktoré tvorili výsledok expertízy. Osoby vykonávajúce expertíznu činnosť pôsobili v daňovej veci v inom postavení ako zamestnanci správcu dane, ktorí viedli daňovú kontrolu a/alebo vyrubovacie konanie. Preto je ich výsluch v daňovej veci prípustný. Osobitne je potrebné uviesť, že výsledok expertízy nemá, na rozdiel od znaleckého posudku (ktorý je upravený v ZoZ), predpísaný obsah. Z hľadiska formy zachytenia výsledkov expertízy, túto možno systematickým výkladom odvodiť z § 19 ods. 1 DP *o ústnom pojednávaní alebo vykonaní úkonu spíše príslušný orgán zápisnicu*. Keďže vykonanie expertízy možno považovať za úkon pri správe daní, je potrebné o vykonaní expertízy spísať zápisnicu. Obsah expertízy odpovedá na odborné skutkové otázky rovnako ako je to v prípade znaleckého posudku. Preto je na mieste *per analogiam* požadovať, aby mala expertíza realizovaná

zamestnancami správcu dane rovnaké obsahové náležitosti ako znalecký posudok.¹⁴⁴

2.4 Hodnotenie na mase dôkazov

Pri hodnotení na mase dôkazov sa musí abjudikujúci orgán vysporiadať so vzájomnou súvislosťou dôkazov naprieč dôkaznou situáciou vo veci. Teda vykonáva hodnotenie dôkazov vo vzájomnej súvislosti.

Ako takáto vzájomná súvislosť pri hodnotení dôkazov vzniká? Štruktúru dôkaznej situácie - teda vzťahu medzi skutkovými hypotézami a dôkazmi ovplyvňujú predovšetkým aktéri právneho procesu. Zásahy do štruktúry dôkaznej situácie niektorou z procesných strán alebo abjudikujúcim orgánom sú označované aj ako probatívne procesy (*probative processes*). Medzi probatívne procesy sa zaraďujú¹⁴⁵:

- Tvrdenie (*assertion*): pozostáva z poukázania na dôkaznú informáciu, ktorá má preukazovať skutkovú hypotézu. Napríklad daňový subjekt nedisponuje skladovými priestormi, a preto nemohol uskladniť tovar, ktorý teda v skutočnosti nenadobudol.
- Vysvetlenie (*explanation*): spočíva vo vysvetlení dôkaznej informácie inou skutkovou hypotézou, na ktorú sa môže takáto informácia vzťahovať. Príklad i keď daňový subjekt nedisponuje skladovými priestormi, dodanie tovaru prebiehalo priamo do skladových priestorov odberateľa daňového subjektu (teda jednalo

¹⁴⁴ Podľa § 17 ods. 4 ZoZ o znalcoch, tlmočníkoch a prekladateľoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpis *písomné vyhotovenie znaleckého posudku obsahuje a) titulnú stranu ,b) úvod ,c) posudok, d) záver, e) prílohy potrebné na zabezpečenie preskúmateľnosti znaleckého posudku, f) znaleckú doložku.*

¹⁴⁵ WIGMORE, J. H.: *The Principles of Judicial Proof*. Boston: Little, Brown and co, 1913. s. 25.

sa o trojstranný obchod), a preto daňový subjekt pre dodanie tovaru skladové priestory nepotreboval.

- Popretie (*denial*): pozostáva z negácie dôkaznej informácie prednesenej druhou stranou. Napríklad nie je pravda, že daňový subjekt nedisponoval skladovými priestormi, ale tieto si prenajímal od inej obchodnej spoločnosti (spojené s predložením nájomnej zmluvy na tieto priestory, prípadne s výpoveďou konateľa, ktorý takéto skladové priestory daňovému subjektu prenajímal).
- Rivalita (*rivalry*): pozostáva z predloženia novej dôkaznej informácie, ktorá nepriamo oslabuje skutkovú hypotézu. Napríklad, daňový subjekt poukáže na to, že v daňovej kontrole vykonanej za iné zdaňovacie obdobie neboli zo strany správcu dane konštatované žiadne nedostatky.

Hodnotenie na mase dôkazov spočíva v správnom zhodnotení dvoch zásadných otázok:

- na ktorú skutkovú hypotézu (predovšetkým sa jedná o finálne a pred-finálne skutkové hypotézy) sa viažu jednotlivé dôkazy,
- aký je vzťah týchto dôkazov ku skutkovej hypotéze a ich vzťah navzájom?

Nadväznosť skutkových hypotéz

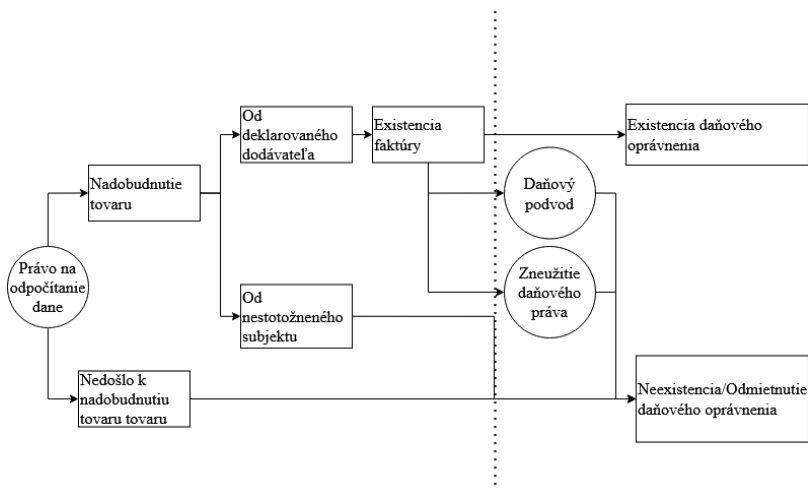
Pri aplikácii právnej normy môže nastať prípad, že existencia alebo neexistencia určitého oprávnenia/povinnosti závisí od spolupôsobenia viacerých vzájomne relatívne nezávislých právnych inštitútov. Vzájomná nadväznosť, možných do úvahy pripadajúcich, právnych inštitútov podmieňuje vzťah jednotlivých skutkových hypotéz vo veci (podľa toho, tú-ktorú skutkovú hypotézu formuluje niektorý z aktérov právneho procesu). Z uvedeného dôvodu sa môže v jednej veci popri sebe vyskytovať viacero skutkových hypotéz, ktoré majú finálnu povahu (každá z týchto skutkových hypotéz sa viaže na niektorý zo samostatných právnych

inštitútov, ktorý môže byť aplikovaný na vec). Vzhľad týchto pred-finálnych a predovšetkým finálnych skutkových hypotéz je rozhodujúci pre rozhraničenie dôkazného bremena v určitej veci. V tejto monografii sa stretneme s viacerými diagramami, ktoré majú dokresliť nami prezentované závery. Taktiež aj nadväznosť skutkových hypotéz si znázorníme graficky. Toto znázornenie bude svojou povahou obdobné diagramu reprezentujúceho *rozhodovací strom* (angl. *decision tree*).¹⁴⁶ Nekladieme si však v tomto smere za cieľ rigidne rešpektovať pravidlá tvorby rozhodovacieho stromu. Preto pre potreby tejto monografie budeme takýto graf označovať ako **aplikačný strom**. Naše znázornenie *aplikačného stromu* bude vychádzať z týchto požiadaviek: uzol bude reprezentovať buď finálnu/pred-finálnu skutkovú hypotézu alebo určitý právny inštitút, uzly budú spojené šípkou a to tak, aby vytvárali reťazec (pričom ulzy v podobe pred-finálnych skutkových hypotéz vychádzajúce z jedného právneho inštitútu tvoria finálnu skutkovú hypotézu pre tento inštitút), konkurujúce pred-finálne skutkové hypotézy majú byť spojené s tým istým uzlom a pokiaľ to bude možné ich radenie (poradie v diagrame) má rešpektovať časovú a logickú nadväznosť obvyklú pre skúmaný dej. Posledná požiadavka má zabezpečiť, aby takéto znázornenie čo najviac rešpektovalo kauzálnu následnosť skutkového deja.¹⁴⁷ Povedzme, že chceme znázorniť nadväznosť skutkových hypotéz, ktoré v daňovej veci potrebujeme na rozhodnutie o priznaní práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Uvedené pred-finálne skutkové hypotézy ako aj súvisiace daňovo-právne inštitúty možno vo vzťahu k ľubovoľnému platiteľovi dane z pridanej hodnoty znázorniť aplikačným stromom nasledovne:

¹⁴⁶ Najčastejším prístupom rozhodovania pomocou rozhodovacieho stromu je urobenie testu, ktorý má malú množinu výsledkov, tak aby sa pre každý výsledok vytvorila samostatná vetva stromu. K tomu pozri UTGOFF, P. U. – BERKMAN, C. N. – JEFFERY, A. C.: *Decision Tree Induction Based on Efficient Tree Restructuring* In: Machine Learning, 29, 1997 s. 5.

¹⁴⁷ BEX, F. J.: *ARGUMENTS, STORIES AND CRIMINAL EVIDENCE A Formal Hybrid Theory*. New York: Springer, 2011, s. 80.

Diagram 2



Na vyššie uvedenom aplikačnom strome vidíme možnú aplikáciu troch daňovo-právnych inštitútov: inštitút právo na odpočítanie dane, inštitút daňového podvodu a inštitút účelového zneužitia daňového práva (znázornené kruhom). V našom znázornení je finálna skutková hypotéza pre inštitút práva na odpočítanie dane tvorená týmito pred-finálnymi skutkovými hypotézami: nadobudnutie tovaru; deklarovaný dodávateľ; existencia faktúry. Inštitúty daňového podvodu a účelového zneužitia daňového práva nemajú explicitne znázornenú finálnu skutkovú hypotézu vymedzenú. Napríklad pre inštitút daňového podvodu by sa jednalo o finálnu skutkovú hypotézu tvorenú pred-finálnymi skutkovými hypotézami: v reťazci dodania došlo k daňovému podvodu; daňový subjekt vedel a/alebo participoval na takomto daňovom podvode. Tieto dva daňové inštitúty sú v konkurenčnom postavení voči právu na odpočítanie dane a v prípade preukázania finálnej skutkovej hypotézy, ktorá vyvolá aplikáciu niektorého z týchto inštitútov, povedie to k odmietnutiu daňového

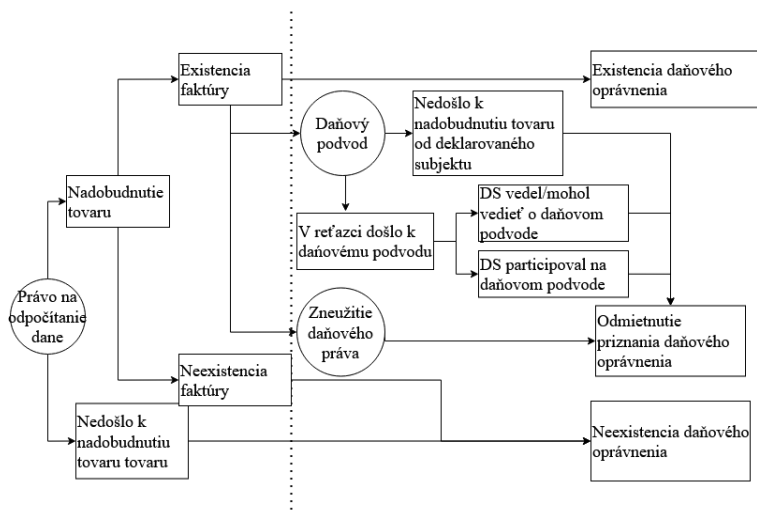
oprávnenia pre daňový subjekt. Na tomto mieste je potrebné upozorniť na potrebu dôsledného rozlišovania medzi neexistenciou daňového oprávnenia a odmietnutím priznania daňového oprávnenia. Právny záver o neexistenci daňového oprávnenia je podmienený neunesením dôkazného bremena daňovým subjektom ohľadom niektorej zložky finálnej skutkovej hypotézy, ktorej preukázanie zákon pre jeho vznik vyžaduje. Odmietnutie priznania daňového oprávnenia je právny záver, kedy napriek preukázaniu danosti daňového oprávnenia došlo k preukázaniu takej finálnej skutkovej hypotézy, ktorá podmieňuje aplikáciu daňovo-právneho inštitútu vylučujúce jeho priznanie. Či sa jedná o znázornenie právneho inštitútu (kruhom) a/alebo pred-finálnej skutkovej hypotézy (štvorcem) obe tieto grafické znázornenia budeme nazývať uzlami aplikačného stromu. Na vyššie uvedenom aplikačnom strome nie sú znázornené žiadne dôkazy ani iné ako finálne/pred-finálne skutkové hypotézy (teda len tie, ktorých preukázanie je logickou podmienkou aplikácie príslušného právneho inštitútu).

Dôkazy a/alebo iné skutkové hypotézy (podporujúce/vyvracajúce pred-finálne skutkové hypotézy) sa môžu viazať na ktorýkoľvek uzol aplikačného stromu. Zároveň platí, že ten okruh dôkazov alebo skutkových hypotéz a to tie, ktoré sa viažu na jeden a ten istý uzol aplikačného stromu vytvárajú parciálnu množinu dôkazov/skutkových hypotéz (ďalej spoločne označujeme ako „parciálna množina dôkazov“ - vid' v ďalšom texte). Pri aplikácii práva je obzvlášť potrebné pozorne stanoviť podobu finálnej skutkovej hypotézy (jej štruktúra je zásadne daná hmotným právom a v ňom ukotvenými skutkovými výrazmi). Ako sme uviedli vyššie, ohľadom všetkých pred-finálnych skutkových hypotéz tvoriacich jednu finálnu skutkovú hypotézu, zaťažuje dôkazné bremeno jeden a ten istý subjekt. Rozloženie objektívneho dôkazného bremena je na obrázku pre lepšiu názornosť zachytené zvislou prerušovanou čiarou (zľava dôkazné bremeno daňového subjektu a zprava správcu dane). Na vyššie uvedenom harmonograme sme znázornili nadobudnutie tovaru od deklarovaného

dodávateľa ako súčasť finálnej skutkovej hypotézy daňového subjektu. Napochybne daňový subject musí aspoň v minimálnom rozsahu preukázať totožnosť svojho dodávateľa tovaru/služby. Avšak na uvedené v zásade postačuje faktúra vystavená týmto daňovým subjektom. Ako to vyplýva z už vyššie citovanej judikatúry SD EÚ (podkapitola 1.3. v I Časti) preukázanie opaku, a teda argument proti deklarovanému dodávateľovi spadá pod právny inštitút daňového podvodu. Dôkazné bremeno pre vyvrátenie totožnosti deklarovaného dodávateľa zaťažuje primárne správcu dane. SD EÚ vykladá zásadu neutrality zdanenia v systéme dane z pridanej hodnoty natoľko prísne, že v takom prípade nepostačuje iba spochybnenie tohto uzla aplikačného stromu – ale v drvivej väčšine prípadov sa vyžaduje podanie dôkazu opaku správcom dane (pokiaľ sa nejedná o kvalifikované pochybnosti o totožnosti deklarovaného dodávateľa).

Aby sme zachytili tento aspekt hodnotenia dôkazov v daňovej veci zahrnieme túto negatívnu podmienku ako samostatnú finálnu skutkovú hypotézu viažucu sa na právny inštitút daňového podvodu:

Diagram 3



V znázornení aplikačného stromu došlo k niekoľkým zmenám. Uzol viažuci sa na nadobudnutie tovaru od deklarovaného dodávateľa nie je naďalej zaradený medzi pred-finálne skutkové hypotézy daňového subjektu. Keďže podľa SD EÚ prakticky daňový subjekt nemusí túto skutočnosť osobitne preukazovať, nie je potrebné túto pred-finálnu skutkovú hypotézu osobitne zaradiť do aplikačného stromu. Na druhú stranu k inštitútu daňového podvodu boli explicitne zaradené finálne skutkové hypotézy, ktoré jeho uplatnenie podmieňujú – jedná o skutkovú hypotézu vyvrátenia deklarovaného dodávateľa (teda, že nedošlo k nadobudnutiu tovaru daňovým subjektom deklarovaným dodávateľom) a ďalej o finálne skutkové hypotézy: (v reťazci doslo k daňovému podvodu; DS vedel/mohol vedieť o daňovom podvode) a (v reťazci došlo k daňovému podvodu; DS participoval na daňovom podvode). Uvedené považujeme za správnu reprezentáciu aplikačného stromu pri daňovom oprávnení práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Uvedené aplikačný strom ponúka obraz všetkých rozhodujúcich daňovo-právnych inštitútov vstupujúcich do procesu autoritatívneho preverovania existencie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

Vzťah dôkazov k skutkovým hypotézam a ich vzťah navzájom

Pre hodnotenie na mase dôkazov je rozhodujúce, aký vzťah má dôkaz ku skutkovej hypotéze. Na tomto mieste je nutné zdôrazniť, že skutková hypotéza viažuca sa na niektorú z pred-finálnych skutkových hypotéz ako aj dôkazy podporujúce tieto skutkové hypotézy sú naviazané vždy aspoň na jeden z vyššie načrtnutých uzlov aplikačného stromu. Hodnotenie dôkazov vo vzájomnej nadväznosti teda pozostáva: zo správneho určenia toho, na ktorú pred-finálnu skutkovú hypotézu/právny inštitút sa určitá množina dôkazov viaže – a následne vyhodnotiť vzťah dôkazov vyskytujúcich sa v tejto množine. Dôkazná situácia sa nám takto atomizuje do viacerých čiastkových množiny dôkazov podľa uzlov aplikačného stromu, s ktorými

tieto dôkazy/d'alsie skutkové hypotézy súvisia. Podotýkame, že jeden a a ten istý dôkaz môže patriť do viacerých parciálnych množín dôkazov podľa toho, či určitá dôkazná situácia súvisí s viacerými uzlami aplikačného strmu.

Pred tým, než si priblížime vzťah dôkazov v rámci takýchto parciálnych množín dôkazov je potrebné uviesť východiská pre klasifikáciu dôkazov. Jedno zo zaužívaných delení dôkazov je na dôkaz priamy a nepriamy¹⁴⁸ (a taktiež na dôkazný prostriedok priamy alebo nepriamy¹⁴⁹). V súvislosti ich vzťahu ku skutkovej hypotéze sa môžeme stretnúť s delením dôkazov aj na: **priame (direct), nepriame (circumstantial) a podporné (auxiliary)**. V zásade so zhodne zaužívaným delením sú priame dôkazy také, pri ktorých pravdivosť dôkaznej informácie postačuje sama o sebe na preukázanie skutkovej hypotézy (vo vyššie uvedenom príklade výpoveď konateľa platiteľa dane, ktorý sám uvedie, že predmetný tovar nikdy nenadobudol).

Príklad: *svedok videl ako osoba A zastrelila osobu B*. V prípade pravdivosti je takáto dôkazná informácia dostatočná na preukázanie pravdivosti

¹⁴⁸ „Priamy logickým dôkazom je dôkaz, ktorého bezprostredným predmetom tvrdenia je téza, ktorej pravdivosť či nepravdivosť sa má dokázať. Nepriamym logickým dôkazom sa nazýva situácia, keď je dokazovaná pravdivosť inej tézy než tej, ktorá tvorí predmet dokazovania, ale z tejto tézy je možné pravdivosť dokazovanej tézy deduktívne odvodiť.“ S. 40 In CHRAPKOVÁ, L.: DOKAZOVANIE V OBČIANSKOM SÚDNOM KONANÍ(ČESKO-SLOVENSKO-NEMECKÁ KOMPARÁCIA) Možno sa stretnúť aj s iným rozdelením medzi priamymi a nepriamymi dôkazmi, pričom medzi priame dôkazy sú niektorými radené taktiež vyšetrovací pokus (§ 157 TP) a svedecká výpoveď (§ 127 a nasl. TP).

¹⁴⁹ „Vo vzťahu k procesnému dokazovaniu sa dôkazné prostriedky delia na priame a nepriame. Priame sú tie, ktoré súdu priamo umožňujú poznanie určitej skutočnosti. Priamym dôkazným prostriedkom je ohliadka (veci, osoby, miesta). Ostatné dôkazné prostriedky sú nepriame, pretože sú len podávané správy o skutočnostiach, sprostredkované buď osobami (svedkami, znalcami, event. i účastníkmi samými) alebo sprostredkované vecami (listinami)“ WINTEROVÁ, A. a kol. : Civilní právo procesní. 5. aktualizované vydanie. Praha : Linde, 2008, s. 245 cit. S. 43 In CHRAPKOVÁ, L.: DOKAZOVANIE V OBČIANSKOM SÚDNOM KONANÍ(ČESKO-SLOVENSKO-NEMECKÁ KOMPARÁCIA).

skutkovej hypotézy o usmrtení osoby B osobou A výstrelom (v logike, ak je podmienka označená za dostatočnú, znamená to, že v prípade jej splnenia následok musí nastať). Nepriamy dôkaz je taký, ktorý sám o sebe nie je dostatočný na preukázanie finálnej skutkovej hypotézy avšak pravdivosť skutkovej hypotézy podporuje.

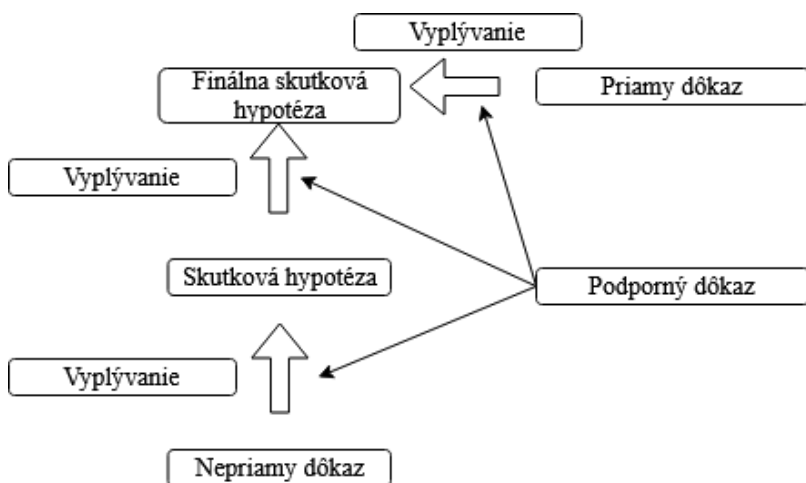
Príklad: svedok videl vchádzať obvineného do domu poškodeného o 11:30 a videl vychádzať obvineného z domu obeť o 12:30. Vražda sa udiala v dome obeť medzi 12:00 a 12:30.

Výpoveď svedka ako nepriamy dôkaz síce nepreukazuje samotné spáchanie skutku, avšak preukazuje nevyhnutnú podmienku prítomnosti na mieste činu v čase spáchania vraždy. Nie je to však dostatočná podmienka, keďže v dome mohla byť okrem obeť prítomná aj iná osoba, ktorá usmrtila obeť, a ktorú svedok nemohol vidieť. V tomto prípade sa jedná o nepriamy dôkaz, ktorý je dostatočný na preukázanie nevyhnutnej skutkovej podmienky. Na druhú stranu, nepriamy dôkaz sám o sebe nemusí byť niekedy ani dostatočný na preukázanie nevyhnutnej podmienky skutkovej hypotézy. V prípade, ak by svedok videl iba vychádzať osobu podozrivého v čase o 12:30, avšak nevidel by podozrivého vchádzať do domu, nemusí byť takýto dôkaz dostatočný na preukázanie toho, že sa obvinený nachádzal v dome počas vraždy. Obvinený sa môže brániť, že vstúpil do domu o 12:25 a po nájdení tela obeť v strachu z domu vybehol o 12:30. V oboch prípadoch sa jedná vo vzťahu ku finálnej skutkovej hypotéze (osoba A v dome osoby B túto osobu zavraždila) o nepriamy dôkaz. Spoločné pre tieto dôkazy je, že každý z nich je naviazaný na určitú skutkovú hypotézu. Dôkazná sila týchto dôkazov podporuje alebo oslabuje presvedčenie o správnosti niektorej skutkovej hypotézy.

Niektorí autori rozlišujú okrem priamych a nepriamych dôkazov taktiež dôkazy podporné.¹⁵⁰ Podporné dôkazy možno označiť za podmnožinu nepriamych dôkazov, ktorých dôkazná sila namiesto skutkovej hypotézy podporuje alebo oslabuje presvedčenie o vzťahu vyplývajúcom medzi skutkovými hypotézami. Vzťah vyplývajúci medzi výpoveďou svedka a skutkovou hypotézou je založený na zovšeobecnení, že svedkovia vypovedajú obvykle pravdu. Podporným dôkazom, ktorý by tento vzťah vyplývajúci oslabil, by bol napríklad dôkaz o skoršom odsúdení svedka za marenie spravodlivosti nepravdivou svedeckou výpoveďou alebo dôkaz vo forme znaleckého posudku o tendencii svedka ku lži. Vyššie uvedené si možno vizuálne priblížiť na nasledujúcom diagrame.

¹⁵⁰ SCHUM, D.: *The Evidential Foundations of Probabilistic Reasoning*. Evanston: Northwestern University Press, 1994. s. 118.

Diagram 4



Ďalej Schum ponúka viaceré kategórie dôkazov na základe toho, aký majú vzťah ku niektorej skutkovej hypotéze.¹⁵¹ Takto možno hovoriť aj o vzťahu dôkazov v parciálnej množine dôkazov, kedy sa na uzol aplikačného stromu viaže niekoľko nekorešpondujúcich skutkových hypotéz. Dôkazy, ktoré smerujú k rozdielnym, vzájomne si odporujúcim skutkovým záverom, sú takto označované ako „disonantné“ dôkazy. V tejto kategórii sú zaradené dôkazy, ktoré si vzájomne odporujú (*contradictory*) a dôkazy v konflikte (*conflicting*). Pri odporujúcich si dôkazoch je logicky vylúčené, aby boli pravdivé obe dôkazné informácie (napríklad výpoveď konateľa daňového subjektu, že tovar nadobudol od určitého subjektu a výpoveď konateľa dodávateľa tohto daňového subjektu o tom, že žiaden tovar daňovému subjektu nikdy nedodal). Uvedené neplatí pri konfliktných dôkazoch. Konfliktné dôkazy podporujú skutkové hypotézy, z ktorých jedna

¹⁵¹ SCHUM, D.: *The Evidential Foundations of Probabilistic Reasoning*. Evanston: Northwestern University Press, 1994. s. 121.

posudzovanú skutočnosť podporuje a druhá vylučuje. Príkladom môže byť výpoveď prvého svedka, že obvinený mal s obeťou vždy dobrý a kamarátsky vzťah. Avšak druhý svedok bude vypovedať, že videl obvineného hádať sa s obeťou tri dni pred trestným činom. Ani jeden z týchto dôkazov sa logicky nevylučuje (môžem mať s niekým dobrý vzťah, no napriek tomu sa s ním z času na čas dostanem do roztržky). Na druhú stranu skutkové hypotézy, ku ktorým smerujú tieto dôkazy (obeť s obvineným nemala dobré vzťahy vs medzi obeťou a obvineným bol korektný a priateľský vzťah) majú protichodný dopad na skutkovú hypotézu o prípadnom motíve podozrivého.

Druhou kategóriou dôkazov sú tzv. harmonizujúce dôkazy. Pri týchto rozlišujeme kororatívne dôkazy a konvergujúce dôkazy.¹⁵² Kororatívne dôkazy sa viažu na tú istú skutkovú hypotézu, pričom ako dôkazné informácie sa vzájomne dopĺňajú. Napríklad prvý svedok videl cez okno ako obvinený vystrelil na obeť a druhý svedok v rovnakom čase počul výstrel v susednom byte. Taktiež kororácia medzi dôkazmi môže nastať, ak určitý dôkaz podporuje hodnovernosť iného dôkazu. Klasickým príkladom môže byť znalecký posudok, ktorý preukáže, že poškodený vykazuje psychologické znaky týranej osoby. I keď tento dôkaz priamo nepreukazuje skutok konkrétnej osoby podporuje hodnovernosť výpovede poškodeného.

Konvergujúce dôkazy sú dôkazy, kedy dôkazné informácie sa síce vzťahujú na rozdielne skutkové hypotézy, avšak tieto skutkové hypotézy podporujú záver o rovnakej skutkovej hypotéze. Vráťme sa k príkladu o usmrtení osoby v dome. Povedzme, že prvý svedok vypovedá, že videl obvineného vychádzať z domu o 12:30, avšak nevidel ho do domu vchádzať. Ako sme si uviedli tento dôkaz sám o sebe nie je dostatočným na preukázanie prítomnosti obvineného v dome v čase vraždy. Druhý svedok – taxikár

¹⁵² SCHUM, D.: *The Evidential Foundations of Probabilistic Reasoning*. Evantson: Northwestern University Press, 1994. s. 126.

vypovedá, že vysadil obvineného pred domom obete o 12:00 (čo by samo o sebe tiež nepostačovalo k skutkovému záveru, že obvinený sa nachádzal v dome obete počas vraždy). Výpoveď svedka - taxikára preukazuje skutkovú hypotézu, že sa obvinený pred vraždou nachádzal pred domom obete. Výpoveď druhého svedka preukazuje skutkovú hypotézu o tom, že obvinený opustil dom až po vražde. Spoločne tieto dve hypotézy podporujú skutkovú hypotézu o tom, že sa obvinený nachádzal v dome počas spáchania trestného činu.

Medzi harmonizujúcimi dôkazmi môže dochádzať k synergii a teda, že dva rozdielne dôkazy posudzované spoločne majú vyššiu dôkaznú silu, než každý samostatne. Rovnako vo vyššie načrtnutom prípade konvergujúce dôkazy ako harmonizujúce dôkazy pôsobia synergicky, a teda vo vzájomnej súvislosti majú vyššiu dôkaznú silu voči skutkovej hypotéze o prítomnosti obvineného v dome počas vymedzeného časového intervalu.¹⁵³

Taktika

Z hľadiska taktiky probatívne postupy ponúkajú širokú možnosť predkladania a podpory alternatívnych skutkových hypotéz voči skutkovým hypotézam správcu dane. Daňový subjekt by mal vždy dostatočne dobre zvážiť ako na určitú skutkovú situáciu niektorý z probatívnych postupov použije. Všeobecne platí, že pri taktike na mase dôkazov sa má Útočiaca strana vždy snažiť podporné skutkové predpoklady (podporné hypotézy) zúžiť na nevyhnutné minimum, z ktorého vyplýva finálna hypotéza.

Brániaca strana: má vždy čo najviac rozšíriť okruh sporných otázok, ktoré musia byť vyriešené v procese hodnotenia dôkazov. Napríklad môže namietat' splnenie podporných hypotéz, ktoré útočiaca strana považuje tacitne za splnené. Netreba zabúdať, že skutočnosti, ktoré niektorá zo strán

¹⁵³ SCHUM, D.: *The Evidential Foundations of Probabilistic Reasoning*. Evantson: Northwestern University Press, 1994. s. 157.

nenamietne, nie sú vo veci sporné. Brániaca strana v spore sa môže snažiť účelovo presvedčiť abjudikujúci orgán, že pre úspech útočiacej strany:

- musia byť preukázané skutočnosti/skutkové hypotézy/skutkové predpoklady, z ktorých finálna hypotéza nevyplýva (resp. teda preukázanie týchto hypotéz nie je nevyhnutnou a dostačujúcou podmienkou preukázania finálnej hypotézy),
- musia byť preukázané skutkové hypotézy, ktoré by bez spochybnenia stranou neboli sporné.¹⁵⁴

Ciele prehustenía dôkazov v daňovom práve:

- zaťažiť procesnú ekonomiu s cieľom získania času,
- vyvolať na orgáne aplikujúcom právo to, že nevykoná medzi množstvom navrhovaných dôkazov aj také dôkazy, ktoré sú pre vec nevyhnutné,
- vyvolať u protistrany dôkaznú núdzu.

Správca dane by mal vždy starostlivo rozlíšiť, či dôkazy navrhované daňovým subjektom sú relevantné pre daňovú vec (alebo sú len účelovo navrhnuté na prehustenie dôkaznej situácie). Ak by správca dane nevykonal relevantné dôkazy, ktoré navrhne daňový subjekt na preukázanie svojich tvrdení, bolo by to porušením zásady úzkej súčinnosti správcu dane,

¹⁵⁴ Napríklad: *Medzi subjektom A subjektom B malo dôjsť k uzatvoreniu kúpnej zmluvy na základe akceptovanej objednávky vystavenej subjektom B. Objednávku vystavila osoba, ktorá nie je v Obchodnom registri uvedená ako konateľ obchodnej spoločnosti B.*

V prípade obrany v spore o zaplatenie kúpnej ceny, môže strana A spochybníť vzťah osoby, ktorá vystavila objednávku voči spoločnosti B a namietat, že nie je preukázané oprávnenie zaväzovať obchodnú spoločnosť B. Uvedeným v spore dôjde k rozšíreniu okruhu otázok, ktoré je potrebné preukazovať o to konkrétne o skutkovú hypotézu: dotknutá osoba je zamestnancom obchodnej spoločnosti B, do ktorého pracovnej náplne spadá vystavovanie objednávok alebo dotknutá osoba má splnomocnenie od konateľa obchodnej spoločnosti B na konanie za túto spoločnosť.

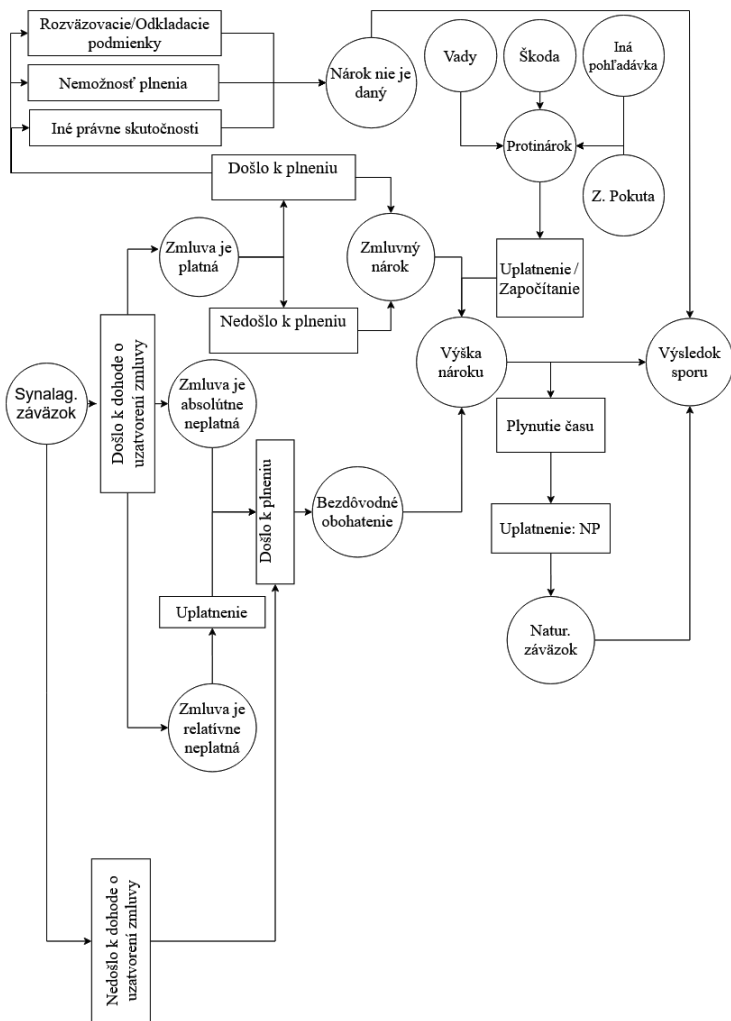
daňových subjektov a iných osôb.¹⁵⁵ Takéto trhliny v dôkaznej situácii daňovej veci môžu zakladať porušenie princípu zákonnosti správy daní.

Pri taktike v určitej veci je nutné pamätať aj na jav *kororativnej redundancie*¹⁵⁶ (ďalej len „redundancia“) dôkazov, ktorá je opakom synergie dôkazov. Jedná sa o situáciu, za ktorej rozdielne pramene dôkazov poskytujú totožné dôkazné informácie. Príkladom *ad absurdum* sú výpovede všetkých účastníkov futbalového zápasu ku udalosti, ktorá sa odohrala počas zápasu. Ak harmonizujúce dôkazy neposkytujú dôkazné informácie o nových skutočnostiach je na mieste zvážiť nakoľko je vykonávanie týchto dôkazov potrebné. Naopak, ich vykonanie môže vyvolať riziko precenenia totožnej dôkaznej informácie, ktorú uvádza viacero dôkazných prameňov (nie nadarmo sa hovorí, že stokrát opakovaná lož sa stáva pravdou – pričom nezáleží, či túto lož vysloví jeden človek stokrát alebo sto ľudí raz). V prípade, ak sa vyskytne takáto kororativna redundancia je potrebné z hľadiska taktiky namietat' vykonávanie ďalších, v zásade totožných, dôkazov. Ako sme uviedli vyššie, v daňovej veci sa vyskytuje skôr opačný problém, a tým je nechota správcu dane vykonať určité dôkazy (či už sa jedná o výsluch svedka alebo o vyhotovenie znaleckého posudku). Javí sa byť vhodné zostavenie aplikačného stromu v prípade, ak vo veci vystupuje viacero samostatných právnych inštitútov a teda aj viacero finálnych skutkových hypotéz. V takom prípade aplikačný strom môže napomôcť k identifikovaniu silných a slabých stránok sporu (či už skutkových alebo právnych) a zvoleniu zodpovedajúcej taktiky procesného útoku/obrany. Uvedené platí najmä pri súkromno-právnych sporoch. Nižšie si uvedieme zjednodušený aplikačný strom pre uplatnenie zmluvného nároku:

¹⁵⁵ BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019. s. 453.

¹⁵⁶ SCHUM, D.: *The Evidential Foundations of Probabilistic Reasoning*. Evanston: Northwestern University Press, 1994. s. 127.

Diagram 5



Časť II. Štandardy hodnotenia dôkazov

Pojmové východiská

„Skutočnosť, že sa vyskytujú opakujúce sa formy a kombinácie dôkazov môže viesť k záveru, že existujú rovnaké formy/štruktúry uvažovania, ktoré majú identické štrukturálne charakteristiky.“¹⁵⁷ Proces hodnotenia dôkazov (nie len v oblasti práva ale aj pri uvažovaní o možných alternatívnych vysvetleniach javov v rámci iných disciplín) bol podrobený skúmaniu v rámci rôznych vedeckých odvetví. V obrovskom priehrstí literatúry možno pozorovať určité hlavné smery resp. prúdy v nazeraní na hodnotenie dôkazov. Tieto sa snažia o zachytenie prevládajúcich typizovaných foriem/štruktúry myšlienkových procesov, ktoré sa vyskytujú pri hodnotení dôkazov.

Na spoločné označenie niektorého z hlavného prúdu v nazeraní na hodnotenie dôkazov budeme v tejto monografii používať pojem **štandardy hodnotenia dôkazov** (pojem je potrebné nezamieňať s pojmom dôkazný štandard, ktorý vyjadruje váhu dôkazného bremena). Pri jednotlivých prístupoch hodnotenia dôkazov, ktoré sú predmetom tejto časti, sa nejedná o pravidlá, ktoré by mali vopred podmieňovať hodnotenie dôkazov v konkrétnej veci. Svojou povahou zodpovedajú štandardom, ktoré by mali uľahčiť hodnotenie dôkazov určitej daňovej veci.¹⁵⁸ Máme za to, že štandardy hodnotenia dôkazov možno klasifikovať do dvoch veľkých skupín. Prvú skupinu budeme označovať ako štrukturálne štandardy dôkazov. Jedná sa o štandardy dôkazov, ktoré na základe rozdielnych kritérií popisujú štruktúru hodnotenia dôkazov. Tieto štandardy môžu klásť požiadavky na kvalitu hodnotenia dôkazov. Štrukturálne štandardy

¹⁵⁷ SCHUM, D.: *The Evidential Foundations of Probabilistic Reasoning*. Evanston: Northwestern University Press, 1994. s. 137.

¹⁵⁸ ŠÁBO, J.: *Hodnotenie dôkazov a príbehový prístup k hodnoteniu dôkazov*. In: „Prieniky trestného práva k iným právnym odvetviam a vedným disciplinám“ : zborník vedeckých príspevkov z Interdisciplinárnej celoštátnej vedeckej konferencie s medzinárodnou účasťou : 23.-24.11.2016, Košice. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017. s. 219.

hodnotenia dôkazov sa snažia o formalizovanie popisu uvažovania pri hodnotení dôkazov. Veľká formálna náročnosť môže limitovať ich použitie v právnej praxi. Medzi štrukturálne štandardy hodnotenia dôkazov zaraďujeme predovšetkým:

- prístupy založené na vizuálnom usporiadaní poznatkov
- prístupy založené na pravdepodobnosti a matematických postupoch.

Štrukturálne štandardy hodnotenia dôkazov vo veľkej miere využívajú metódy matematickej analýzy a symbolickej logiky. Z tohto dôvodu sú v praktickom právno-aplikačnom procese len málo využiteľné a využívané. Ich cieľom je predovšetkým, čo najväčšia automatizácia hodnotenia dôkazov.

Druhú veľkú skupinu prístupov k hodnoteniu dôkazov nazývame psychologické štandardy hodnotenia dôkazov. Tieto sú založené na popisovaní hodnotenia dôkazov ako určitého duševného resp. psychologického javu, pričom sa vyznačujú deskriptívnym charakterom (ich cieľom je popísať ako prebieha hodnotenie dôkazov a nekladú si požiadavky na to ako správne by malo prebiehať hodnotenie dôkazov). Medzi psychologické štandardy hodnotenia dôkazov zaraďujeme predovšetkým:

- prístupy zdôrazňujúce význam príbehov a príbehovosti pri hodnotení dôkazov.

Máme za to, že prístupy založené na príbehovom hodnotení dôkazov často ponúkajú odpoveď na otázku, prečo sa orgán aplikujúci právo rozhodol tak ako sa rozhodol napriek tomu, že z dôkaznej situácie veci to nemusí byť úplne jasné. V poslednom čase sa začali objavovať názory na hodnotenie dôkazov, ktoré v sebe zahrňujú prvky prevzaté ako zo štrukturálnych postupov, tak aj z postupov psychologických. Medzi najvýznamnejšie

takéto zmiešané prístupy sa zaraďuje hybridná teória príbehov a argumentácie (*A Hybrid Theory of Stories and Arguments*).¹⁵⁹

K čomu má smerovať použitie štandardou hodnotenia dôkazov? Tieto majú slúžiť na zhodnotenie vzťahu medzi dôkazmi v parciálnych množinách dôkazov (t.j. tých skupín dôkazov, ktoré sa viažu na jeden a ten istý uzol aplikačného stromu). Štandardy hodnotenia dôkazov by mali slúžiť k lepšiemu si uvedomeniu potenciálnej medzery v dôkaznej situácii v takejto parciálnej množine a/alebo napomôcť úvahe o prekonaní rozporov v dôkaznej situácii. Štandardy hodnotenia dôkazov predstavujú predovšetkým nástroj na formulovanie skutkových záverov o pred-finálnych a finálnych skutkových hypotézach aplikačného stromu, ktoré sú nevyhnutné pre subsumciu veci pod určitú právnu normu. Použitie každého zo štandardu hodnotenia dôkazov je vysoko subjektívne (s výnimkou zapojenia matematického aparátu pri hodnotení pravdepodobnosti). Metódy používané v jednotlivých štandardoch hodnotenia dôkazov majú primárne slúžiť ako pomôcka pre orgán aplikujúci právo. Preto nazeranie na hodnotenie dôkazov prostredníctvom štandardov hodnotenia dôkazov nijako neoslabuje požiadavku voľného hodnotenia dôkazov.

¹⁵⁹ K tomu pozri BEX, F. J.: *ARGUMENTS, STORIES AND CRIMINAL EVIDENCE A Formal Hybrid Theory*. New York: Springer, 2011.

1. Prístupy založené na vizuálnom usporiadaní poznatkov

Uvažovanie o mase dôkazov je intelektuálne náročné, keďže je potrebné pamätať na veľké množstvo dôkazov a ich vzťahov súčasne. V prípade, že určité konanie trvá pred orgánom aplikujúcim právo dlhší čas alebo zahŕňa veľké množstvo dôkazov, môže sa schopnosť jednotlivca hodnotiť rozsiahlu dôkaznú situáciu oslabovať. Uvedené je ešte zvýraznené veľkým množstvom súbežne prebiehajúcich konaní, v ktorých môže vystupovať jedna a tá istá osoba v pozícii zamestnanca správcu dane.

Preto boli navrhnuté spôsoby, ako si uľahčiť hodnotenie na mase dôkazov. Tieto sú založené na vizuálnom usporiadaní poznatkov. Uvedené postupy nepredstavujú rigorózne spôsoby hodnotenia dôkazov, ale môžu slúžiť ako pomôcka pre zamestnancov správcu dane pre uľahčenie práce s masou dôkazov.

Metóda poznámok

Na prvý pohľad sa jedná o triviálnu metódu, s ktorou sa stretol asi každý študent na niektorom stupni vzdelania. Cieľom je usporiadanie informácií získaných z prednesu vyučujúceho prehľadným spôsobom. A práve prehľadnosť tejto metódy je jej hlavnou výhodou. Medzi najčastejšie používané metódy poznámok sa zaraďuje *outline method* - „je to jedna z najbežnejšie používaných foriem zachycovania poznámok vysokoškolskými študentami. Rozvrhnutie poznámok pomáha prirodzene organizovať informácie vysoko štruktúrovaným logickým spôsobom.“¹⁶⁰ „Klasická *outline metóda* používa systém veľkých a malých písmen a čísel pre indikovanie vzájomnej dôležitosti medzi rôznymi myšlienkami.“¹⁶¹ V literatúre sa možno stretnúť s tým, že použitie *outline metódy* môže byť vhodné pri triedení dôkazných informácií. Správca dane vo veci musí

¹⁶⁰ *Outlining Method for Note Taking*

¹⁶¹ *Outline Notes: How To Use This Method For Better Note-Taking*

urobiť skutkové zistenie o tom, či na strane daňového subjektu boli splnené podmienky pre priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Túto finálnu skutkovú hypotézu možno rozdeliť na nižšie pred-finálne skutkové hypotézy:

- I.** Spoločnosť A nadobudla tovar
- II.** Spoločnosť A použila tovar na zdaniteľný obchod
- III.** Spoločnosť A nadobudla tovar od spoločnosti B
- IV.** Spoločnosť A disponuje všetkými dokladmi, ktoré vyžaduje ZoDPH

Predstavíme si ako by mohlo vyzerat' štruktúrovane dôkaznej situácie *outline metódou*, ak by správca dane chcel spochybniť III. pred-finálnu skutkovú hypotézu¹⁶²:

III. Spoločnosť A nadobudla tovar od spoločnosti B

- A.** Spoločnosti B nebol dodaný tovar dodaný zo strany spoločnosti C
 - 1.** Spoločnosť C nemala k dispozícii tovar, ktorý má byť predmetom zdaniteľného obchodu
 - a.** spoločnosť C nemala skladové priestory
 - b.** zovšeobecnenie: bez skladových priestorov nie je možné uskladniť tovar pred jeho dodaním spoločnosti B
 - 2.** Spoločnosť C nedodala tovar, ktorý má byť predmetom zdaniteľného obchodu, spoločnosti B.
 - a.** konateľ spoločnosti C vypovedal, že spoločnosť C tovar pre spoločnosť B nedodala
 - b.** zovšeobecnenie: svedok obvykle vypovedá pravdu
 - c.** správca dane zistil, že spoločnosť C nemala k dispozícii dopravné prostriedky pre dopravu tovaru
 - d.** zovšeobecnenie: spoločnosť vykonávajúca dodanie tovaru má obvykle k dispozícii dopravné prostriedky

¹⁶² Spracované podľa: ANDERSON, T. – SCHUM, D. – TWINING, W.: *Analysis of Evidence* – 2th edition New York: Cambridge Univeristy Press, 2005. s. 146

3. Spoločnosť C nepodala daňové priznanie na dani z pridanej hodnoty
 - a. správca dane neeviduje podanie daňového priznania spoločnosťou C
 - b. zovšeobecnenie: v prípade vykonania zdaniteľného obchodu daňový subjekt podá daňové priznanie
4. Spoločnosť B vykazuje neštandardné vystupovanie v obchodných vzťahoch
 - a. prevod obchodného podielu v spoločnosti prebehol na cudzieho štátneho príslušníka
 - b. obchodná spoločnosť B prestala po prevode obchodného podielu vykonávať akúkoľvek podnikateľskú činnosť
 - c. spoločnosť B bola pri miestnom zisťovaní nekontaktná
 - d. zovšeobecnenie: obvykle k účelovým prevodom obchodného podielu dochádza z dôvodu snahy o zakrytie nezrovnalosti v účtovníctve

B. Spoločnosti A nebol dodaný tovar spoločnosťou B

1. Spoločnosť B nedisponovala tovarom, ktorý mal byť dodaný spoločnosti A
 - a. zovšeobecnenie: na základe záverov podľa písm. C
2. Spoločnosť nenadobudla tovar od spoločnosti B
 - a. zovšeobecnenie: na základe záverov v bode 2.

Outline metóda je metódou očíslovania a usporiadania dôkazných informácií podľa ich nadväznosti na skutkové hypotézy. Grafické radenie hypotéz je od jednoduchších skutkových hypotéz po pred-finálne skutkové hypotézy. Uvedené môže napomáhať zjednodušeniu hodnotenie dôkazov pri správe daní. Outline metóda je len jednou z viacerých metód, ktoré možno na vizualizáciu dôkazov použiť. Medzi ďalšie metódy patrí

napríklad cornellovská metóda („*cornell method*“), metóda boxov („*box method*“), tabuľková metóda, mapovacia metóda (*mapping method*), metóda mentálnej mapy.¹⁶³

V tomto kontexte stojí za povšimnutie to, že určité minimálne kritériá pre štruktúrované odôvodnenia rozhodnutia už v súčasnosti poznajú aj niektoré procesné predpisy. Podľa § 220 ods. 4 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilného sporového poriadku *Jednotlivé odseky odôvodnenia rozsudku sa označujú arabskými číslicami*. Máme za to, že každé sprehľadnenie hodnotenia dôkazov môže napomôcť vystríhaniu sa chýb a posilniť presvedčivosť odôvodnenia rozhodnutia. V daňových veciach sa znenie § 63 ods. 5 DP formálnou štruktúrou odôvodnenia rozhodnutí v daňových veciach vôbec nezaobrá. Taktiež obdobné náležitosti nepredpokladajú ustanovenia vzťahujúce sa na protokol z daňovej kontroly a protokol o určení dane podľa pomôcok. Uvedené neznamená, že v súčasnosti nevyužíva správca dane šablónu na vyhotovenie protokolu z daňovej kontroly. Napriek tomu zastávame názor, že vo vzťahu k časti hodnotenia dôkazov by mal byť protokol z daňovej kontroly prehľadnejší (najmä pri rozsiahlych protokoloch z daňovej kontroly). Ako vhodné sa javí *de lege ferenda* doplniť do § 63 ods. 5 DP a § 47 DP zhodné ustanovenie ako je ust. § 220 ods. 4 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilného sporového poriadku.

Metóda grafov

Metódu grafov môžeme vo všeobecnosti vymedziť ako symbolický zápis myšlienkových krokov hodnotenia dôkazov v grafickej forme. Vytvorený graf má slúžiť na vizuálne zobrazenie vzájomným vzťahom medzi dôkazmi a ich vzťahom k skutkovým tvrdeniam. Uvedená grafická konštrukcia býva označovaná aj ako „inferenčná sieť.“

¹⁶³ *The Best Note-Taking Methods.*

Metóda grafov má veľké množstvo foriem. Jednu z prvých metód grafického zobrazenia vzťahov v dôkaznej situácii ponúkol na začiatku 20. storočia americký právny mysliteľ John Henry Wigmore. Samotný pojem hodnotenie na mase dôkazov, ktorý zaviedol Wigmore, sme sa rozhodli prevziať aj pre účely tejto monografie. Na strane autora tejto metódy panovalo presvedčenie, že konštrukcia grafických modelov začne byť používaná v praxi (predovšetkým v súdnych sporoch). Uvedené nenastalo a použitie Wigmoreových grafov ostalo po dlhé roky bez povšimnutia. „Renesanciu“ zažila táto metóda grafického zobrazovania s rozvojom tzv. „Novej náuky v dokazovaní“ (*new evidential scholarship*)¹⁶⁴ v anglo-americkom právnom prostredí. Avšak ani obnovený záujem odbornej verejnosti o túto metódu nevyvolal jej širšie praktické využitie. Vyskytujú sa situácie, kedy správcovia dane sa pokúšajú o zjednotenie hodnotenia dôkazov vo svojej rozhodovacej činnosti tak, že sa uchýľujú k vydávaniu šablónovitých rozhodnutí - tieto pôsobia ako by boli písané jednou a tou istou osobou. Prevziať slovné odôvodnenie hodnotenia dôkazov v určitej situácii nemusí znamenať, že správca dane správne použije takúto „inšpiráciu“ na inú daňovú vec. Grafické znázornenie vzťahov vyplývajúceho vo vybraných kategóriách daňových vecí, môže napomôcť k skutočnej obsahovej jednote rozhodovania v obdobných situáciách pri správe daní. Často je daná typová podobnosť konaní daňových subjektov, ktoré smerujú k dosiahnutiu neoprávneného daňového zvýhodnenia (porovnaj podkapitoly 1.3. v I. časti a 4.1. v II. časti). To znamená, že sa v daňových veciach – predovšetkým pri dani z pridanej hodnoty, sa vyskytujú obdobné okruhy situácii, tvrdení a dôkazov. Uvedené by mohlo byť v budúcnosti využité dvoma spôsobmi. Prvý – radikálnejší spôsob je zautomatizovanie¹⁶⁵ dokazovania pri správe daní. Druhý – menej radikálny je zavedenie

¹⁶⁴ HAACK, S.: *Evidence Matters. Science, Proof and Truth in the Law*. New York: Cambridge University Press, 2014. s. 87.

¹⁶⁵ Využitie expertných systémov možno vidieť v USA napríklad pri rozhodovaní o forme uloženia trestu (teda, či súd rozhodne o podmienenom odklade trestu odňatia slobody s probačným dohľadom alebo o uložení nepodmienečného trestu).

expertných systémov napomáhajúcim správcovi dane v ich aplikačnej činnosti.¹⁶⁶ Dovoľme si konštatovať, že daňové právo je na Slovensku priekopníkom automatizácie v hodnotení dôkazov. V tejto súvislosti poukazujeme na už abrogovaný inštitút zábezpeky na daň pri dani z pridanej hodnoty. ZoDPH umožňoval stanovenie výšky zábezpeky na daň v širokom rozpätí od 1000 po 500 000 Eur.¹⁶⁷ Správcovia dane určovali konkrétnu výšku zábezpeky na daň na základe prihliadnutia na riziko vzniku nedoplatku na dani z pridanej hodnoty u daňových subjektov – k čomu bol využívaný počítačový softvér. Podľa finančnej správy automatizácia procesu určovania zábezpeky vylučovala svojvôľu správcu dane. Finančné riaditeľstvo SR vo svojom stanovisku vo veci sp.zn. 8 SŽf 53/2014¹⁶⁸ uviedlo: „*Výpočet výšky zábezpeky v stanovenom rozmedzí sa realizuje prostredníctvom informačného systému finančnej správy bez možného zásahu správcov dane. Každé spracovanie žiadosti v systéme je individuálne a súčasne čo najobjektívnejšie, keďže sa realizuje na základe využívania programovej aplikácie DM4, ktorá čerpá údaje z dátového skladu.*“ Uvedenú argumentáciu NS SR nepovažoval za úplne uspokojivú - ako uvádza Štrkolec „Správne súdy pritom nespochybnili potrebu zohľadnenia vyššie uvedených kritérií, ich závery však smerovali k tomu, že žiadny výstup z počítačového programu nemôže nahradiť úvahu správneho orgánu.“¹⁶⁹ Napriek uvedenému záveru sme presvedčení, že je

¹⁶⁶ Napríklad Holandsko plánuje zavedenie počítačových programov, ktoré majú v budúcnosti vydávať jednoduché platobné rozkazy.

¹⁶⁷ Podľa § 4c ods. 2 ZoDPH v znení platnom a účinnom do 01.01.2019 *Žiadateľovi o registráciu uvedenému v odseku 1 určí daňový úrad rozhodnutím výšku zábezpeky na daň, ktorá je najmenej 1 000 eur a najviac 500 000 eur. Pri určení výšky zábezpeky na daň prihliadne daňový úrad na riziko vzniku nedoplatku na dani zdaniteľnej osoby. Žiadateľ o registráciu je povinný zložiť zábezpeku na daň do 20 dní od doručenia rozhodnutia o zložení zábezpeky na daň. Ak sa zastaví konanie o registrácii pre daň, rozhodnutie o zložení zábezpeky na daň sa z úradnej moci zruší a daňový úrad bezodkladne vráti zloženú zábezpeku na daň.*

¹⁶⁸ Cit. In: ŠTRKOLEC, M.: *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2017. s. 106.

¹⁶⁹ *ibidem*. s. 106

opodstatnené očakávať, že daňové právo bude jedným z prvých právnych odvetví, v ktorom nájdú širšie uplatnenie procesy automatizácie hodnotenia dôkazov. Minimálne v rovine automatizovaného systému ako pomôcky pri právnej úvahe správcov dane. Napríklad, ak by bol takýto systém použitý pre formulovanie záverov z daňovej kontroly v rámci protokolu, nadväzujúce vyrubovacie konanie vedené už zamestnancami správcu dane, by poskytovalo dostatočnú záruku hodnovernosti a náležitého odôvodnenia skutkových záverov rozhodujúcich pre daňovú vec.

Ďalej si priblížime metódu grafov – konkrétne základné východiská metódy grafov, čo by malo predstavovať určitý impulz k širšiemu vedeckému diskurzu jej využitia v daňovom práve. V tejto súvislosti budú predstavené dva štandardy hodnotenia dôkazov založené na tejto metóde. Prvou je metóda grafov navrhnutá Wigmorem, ktorá má v anglo-americkom prostredí dlhú históriu. Druhým je moderné poňatie tejto metódy, ktoré predstavil Schum.

Wigmoreov graf

„V jurisprudencii ohľadom dokazovania dominujú otázky týkajúce sa toho, čo nemôže byť dôkazom (pozn. autora teda neprípustnosťou dôkazov). Na druhú stranu Wigmore sa pokúsil vyvinúť teóriu toho, akú funkciu zohrávajú dôkazy.“¹⁷⁰ Zostavenie Wigmoreovho grafu (ďalej v tejto časti označujeme aj ako „graf,“) pozostáva z dvoch krokov. Prvým krokom je príprava zoznamu dôkazov a skutkových hypotéz, ktorých vzťah chceme graficky znázorniť. Druhým krokom je zostavenie samotného grafu. „Wigmore sťažil použitie svojej metódy klasifikáciou rôznych druhov skutkových hypotéz a ich vzťahov do 30 kategórii, čo vytvára zložité a neprehľadné diagramy.“¹⁷¹

¹⁷⁰ GOODWIN, J.: *Wigmore's Chart Method*. In: *Informal Logic*, 20(3), 2000. s. 224.

¹⁷¹ ROWE, G. – REED, CH.: *Translating Wigmore Diagrams*, s. 2.

Príprava zoznamu skutkových hypotéz

Z hľadiska jednoduchosti sme pre zostavenie grafu zvolili vybraný okruh skutkových hypotéz, z ktorých sme niektoré použili už pri priblížení *outline metódy*. V zozname musia byť všetky prvky očíslované.









1. spoločnosti A bol dodaný tovar spoločnosťou B,
2. konateľ spoločnosti B vypovedal, že skutočne došlo k dodaniu tovaru medzi A a B,
3. konateľ spoločnosti B vypovedal, že predmetný tovar nadobudol od spoločnosti C,
4. spoločnosť C nedodala tovar, ktorý má byť predmetom zdaniteľného obchodu, spoločnosti B,
5. konateľ spoločnosti C poprel dodanie tovaru medzi C a B,
6. spoločnosť nemá motorové vozidlo na prepravu tovaru,
7. spoločnosť C vykazuje neštandardné vystupovanie v obchodných vzťahoch.

Zostavenie grafu

V grafe ako vizuálnej pomôcky je potrebné jednotlivé položky z nášho zoznamu znázorniť pomocou grafických symbolov. Na tomto mieste si priblížime len tie najvýznamnejšie. Jedná sa o dve kategórie grafických symbolov. Prvá kategória symbolov reprezentuje body grafu, ktoré tvoria jednotlivé dôkazy a skutkové hypotézy. Druhá kategória symbolov reprezentuje vzťahy vyplývajúce medzi nimi ako spojnice týchto bodov.

„V prípade, ak sme o hodnovernosti určitého dôkazu presvedčení vyznačíme to bodkou do stredu symbolu pre príslušný dôkaz.“¹⁷² Vyberáme z grafického znázornenia bodov grafu nasledovné označenia dôkazov¹⁷³:

Tabuľka 2

Dôkaz	Symbol Brániacej strany	Symbol Útočiacej strany
Výpoveď		
Nepriamy		
Vysvetľujúci		
Koraboratívny:		





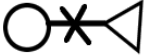

Vyberáme z grafického znázornenia vzťahov na grafe nasledovné označenie vzťahov vyplývania¹⁷⁴:

¹⁷² WIGMORE, J. H.: The Principles of Judicial Proof. Boston: Little, Brown and co, 1913. s. 752

¹⁷³ CHALAMISH, M. – GABBAY, D. – SCHILD, U.: *Intelligent Evaluation of Evidence using Wigmore Diagrams*. In: Proceedings of the International Conference on Artificial Intelligence and Law

¹⁷⁴ WIGMORE, J. H.: The Principles of Judicial Proof. Boston: Little, Brown and co, 1913. s. 753

Tabuľka 3

Vzťahy vyplývajúce - SK¹⁷⁵	Symbol
Dôkazná sila potvrdzuje SK.	
Dôkazná sila vyvracia SK.	
Dôkazná sila silne podporuje SK.	
Dôkazná sila silne oslabuje SK	
Vzťahy vyplývajúce - dôkazy	
Posilnenie dôkaznej sily dôkazu ¹⁷⁶	
Oslabenie dôkaznej sily dôkazu ¹⁷⁷	

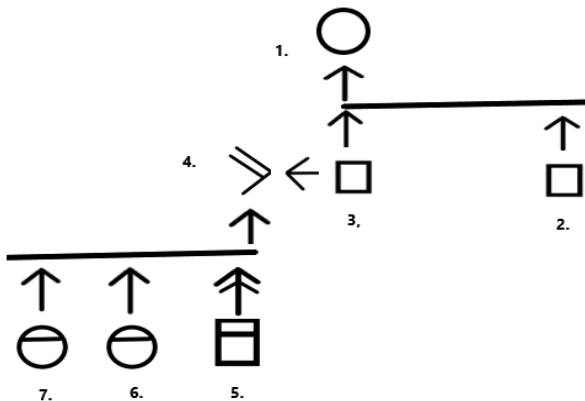
¹⁷⁵ Skutkovú hypotézu

¹⁷⁶ Vzťah koraboratívnych dôkazov

¹⁷⁷ Vysvetľujúce dôkazy oslabujúce dôkaznú silu iného dôkazu vo veci

Vyššie načrtnutú skutkovú situáciu daňovej veci si znázorníme nasledovným diagramom:

Diagram 6



Popis grafu: pre označenie skutkových tvrdení daňového subjektu sme použili symboly pre útočiacu stranu (keďže na daňovom subjekte je preukázať skutočné nadobudnutie tovaru od B). Pre označenie skutkových tvrdení správcu dane sme použili symboly brániacej strany (keďže produkuje dôkazy k spochybneniu tvrdenia daňového subjektu). Znak 1. označuje hlavnú skutkovú hypotézu. Štvorce 2. 3. sú dôkazné informácie poskytnuté konateľom daňového subjektu B. Štvorec 3. reprezentuje dôkaznú informáciu o nadobudnutí tovaru od obchodnej spoločnosti C. Uvedené je oslabené znakom 4. teda skutkovou hypotézou, že spoločnosť C tovar nedodala obchodnej spoločnosti B. Znaky 5. až 7. reprezentujú dôkazy podporujúce toto skutkové tvrdenie. Obzvlášť silným sa javí dôkaz 5. a to výpoveď konateľa obchodnej spoločnosti C (porovnaj zoznam skutkových hypotéz uvedený vyššie).

Metóda grafického znázornenia má garantovať, aby hodnotenie dôkazov zahrňovalo všetky dôkazné informácie. Možno sa stretnúť aj s názormi, že využívanie grafického znázorňovania pomocou Wigmoreovho grafu môže napomôcť vo výučbe práva.¹⁷⁸

Schumov graf

Schum bol inšpirovaný Wigmoreovým grafom, pričom navrhol jeho zjednodušenie tak, aby sa dal použiť na znázornenie vzťahov v mase dôkazov. Schumovým cieľom bolo rozvinúť metódu pre zostavenie inferenčnej siete, ktorá by umožňovala posúdenie sily jednotlivých dôkazov.¹⁷⁹ Schumovu klasifikáciu vzťahov vyplývania medzi dôkazmi v dôkaznej situácii sme priblížili v časti venovanej hodnoteniu na mase dôkazov. Príprava Schumovho grafu rovnako ako pri Wigmoreovom grafe pozostáva z dvoch krokov. Prvým je príprava zoznamu skutkových hypotéz. Na tento príklad použijeme zoznam skutkových hypotéz zhodný ako ten, ktorý sme predchádzajúcej časti. Tento zoznam rozšírime o pramene dôkazu:

8. výpoveď konateľa spoločnosti B,
9. výpoveď konateľa spoločnosti C,
10. výpis z evidencie motorových vozidiel,
11. výpis z obchodného registra.

Zostavenie grafu








V tomto grafickom znázornení sa zjednodušuje použitie niektorých znakov. Vzťah vyplývania je nahradený jediným znakom a to šípkou. Takouto šípkou (vertikálnou alebo horizontálnou) má byť označený akýkoľvek

¹⁷⁸ CONNOLLY, M. *Fact Management and decision-making skills: adapting the Wigmorean charts for business law students*. In: *The Law Teacher*, 42 (2), 2009.

¹⁷⁹ Porovnaj SCHUM, D.: *The Evidential Foundations of Probabilistic Reasoning*. Evanston: Northwestern University Press, 1994.

vzťah vyplývajúci v dôkaznej situácii. Body grafu sú tvorené zo symbolov pre dôkazné prostriedky, dôkazy, skutkové hypotézy a podporné dôkazy. Symboly pre označenie bodov v grafe si priblížime v nasledujúcej tabuľke.¹⁸⁰

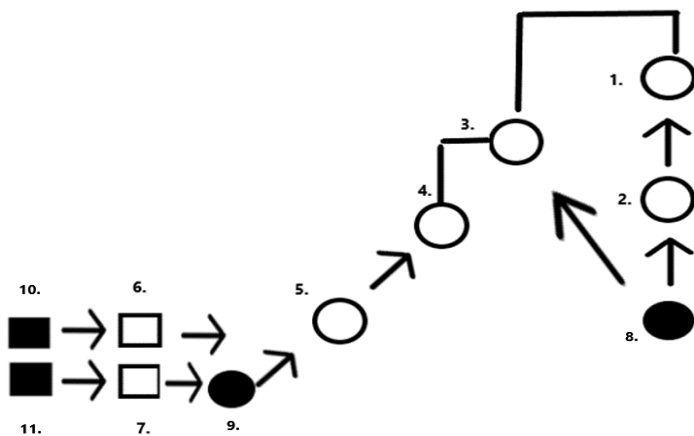
Tabuľka 4

Dôkaz	Symbol
Prameň dôkazu	
Dôkaz	
Podporný prameň dôkazu	
Podporný dôkaz	
Dôkazný prameň pre podporu podporného dôkazu	
Podporný dôkaz podporného dôkazu	
Skutková hypotéza	

Na základe vyššie uvedeného zostavíme Schumov graf, ktorý uvádzame v nasledujúcom diagrame.

¹⁸⁰ SCHUM, D.: *The Evidential Foundations of Probabilistic Reasoning*. Evanston: Northwestern University Press, 1994. s. 113.

Diagram 7



Popis grafu: Čierne kruhy 8. a 9. reprezentujú pramene dôkazu – svedkov vo veci. Čierne štvorce 10. a 11. reprezentujú pramene dôkazov preukazujúcich tvrdenia pod bodom 6., že spoločnosť nemá motorové vozidlo potrebné na prepravu tovaru a pod bodom 7. spoločnosť C vykazuje neštandardné vystupovanie v obchodných vzťahoch (porovnaj zoznam skutkových hypotéz uvedený vyššie). Popis grafu je zhodný s Wigmoreovým grafom, jediný rozdiel je v tom, že dôkazy podľa bodu 6. a 7. boli zaradené ako podporné dôkazy podporujúce výpoveď konateľa obchodnej spoločnosti C v bode 5. o tom, že sa neuskutočnil zdaniteľný obchod medzi spoločnosťami B a C. Na grafické štandardy hodnotenia dôkazov sa nemožno dívať ako na úplne objektívny obraz dôkaznej situácii vo veci. Zostavenie každého grafu v prvom rade odzrkadľuje subjektívne myšlienkové kroky osoby, ktorá graf zostavila (ktorá hodnotí dôkaznú situáciu). Preto sa na metódy vizuálneho usporiadania poznatkov dívame predovšetkým ako na pomôcku, ktorá môže pri vhodnej implementácii slúžiť uľahčeniu práce správcov dane.

2. Argumentačné prístupy k hodnoteniu dôkazov

Myšlienkové kroky pri hodnotení dôkazov nemajú výhradne deduktívnu povahu.¹⁸¹ Uvedené znamená, že skutkové závery, ktoré vo veci robíme, nemajú povahu iba logického vyplývania - pri ktorom odvodzujeme závery z vopred stanovených premís ako je tomu napríklad v matematike alebo logike. Proces uvažovania pri hodnotení dôkazov je často opačný, kedy na základe existujúcich znakov/zmien vo vonkajšom svete (zistených pomocou dôkazov) formulujeme a prijímame skutkové hypotézy, ktoré tieto znaky/zmeny vo vonkajšom svete vysvetľujú. V logike bolo identifikovaných viacero prístupov/smerov pre racionálne formulovanie záverov v prípade neistej alebo neúplnej informácie o povahe vonkajšieho sveta. Za hlavné možno označiť metódu indukcie a metódu abdukcie. Pri indukcii sa snažíme zovšeobecniť naše pozorovanie na závery o povahe vonkajšieho sveta. „Indukcia je testovanie našej hypotézy porovnaním našich predpovedí s realitou.“¹⁸² Napríklad, ak v parku vidíme čierne havrany, induktívny záver je taký, že všetky havrany v parku sú čierne. I keď sa môžeme aj myliť a nie je logicky vylúčené, aby sa v parku nachádzal krdel' bielych havranov, ktorý sme nevideli. Avšak každý ďalší čierny havran, ktorého uvidíme, nás utvrdzuje o správnosti nášho induktívneho predpokladu.

Na druhú stranu pri abdukcii sa snažíme o nájdenie najlepšieho vysvetlenia pre pozorovaný jav. „Abdukcia alebo proces uvažovania o najlepšom vysvetlení je proces odvodzovania (*inference*), ktorý postupuje od pozorovaných dát ku teórii, ktorá najlepšie vysvetľuje pozorované dáta.“¹⁸³ Niekedy je pojem abdukcia zúžený iba na fázu generovania hypotézy,

¹⁸¹ Napriek tomu, že sa s pojmom „dedukcia“ pri odhaľovaní protiprávnej činnosti stretávame - najmä na stránkach detektívnej literatúry.

¹⁸² FLACH, A. P. – KAKAS, A. C. (eds): *Abduction and Induction*. Dordrecht: Springer, 2000. s. 8.

¹⁸³ JOSEPHSON, R. J. – JOSEPHSON, S. G.: *Abductive inference*. New York: Cambridge University Press, 1996. s. 5.

v širšom vymedzení tento pojem zahŕňa aj kritické zhodnotenie a akceptáciu určitej hypotézy.¹⁸⁴ Napríklad, ak zistíme, že v kuchyni sa nachádza nedojedené jablko, môžeme urobiť záver o tom, že toto jablko zjedol niektorý z členov našej rodiny (ak vieme, ktorý člen má jablká najradšej, môžeme predpokladať, že to bol práve on – i keď sa môžeme mýliť a jablko mohol nahryznúť aj niekto iný).¹⁸⁵

Hodnotenie dôkazov v sebe spája všetky tri uvedené metódy. Indukčné metódy používame pri formulovaní zovšeobecnení o fungovaní vonkajšieho sveta (ktoré môžu následne vytvárať bežnú skúsenosť, v ktorej ukotvíme skutkové závery - k tomu pozri kapitolu 4. v II. časti). Dedukcia a logické vyplývanie napomáhajú pri posudzovaní logických sporov medzi dôkaznými informáciami a pri posudzovaní konzistentnosti našich skutkových hypotéz. Abdukcia sa vyskytuje v procese formulovania skutkových hypotéz a taktiež pri hodnotení a porovnávaní „kvality“ konkurujúcich skutkových hypotéz v poslednej časti vlastného hodnotenia dôkazov (pozri podkapitolu 2.2. v I. časti). Napríklad aj zostavenie grafu, v rámci štandardov založených na vizuálnom usporiadaní poznatkov, je možné vnímať ako formu grafického zachytenia vyplývania za použitia metódy abdukcie.

Hodnotenie dôkazov vykazuje znaky metódy abdukcie, keďže v ňom dochádza ku kritickému zdôvodneniu výberu určitej skutkovej hypotézy. Na tomto základe boli načrtnuté paralely medzi hodnotením dôkazov a argumentáciou. „Argumentácia je považovaná za snahu zdôvodniť

¹⁸⁴ JOSEPHSON, R. J. – JOSEPHSON, S. G.: *Abductive inference*. New York: Cambridge University Press, 1996. s. 8.

¹⁸⁵ Vhodné porovnanie je aj z hľadiska pôvodu týchto slov: všetky tri pochádzajú z latinského výrazu „*ducere*“ čo znamená viesť, pričom jednotlivé predpony znamenajú *de* – pochádzajúc od niečoho, *in* - ku niečomu a *ab* – preč od niečoho. Zdroj: <https://www.merriam-webster.com/words-at-play/deduction-vs-induction-vs-abduction>

tvrdenie.¹⁸⁶ „Pojem argument je tu používaný v špecifickom význame, a to ako spôsob podania dôvodov na podporu alebo kritiku tvrdenia, ktoré je otáznе alebo otvorené pre pochybnosti.“¹⁸⁷ Dôkazy a skutkové hypotézy možno vnímať v úlohe **argumentov** zdôvodňujúcich finálnu skutkovú hypotézu. Kritické zdôvodňovanie určitej hypotézy často pozostáva z predkladania argumentov a protiargumentov – rovnako ako je to v prípade, keď útočiaca a brániaca strana predkladajú v právnom procese skutkové tvrdenia a proti-tvrdenia.

Teórie argumentácie založené na skúmaní abstraktnej štruktúry argumentov majú svoje korene už v staroveku. „Ako je ľahké nájsť ukrytú vec, ak nám miesto, na ktorom je ukrytá ukáza, tak je potrebné poznať to správne Miesto (*Place*) pre nájdenie správneho argumentu.“¹⁸⁸ Miesta resp. nástroje pre nachádzanie argumentov boli označované v gréčtine ako *topoi*¹⁸⁹ a v latinčine ako *loci*. Týmto sa *topoi* alebo *loci* stali predchodcami súčasných argumentačných schém.¹⁹⁰

Závery o skutkových hypotézach sa môžu v priebehu hodnotenia dôkazov meniť. Napríklad brániaca sa strana, ktorú zaťažuje taktické dôkazné bremeno, úspešne spochybni dôkazy alebo skutkové tvrdenia útočiacej strany. V argumentačnom nazeraní priebežné myšlienkové kroky v hodnotení dôkazov sú obdobné pojmu *defeasible argument* (argument otvorený zmene). „Takýto argument poskytuje dostatočné dôvody prijať určitý skutkový záver, aj keď jeho akceptovanie možno v budúcnosti

¹⁸⁶ EEMEREN, F. H. a kol.: Handbook of Argumentation Theory. Dordrecht: Springer, 2014. s. 212.

¹⁸⁷ WALTON, D.: Critical s. 1

¹⁸⁸ CICERO: *TOPICA*. Edited with a translation introduction, and commentary by TOBIAS REINHARDT. New York: Oxford University Press, 2004. s. 119.

¹⁸⁹ ARISTOTELES: *Posterior Analytics & Topica translated by E. S. Forster*. Cambridge: Harvard University Press, 1960.

¹⁹⁰ RUBINELLI, S.: *Ars Topica*. New York: Springer, 2009. s. 31.

odoprieť po vykonaní ďalších dôkazov.“¹⁹¹ Pollock uvádza príklad na argument otvorený zmene.¹⁹² Povedzme, že vidíme červený objekt, uvedené je dostatočné na prijatie záveru, že tento objekt je červenej farby. Povedzme, že zistíme, že sa jedná o objekt, ktorý je osvetlený červeným svetlom. Potom náš záver nevyhnutne zmeníme, keďže všetky objekty, ktoré sú osvetlené červeným svetlom pôsobia na pozorovateľa, že majú červenú farbu. Pri prvom ani druhom prípade nezistíme skutočnú farbu pozorovaného objektu – napriek tomu vieme racionálne meniť naše skutkové závery o farbe tohto objektu na základe dôkazných informácií. V daňovom práve je príkladom argumentu otvorenému zmene tvrdenie, že zdaniteľné obchody, uvedené v kontrolnom výkaze daňového subjektu, skutočne prebehli tak, ako daňový subjekt uvádza (jedným zo spôsobov vyrubenia dane je podanie daňového priznania). Avšak ak správca dane pri daňovej kontrole zistí, že vo veci nie sú dostatočné dôkazy resp. vykonané dôkazy preukazujú opak, môže zmeniť svoj názor na správnosť údajov uvedených v účtovných dokladoch daňového subjektu.

Súčasná teória argumentácie sa zaoberajú najmä týmito okruhmi otázok: „tvrdenie (*standpoint*), nevyjadrené premisy, štruktúra argumentov, argumentačné schéma a chybami vyskytujúcimi sa vo vzťahu k argumentácii.“¹⁹³ Samozrejme nie celá náuka argumentácie je použiteľná v problematike hodnotenia dôkazov. V tomto smere je nutné sa venovať predovšetkým takým argumentom/argumentačným schémam, ktoré sa vyskytujú pri abdukcii.

¹⁹¹ WALTON, D.: *Argument Evaluation and Evidence*. New York: Springer, 2016. s. 10.

¹⁹² POLLOCK, J. L.: Defeasible reasoning. In: *Cognitive Science* 11, 1987. s. 481.

¹⁹³ EEMEREN, F. H. a kol.: *Handbook of Argumentation Theory*. Dordrecht: Springer, 2014. s. 13.

2.1. Argumentačné schémy a argumentačné diagramy

Štruktúru argumentov je možné analyzovať prostredníctvom **argumentačnej schémy**. „Argumentačná schéma je abstraktné charakterizovanie spôsobu, v ktorom, v určitom type argumentu, premisa podporuje tvrdenie s cieľom presunúť akceptovanie premisy na akceptovanie tvrdenia.“¹⁹⁴ Okrem toho je možné vzťahy medzi argumentmi graficky znázorňovať v podobe **argumentačného diagramu**. Obdobne ako metóda grafov, tak aj argumentačný diagram je pomôckou pre hodnotenie dôkazov. Vyplývajúce na argumentačnom diagrame popisuje, ktoré argumenty porážajú iné argumenty – s cieľom dospieť k záveru o „úspechu“ alebo „porážke“ finálneho tvrdenia (finálnej skutkovej hypotézy). Problematika argumentačných diagramov je takto priamym pokračovaním metódy grafov, ktorú sme si priblížili v kapitole 1. II časti tejto monografie. Inšpiráciu Schumovým diagramom pre svoj argumentačný diagram priznáva aj Walton. „Schum ukázal, ako je možné hodnotenie dôkazov modelovať pomocou stromov, ktoré reprezentujú argumentačný diagram. Tento prístup sa stal základnou metódou pre analýzu a vyhodnotenie hodnotenia dôkazov pri argumentácii.“¹⁹⁵ Aj keď sú teda argumentačné mapy obdobou vizuálneho usporiadania poznatkov, rozhodli sme sa ich priblížiť samostatne – keďže bezprostredne súvisia s teóriou argumentácie.

Klasická analýza argumentov

Klasická analýza argumentov používa techniku obdĺžnikov a šípok „kedy obdĺžniky identifikujú atomárne komponenty argumentu a šípky reprezentujú vzťahy medzi argumentmi.“¹⁹⁶ V tejto časti si priblížime

¹⁹⁴ ibidem. s. 19.

¹⁹⁵ WALTON, D.: *Argument Evaluation and Evidence*. New York: Springer, 2016. s. 23.

¹⁹⁶ HITCHCOCK, D. – VERHEJI, B. (eds): *Arguing on the Toulmin model*. New Essays in Argument Analysis and Evaluation. New York: Springer, 2006. s. 342.

argumentačný diagram, ktorý má slúžiť na klasickú analýzu argumentov, a ktorý pre účely hodnotenia dôkazov navrhol Walton. Tento argumentačný diagram využíva tri druhy grafických symbolov. Obdĺžniky, v ktorých sú vpísané premisy a závery argumentov (dôkazné informácie alebo skutkové hypotézy) – priamym, verbálnym vyjadrením argumentov môže pôsobiť táto forma diagramov zrozumiteľnejšie než metóda grafov. Šípky spájajúce štvorce reprezentujú vzťahy medzi argumentmi (bez osobitného rozlišovania medzi rozdielnymi vzťahmi vyplývania). Kruhy reprezentujú vyplývanie – toto je znázornené znakom „+“ ak argument podporuje určitú skutkovú hypotézu a znakom „-“ ak ju argument oslabuje. Spoločne s tým môže byť (nemusí) v kruhu vpísané označenie argumentačnej schémy (tieto sú podľa Waltona základom vyplývania pri argumentácii), v ktorej je príslušný argument urobený. Preto pred samotným zostavením argumentačného diagramu je potrebné priblížiť argumentačné schémy, ktoré sa budú v našom diagrame vyskytovať. Walton vymedzenie argumentačných schém špecifikuje a uvádza, že „argumentačné schémy sú stereotypické vzorce uvažovania, ktoré reprezentujú abstraktnú štruktúru najčastejšie používaných.“¹⁹⁷ Aby sme si priblížili, ako v hodnotení dôkazov môžu fungovať argumentačné schémy, najprv si všeobecne priblížime zložky, ktorými je argumentačná schéma tvorená. Týmito zložkami je:

- hlavná premisa (*major premise*): napr. ak sa objaví určitý dôkaz, je naša skutková hypotéza pravdivá (ďalej označujeme aj ako „MP“),
- vedľajšia premisa (*minor premise*): objavil sa požadovaný dôkaz (ďalej označujeme aj ako „MI“),
- záver (*conclusion*): skutková hypotéza je pravdivá (ďalej označujeme ako „Z“),

¹⁹⁷ MACAGNO, F. – WALTON, D. – REED, CH.: *Argumentation schemes. History, Classifications and Computational Applications*. In: *Journal of Logics and their Applications* 4(8). s. 2495.

- kritické otázky.

Vyplyvanie záveru z určitej premisy je možné overiť pomocou kritických otázok. Pre tých, ktorí venovali pozornosť častiam venovaným taktike, bude zrejme, že práve použitie taktiky je primárne založené na aktívnom kladení týchto kritických otázok – čím je právna úvaha správcu dane vystavená povinnosti sa odpoveďami na tieto otázky zaoberať. Uvedené vyplýva z § 3 ods. 3 DP *správca dane ... prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo*, teda po konfrontovaní s niektorou z kritických dôkazov, musí na túto otázku poskytnúť správca dane odpoveď v odôvodnení svojho rozhodnutia.

Po vzore rôznych klasifikácií argumentov (od antiky až po súčasnosť) sumarizoval Walton 60 argumentačných schém.¹⁹⁸ Z týchto schém konkrétne priblížime tie schémy, ktoré sú používané pri abdukcii¹⁹⁹ (keďže táto myšlienková metóda je základnou metódou vyplyvania na mase dôkazov):

Tabuľka 5

Názov argumentačnej schémy	Štruktúra schémy	Označenie	Kritické otázky
Argument zo záverov znalca	MP: Osoba Z je expertom na subjekt spadajúci do oblasti poznania, do ktorej spadá aj skutočnosť A. MI: Osoba Z uvedie, že tvrdenie A je pravdivé (nepravdivé) Z: Tvrdenie A je pravdivé (nepravdivé)	E	Aký kvalitný je znalec E ako prameň dôkaznej informácie? Je znalec E skutočne expertom na oblasť, do ktorej patrí A? Čo z výpovede znalca E podporuje záver o A? Je znalec E ako osoba dôveryhodný? Je znalec E so svojimi závermi konzistentný s inými expertizami v rámci oboru? Sú závery znalca E založené na všetkých dôkazoch vo veci?

¹⁹⁸ WALTON, D. – REED, CH. – MACAGNO, F.: *Argumentation Schemes*. New York: Cambridge University Press, 2008. s. 308. a nasl.

¹⁹⁹ MACAGNO, F. – WALTON, D. – REED, CH.: *Argumentation schemes. History, Classifications and Computational Applications*. In: *Journal of Logics and their Applications* 4(8). s. 2519.

Argument zo svedeckej výpovede	MP: Svedok S je v pozícii vedieť, či tvrdenie A ja pravdivé (nepravdivé). MI: Svedok S uvedie, že tvrdenie A je pravdivé (nepravdivé). Z: A je pravdivá (nepravdivé)	W	Je výpoveď vnútorne konzistentná? Je výpoveď konzistentná s objasnenými faktami vo veci? Je výpoveď nezávislá a konzistentná s tým, čo uviedli ostatní svedkovia? Môže byť svedok vo veci zaujatý? Nakoľko uveriteľné je tvrdenie A?
Argument zo znaku	MP: Skutočnosť A je pravdivá v situácii S. MI: Skutočnosť B je vo všeobecnosti pravdivá, ak jej znak – skutočnosť A je pravdivá. Z: B je pravdivé v situácii S.	Z	Aká silná je korelácia medzi skutočnosťou B a znakom A? Sú vo veci prítomné iné okolnosti, ktoré by lepšie vysvetľovali prítomnosť znaku A v situácii S?
Argument z verejnej mienky.	MP: A je tvrdenie všeobecne akceptované ako pravdivá. MI: Ak je A všeobecne akceptované ako pravdivé, je to dôvod pre uprednostnenie A. Z: Existuje dôvod na uprednostnenie A.	PoP	Aké dôkazy (prieskum alebo o bežnom fungovaní sveta) podporujú tvrdenie, že A je všeobecne považované za pravdivé? Aj keď A je vo všeobecnosti pravdivé, sú dôvody, pre ktoré by sme mali pochybovať o pravdivosti A v konkrétnej veci?
Argument z analógie.²⁰⁰	MP: Vo všeobecnosti prípad C1 je podobný prípadu C2. MI: Tvrdenie A je pravdivé (nepravdivé) v prípade C1 Z: Tvrdenie A je pravdivé (nepravdivé) v prípade C2	AN	Sú prítomné rozdiely medzi C1 a C2, ktoré by podkopávali podobnosť týchto prípadov? Je A skutočne pravdivá v C1? Existuje prípad C3, ktorý je podobný s C1, a v ktorom A nie je pravdivá?
Argument z najlepšieho vysvetlenia	MP: D je množina dát, alebo skutočností predpokladaných v situácii S. MI 1: Možnosti vysvetlenia A1 až A5 vysvetľujú niektoré z dát D. MI 2: Možnosť A1 vysvetľuje D najviac úspešne. Z: Možnosť A1 je s najväčšou pravdepodobnosťou pravdivá v situácii S.	BX	Aké uspokojivé je vysvetlenie A1 samo o sebe bez ohľadu na iné možné vysvetlenia? O koľko lepšie je vysvetlenie A1 oproti ostatným, ktoré prichádzajú do úvahy? Aké dôkladné bolo vyšetrovanie skutkových okolností (kvalita dôkaznej situácie) týkajúcej sa S? Je lepšie pokračovať ďalej, alebo je možné urobiť záver v tejto fáze dialógu (konania)?

²⁰⁰ Argument na základe analógie môže byť v daňovej veci použitý s cieľom odstránenia rozdielov v rozhodovaní v skutkovo obdobných veciach.

Argument z praktického uvažovania	MP: Mám cieľ G. MI: Vykonanie činnosti A smeruje k dosiahnutiu cieľa G. Z: Mám vykonať činnosť A.	PR	Ktoré iné ciele, ktoré sú v konflikte s G by mali byť zohľadnené? Aké iné alternatívne konanie môže priniesť splnenie G? Medzi alternatívnymi konaniami je A skutočne najefektívnejšie? Na akom základe môžem tvrdiť, že je objektívne možné vykonať A? Ktoré ďalšie následky konania A by mali byť brané do úvahy?
--	---	-----------	---

Pre účely daňového práva je podľa nás možné zaviesť **osobitnú argumentačnú schému**, ktorá je odvodená od argumentu z najlepšieho vysvetlenia²⁰¹ (táto je bežne uplatňovaná správcami dane, i keď z judikatúry SD EÚ vyplýva prípustnosť jej použitia pri dani z pridanej hodnoty iba pri kvalifikovaných pochybnostiach o deklarovanom dodávateľovi):

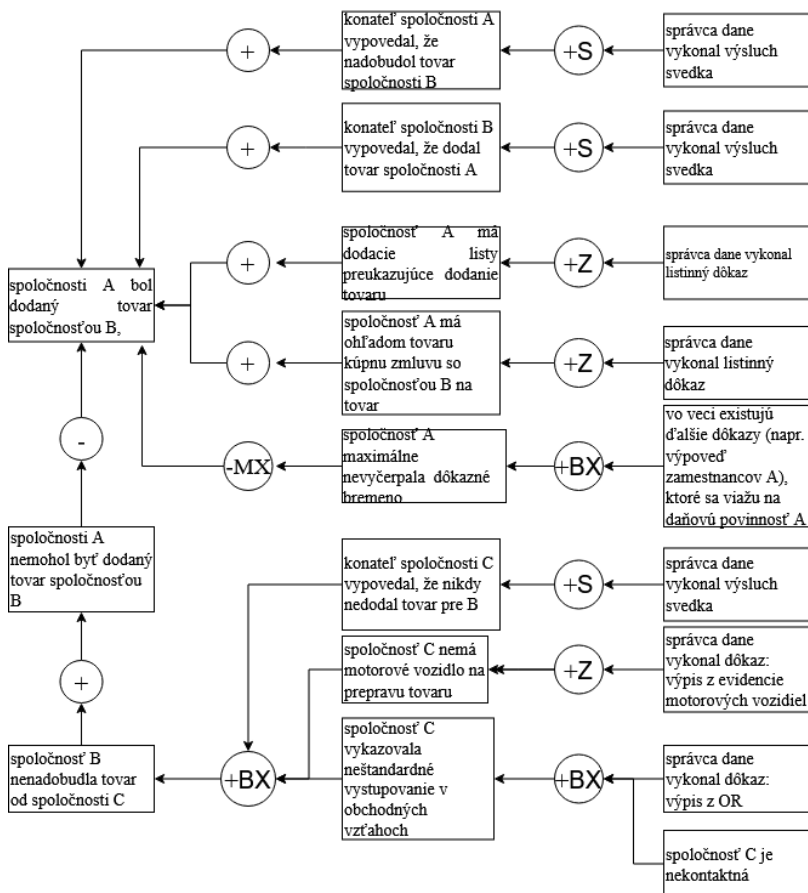
Argument z maxima dôkazov	MP: V situácii S je možné rozumne predpokladať určitú uzavretú množinu dát D (dôkazov). MI 1: Tvrdenie A je pravdivé, ak boli zistené všetky do úvahy pripadajúce dáta D v situácii S. MI 2: V situácii S boli zistené všetky dáta D. Z: Tvrdenie A je pravdivé.	MX	Aké uspokojivé je vysvetlenie A samo o sebe bez ohľadu na dáta D? Ktoré sú dáta D, ktoré môžu byť predložené v situácii S? Ktoré ďalšie dáta D, ktoré neboli a mohli byť predložené v situácii S?
----------------------------------	---	-----------	---

Keďže sme si priblížili argumentačné schémy, ktoré môžu v hodnotení dôkazov pripadať do úvahy, môžeme prikrčiť k príprave argumentačného diagramu. Tento argumentačný diagram bude popisovať skutkové okolnosti modelovej daňovej veci, ktoré sme vymedzili v predchádzajúcej kapitole. V tomto príklade boli preukázané všetky predpoklady uplatnenia práva na odpočítanie dane na vstupe, okrem skutočného dodania tovaru medzi

²⁰¹ Jedná sa o argumentačnú schému, ktorú Walton nevymedzuje. Avšak považujeme za potrebné z hľadiska hodnotenia dôkazov v daňovej veci rozšíriť náš zoznam aj o túto argumentačnú schému.

daňovým subjektom A a ním označeným dodávateľom obchodnou spoločnosťou B. Preto si budeme modelovať len argumentačný diagram viažuci sa na túto pred-finálnu skutkovú hypotézu.

Diagram 8



Popis argumentačného diagramu: ako vidieť premisy a závery (skutkové hypotézy/dôkazy), s ktorými narába Diagram 6. sú vpísané v obdĺžnikoch.

Tak ako sme uviedli vyššie, vzťah argumentov, ktoré sa vzájomne podporujú je znázornený pomocou znamienka „+“ a argumentov, ktoré si odporujú znamienkom „-“. Toto znamienko vždy vyjadruje vzťah medzi bezprostredne prepojenými argumentmi a nie vzťah argumentov ku finálnej resp. pred-finálnej skutkovej hypotéze. Preto je napríklad medzi pred-finálnou skutkovou hypotézou a skutkovou hypotézou „*spoločnosti A nemohol byť dodaný tovar spoločnosťou B*“ znamienko „-“, zatiaľ čo medzi touto skutkovou hypotézou a skutkovou hypotézou „*spoločnosť B nenadobudla tovar od spoločnosti C*“ je znamienko „+“. Slovné vyjadrenie skutkových hypotéz/dôkazov je explicitnou súčasťou argumentačného diagramu. Ako je vidieť, v diagrame sa vyskytujú označenia pre argumentačné schémy: S (argument zo svedeckej výpovede), Z (argument zo znaku), BX (argument z najlepšieho vysvetlenia) a MX (argument z maxima dôkazov). Použitie argumentačného diagramu má pri hodnotení dôkazov viacero výhod. V prvom rade, obdobne ako skôr spomínané metódy grafov, umožňuje prehľadne usporiadať vzťahy medzi argumentami v daňovej veci.

V argumentačnom diagrame je na prvý pohľad zrejmé, ktoré argumenty sú v prospech, a ktoré v neprospech daňového subjektu. Zároveň takéto grafické znázornenie napomáha určiť, aké daňové bremeno a aký dôkazný štandard sa viažu na jednotlivé argumenty. Okrem toho argumentačný diagram zvyrazňuje dôkaznú silu jednotlivých argumentov. Správcovia dane často listinné dôkazy v podobe dodacieho listu alebo zmluvy „zaškatuľkujú“ medzi dôkazy, ktoré sa viažu na formálnu stránku daňového oprávnenia – teda nepreukazujú materiálne podmienky v podobe skutočného nadobudnutia tovaru. Takýto myšlienkový postup je nesprávny, keďže aj tieto dôkazy môžu svojou dôkaznou silou relevantne prispieť v nadväznosti na ďalšie dôkazy k preukázaniu tvrdenia daňového subjektu. Ďalšou výhodou argumentačného diagramu je možnosť označenia argumentačnej schémy pri jednotlivých argumentoch. Uvedené uľahčuje,

z hľadiska taktiky, prípravu kritických otázok, ktoré môžu byť použité na evaluáciu vzťahov medzi argumentmi (k tomu pozri Tabuľku 4.) K samotnému vyplývaniu na argumentačnom diagrame sa vrátíme v poslednej časti tejto podkapitoly venovanej **porážke argumentov**.

Toulminova analýza argumentov

Klasická analýza argumentačnej schémy rozdeľuje argumentačnú štruktúru na premisy a záver. Toulminova analýza argumentov sa od klasickej analýzy odlišuje tým, že sa snaží o podrobnejšie popísanie jednotlivých zložiek vyskytujúcich sa v štruktúre argumentov.

V Toulminovom ponímaní je argument tvorený týmito zložkami:²⁰²

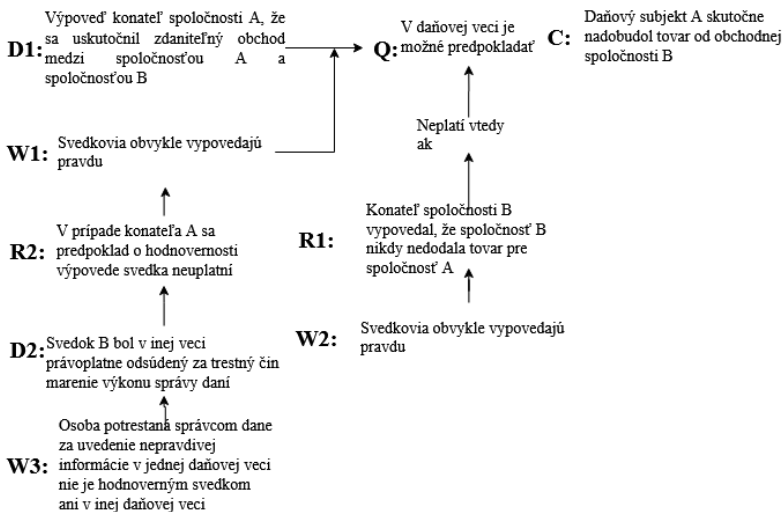
Tabuľka 6

Zložka argumentu	Vymedzenie zložky argumentu	Označenie
tvrdenie (<i>claim</i>)	hypotéza, ktorú chceme potvrdiť	C
Dáta	fakty, na ktorých je založené naše tvrdenie	D
záruka (<i>warrant</i>)	všeobecné hypotetické tvrdenie, ktoré nás oprávňuje na urobenie myšlienkového kroku od dát k tvrdeniu, na rozdiel od dát sú záruky vyjadrené iba implicitne	W
proti-argument (<i>rebuttal</i>)	indikuje situáciu, v ktorej všeobecná autorita záruky sa neuplatní	R
kvalifikátor (qualifiers)	indikuje (dôkaznú) silu, ktorú prenecháva záruka tvrdeniu na základe dát, napr. „záver je určite pravdivý, záver je pravdepodobný, záver je málo pravdepodobný, záver je nepravdepodobný, záver je určite nepravdivý“	Q

²⁰² Spracované podľa TOULMIN, S.: *The Uses of Argument* – updated version. New York: Cambridge University Press, 2003. s. 92.

Vzťah jednotlivých zložiek argumentačnej schémy si môžeme priblížiť na nasledovnom diagrame.

Diagram 9



Popis diagramu: diagram znázorňuje vzťah zložiek argumentu, ktorého cieľom je preukázanie pravdivosti tvrdenia konateľa spoločnosti A. Pre urobienie myšlienkového kroku medzi dôkaznou informáciou získanou touto výpoveďou a záverom o tom, že skutočne došlo k nadobudnutiu tovaru od spoločnosti B, je zárukou W1 v podobe všeobecného predpokladu o pravdivosti výpovede svedka. Do diagramu sme zaradili aj dva protiargumenty. R1 je priamym útokom na samotnú pravdivosť záveru C (tento proti-argument má rovnako formulovanú záruku W2 ako bola záruka W1). Argument R2 útočí na platnosť záruky W1, a teda na legitimitáciu myšlienkového kroku od dát k záveru (uvedené podporuje záruka W3, ktorá odôvodňuje myšlienkový krok od dát k prijatiu tohto protiargumentu).

Vyššie uvedená argumentačná schéma napomáha korektnému zobrazeniu všetkých relevantných zložiek argumentov a protiargumentov. Uvedenie si, proti ktorej časti argumentu náš proti-argument smeruje, je dôležité najmä z pohľadu taktiky. Protiargument, ktorý priamo útočí/spochybňuje záver argumentu je označovaný aj ako **porážajúci argument (defeater)**.²⁰³ Prijatie tohto protiargumentu *prima facie* postačuje na porážku pôvodného argumentu. Protiargument, ktorý útočí na záruky (teda vzťahy vyplývajúce v hodnotení dôkazov) je označovaný aj ako **podtlnací argument (undercutting defeater)**.²⁰⁴ Prijatie tohto argumentu oslabuje silu argumentu pre potvrdenie záveru na základe dostupných dát.

Takáto analýza štruktúry argumentov je podrobnejšia než klasická analýza. Na druhú stranu sa vyskytujú aj názory, podľa ktorých „aj keď je to jedna z najviac citovaných teórií o argumentácii, je to zároveň často poukazované na limitovanú mieru jej použitia pri znázornení zložitých vzorov argumentácie, napr. vyskytujúcich sa v právnej praxi.“²⁰⁵ Domnievame sa, že príliš podrobné zobrazovanie argumentov môže byť kontraproduktívne, keďže vykazuje vysokú zložitosť a časovú náročnosť na zostavenie. Napriek tomu sme sa rozhodli takýto argumentačný diagram aspoň stručne priblížiť – keďže osobitné vymedzenie záruk v argumentačnej schéme je obdobné ukotveniu príbehov pri hodnotení dôkazov, ktorým sa budeme zaoberať neskôr v tejto monografii (pozri kapitolu 4 v II. Časti).

Porážka argumentu

Argumentácia má slúžiť k tomu, aby bolo zrejmé, kedy dochádza k vyvráteniu argumentov niektorej zo strán. Porážka argumentu (*refutation*) je silnejšia než napadnutie argumentu proti-argumentom (*rebuttal*) - pri porážke argumentu má potvrdený proti-argument(y) vlastnú

²⁰³ POLLOCK, J. L.: Defeasible reasoning. In: Cognitive Science 11, 1987. s. 484.

²⁰⁴ ibidem s. 485.

²⁰⁵ EEMEREN, F. H. a kol.: Handbook of Argumentation Theory. Dordrecht: Springer, 2014. s. 221.

dôkaznú silu dostatočnú k tomu, aby úplne vyvrátil a nahradil pôvodný argument.²⁰⁶ Konštatovanie o tom, že určitý argument bol porazený alebo potvrdený, v štandarde hodnotenia dôkazov založenom na argumentácii, je vyjadrením stanovenia modalít skutkovej hypotézy (teda formulovanie skutkových záverov).

Preto je potrebné vymedziť, kedy sa argument považuje, pre účely daňového práva, za porazený. V **Toulminovej analýze** argumentačnej štruktúry dochádza k porážke argumentu, ak jeho protiargument má silnejšiu/rovnako silnú záruku (*warrant*) ako je záruka napadnutého argumentu (a zároveň na útočiacej strane spočíva dôkazné bremeno). V daňovom práve rozpoznávame obrátenú asymetriu dôkazného bremena – teda dôkazný štandard pre správcov dane je prísnejší, než dôkazný štandard pre daňové subjekty. Pre potvrdenie finálnej skutkovej hypotézy daňového subjektu sa vyžaduje podľa **klasickej analýze argumentov**,²⁰⁷ aby:

- dôkazná sila aplikovateľných argumentov v prospech finálnej skutkovej hypotézy bola väčšia ako dôkazná sila aplikovaných proti-argumentov,
- všetky prepojené argumenty daňového subjektu majú dôkaznú silu na úrovni jasných a presvedčivých dôkazov – teda rozdiel medzi dôkaznou silou argumentov v prospech skutkovej hypotézy a proti-argumentov neklesne pod prijateľné minimum,
- daňový subjekt splnil argument z maxima dôkazov, voči všetkým pred-finálnym hypotézam vymedzujúcich okolnosti vlastnej daňovej povinnosti daňového subjektu,
- argumenty správcu dane (ktoré vyvracajú tvrdenia daňového subjektu a ohľadom ktorých správcu dane zaťažuje dôkazné

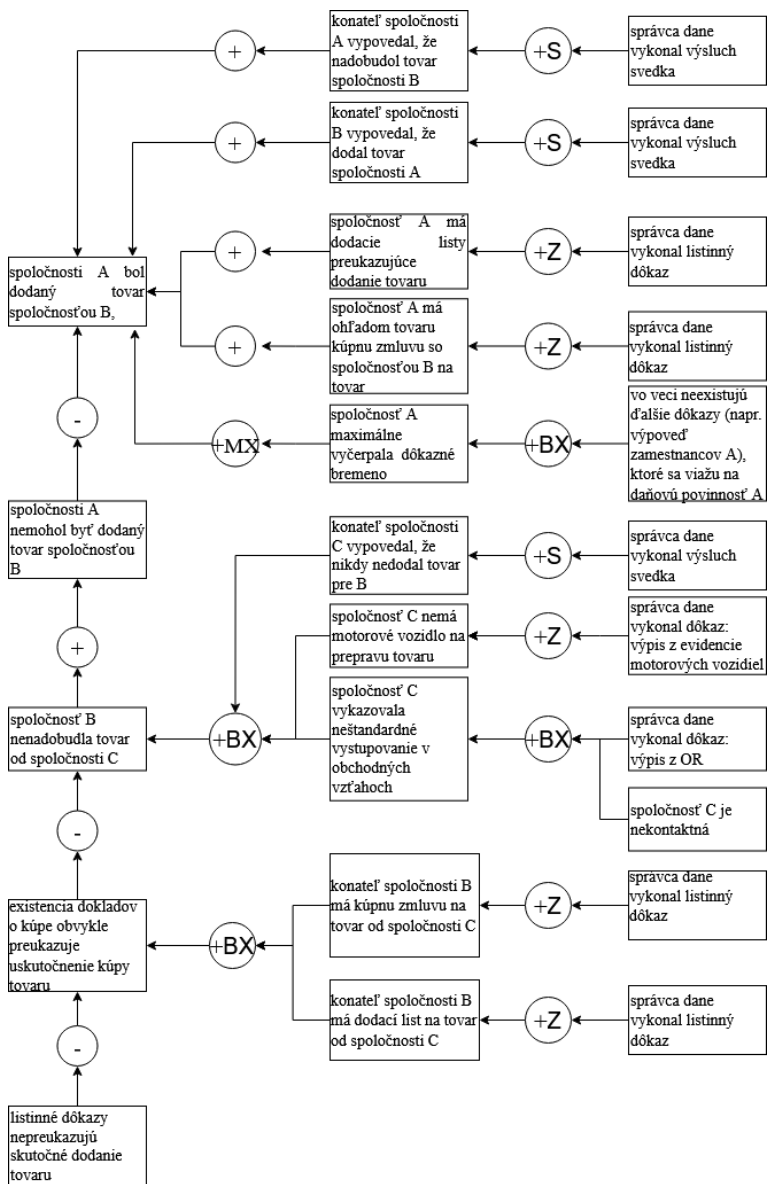
²⁰⁶ WALTON, D. – REED, CH. – MACAGNO, F.: *Argumentation Schemes*. New York: Cambridge University Press, 2008. s. 220.

²⁰⁷ Prispôsobené podľa WALTON, D.: *Argument Evaluation and Evidence*. New York: Springer, 2016. s. 155.

bremeno) sú vyvrátené protiargumentami daňových subjektov s dôkaznou silou väčšou ako prijateľné minimum.

Preto pri hodnotení úspechu/porážky medzi jednotlivými premisami (skutkovými hypotézami) je nutné vyhodnotiť, či **každý** z prepojených argumentov dosahuje úroveň dôkazného bremena uvedenú vyššie. Uvedené následne poskytne odpoveď na to, či daňový subjekt úspešne potvrdil všetky pred-finálne skutkové hypotézy (a tým aj finálnu skutkovú hypotézu). Vráťme sa k príkladu, ktorý sme si priblížili v Diagrame 6. Daňový subjekt podľa tohto diagramu nesplnil argument MX (preto sa uvádza v diagrame pri tomto argumente mínus), a teda nepredložil/nenavrhol vykonať všetky dôkazy, ktoré môžu racionálne prichádzať v daňovej veci do úvahy. Zároveň proti-argumenty správcu dane viažuce sa na skutkovú hypotézu: „*spoločnosť B nenadobudla tovar od spoločnosti C*“ neboli napadnuté žiadnymi proti-argumentmi. Na základe toho považujeme za splnené podmienky pre porážku argumentu v podobe pred-finálnej skutkovej hypotézy prezentovanej daňovým subjektom. Iná situácia by nastala, ak by daňový subjekt navrhol výsluch svojich zamestnancov (resp. iným spôsobom by dosiahol splnenie argumentu z maxima dôkazov). Zároveň konateľ spoločnosti B môže napadnúť tvrdenia správcu dane predložením zmlúv a dodacích listov vystavených konateľom jeho sub-dodávateľa teda obchodnej spoločnosti C. Argumentačnú situáciu, ktorá by nastala po vykonaní takýchto dôkazov si priblížime na nasledujúcom diagrame.

Diagram 10



Ako je vidieť, okolnosti hodnotenia dôkazov sa vo veci zmenili. V prvom rade MX argument je daný v prospech pred-finálnej skutkovej hypotézy daňového subjektu. Zároveň argument správcu dane o tom, že *spoločnosť B nenadobudla tovar od spoločnosti C* bol napadnutý predloženými listinnými dôkazmi o uskutočnení zdaniteľného obchodu medzi spoločnosťou B a spoločnosťou C. Správca dane sa snažil tieto argumenty oslabiť argumentom o tom, že listinné dôkazy (nikdy) nepreukazujú skutočné dodanie tovaru. Avšak uvedený proti-argument nepovažujeme za dostatočný. Hodnotenie dôkazov musí byť založené na všetkých dôkazoch v daňovej veci. Pričom ako logicky sporné nevidíme tvrdenie o tom, že listinné dôkazy (obvykle – nie vždy) preukazujú kúpu a nadobudnutie tovaru. Preto predložené listinné dôkazy poskytujú relevantnú dôkaznú silu spochybňujúcu proti-argument(y) správcu dane. Samozrejme platí, že daňový subjekt nemá daňové bremeno ohľadom preukazovania okolností zdaniteľných plnení na iných ako jemu bezprostredných stupňoch dodania. Preto za situácie načrtnutej vyššie je správne považovať pred-finálnu skutkovú hypotézu o skutočnom nadobudnutí tovaru od obchodnej spoločnosti B obchodnou spoločnosťou A za preukázanú jasnými a presvedčivými dôkazmi.

2.2. Chyby vyskytujúce sa vo vzťahu k argumentácii

Skúmanie argumentácie bolo od svojho počiatku poznačené snahou o identifikovanie chýb v argumentácii, ktoré boli účelovo zneužívané na víťazstvo v debate alebo spore. Takéto chyby sú zdanlivo platným argumentom, avšak v skutočnosti sú to vadné argumenty, ktoré nemajú byť v diskusii vôbec pripustené. Priblíženie štandardu založenom na argumentačnej metóde by nebolo úplne bez vymedzenia aspoň niektorých z týchto chýb (*fallacies*). Chyby v argumentácii bývajú obvykle rôznymi spôsobmi klasifikované. Jedným z týchto spôsobov je rozdeľovanie chýb,

vyskytujúcich sa vo vzťahu k argumentácii, na: štrukturálne chyby, chyby obsahu a chyby porušujúce pravidlá racionálnej diskusie.²⁰⁸ Z týchto chýb sa pri hodnotení dôkazov vyskytujú predovšetkým chyby **porušujúce pravidlá racionálnej diskusie**, a preto si ich ďalej priblížime.

Chyba nastrčeného panáka (*strawman*)

Pri tejto chybe dochádza k nesprávnemu charakterizovaniu tvrdení útočiacej strany brániacou stranou. „K chybe nastrčeného panáka dochádza vtedy, keď sa narušuje alebo zveličuje pozícia oponenta tak, aby bolo na ňu ľahšie zaútočiť.“²⁰⁹ Obdobou tejto chyby v argumentácii pri hodnotení dôkazov je účelové prehusťovanie dôkaznej situácie brániacou stranou, o ktorom sme hovorili pri taktike na mase dôkazov. Ako sme si už skôr uviedli, jedná sa o snahu charakterizovať procesné postavenie útočiacej strany tak, aby mala povinnosť preukazovať aj skutočnosti, ktoré pre vec nie sú podstatné alebo ktoré nie sú sporné. Takto do zorného poľa správcu dane vkladá daňový subjekt „nastrčeného panáka,“ ktorým sa snaží zvýšiť procesnú ekonomiu konania a zakryť vlastné medzery v dôkaznej situácii.

Chyba požadovanej otázky (*begging the question*)

Pri chybe požadovanej otázky dochádza k účelovému uvažovaniu v kruhu. Niekedy sa táto chyba uvádza pod latinským termínom: *petitio principii*. Vtipným príkladom tejto chyby je deľba lupu vo forme 7 perál medzi troma zlodejmi. Prvý zlodej rozdá ostatným dvom zlodejom každému po dvoch perlách a sám si nechá tri perly a vyhlási, že je to tak preto, lebo je vodca celej skupiny. Keď sa ho ostatní zlodeji pýtajú, prečo je práve on vodca celej skupiny, odpovie, že je to preto, lebo on má tri perly.²¹⁰ Iným príkladom je

²⁰⁸ EPSTEIN, R. L.: *Critical Thinking*. Belmont: Thomson Wadsworth, 2006. s. 199.

²⁰⁹ WALTON, D.: *Fundamentals of Critical Argumentation*. New York: Cambridge University Press, 2006. s. 119.

²¹⁰ HANSEN, H. V. – PINTO (eds): *Fallacies. Classical and Contemporary Readings*. The Pennsylvania State University Press. s. 229.

situácia, za ktorej sa osoba A pýta druhej osoby B ako si môže overiť určitú skutočnosť, ktorú jej tvrdí osoba B. Osoba A navrhne osobe B svedka, ktorý sa zaručí za pravdivosť jej tvrdení. Následne sa jej však osoba A pýta, ako môžem vedieť, či je ten svedok dôveryhodný? Na čo jej osoba B odpovedá, no predsa preto, lebo ti to hovorím.²¹¹ Príkladom tejto argumentačnej chyby v práve je prisúdenie vyššej dôkaznej sily niektorým dôkazom iba z dôvodu, že boli získané/zabezpečené správcom dane a nie daňovým subjektom.

Chyba viacerých otázok

Ako sme uviedli vyššie pri výsluchu sa môžu vyskytovať otázky, ktoré sú z hľadiska zákonnosti pri správe daní neprijateľné (uvedené vyplýva z § 24 ods. 4 DP). Jedná sa predovšetkým o kapciózne a sugestívne otázky. Vymedzenie sugestívnej otázky je pomerne jednoduché – jedná sa o otázky, ktoré navádzajú respondenta k odpovedi. Príkladom navádzajúcej otázky na konateľa dodávateľa daňového subjektu môže byť: „*Je pravdou, že daňový subjekt osobne preberal Vami dodávaný tovar vo vlastných skladovacích priestoroch?*“ Presupozícia otázky je v sugestívnej otázke priamo vyjadrená. Na druhú stranu vymedzenie kapciózných otázok môže byť zložitejšie. Učebnicovým príkladom kapcióznej otázky je otázka policajta pri cestnej kontrole: „*Pán vodič viete, čoho ste sa dopustili?*“. Obdobne v daňovom práve by bola takouto kapcióznou otázkou: „*Ako dlho ste sa podieľali na daňovom úniku?*“ (resp. v ktorom zdaňovacom období ste prestali participovať na daňovom úniku?).

Vyššie uvedené kapciózne otázky sú príkladom logickej chyby viacerých otázok. Ako vyplýva z názvu tejto logickej chyby, jedná sa o „skrytie“ dvoch otázok do jednej otázky, pričom pýtajúci sa *tacitne* predpokladá, že odpoveď na prvú otázku je kladná. Otázka týkajúca sa participácie na daňovom úniku je v skutočnosti dvomi otázkami: „*Podieľali ste sa na daňovom úniku?*“ (predpokladá sa odpoveď „áno“). A druhou otázkou:

²¹¹ HAMBLIN, G. L.: *Fallacies*. London: Methuen & Co Ltd, 1970. s. 34

„Ako dlho to trvalo?“ Kapciózna otázka „ je správne zodpovedaná iba spôsobom námietky alebo útoku na predpoklad obsiahnutý v otázke.“²¹² V našom príklade: „Nikdy som sa nepodieľal na daňovom úniku“ alebo „Preukážte, že som sa podieľal na daňovom úniku.“

Povaha kapcióznej otázky taktiež závisí od kontextu, v ktorom je položená. Kým správca dane nepreukáže, že sa daňový subjekt skutočne podieľal na daňovom úniku, otázky charakterizujúce jeho konanie ako daňový únik majú kapcióznu povahu. Na druhú stranu otázky, charakterizujúce konanie na základe už preukázaných skutočností, nie sú kapcióznymi otázkami (napríklad otázky viažuce sa k uloženiu sankcie za daňový delikt podľa § 154 a súv.).

Chyba v prenose dôkazného bremena

Táto chyba (ako to vyplýva z jej samotného názvu) je založená na predstieranom presune dôkazného bremena na tú stranu diskusie, ktorá ho v skutočnosti nemá. Chyba v prenose dôkazného bremena má povahu argumentu, že: brániaca strana, má povinnosť preukázať vyvrátenie tvrdenia útočiacej strany. Uvedené poskytuje útočiacej strane výhodu, keďže platí, že „je ľahšie žiadať o vyvrátenie tvrdení, než tieto tvrdenia sám preukázať.“²¹³ Tejto chyby sa môžu pri hodnotení dôkazov dopustiť ako daňové subjekty, tak aj správcovia dane. V prípade, že sú preukazovanou skutočnosťou podmienky priznania daňového oprávnenia na bezprostrednom stupni dodania (okolnostiach súvisiacich s daňovým subjektom) – dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt. Napríklad je to daňový subjekt, ktorý preukazuje všetky podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane na vstupe, ktoré sa viažu k tomuto stupňu dodania. Na druhú stranu, dôkazné bremeno, ohľadom preukázania skutkových okolností týkajúce sa zdaniteľných plnení na všetkých ďalších

²¹² HAMBLIN, G. L.: *Fallacies*. London: Methuen & Co Ltd, 1970. s. 39.

²¹³ EPSTEIN, R. L.: *Critical Thinking*. Belmont: Thomson Wadsworth, 2006. s. 202.

predchádzajúcich stupňoch dodania, zaťažuje správcu dane. Správca dane sa dopúšťa chyby preneseného dôkazného bremena, ak konštatuje, že daňový subjekt nepreukázal nadobudnutie tovaru od označeného dodávateľa z dôvodu, že vo veci nebolo možné jednoznačne preukázať nadobudnutie tovaru jeho sub-dodávateľom (k tomu ďalej pozri kapitolu 4).

Chyba relevancie

Základom tejto chyby je účelovo tvrdiť, že určité predpoklady nie sú relevantné pre skutkový záver, aj keď v skutočnosti relevantné sú.²¹⁴ Príkladom, tejto chyby v správe daní, je tvrdenie daňového subjektu, že bez ohľadu na iné dôkazy, je reálna existencia nadobudnutého tovaru dostatočnou podmienkou na preukázanie, že daňovému subjektu vzniklo vo veci uplatnené daňové oprávnenie (napr. právo na odpočítanie dane). Uvedeným sa daňový subjekt pokúša účelovo ignorovať ďalšie podmienky, ktoré zákon pre uplatnenie tohto práva požaduje (predovšetkým vznik daňovej povinnosti na strane dodávateľa).

Chyba argumentu z ignorancie (*argumentum ad ignorantiam*)

Príkladom tejto chyby je tvrdenie, že z dôvodu, že doposiaľ nikto nepreukázal neexistenciu duchov - tak duchovia musia existovať.²¹⁵ Táto chyba pri správe daní sa môže najčastejšie vyskytovať v nadväznosti na chybu preneseného dôkazného bremena. Napríklad správca dane tvrdí, že daňový subjekt má preukázať, že sa nepodieľal na daňovom úniku (chyba v prenose dôkazného bremena) a zároveň zo skutočnosti, že daňový subjekt nepreukázal, že sa nepodieľal na daňovom úniku podľa správcu dane vyplýva, že sa daňový subjekt na daňovom úniku podieľal (argument z ignorancie).

²¹⁴ ibidem. s. 202.

²¹⁵ WALTON, D.: *Informal logic. Pragmatic approach*. New York: Cambridge University Press, 2008. s. 21.

3. Pravdepodobnostné prístupy k hodnoteniu dôkazov

V práve sa vyskytujú situácie, kedy osoby, ktoré aplikujú právo, sú konfrontované so štatistickými dátami alebo pravdepodobnostnými údajmi, ktoré majú vo svojej podstate matematickú povahu. Nástroje matematického aparátu pravdepodobnosti, ktorá je využívaná v právnych procesoch, majú povahu klasickej Pascalovskej pravdepodobnosti.²¹⁶ Preto, ak budeme ďalej hovoriť o pravdepodobnosti, budú tým myslené postupy založené na takejto „klasickej“ pravdepodobnosti. História vzniku klasickej teórie pravdepodobnosti siaha ku hazardným hrám. O tom, že matematické koncepty pravdepodobnosti doposiaľ fungujú sa môžeme prakticky veľmi ľahko presvedčiť aj v kasíne, a to tým, že v konečnom dôsledku prehráme nielen svoj prvotný vklad ale aj celú svoju doterajšiu výhru (samozrejme za predpokladu, že v kasíne hráme dostatočne dlho).

Sme si vedomý toho, že právo nie je hazardná hra. Skutkové zistenia musia byť presvedčivé a výsledok právneho procesu nemôže závisieť od kurzu na výsledok konania, ktorý si určí spoločnosť. Potom ako môže mať pravdepodobnosť význam pre právo? V prvom rade je pravdepodobnosť nástrojom, ktorý napomáha vyvarovať sa chýb v uvažovaní. „Do pozornosti sa dostali opakujúce prípady justičných omylov založených na nesprávnom uvažovaní z časti vyvolané nezvládnutím štatistiky a pravdepodobnosti (*miscaridge of justice*)“²¹⁷ Snaha o predchádzanie rizika chýb pri hodnotení dôkazov, ktoré využívajú štatistický alebo pravdepodobnostný údaj, vyvoláva potrebu sa otázkami pravdepodobnosti v práve bližšie pri

²¹⁶ Medzi ďalšie koncepty uvažovania o pravdepodobnostných javoch zaraďujeme tzv. Baconovskú pravdepodobnosť alebo Induktívne uvažovanie založené na Variatívnej inferencii. K tomu pozri COHEN, L. J.: *An Introduction to Philosophy of Induction and Probability*. s. 27 a súv.

²¹⁷ BROWN, D. K – TURNER, J. I. – WEISSER, B (eds.): *The Oxford Handbook of Criminal Process*. New York: Oxford University Press. S. 807.

hodnotení dôkazov zaoberať. Zároveň je náuka o pravdepodobnosti uceleným systémom, ktorý napomáha prijímaniu rozhodnutí.

Význam použitia pravdepodobnosti pri hodnotení dôkazov závisí od spôsobu použitia a interpretácie akú pre tento matematický aparát stanovíme. Z hľadiska využitia pravdepodobnosti pri hodnotení dôkazov možno hovoriť o dvoch rovinách, v ktorých sa hodnotenie pravdepodobnosti v práve vyskytuje²¹⁸:

- a) pravdepodobnosť vo vzťahu k hodnoteniu individuálneho dôkazu,
- b) pravdepodobnosť pri hodnotení na mase dôkazov (pravdepodobnosť stanovenia finálnej hypotézy).

3.1. Pravdepodobnosť: všeobecné východiská

Nanešťastie pre lepšie znázornenie skúmanej problematiky je potrebné začať krátkym úvodom do základných matematických pravidiel vzťahujúce sa na výpočet pravdepodobnosti. Čitateľ, ktorý sa rozhodol, že sa nechce hlbšie zaoberať touto problematikou, môže „s pokojným svedomím“ túto podkapitolu monografie preskočiť. Rozhodne mu však odporúčame venovať aspoň krátku pozornosť podkapitole 3.4. tejto II. časti Logické chyby vyskytujúce sa vo vzťahu k pravdepodobnosti.

Využitie pravdepodobnosti pri uvažovaní si demonštrujeme na nasledovnom príklade. V balíčku sa nachádza 700 sklenených guľôčok. V balíčku sa vyskytujú modré a červené guľôčky, pričom modrá alebo červená guľôčka môže byť buď priehľadná alebo nepriehľadná. Nám vopred známy počet sklenených guľôčok je nasledovný:

²¹⁸ COHEN, L. J.: *The Probable and the Provable*. Oxford: Oxford University Press, 1977. s. 66.

Tabuľka 7

	Nepriehľadné	Priehľadné	Celkovo
Červené Guľôčky	180	120	300 červených
Modré Guľôčky	320	80	400 modrých
Celkovo	500 nepriehľadných	200 priehľadných	700 guľôčok ²¹⁹

Predstavme si, že niekto vytiahol guľôčku:

- ak by nám povedal, že sa jedná o červenú guľôčku predpokladali by sme, že je skôr priehľadná alebo skôr nepriehľadná?
- ak by nám povedal, že sa jedná o nepriehľadnú guľôčku, predpokladali by sme, že je skôr červená alebo skôr modrá?

Intuitívne vieme na obe otázky odpovedať: na prvú otázku by sme odpovedali, že sa jedná skôr o nepriehľadnú guľôčku (keďže nepriehľadných červených guľôčok je viac ako priehľadných). Pri druhej otázke by sme predpokladali, že sa skôr jedná o modrú guľôčku, keďže modrých nepriehľadných guľôčok je viac ako červených nepriehľadných guľôčok.

Na uvedenom príklade je zrejmé, že intuitívne využívame metódy pravdepodobnosti nastáva v situáciách, pri ktorých určitá informácia, ktorú nepoznáme, je podmienená inou informáciou, ktorá nám je známa. Uvažovanie o pravdepodobnosti je teda legitímnou súčasťou induktívneho uvažovania. Pravdepodobnosť nám umožňuje takéto uvažovanie za neistoty matematicky kvantifikovať. K uvedenému postačuje súbor jednoduchých pravidiel:

²¹⁹ STEINHART, E.: *More Precisely The Math You Need to do Philosophy*. Toronto: Broadview Press, 2009. s. 118.

- pravdepodobnosť, že určitá udalosť určite nastane sa rovná 1;
- pravdepodobnosť, že určitá udalosť určite nenastane sa rovná 0;
- súčet pravdepodobností všetkých stavov sa musí rovnať 1.

Množinu všetkých možných stavov/výsledkov označujeme ako *sample space* (*triediaci priestor*). Klasický príklad, s ktorým sa každý stretol je hod šesťhrannou kockou. Do *sample space* patrí každý z možných výsledkov hodu kockou - teda jedná sa o množinu čísl (1,2,3,4,5,6). Zároveň platí, že súčet pravdepodobností všetkých výsledkov v *sample space* sa musí rovnať 1. Ak predpokladáme, že hráme so spravodlivou kockou (teda takou, na ktorej je pravdepodobnosť hodu pre každé číslo rovnaká) jednoducho zistíme, že pravdepodobnosť hodu niektorého čísla sa rovná $1/6$.²²⁰ Udalosť je množina stavov, ktorú sme si zvolili z vymedzeného *sample space*. Môžeme si povedať, že naša udalosť je hod čísla 1. V tomto prípade, pravdepodobnosť udalosti sa rovná pravdepodobnosti pre výsledok 1 a teda $1/6$. Pri udalosti môžeme uvažovať zároveň o viacerých možných výsledkoch. Napríklad, ak by sme v našej udalosti posudzovali, aká je pravdepodobnosť, že hodím 1 alebo 2, potom naša udalosť obsahuje (1,2) a pravdepodobnosť tejto udalosti zistíme ako súčet pravdepodobnosti výsledku (hod čísla 1) a súčet pravdepodobnosti výsledku (hod čísla 2), čo je $1/3$.

Pri uvažovaní o pravdepodobnosti je dôležité rozlišovať medzi tým, kedy sú dve udalosti nezávislé a kedy výsledok určitej predchádzajúcej udalosti má vplyv na pravdepodobnosť nami sledovanej nasledujúcej udalosti. Napríklad hody kocky sú vzájomne nezávislé javy. Pri každom hode kocky je pravdepodobnosť hodu rovnaká bez ohľadu na to, aké číslice na kocke padli v predchádzajúcich hodoch. Žiaden z predchádzajúcich hodov nijak

²²⁰ STEINHART, E.: *More Precisely The Math You Need to do Philosophy*. Toronto: Broadview Press, 2009. s. 118.

neovplyvňuje pravdepodobnosť ďalšieho hodu. Preto nezáleží na tom, koľko krát som skúsil hodiť číslo 6., pri každom ďalšom hode kockou je moja pravdepodobnosť hodu určitého čísla $1/6$ (bez ohľadu na to, aké číslo som hodil pred tým). Chybné pripísanie vzájomného vzťahu dvom javom, ktoré vzájomne nesúvisia je označované aj ako Inverzná Hráčova Chyba (*Inverse Gambler's Fallacy*). „Je to chyba nesprávne uvažujúceho hazardného hráča, ktorý si myslí, že vysoko nepravdepodobný výsledok pri nezávislých javoch je výsledkom veľkého počtu predchádzajúcich pokusov.“²²¹ Iná situácia by bola, ak by pravdepodobnosť jednej udalosti podmienovala pravdepodobnosť inej udalosti. V takom prípade sa nejedná o nezávislý jav, ale hovoríme tu o podmienenej pravdepodobnosti.

Podmienená pravdepodobnosť je pravdepodobnosť udalosti H v závislosti od udalosti E, ktorú možno zapísať ako: $P(H | E)$. Vráťme sa k nášmu príkladu s guľôčkami. V prípade, ak vieme, že sme vytiahli priehľadnú guľôčku vieme povedať, že klesla pravdepodobnosť toho, že vytiahnutá guľôčka je zároveň modrej farby (síce je modrých guľôčok v našom pomyselnom balíčku viac ako červených, medzi modrými guľôčkami sa vyskytuje menej priehľadných ako nepriehľadných guľôčok). Na uvedené nadväzujú dve otázky:

- aká je pravdepodobnosť, že sme vytiahli modrú guľôčku?
- o koľko sa zmenil náš predpoklad, že sme vytiahli modrú guľôčku po tom, čo sme sa dozvedeli, že sa jedná o nepriehľadnú guľôčku?

Na prvú otázku poskytuje odpoveď nasledujúca úvaha: pravdepodobnosť, že sme vytiahli modrú guľôčku, ak vieme, že sme vytiahli priehľadnú guľôčku sa rovná podielu počtu priehľadných a modrých guľôčok a všetkých priehľadných guľôčok: $80/200 = P(M|P) = 2/5$. Uvedenú úvahu

²²¹ BOSTROM, N.: *ANTHROPIC BIAS Observation Selection Effects in Science and Philosophy*. New York: Routledge, 2002. s. 28.

vieme priblížiť aj pomerom pravdepodobností. V takom prípade pravdepodobnosť, že sme vytiahli modrú a priehľadnú guľôčku sa rovná pravdepodobnosti, že sme vytiahli modrú a priehľadnú guľôčku delené pravdepodobnosťou, že sme vytiahli priehľadnú guľôčku. Všeobecný symbolický zápis výpočtu podmienenej pravdepodobnosti:

Vzorec 1

$$P(M|P) = P(M \& P) / P(P).$$

Teda podiel pravdepodobnosti, že súčasne nastane sledovaný jav a jav, ktorý ho podmieňuje delené pravdepodobnosťou, že nastane podmieňujúci jav. Konkrétne vieme, že $P(M \& P) = 80$ ku všetkým guľôčkam a zároveň $P(P)$ sa rovná 200 ku všetkým guľôčkam, potom jednoducho vieme určiť, že $P(M|P)$ rovná $80/700$ delené $200/700$ a výsledná pravdepodobnosť je $2/5$ (čo je rovnaký zhodný výsledok ako ten, ktorý sme dostali iným postupom vyššie).

Ak by sme nevedeli, či je guľôčka priehľadná alebo nepriehľadná, pravdepodobnosť, že sme vytiahli modrú guľôčku sa rovná jednoduchému podielu počtu modrých guľôčok delené počtom všetkých guľôčok: $P(M) = 400/700$, čo sa rovná $4/7$. Čo je číselne vyjadrené pravdepodobnosťou 0,57. Avšak po tom, čo sme zistili, že vytiahnutá guľôčka je priehľadná zmenila sa pravdepodobnosť, že sme vytiahli modrú guľôčku z 0,57 na $2/5$ teda 0,4. Ako vidíme miera pravdepodobnosti klesla. V uvedenom je možné vidieť silu klasickej pravdepodobnosti, ktorá umožňuje stále opakovane prispôsobovať pravdepodobnosť skutočnej hypotézy v závislosti od dôkazov, ktoré sme pre túto hypotézu získali. Preto sa klasickej pravdepodobnosť stala centrom jedného z hlavných prúdov v uvažovaní o hodnotení dôkazov.

Pre ilustráciu sa vrátíme k nášmu príkladu o guľôčkach. Našou hypotézou je to, že vytiahnem modrú guľôčku. Pravdepodobnosť tejto hypotézy $4/7$.

Na túto hypotézu sa môžu vzťahovať dve dôkazné informácie: prvou je informácia o tom, že sme vytiahli priehľadnú guľôčku a druhou, že sme vytiahli nepriehľadnú guľôčku. Ako sme si ukázali vyššie informácia, že sme vytiahli priehľadnú guľôčku pravdepodobnosť našej hypotézy oslabuje. Táto informácia nasvedčuje, že sme vytiahli červenú guľôčku. Matematické vyjadrenie tejto závislosti (teda pravdepodobnosti hypotézy od pravdepodobnosti niektorého dôkazu hypotézy) vyjadruje tzv. Bayesov teorém.

Slovne ho možno priblížiť nasledovne: pravdepodobnosť, že určitá hypotéza je pravdivá v závislosti od pravdivosti určitého dôkazu sa rovná - v čitateli: pravdepodobnosť výskytu dôkazu v prípade, že hypotéza je pravdivá krát pravdepodobnosť hypotézy delené - v menovateli: pravdepodobnosť, že sa dôkaz vyskytne bez ohľadu na to, či bude hypotéza pravdivá alebo nepravdivá. Všeobecný symbolický zápis Bayesovho teorému je nasledovný:

Vzorec 2

$$P(H | E) = (P(E | H) \times P(H)) / P(E).$$

Pravdepodobnosť, že sa dôkaz vyskytne bez ohľadu na pravdivosť alebo nepravdivosť hypotézy, teda menovateľ vyššie uvedeného vzorca možno vyjadriť ako súčet pravdepodobnosti, že sa dôkaz vyskytne v prípade pravdivosti hypotézy ($E | H$) \times $P(H)$ plus pravdepodobnosť, že sa dôkaz vyskytne, ak je hypotéza nepravdivá ($(E | \text{not } H) \times P(\text{not } H)$). Ak by sme uvedené dosadili do menovateľa zistíme:

Vzorec 3

$$P(H | E) = (P(E | H) \times P(H)) / ((E | H) \times P(H) + (E | \text{not H}) \times P(\text{not H})).^{222}$$

Uvedené si priblížime na vyššie uvedenom príklade: pravdepodobnosť, že sa vyskytne priehľadná guľička, ak by sme predpokladali, že guľička je modrá sa rovná 80/400 (počet modrých a priehľadných guľičiek oproti všetkým modrým guľičkám); pravdepodobnosť, že je naša hypotéza pravdivá sa rovná 400/700 (počet modrých guľôčok oproti všetkým guľôčkam). Pravdepodobnosť, že bude vytiahnutá priehľadná guľôčka (nezávisle od toho, či hypotéza platí, alebo či sa jedná o červenú guľôčku) sa rovná: 200/700 (počet priehľadných voči všetkým guľôčkam). Ak uvedené dosadíme do rovnice, potom zistíme, že: $P(M | O)$ sa rovná = (80/400 krát 400/700) delené 200/700, čo je po úpravách zlomkov 80/200 a teda 2/5.²²³

Ak hovoríme o $P(M)$ teda počiatočnej pravdepodobnosti našej hypotézy, hovoríme o tzv. **predchádzajúcej pravdepodobnosti** (*prior probability*), a ak hovoríme o pravdepodobnosti hypotézy, potom, čo som obdržal dôkaz E, teda pri $P(M | E)$ hovoríme o **posteriórnej pravdepodobnosti**.

Posledný pojem, ktorý je potrebné priblížiť v tejto časti, je tzv. **Likelihood Ratio** (ďalej označujeme ako „LR“). LR vyjadruje schopnosť informácie/dôkazu získanej pri určitom pokuse zmeniť naše presvedčenie o predchádzajúcej pravdepodobnosti.²²⁴ Preto LR je určený ako podiel

²²² FENTON, N. - NEIL, M.: *Avoiding Probabilistic Reasoning Fallacies in Legal Practice using Bayesian Networks*. In: Australian Journal of Legal Philosophy. 36, 2011. s. 121.

²²³ Rovnaký výsledok dostaneme, ak by sme použili rozvítý vzorec a teda: menovateľ by sme vyjadrili ako (80/400 krát 400/700) plus ((120/300) krát 300/700) = 80/700 plus 120/700 = 200/700.

²²⁴ BALDING, D. J.: *Weight-of-evidence for Forensic DNA Profiles*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd, 2005. s. 23

posteriórnej pravdepodobnosti a predchádzajúcej pravdepodobnosti. Všeobecný symbolický zápis LR je nasledujúci:

Vzorec 4

$$LR(E) = P(H|E) / P(H)$$

Na základe Bayesovho teorému vieme tento vzorec upraviť na ekvivalentný zápis:

Vzorec 5

$$LR = P(E|H) / ((E|H) \times P(H) + ((E|not H) \times P(not H)))$$

V našom príklade, pre prípad dôkazu o LR pre transparentné guľičky možno vypočítať LR ako: pravdepodobnosť, že sa vyskytne priehľadná guľička, ak by sme predpokladali, že guľička je modrá, sa rovná 80/400 (počet modrých a priehľadných guľičiek oproti všetkým modrým guľičkám) delené pravdepodobnosť, že bude vytiahnutá priehľadná guľôčka (nezávisle od toho, či hypotéza platí, alebo či sa jedná o červenú guľôčku), čo sa rovná: 200/700 (počet priehľadných voči všetkým guľôčkam). LR sa rovná 56/80, čo je 0,7. A skutočne, ak si všimneme pomer medzi našou posteriornou pravdepodobnosťou $P(H|E)$ a počiatočnou pravdepodobnosťou $P(H)$ je 0,4 delené 0,57 a teda skutočne 0,7.

Vzorec 6

$$P(H|E) = P(H) \times LR(E)$$

Na druhú stranu môže účastník konania akceptovať pravdivosť dôkazu, ale predloží alternatívne vysvetlenie o tom ako sa dôkaz mohol objaviť. V prípade dôkazov akými sú stopy vlasov, krvi a DNA sa často vyskytujú pravdepodobnostné hodnoty náhodnej zhody takejto stopy v populácii (pozri ďalšiu podkapitolu). Alternatívna hypotéza je v tomto prípade taká,

že aj keď sa vyskytla zhoda porovnávaných vzoriek jednalo sa o náhodnú zhodu, ktorá sa môže v danej populácii vyskytnúť. Ako sme uviedli vyššie LR (E) sa vypočítava ako $P(E|H)$ delené $(P(E | \text{not } H))$. Zároveň posteriórna pravdepodobnosť našej hypotézy $P(H|E)$ sa rovná $P(H)$ krát LR. Z uvedeného vyplýva, že čím vyššia je hodnota LR, tým viac narastie pravdepodobnosť hypotézy po vykonaní dôkazu E. Avšak „pozitívny výsledok testu môže výrazne viac podporovať hypotézu H než jej vyvrátenie not H (hovoríme o LR na úrovni 95). Avšak v prípade, ak by naša hypotéza H bola od počiatku veľmi nepravdepodobná, potom aposteriórna pravdepodobnosť tejto hypotézy napriek vysokému LR nemusí robiť túto hypotézu viac pravdepodobnou než je hypotéza not H. (pozri v podkapitole 2.4 v II. časti.)“²²⁵ Povedzme, že boli objavené stopy od krvi obete na oblečení určitej osoby. Pravdepodobnosť, že sa jedná o škvrny pochádzajúce od obete je vyššia, ak má obeť špecifickú krvnú skupinu, ktorá je menej často zastúpená v populácii. V takom prípade dôkaz v podobe škvŕn od krvi silnejšie podporuje pravdepodobnosť našej hypotézy o tom, že táto osoba je skutočne páchatelom. LR je často prezentované slovným vyjadrením o tom, aká je dôkazná sila určitého dôkazu:²²⁶

Tabuľka 8

Numerický interval pre LR	Slovné vyjadrenie
$LR < 0$	dôkaz svedčí o opaku hypotézy
$0 < LR < 1$	zanedbateľná dôkazná sila

²²⁵ BALDING, D. J.: *Weight-of-evidence for Forensic DNA Profiles*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd, 2005. s. 23.

²²⁶ AITKEN, C. G. G.: *Interpretation of the Value of Evidence*. In: Problems of Forensic Sciences, XLVI, 2001. a. 8.

$1 < LR < 10$	malá dôkazná sila / podpora hypotézy
$10 < LR < 100$	stredná dôkazná sila / podpora hypotézy
$100 < LR < 1000$	stredne silná dôkazná sila / podpora hypotézy
$1000 < LR < 10\ 000$	silná dôkazná sila / podpora hypotézy
$10\ 000 < LR$	veľmi silná dôkazná sila / podpora hypotézy

Na uvedenom príklade možno vidieť limity pravdepodobnostného uvažovania: ako máme určiť predchádzajúcu pravdepodobnosť finálnej skutkovej hypotézy, ak ešte neboli vo veci vykonané žiadne dôkazy? V ďalšom texte si priblížime možné využitie pravdepodobnosti pri hodnotení dôkazov ako aj riziká, ktoré sú s tým spojené.

3.2. Pravdepodobnosť a individuálne dôkazy

Konkrétna forma dôkazných prostriedkov podmieňuje to, ako bude orgán aplikujúci právo o týchto dôkazoch pri ich hodnotení uvažovať. Existujú dôkazy, ktorých dôkazná informácia je priamo viazaná na otázku pravdepodobnosti. Jedná sa o dôkazy obvykle získané znaleckou alebo expertnou činnosťou. Vo vzťahu k daňovému právu možno konštatovať, že pri správe daní sa okruh takýchto dôkazov vyskytuje minimálne.

Znaleckému skúmaniu pravdepodobnosti pri individuálnych dôkazoch bola venovaná rozsiahla pozornosť. Táto problematika môže byť najlepšie demonštrovaná na znaleckom skúmaní analýzy deoxyribonukleovej kyseliny (ďalej označujeme ako „DNA“). Analýza DNA pri identifikácii

osôb bola medzi členskými štátmi EÚ zjednotená a to najmä z dôvodu umožnenia automatickej výmeny informácií.²²⁷ V tejto súvislosti je nutné podotknúť, že medzinárodná výmena informácií získavaných pri správe daní je obzvlášť podstatná v daňovom práve za účelom predchádzania daňových únikov a daňových podvodov. Medzi navýznamnejšie právne akty EÚ upravujúce medzinárodnú výmenu informácií zaraďujeme nariadenie Rady (EÚ) č. 389/2012 z 2. mája 2012 o administratívnej spolupráci v oblasti spotrebných daní a zrušení nariadenia (ES) č. 2073/2004, smernica Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS a smernica Rady 2014/107/EÚ z 9. decembra 2014, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní.²²⁸

Ľudská DNA obsahuje 23 párov chromozómov. Chromozómy sa vyskytujú v páre z dôvodu, že po jednom z 23 chromozómov ľudský jedinec dedí od každého zo svojich rodičov. „Tak ako sú naše chromozómy párované, každý má dve kópie každej sekvencie DNA (pozn. autora po jednom v každom z párovaných chromozómov). Každá z tejto sekvencie sa nazýva alelou.“²²⁹ Na Slovensku použitie DNA na identifikáciu osôb upravuje zákon č. 417/2002 Z. z. o používaní analýzy deoxyribonukleovej kyseliny na identifikáciu osôb (ďalej označujeme aj ako „zákon o použití DNA“).

²²⁷ ROZHODNUTIE RADY 2008/616/SVV z 23. júna 2008 o vykonávaní rozhodnutia 2008/615/SVV o zintenzívnení cezhraničnej spolupráce, najmä v boji proti terorizmu a cezhraničnej trestnej činnosti. K tomu pozri ZARZA, A. G.: *Exchange of Information and Data Protection in Cross-border Criminal Proceedings in Europe*. New York: Springer, 2015. s. 120 a nasl.

²²⁸ Kompletný zoznam právnych aktov EÚ týkajúcich sa administratívnej spolupráce pri správe daní uvedený v: BABČÁK, V. a kol: *Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)*. Košice: UPJS, 2018. s. 89.

²²⁹ MICHAELIS, R. C. – FLANDERS JR, R. G. – WULF, P.: *A Litigator's Guide to DNA: From the Laboratory to the Courtroom* – 1st ed. San Diego: Academic Press – Elsevier, 2008. s. 3.

Na identifikáciu sa používajú „vytypované“ časti DNA²³⁰ označované ako STR čiže krátke úseky sekvencie DNA.²³¹ Podľa § 4 ods. 3 zákona o použití DNA *analýza deoxyribonukleovej kyseliny sa vykonáva najmenej v dvanástich polymorfných systémoch deoxyribonukleovej kyseliny*. Slovensko teda využíva tzv. Európsky štandardný súbor lokusov (ESS), kedy identifikácia prebieha na základe skúmania zhody v 12 sekvenciách STR a ktoré sú vymedzené v Prílohe 1. zákona o použití DNA.

Pri analýze DNA sa postupuje v dvoch krokoch. V prvom sa porovnajú zhody na skúmaných STR lokusoch a následne sa štatisticky určí, aká je pravdepodobnosť výskytu identifikovanej zhody na jednotlivých STR lokusoch v celkovej populácii osôb. Riziko náhodnej zhody zvyšuje aj zloženie populácie,²³² pričom genetická podobnosť určitej populácie zvyšuje pravdepodobnosť náhodnej zhody.²³³

Všeobecne je nutné uviesť, že čím väčší počet STR lokusov sa pri DNA identifikácii používa, tým menšia je pravdepodobnosť, že sa vyskytne náhodná zhoda (*false positive*). ESS prešiel určitým vývojom, kedy postupne narastal počet STR lokusov, na ktorých sa má vykonávať

²³⁰ Označované aj ako DNA otlčky: <https://www.nature.com/scitable/topicpage/forensics-dna-fingerprinting-and-codis-736/>

²³¹ MICHAELIS, R. C. – FLANDERS JR, R. G. – WULF, P.: *A Litigator's Guide to DNA: From the Laboratory to the Courtroom* – 1st ed. San Diego: Academic Press – Elsevier, 2008. s. 15.

²³² „Vo väčšine prípadov však má na výber partnera rozhodujúci vplyv zemepisná poloha a vzdialenosti. Ako príklad si predstavme typickú slovenskú obec s povedzme 1000 obyvateľmi, kde sa ľudia roky sobášili (vo veľkej miere) medzi sebou. V tejto obci sú genotypy jej obyvateľov navzájom dosť podobné, nakoľko pri pohľade do minulosti často nachádzame spoločných predkov aj u dnes naoko vôbec nie príbuzných ľudí.“ PRUSÁKOVÁ, K. *Pravdepodobnosť a štatistika pri DNA-dôkazoch v kriminalistike* - Bratislava: Univerzita Komenského, Bratislava, 2012. s. 24

²³³ Uvedené je možné riešiť korekciou výsledkov prostredníctvom Koeficientu príbuznosti Koeficientu príbuznosti - pravdepodobnosť, že dve alely náhodne vybrané z danej subpopulácie sú rovnaké z dôvodu spoločného pôvodu.“ PRUSÁKOVÁ, K. *Pravdepodobnosť a štatistika pri DNA-dôkazoch v kriminalistike* - Bratislava: Univerzita Komenského, Bratislava, 2012. s. 25.

identifikácia určitej osoby. Pôvodne bolo na identifikáciu osoby v ESS používaných 7 STR lokusov, ktorých počet bol v roku 2009 zvýšený o ďalších 5 lokusov na súčasných 12.²³⁴ Zvýšenie počtu skúmaných lokusov dramaticky zvyšuje rozlišovaciu schopnosť testovania DNA a istotu pri identifikácii určitej osoby. Napríklad staršie testy používali na identifikáciu iba 6 STR lokusov. Vo Veľkej Británii sa objavil prípad, kedy zhoda na 6 STR lokusoch identifikovala ako páchatel'a osobu s rizikom falošného pozitívneho výsledku 1: 37 miliónov²³⁵. Z dôvodov pochybností ohľadom osoby páchatel'a bol vykonaný druhý test, ktorý už skúmal zhodu na 10 STR lokusoch. Výsledky tohto testu ukázali, že predchádzajúci test bol falošne pozitívny a označená osoba nebola pôvodcom príslušnej stopy. Pri DNA testovaní trinástich STR (ktoré je používané v Spojených štátoch amerických) je pravdepodobnosť náhodnej zhody osoby bielej pleti na všetkých 13 lokusoch 1 ku 575 triliónom²³⁶ (čo je väčšie číslo ako celkový počet ľudí na planéte). Z uvedeného vyplýva, že náhodná zhoda príbuzensky nespriaznených osôb je prakticky vylúčená. Ak by sme vyššie uvedené vyjadrili formálnym zápisom potom pravdepodobnosť, že sa vyskytne dôkaz E (v podobe zhody DNA profilu) za predpokladu, že naša hypotéza H je nepravdivá (o tom, že páchatel' zanechal príslušnú DNA stopu) sa rovná $P(E | \text{not } H) = 1 \text{ ku } 575 \text{ triliónom}$.

Poukážeme si na prípad Dalby (1995).²³⁷ V tomto prípade prokuratúra prezentovala dôkaz týkajúci sa biologickej stopy nasledovne: „Šanca na výskyt DNA profilu získaného z biologickej stopy ejakulátu na skúmaných nohavičiach je menšia ako 1 ku 2.7 miliónu.“ Nedostatočne jasné

²³⁴ BUTLER, J. M.: *Advanced Topics in Forensic DNA Typing: Methodology*. San Diego: Academic Press - Elsevier, 2012. s. 108.

²³⁵ THOMPSON, W. C.: *The Potential for Error in Forensic DNA Testing (and How That Complicates the Use of DNA Databases for Criminal Identification)*. (2008) [online]. Dostupné na: <http://dx.doi.org/10.1007/s10506-013-9147-x>. s. 9.

²³⁶ <https://www.nature.com/scitable/topicpage/forensics-dna-fingerprinting-and-codis-736/>

²³⁷ BALDING, D. J.: *Weight-of-evidence for Forensic DNA Profiles*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd, 2005. s. 149.

prezentovanie zistených výsledkov a nevarovanie poroty pred možnosťou chyby v hodnotení pravdepodobnosti viedlo k zrušeniu rozhodnutia odvolacím súdom.

Osobitne je potrebné upozorniť na porovnanie DNA profilu zo stopy s databázou profilov vzoriek DNA. „Hľadanie v databáze DNA profilov obmedzené na úplnú zhodu STR môže viesť k falošnému negatívnemu výsledku porovnania. Softvér využívaný pri medzinárodnej výmene informácií umožňuje identifikovanie blízkych-čiasťných zhôd. Avšak blízke čiastočné zhody ohľadom zhody na 8 alebo menej lokusov môžu byť často falošne pozitívne (pozn. autora identifikovaná osoba nie je pôvodcom stopy).“²³⁸ Na Slovensku databáza zahŕňa profily vzoriek *zaistených na mieste trestného činu alebo na inom mieste, ktoré má súvislosť s trestným činom*.²³⁹ V prípade, že sa po odbere vzorky podarí podľa databázy DNA identifikovať určitú osobu, zvykne sa to označovať ako Cold-Hit (zásah na studeno). „Vysoké riziko falošnej zhody je v prípadoch, ak je umožnené prehľadávanie databázy aj vo vzťahu ku neúplným alebo zmiešaným profilom (pozn. neúplný profil je profil, pri ktorom sa zo vzorky nepodarilo získať dostatok DNA materiálu pre porovnanie na všetkých posudzovaných lokusoch).“²⁴⁰ Ignorovanie iných dôkazov svedčiacich v prospech obvineného a uprednostnenie v hodnotení ako dôkaz Cold-Hit získaného na základe neúplnej zhody/neúplnej vzorky, je označované aj ako chyba naivného vyšetrovateľa (*the Naïve Investigator Effect*).²⁴¹

²³⁸ ENFSI DNA Working Group: DNA DATABASE MANAGEMENT REVIEW AND RECOMMENDATIONS, 2016. s. 25.

²³⁹ § 5 ods. 2 zákona o použití DNA

²⁴⁰ THOMPSON, W. C.: *The Potential for Error in Forensic DNA Testing (and How That Complicates the Use of DNA Databases for Criminal Identification)*. (2008) [online]. Dostupné na: <http://dx.doi.org/10.1007/s10506-013-9147-x>. s. 8

²⁴¹ GILL, P.: *Misleading DNA Evidence: Reasons for Miscarriages of Justice*. San Diego: Elsevier Inc., 2014. 174 s. ISBN 978-0-12-417214-2. s. 15,

Taktika

Z hľadiska taktiky možno výsledky analýzy DNA napadnúť v hodnotení dôkazov viacerými spôsobmi. Prvým je tvrdenie, že sa vyskytla falošná zhoda. „Takáto chyba môže nastať z viacerých dôvodov, napríklad ľudskou chybou dôjde ku kontaminovaniu analyzovanej vzorky porovnávacou vzorkou.“²⁴² Ďalej sa môže jednať o chyby pri označovaní vzoriek alebo pri zadávaní profilov do databázy (čo môže viesť ku falošnému Cold-Hit). „Kontrola vykonávania analýzy DNA Ombudsmanom v New South Wales odhalila, že polícia nesprávne zadala dáta z rôznych prípadov do policajnej databázy.“²⁴³

Druhou možnosťou je namietat' identifikáciu na základe DNA z dôvodu rodinnej príbuznosti. Ako príklad možno uviesť prípad Watters (2000) pri ktorom bola zistená zhoda na šiestich STR zo vzorky získaného na cigarete na mieste činu. Pravdepodobnosť náhodnej zhody medzi nespriaznenými osobami bola ustálená ako 1: 86 miliónom a pravdepodobnosť náhodnej zhody medzi súrodencami len ako 1:267. Bolo zistené, že obvinený má dvoch bratov, z ktorých jeden bol zadržaný ako podozrivý z tohto trestného činu, avšak neskôr bol prepustený bez vznesenia obvinenia a bez odobratia vzorky DNA. Odvolací súd v tejto veci zrušil rozhodnutie súdu prvého stupňa a konštatoval, že „Aj keď dôkaz DNA veľmi silne vylučovalo pôvod stopy od osoby nespriaznenej s obvineným, existencia bratov, ktorých profily neboli porovnané a neboli vylúčení ako zdroj možnej falošnej zhody vrhá tieň pochybností na to, či pred súd bol postavený správny z bratov.“²⁴⁴ Ak je namietaná zhoda z dôvodu rodinnej príbuznosti, musí brániaci

²⁴² MICHAELIS, R. C. – FLANDERS JR, R. G. – WULF, P.: *A Litigator's Guide to DNA: From the Laboratory to the Courtroom* – 1st ed. San Diego: Academic Press – Elsevier, 2008. s. 313.

²⁴³ THOMPSON, W. C.: *The Potential for Error in Forensic DNA Testing (and How That Complicates the Use of DNA Databases for Criminal Identification)*. (2008) [online]. Dostupné na: <http://dx.doi.org/10.1007/s10506-013-9147-x>. s. 29

²⁴⁴ BALDING, D. J.: *Weight-of-evidence for Forensic DNA Profiles*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd, 2005 s. 153.

podozrivý preukázať, že jeho príbuzný je dôvodne podozrivý zo spáchania posudzovaného činu.²⁴⁵ Dôkaz v podobe pravdepodobnosti sa môže vyskytnúť aj v iných prípadoch ako je analýza DNA. Vo veci R v Bellfield (2011)²⁴⁶ bolo z rozmazanej fotografie možné zistiť iba tri zo siedmych číslíc značky motorového vozidla. Pravdepodobnosť, že motorové vozidlo na obrázku nepatrilo páchatel'ovi teda $P(E \mid \text{not } H)$ bola stanovená na základe počtu motorových vozidiel rovnakého typu, u ktorých je zhoda v zistených troch čísliciach.

Tret'ou možnosťou je namietat', že došlo k štatisticky náhodnej zhode. Avšak pravdepodobnosť náhodnej zhody pri analýze DNA na 12 STR je astronomicky vysoká. Preto takáto obrana je pri úplnej zhode len veľmi ťažko možná. Samozrejme, aj identifikovanie osoby na podklade analýzy DNA s veľmi malou pravdepodobnosťou *false positive* neznamená, že identifikácia na báze DNA jednoznačne individualizuje dotknutú osobu. Táto chyba v uvažovaní sa nazýva aj chyba jedinečnosti (*the individualization fallacy*). „Tejto chyby sa dopúšťajú sudcovia a porotcovia, ak predpokladajú, že ak je pravdepodobnosť náhodného výskytu menšia ako 1: 5 miliárdam (teda celkového počtu ľudí na zemi), znamená to, že identifikácia pomocou DNA je jedinečná).“²⁴⁷

²⁴⁵ MICHAELIS, R. C. – FLANDERS JR, R. G. – WULF, P.: *A Litigator's Guide to DNA: From the Laboratory to the Courtroom* – 1st ed. San Diego: Academic Press – Elsevier, 2008. s. 329.

²⁴⁶ FENTON, N. - NEIL, M.: *Avoiding Probabilistic Reasoning Fallacies in Legal Practice using Bayesian Networks*. In: Australian Journal of Legal Philosophy. 36, 2011. s. 118.

²⁴⁷ SAKS, J. M. – KOEHLER, J. J.: *The Individualization Fallacy in Forensic Science Evidence*. In: Vanderbilt Law Review, s. 203.

Štvrtým spôsobom je namietat', že genetické stopy podozrivej osoby boli na mieste činu, avšak táto osoba sa tam nachádzala z dôvodov, ktoré nijak nesúviseli so spáchaním trestného činu.²⁴⁸

3.3. Pravdepodobnosť a masa dôkazov

Bez ohľadu na samotnú pravdepodobnosť vykonaného individuálneho dôkazu netreba zabúdať, že naše hodnotenie sa musí opierať taktiež o iné dôkazy. Vyskytujú sa prístupy, ktoré sa snažia o využitie Bayesovho teorému na mase dôkazov. Tieto prístupy sa snažia postupne aktualizovať na základe LR jednotlivých dôkazov pravdepodobnosti našej finálnej hypotézy (napríklad tvrdenia že daňový subjekt sa podieľal na daňovom úniku). Po vykonaní všetkých dôkazov by mala byť finálna hypotéza prijatá alebo odmietnutá podľa toho, či jej pravdepodobnosť dosiahla predpísanú hranicu. Z vyššie načrtnutého je zrejmé, že okrem praktických problémov narážajú tieto prístupy na niekoľko právnych prekážok a to:

- Ako stanovíme počiatočnú pravdepodobnosť finálnej hypotézy?
- Podľa akého kľúča/kritéria priradovať pravdepodobnosť jednotlivým dôkazom (teda ako matematicky vyjadríme silu dôkazu, ak dôkaz sám o sebe nemá štatistickú povahu)?
- Aká by mala byť požadovaná hranica pravdepodobnosti, aby mohol orgán aplikujúci právo rozhodnúť v súlade s finálnou hypotézou?

Už prvý problém je veľmi výrazný. Ak predpokladáme, že na každého sa vzťahuje prezumpcia nevinu, na základe čoho môžeme konštatovať, že na začiatku právneho procesu je jeho pravdepodobnosť o tom, že sa dopustil protiprávneho konania väčšia ako nula? Protiargumentom by mohlo byť, že už v súčasnosti poznajú procesné predpisy určitú gradáciu „podozrenia“.

²⁴⁸ SAKS, J. M. – KOEHLER, J. J.: *The Individualization Fallacy in Forensic Science Evidence*. In: *Vanderbilt Law Review*, s. 203.

Například v prípade trestného práva môže byť vznesené obvinenie určitej osobe iba vtedy: *ak je na podklade trestného oznámenia alebo zistených skutočností po začatí trestného stíhania dostatočne odôvodnený záver, že trestný čin spáchala určitá osoba* (§ 206 ods. 1 TP). Na samotné podanie obžaloby sa vyžaduje ešte väčšia istota ako to vyplýva z § 234 ods. 1 TP *ak výsledky vyšetrovania alebo skráteného vyšetrovania dostatočne odôvodňujú postavenie obvineného pred súd, prokurátor podá obžalobu príslušnému súdu*. Obdobnú situáciu pozná daňové právo. Kľúčovým pre zmenu postavenia daňového subjektu je doručenie protokolu s výzvou. Daňová kontrola na dani za určité zdaňovacie obdobie sa môže vykonať voči akémukoľvek subjektu. **Na druhú stranu začatie vyrubovacieho konania je podmienené dorúčením daňovému subjektu protokolu s výzvou, v ktorom je uvedené zistenie nedostatkov na strane daňového subjektu.**²⁴⁹ Teda aj v procesnom štádiu daňovej veci sa vyskytuje **moment, kedy správca dane nadobudol presvedčenie, že u daňového subjektu možno dôvodne predpokladať rozdiel v jeho daňovej povinnosti.**²⁵⁰

Teoreticky vieme rozlišovať pomyselné momenty, v ktorých by bolo možné podozrenie voči páchatel'ovi/daňovému subjektu vyjadriť pomocou číselnej pravdepodobnosti $P(H)$. Týmto momentom by sa zmenila pravdepodobnosť viny páchatel'a z $P(H) = 0$ (na základe prezumpcie nevinu) na $P(H) =$ číselné vyjadrenie miery podozrenia.

Uvedené je vysoko problematické z viacerých dôvodov. V prípade, ak by sme po vykonanom vyšetrovaní/daňovej kontrole určili pravdepodobnosť

²⁴⁹ Podľa § 68 ods. 1 DP *Ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou*

²⁵⁰ Podľa § 46 ods. 8 DP *Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov¹⁾ zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov,¹⁾ zašle správca dane kontrolovanému daňovému subjektu protokol, ktorého súčasťou je výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak.*

podozrenia u dvoch subjektov rozdielne, mohlo by to kolidovať s princípom rovnosti pred zákonom. Zároveň, keďže prezumpcia nevinny má platiť počas celého právneho procesu, bolo by málo prijateľné prejedikovať určitú mieru pravdivosti finálnej hypotézy ešte pred tým ako orgán aplikujúci právo právoplatne ukončí svoje skutkové zisťovanie. Domnievame sa, že už za súčasného stavu existencia rôznej miery podozrenia u dvoch subjektov, môže *de facto* ovplyvňovať ich postavenie v právnom procese. Tým je možné oponovať námietke porušenia rovnosti pred zákonom stanovením číselnej pravdepodobnosti finálnej hypotézy. Zároveň je na mieste otázka, kto by mal možnosť určiť túto počiatočnú pravdepodobnosť, spadalo by to do kompetencie abjudikátora alebo toho orgánu, ktorý vykonal počiatočnú kontrolu/vyšetrovanie? V tejto súvislosti by bolo možné akceptovať, aby pri predbežnom preštudovaní sporu abjudikujúci orgán určil počiatočnú pravdepodobnosť hypotézy, ktorú by následne aktualizoval podľa pravdepodobnosti vykonaných dôkazov.

Bez ohľadu na uvedené zostáva nezodpovedaná prvá otázka a to ako a na základe čoho by sme mali matematicky vyčíslieť pravdepodobnosť primárnej hypotézy (teda mieru podozrenia)? Zároveň podľa akého kľúča/kritéria je možné priradiť matematickú pravdepodobnosť jednotlivým dôkazom? Uvedené nie je možné objektívne kvantifikovať. Preto aj v takom prípade by sa nevyhnutne muselo jednáť iba o subjektívnu pravdepodobnosť, ktorú k počiatočnej hypotéze a jednotlivým dôkazom priradí orgán aplikujúci právo na základe vlastnej právnej úvahy²⁵¹. Iba posledný krok a to výpočet pravdepodobnosti finálnej hypotézy na konci hodnotenia dôkazov by mohol prebiehať na základe matematického výpočtu (za použitia Bayesovho teorému).

²⁵¹ Subjektívnou pravdepodobnosťou je myslené, že pri individuálnych dôkazoch, ktoré nemajú pravdepodobnostný základ (napr. výpoveď svedka), bol by orgán aplikujúci právo nútený sám stanoviť, akú matematickú pravdepodobnosť priznáva jednotlivým dôkazom (rovnako tak konečnej hypotéze).

Zmena v nazeraní na silu dôkazov ako na matematický údaj vyjadrujúci pravdepodobnosť by mohla zmeniť pohľad na hodnotenie dôkazov. Napríklad v očiach verejnosti by exaktnosť takéhoto postupu mohla prispieť k zvýšenej presvedčivosti hodnotenia dôkazov a teda vo zvýšenú dôveru v správnosť rozhodnutia. Na druhú stranu presvedčivosť takéhoto postupu by mohla podkopávať jeho zložitosť a nezrozumiteľnosť použitých matematických techník.

Keďže ako prvý krok musí vždy orgán aplikujúci právo určiť ako subjektívne pravdepodobnosti priznáva jednotlivým dôkazom, uvedené je analogické súčasnému hodnoteniu sily dôkazov voľnou úvahou. Preto je otázne, či by väčšie použitie matematických metód pri hodnotení dôkazov prinieslo praktickú výhodu pre každodennú aplikačnú prax. Zástancovia tejto metódy deklarujú, že by mohla prispieť k predchádzaniu justičných omylov, presnejšiemu hodnoteniu dôkazov a v konečnom dôsledku ku spravodlivejšiemu fungovaniu právneho systému.

V súčasnosti sa vyskytujú snahy o prípravu Bayesovských modelov²⁵², ktoré by matematicky zachytili inferenčné pravidlá hodnotenia dôkazov (v podobe tzv. Bayesovské siete²⁵³). Ich použitie v právnej praxi je limitované vysokými požiadavkami na matematické znalosti. Paralelne prebieha snaha o ich zautomatizovanie pomocou softvéru, ktorý by mohol slúžiť ako pomôcka pre právnu prax v ich využívaní.

Odporcovia využitia pravdepodobnosti pri hodnotení na mase dôkazov konštatujú, že matematický aparát klasickej pravdepodobnosti nie je vhodný pre takéto použitie v súdnej praxi. Je možné stretnúť sa s námietkou, že pre vydanie rozhodnutia sa vyžaduje istota na strane orgánu aplikujúceho

²⁵² K tomu pozri BIEDERMAN, A. – TARONI, F.: *Learning about Bayesian networks for forensic interpretation: An example based on the 'the problem of multiple propositions'*. In: *Science and Justice*, 52 (3), 2012.

²⁵³ K tomu pozri JENSEN, V. F. – NIELSEN, T. D.: *Bayesian Networks and Decision Graphs*. New York: Springer, 2007.

právo, preto len určitá „pravdepodobnosť“ nepostačuje. Podľa nášho názoru nie je táto námietka úplne opodstatnená. Ako sme uviedli vyššie, pre vydanie rozhodnutia postačuje praktický štandard pravdy a hodnotenie dôkazov má viesť predovšetkým k racionálnemu vysvetleniu skutkových záverov. Prípadnú zvyškovú neistotu, že sú skutkové zistenia správne - teda rozdiel medzi $1 - P(H|E)$ je možné preklenúť na základe voľného hodnotenia dôkazov. Takto je aj za použitia pravdepodobnosti na vyjadrenie hodnotenia dôkazov možné dosiahnuť vnútornú mieru istoty zaokrúhľením pravdepodobnosti finálnej skutkovej hypotézy k 1 alebo k 0.

Iná kritika uvažovania na základe štatistiky poukazuje na tzv. *Paradox modrého autobusu*. Jedná sa o myšlienkový pokus, v ktorom osobu zrazí autobus. Táto osoba vie identifikovať iba to, že sa jednalo o modrý autobus. Vieme, že spoločnosť Modré autobusy s.r.o.²⁵⁴ vlastní 85 % autobusov v meste, kde došlo k nehode. Avšak táto skutočnosť nepostačuje k úspechu v spore. Kľúčovým v tomto príklade je, že tvrdenie o percente autobusov vo vlastníctve spoločnosti je všeobecným tvrdením o pravdepodobnosti (teda tvrdenie zahŕňajúce všetky autobusy, resp. ich počet), zatiaľ čo tvrdenie o nehode je individuálnym tvrdením (teda, že dotknutú osobu zrazil jeden konkrétny autobus²⁵⁵). Prenos všeobecného tvrdenia na konkrétneho jednotlivca nie je možné urobiť automaticky, keďže nemusí zohľadňovať určité špecifické atribúty, ktoré má tento jednotlivec (napr. ak niekto pravidelne športuje, ale je adrenalínovým športovcom je jeho

²⁵⁴ PARDO, M. S.: *The paradoxes of legal proof: a critical guide*. In: Boston University Law Review, 99, 2019. s. 237.

²⁵⁵ U všeobecných tvrdení o pravdivosti sa ich pravdivosť nemení v prípade, ak hovoríme o rôznych objektoch. Implicitne individuálne tvrdenia o pravdepodobnosti sú také, pri ktorých sa mení ich pravdivostná hodnota, ak sa majú vzťahovať aj na iný ako jeden konkrétny objekt. COHEN, L. J.: *An Introduction to Philosophy of Induction and Probability*. New York: Oxford University Press, 1989. s. 88.

pravdepodobnosť dožitia veku 60 rokov menšia než osoby, ktorá pravidelne športuje²⁵⁶).

Obdobným prípadom, kedy nie je možné použiť štandard pravdepodobnosti na mase dôkazov, je preukazovanie kauzality na základe štatistických údajov. „Ak je na určitom liečive napísané, že u 10 % ľudí spôsobuje ako vedľajšie účinky nevoľnosť a osoba A tento liek užije a má nevoľnosť, nejde bez ďalšieho určiť, že nevoľnosť bola vyvolaná liekom. Štatistický údaj neurčuje, že sa nevoľnosť skutočne objaví a už vôbec nešpecifikuje, u ktorej konkrétnej osoby sa má nevoľnosť objaviť.“²⁵⁷

Medzi ďalšie výhrady k použitiu pravdepodobnosti na hodnotenie masy dôkazov možno zaradiť, že klasická pravdepodobnosť neumožňuje správne modelovať konjunkciu skutkovej hypotézy. Povedzme, že je potrebné vo veci preukázať dve samostatné zložky skutkovej podstaty – napr. pri právnej zodpovednosti zo vzniku škody. Po vykonanom dokazovaní sme zistili, že naše presvedčenie týkajúce sa vzniku škody je na úrovni pravdepodobnosti $P(\text{Š}) = 75\%$ a naše presvedčenie týkajúce sa protiprávneho konania je na úrovni $P(\text{prot}) = 80\%$. Podľa klasickej pravdepodobnosti, naša istota o konečnej hypotéze by mala byť vypočítaná ako $P(\text{Š}) \times P(\text{prot}) = 0,75 \times 0,8 = 0,6$, čo sa rovná 60 %. Uvedené však nezodpovedá hodnoteniu dôkazov v práve, keďže za použitia matematickej pravdepodobnosti by paradoxne naša výsledná istota mala byť nižšia ako pravdepodobnosť jednotlivých zložiek²⁵⁸.

²⁵⁶ COHEN, L. J.: *An Introduction to Philosophy of Induction and Probability*. New York: Oxford University Press, 1989. s. 99.

²⁵⁷ DOLEŽAL, A. – DOLEŽAL, T.: *Kauzalita v civilním právu se zaměřením na medicínskoprávní spory*. Praha: Ústav státu a práva AV ČR, 2016. 262 s. ISBN 978-80-87439-27-2. s. 173 Pozri ku testom kauzality, až po ich využitie na problematické prípady: súbežnej, kumulatívnej, alternatívnej alebo hypotetickej kauzality.

²⁵⁸ Paradox prevzatý z COHEN, L. J.: *The Probable and the Provable*. Oxford: Oxford University Press, 1977. s. 63.

Existujú výstražné príklady z praxe, ktoré nútia pristupovať k pravdepodobnostnému hodnoteniu na mase dôkazov veľmi obozretne. Vo veci *R v. T* (2010) odmietol súd pri dôkazoch v podobe stôp obuvi zohľadniť argumentáciu založenú na LR a Bayesovom teoréme, pričom konštatoval: „Pre súd je zjavné, že okrem oblasti analýzy DNA (a iných oblastí, ktoré majú silný štatistický základ) je použitie *likelihood ratio* a Bayesovho teorému pri hodnotení dôkazov neprijateľné.“²⁵⁹ Nebezpečenstvo Bayesovského uvažovania vo vzťahu k finálnej hypotéze si možno demonštrovať aj ďalším príkladom. Jedná sa o prípad Sally Clark, ktorá bola obvinená a súdom prvej inštancie odsúdená z vraždy svojich dvoch synov. Obaja mali zomrieť na syndróm náhleho úmrtia novorodenca. Dôvodom podozrenia, ktoré padlo na obvinenú, mala byť veľmi nízka pravdepodobnosť, že smrť nastane nezávisle u dvoch novorodencov. „Štatisticky bolo určené, že pravdepodobnosť smrti na syndróm náhleho úmrtia novorodenca je na úrovni $P(H) = 1 : 8.500$. V prípade dvoch novorodencov je to pravdepodobnosť 1:73 miliónom (vypočítané ako $P(H)$ krát $P(H)$).“²⁶⁰ Logická chyba, ktorá bola v tomto prípade urobená bol predpoklad o nezávislosti týchto dvoch javov (*independence fallacy*). „Predpoklad o nezávislosti úmrtí bol nesprávny, keďže empirické dáta naznačujú, že viaceré výskyty úmrtia na syndróm náhleho úmrtia novorodenca môžu častejšie nastať v rodinách, v ktorých sa tento syndróm vyskytol.“²⁶¹ Keďže sa v tomto prípade jednalo o dva závislé javy boli výpočet ako aj stanovená pravdepodobnosť nesprávne.

Bez ohľadu na iné vyššie uvedené námietky voči takémuto štandardu hodnotenia dôkazov možno konštatovať, že jeho hlavnou nevýhodou je veľká zložitosť a potreba poznania matematického aparátu. Existujú snahy

²⁵⁹ FENTON, N. - NEIL, M. – BERGER, D.: *Bayes and the Law*. In: Annual Review of Statistics and Its Application, 3, 2016. s. 60.

²⁶⁰ SINOTT-ARMSTRONG, W. – FOGELIN, R.J.: *Understanding Arguments An Introduction to Informal Logic*. Wadsworth: Cengage Learning, 2010. s. 300.

²⁶¹ SINOTT-ARMSTRONG, W. – FOGELIN, R.J.: *Understanding Arguments An Introduction to Informal Logic*. Wadsworth: Cengage Learning, 2010. s. 300.

o prekonanie uvedeného nedostatku. Momentálne je možné len ťažko si predstaviť, aby správca dane alebo súd pri hodnotení dôkazov používal matematické postupy alebo výpočtovú techniku. Ešte viac je nepredstaviteľné aby sa hodnotenie dôkazov zautomatizovalo natoľko, že budú vydávané rozhodnutia bez ingerencie ľudského prvku. Avšak do budúcnosti nie je možné nič vylúčiť. Napriek tomu naše osobné presvedčenie je také, že v budúcnosti sa ruka v ruke s technologickým rozvojom posilnia aspekty hodnotenia dôkazov na matematickom základe. **Uvedené považujeme za obzvlášť vhodné pre správu daní keďže prípady, s ktorými sa stretávajú správcovia dane vykazujú typizovaný charakter, čo by mohlo prispieť k zautomatizovaniu hodnotenia dôkazov pri správe daní.**

3.4 Logické chyby vyskytujúce sa pri pravdepodobnosti

Hodnotenie údajov o pravdepodobnosti nebýva vždy intuitívne. Preto sa pri takomto hodnotení dôkazov vyskytujú logické chyby (*fallacies*), ktoré si priblížime v tejto časti.

Chyba preneseného kondicionálu

Základom chyby preneseného kondicionálu je stotožňovať pravdepodobnosť, že sa určitý dôkaz vyskytne s pravdepodobnosťou skutkovej hypotézy. Vráťme sa ku príkladu s testom otcovstva. Znalecké skúmanie ukázalo, že možnosť náhodnej zhody v prípade nespriaznených osôb je 1:100 000 (teda pravdepodobnosť, že získame takýto dôkaz ak A nie je otcom je 1: 100 000). Predstavme si však situáciu, kedy osoba bola preukázateľne v čase predpokladaného počatia dlhodobo odcestovaná, alebo osoba A preukáže, že bola diagnostikovaná ako neplodná. V takom prípade pravdepodobnosť náhodnej zhody nám nijako nezvyšuje pravdepodobnosť hypotézy o otcovstve. Chyba preneseného kondicionálu

sa vyskytuje vo viacerých podobách, ktoré si priblížime na symbolickom zápise:

- môže sa jednať o zamieňanie: $P(E| \text{not } H)$ s $P(\text{not } H| E)$, teda pravdepodobnosť, že sa dôkaz zistí, ak hypotéza H nie je pravdivá sa rovná vysokej nepravdepodobnosti nepravdivej hypotézy.²⁶² Táto chyba sa niekedy označuje aj ako chyba v pravdepodobnosti zdroja (*source probability error*)²⁶³ Slovné vyjadrené: *pravdepodobnosť, že sa nájde zhodná stopa na oblečení inej osoby ako podozrivého je 10 %, preto pravdepodobnosť, že podozrivý nie je zdrojom stopy bez ohľadu na iné dôkazy je „iba“ 10 %.*²⁶⁴
- podobnou chybou je tvrdiť, že z $P(E| \text{not } H)$ sa rovná pravdepodobnosť $P(H| E)$ určenej ako $1 - P(E| \text{not } H)$ ²⁶⁵. Slovné vyjadrené: *pravdepodobnosť, že sa nájde zhodná stopa na oblečení inej osoby ako podozrivého je 10 % preto bez ohľadu na iné dôkazy je podozrivý vinný s pravdepodobnosťou 90 %.* Táto chyba sa niekedy označuje aj ako chyba finálnej hypotézy (*ultimate issue error*), keďže pravdepodobnosť vzťahu dôkazu a hypotézy sa zamieňa s pravdepodobnosťou finálnej hypotézy. Chyba finálnej hypotézy môže byť formulovaná aj obrátenie: tvrdením, že z $P(E| \text{not } H)$ sa rovná $P(\text{not } H| E)$. Slovné vyjadrené: *pravdepodobnosť, že sa nájde zhodná stopa na oblečení inej osoby ako podozrivého je 10 %, čo znamená, že podozrivý je nevinný „iba“ s pravdepodobnosťou 10 %.*

²⁶² EVETT, IW.: *Avoiding the transposed conditional*. In: *Science & Justice* 35(2), 1995. s. 128

²⁶³ FENTON, N. - NEIL, M.: *Avoiding Probabilistic Reasoning Fallacies in Legal Practice using Bayesian Networks*. In: *Australian Journal of Legal Philosophy*. 36, 2011. s. 124.

²⁶⁴ Príklad prevzatý a prispôbený AITKEN, C. G. G. – TARONNI, F.: *Statistics and the Evaluation of Evidence for Forensic Scientists* – 2th ed. Chichester: John Wiley & Sons Ltd, 2004. s. 80.

²⁶⁵ THOMPSON, W. C.: - SCHUMANN, E.L.: *Interpretation of statistical evidence in criminal trials*. In: *Law Hum Behav* 11, 1987. s. 128.

Vyššie popísané chyby preneseného kondicionálu bývajú označované tiež aj ako tzv. Prokurátorova chyba. Prokurátorova chyba spôsobuje prehliadnutie predchádzajúcej nízkej pravdepodobnosti skutkovej hypotézy (ktorú nasvedčujú iné dôkazy vo veci) a stotožnenie tejto pravdepodobnosti s pravdepodobnosťou výskytu len jedného dôkazu. „Ak je počiatočná pravdepodobnosť nízka, prokurátorova chyba spôsobuje zdanie výraznejšieho posilnenia hypotézy, než k akému mohlo skutočne dôjsť.“²⁶⁶

Chyba advokáta

Vykonávanie ďalších dôkazov môže posilňovať, alebo oslabovať pravdepodobnosť finálnej skutkovej hypotézy. Ako vykonanie pravdepodobnostného dôkazu v prospech hypotézy H má zvýšiť pravdepodobnosť tejto hypotézy si demonštrujeme na ďalšom príklade. Po vykonaní časti dôkazov sme presvedčení, že pravdepodobnosť, že určitá osoba sa dopustila určitého konania je $P(H) = 0.2$. Následne vykonáme test biologickej stopy a zistíme, že táto sa vyskytuje medzi 10 % pričom vykazuje zhodu u podozrivého. Ak by sme vychádzali iba z pravidiel pravdepodobnosti, ako sa má zvýšiť naše presvedčenie, že podozrivý je zároveň páchatel'om? Hodnoty si zapíšeme symbolicky²⁶⁷:

- $P(H) = 0,2$ (naše počiatočné presvedčenie, že páchatel' je vinný)
- $P(E|H) = 1$ (ak páchatel' je vinný nejednalo sa o náhodnú zhodu a stopa patrí páchatel'ovi)
- $P(\text{not } H) = 0,8$ (počiatočná pravdepodobnosť, že páchatel' nie je vinný, zistená ako $1 - P(H)$)
- $P(E|\text{not } H) = 0.1$ (10 % pravdepodobnosť, že sa dôkaz objaví, ak páchatel' nie je vinný).

²⁶⁶ GILL, P.: *Misleading DNA Evidence: Reasons for Miscarriages of Justice*. San Diego: Elsevier Inc., 2014. 174 s. ISBN 978-0-12-417214-2. s. 134.

²⁶⁷ THOMPSON, W. C.: - SCHUMANN, E.L.: *Interpretation of statistical evidence in criminal trials*. In: *Law Hum Behav* 11, 1987. s. 171

Chceme zistiť, akú pravdepodobnosť má naša hypotéza resp. presvedčenie po vykonaní príslušného dôkazu – teda koľko je $P(H|E)$. Na výpočet uvedeného preto použijeme Bayesov teorém (tieto údaje dosadíme do vzorca v prvej podkapitole tejto časti.)²⁶⁸ a zistíme, že pravdepodobnosť nášho presvedčenia o správnosti hypotézy (tzv. posteriorna pravdepodobnosť) po vykonaní dôkazu porovnaním biologickej stopy stúpila na 71 %. Jedná sa teda o významný dôkaz smerujúci k posilneniu presvedčenia o zodpovednosti podozrivej osoby.

Ak by sme chceli zistiť LR môžeme na to použiť jeden alebo druhý zo vzorcov uvedených v predchádzajúcej podkapitole. LR je 3,57 (z našej vyššie uvedenej klasifikácie vidieť, že o malú avšak nie zanedbateľnú dôkaznú silu takéhoto dôkazu). Ako príklad si možno uviesť dôkaz, ktorý pri predbežnom prerokovaní obžaloby proti O J Simpson²⁶⁹ ponúkla prokuratúra. Vo veci bol predložený dôkaz, že analyzovaná vzorka krvi bola zhodná s krvou podozrivého. Porovnávané znaky má v populácii 1 zo 400 ľudí. Obhajoba namietala, že už plnom futbalovom štadióne by sa našla zhoda s páchatelom a preto je takýto dôkaz pre prípad bezvýznamný. „Ak by sa jednalo o jediný dôkaz nebol by spôsobilý presvedčiť o tvrdení skutočnosti, význam tohto dôkazu však spočíva v posilnení dôkaznej sily iných dôkazov vo veci.“²⁷⁰ Podstatou Chyby advokáta je tvrdenie, že dôkazná sila dôkazu založeného na pravdepodobnosti je nulová resp. zanedbateľná z dôvodu, že môže potenciálne ukazovať aj na iné subjekty.

²⁶⁸

$P(H|E) = (P(E|H) \times P(H)) \text{ delené } ((E|H) \times P(H) \text{ plus } ((E|\text{not } H) \times P(\text{not } H)))$
 $P(H|E) = 1 \times 0,2 \text{ delené } (1 \times 0,2 \text{ plus } 0,1 \text{ krát } 0,8)$
 $P(H|E) = 0.71$

²⁶⁹ THOMPSON, W. C.: - SCHUMANN, E.L.: *Interpretation of statistical evidence in criminal trials*. In: Law Hum Behav 11, 1987. s. 133.

²⁷⁰ THOMPSON, W. C.: - SCHUMANN, E.L.: *Interpretation of statistical evidence in criminal trials*. In: Law Hum Behav 11, 1987. s. 133.

Chyba vyšetrovateľa

Vo všeobecnosti je možné za chybu vyšetrovateľa označiť hodnotenie dôkazov, v ktorom sa rozhodujúca dôkazná sila pripíše priznaniu bez dostatočného zohľadnenia iných dôkazov. Kľúčová chyba v uvažovaní spočíva v predpoklade, že za všetkých okolností je väčšia pravdepodobnosť, že priznanie urobí vinný páchatel' než ako by ho mala urobiť nevinná osoba. Uvedené neplatí vždy. Napríklad priznanie môže s väčšou pravdepodobnosťou urobiť nevinná osoba, keď je v zlom psychickom rozpolžení, koná v strachu alebo pod nátlakom. Významná miera justičných omylov založených na priznaní obvineného bola indikovaná pri procesoch s teroristami. „Teroristi sú vo väčšine prípadov osobitne vycvičení a motivovaní tak, aby odolali vyšetrovaniu. Preto priznanie v prípade terorizmu nedodržiava podmienku, že sa priznanie skôr vyskytne u vinnej ako nevinné osoby.“²⁷¹ Vo veci je preto vždy potrebné zohľadniť ďalšie dôkazy, ktoré podporujú/oslabujú dôkaznú silu priznania páchatel'a. V prípade, že sa pri hodnotení dôkazov vyskytuje priznanie, môže dochádzať k dvom situáciám.“ Ako prvý prípad možno uviesť situáciu, za ktorej obvinený najprv prizná svoju vinu, pričom následne je na základe informácii od obvineného objavený ďalší usvedčujúci dôkaz. V takom prípade pravdepodobnosť viny obvineného stúpne, keďže je menšia pravdepodobnosť, že by mal niekto iný ako páchatel' potrebné informácie na nález dôkazu.“²⁷²

Máme za to, že obzvlášť opatrne je potrebné posudzovať prípady, v ktorých sa informácie získané od obvineného čiastočne rozchádzajú s neskôr zistenými dôkazmi a čiastočne s nimi súhlasia. V takom prípade vyvstáva riziko, že obvinený poskytol priznanie na základe informácie od tretej

²⁷¹ MATTHEWS, R. A. J.: *Inference With Legal Evidence: Common Sense Is Necessary, but Not Sufficient*. In: *Medicine, Science and the Law*, 44(3), 2004. s. 192.

²⁷² STEWARD, I.: *The Interrogator's Fallacy*. In: *Scientific American*, September, 275(3), 1996. s. 174.

osoby, ktoré však neboli úplné. Prípadne, že opis skutku obvineným je čiastočne nepravdivý. V tomto smere za rozhodujúce považujeme, ktoré rozhodné dôkazy boli zistené na základe priznania obvineného. Ak by sa malo jednať o kľúčové dôkazy z rozhodujúcou dôkaznou silou (napríklad akou je vražedná zbraň), potom je možné akceptovať priznanie obvineného v časti, ktorá sa viaže na použitie týchto dôkazov pri skutku za pravdivé. „Iný prípad nastáva vtedy, ak je inkriminujúci dôkaz (napr. telo) objavené ešte pred tým, než obvinený poskytne priznanie. Informácie viažuce sa na nález tela nesúvisia s priznaním a preto ho nemôžu priamo potvrdzovať. Avšak prijatie predpokladu, že obvinený skôr urobí priznanie ak je vinný po náleze rozhodujúceho usvedčujúceho dôkazu nie je chybou v uvažovaní - keďže nie je možné rozumne predpokladať, že sa nevinná osoba skôr ako vinná prizná k skutku, ak je proti nej objavený usvedčujúci dôkaz.“²⁷³

²⁷³ STEWARD, I.: *The Interrogator's Fallacy*. In: *Scientific American*, September, 275(3), 1996. s. 174.

4. Príbehové prítušty k hodnoteniu dôkazov

Hodnotenie dôkazov predstavuje špecifický spôsob uvažovania o javoch, ktoré mali nastať vo vonkajšom svete, resp. objektívnej realite. Kontinentálny systém sa z hľadiska aktérov, ktorí hodnotia právo, zásadne odlišuje od anglo-amerického systému. Nie je prekvapením, že uvažovanie porotcov ako laického prvku sa stalo predmetom intenzívneho výskumu v anglo-americkom prostredí. Vo väčšine kontinentálnych právnych procesov sa ako hodnotiaci prvok veľmi zriedkavo zapája laický prvok (prísediacich alebo porotcov). V kontinentálnom systéme o právnych aj skutkových otázkach rozhoduje profesionál (sudca, zamestnanec správcu dane a pod.), ktorý je každodenne konfrontovaný so skutkovými otázkami v práve, ktoré je povinný riešiť. Uvedené má nesporne viacero výhod, keďže to umožňuje kumulovanie osobnej skúsenosti a vybudovania určitej „intuície“ ohľadom posudzovania skutkových okolností, charakteru ľudí a typických situácií, ktoré sa pri tom-ktorom type prípadov vyskytujú. Na druhú stranu tento systém môže viesť v určitých prípadoch k zmechanizovaniu myšlienkových postupov a prehliadnutiu podstatného špecifika určitého prípadu. Zároveň môže fakticky znamenať vybudovanie predpojatosti voči určitým jednotlivcom alebo spoločenským skupinám.

Vo svojej podstate je teda hodnotenie dôkazov obdobou každodenného praktického uvažovania ľudského jedinca. Z uvedeného dôvodu nie je proces hodnotenia dôkazov „imúnny“ voči určitým vzorcom uvažovania a psychologickým javom, ktoré sa vyskytujú bežne v ľudskej populácii. Možno súhlasiť so záverom, podľa ktorého „musí existovať určitý implicitný *framework* sociálneho uvažovania (*social judgment*), ktorý zdieľajú profesionáli spoločne s laickou verejnosťou.“²⁷⁴ Preto napriek existujúcim odlišnostiam považujeme závery formulované ohľadom

²⁷⁴ BENNETT, W. L. – FELDMAN, M. S.: *Reconstructing Reality in the Courtroom*. New Jersey: Rutgers, 1981. s. 3.

príbehového štandardu dôkazov za dôležité aj pre hodnotenie dôkazov v kontinentálnom právnom prostredí. „Príbehový model hodnotenia dôkazov je založený na predpoklade, že osoba hodnotiaca dôkazy zasadí dôkazy do príbehu, ktorý vysvetľuje kauzálne a vôľové vzťahy medzi udalosťami, ktoré sú pre výsledok právneho procesu dôležité.“²⁷⁵ Za príbeh možno označiť štruktúru, v ktorej si naša myseľ usporiada informácie o skutkových dejoch a ich prejavoch (predovšetkým osôb). V tomto smere možno poukázať napríklad na temporálne členenie príbehu. Zrozumiteľnejšou je pre nás situácia, pri ktorej „rozprávanie“ príbehu začína na začiatku a následne prechádza určitou časovou osou až po koniec. V experimente sa ukázalo, že „ak došlo k prezentovaniu príbehu o usmrtení určitej osoby zo strany obžaloby chronologicky a zo strany obhajoby časovo náhodne rezultovalo to v 78 % odsúdení. Ak obžaloba prezentovala svoju verziu ako časovo neusporiadanú pomer bol obrátený.“²⁷⁶ Z uvedeného vyplýva, že „príbeh“ v ktorom sa skutková situácia predostrie určitej osobe, má vplyv na výsledok právneho procesu.

Opis skutku (keďže pojednáva o opise konania ľudí) vykazuje spoločné znaky s príbehom. „Príbehový prístup hodnotenia dôkazov sa môže javiť ako logická chyba (*fallacy*) potvrdzovania konzekventu (*affirming the consequent*). Takáto zjavná chyba odpadá, ak sa na príbehové hodnotenie dôkazov nazerá ako ...na inferenciu k najlepšiemu vysvetleniu“²⁷⁷ Pri príbehovom prístupe k hodnoteniu dôkazov „na základe prvotných údajov vieme formulovať počiatočné skutočnosti, ktoré by mali byť vysvetlené (pozn. autora tzv. *explananda*)... *explananda* môžu byť vysvetlené

²⁷⁵ PENNINGTON, N. – HASTIE, R.: *Explaining the Evidence: Tests of the Story Model for Juror Decision Making*. In: *Journal of Personality and Social Psychology*, 62, 1992. s. 189.

²⁷⁶ KAPTAIN, H – PRAKKEN, H. – VERHEIJ, B. *Legal Evidence and Proof Statistics, Stories, Logic*. Burlington: Ashgate Publishing Limited, 2008. s. 164.

²⁷⁷ BEX, F.J. - VERHEIJ, B.: *Arguments, Stories and Evidence: Critical Questions for Fact-finding*. In: *Proceedings of the 7th Conference of the International Society for the Study of Argumentation (ISSA 2010)*. s. 75.

prostredníctvom príbehov.²⁷⁸ Konkurujúce si opisy skutkových okolností v podobe príbehov sú účastníkmi konania „prerozprávane“ pred orgánom aplikujúcich právo. To, ktorému z predložených príbehov orgán aplikujúci právo „uverí“, je často rozhodujúce pre vydanie rozhodnutia vo veci.

V inom experimente realizovanom na porotcoch v USA „preukázali, že rovnaká množina dôkazov nemusí viesť opakovane k rovnakým skutkovým záverom. Ukázalo sa, že v prípade úmrtia osoby v závislosti od poradia vykonania dôkazov sa závery o kvalifikácii skutku líšili od úkladnej vraždy až po zabitie.“²⁷⁹ Preto je vhodné oceniť, ak procesný predpis priznáva možnosť účastníkovi právneho procesu vplyvať na poradie vykonávania dôkazov. Napríklad podľa § 260 TP poradie výsluchu obžalovaných určí po vypočutí návrhov strán predseda senátu (a pod).

Považujeme za vhodné *de lege ferenda* priznať daňovému subjektu právo navrhnúť poradie vykonania dôkazov a to minimálne pri prerokovaní pripomienok a dôkazov daňovým subjektom vo vyrubovacom konaní.

4.1. Štruktúra príbehov

Príbeh je možné štrukturovať prostredníctvom prvkov, ktoré sa v príbehoch obvykle vyskytujú. Napríklad, „všetky rozprávky je možné zaradiť do určitého typu z hľadiska ich štruktúry.“²⁸⁰ V štruktúre príbehu, ktorý sa vyskytuje v právnom procese, možno vždy rozlíšiť základnú kostru príbehu. Základná kostra príbehu musí opisovať také zložky konania, aby boli jednotlivé elementy príbehu spôsobilé pre subsumpciu pod právnu normu.

²⁷⁸ BEX, F.J. - VERHEIJ, B.: *Legal stories and the process of proof*. In : *Artificial Intelligence and Law*. 21(3), 2013. s. 259.

²⁷⁹ KAPTAIN, H – PRAKKEN, H. – VERHEJI, B. *Legal Evidence and Proof Statistics, Stories, Logic*. Burlington: Ashgate Publishing Limited, 2008. s. 164.

²⁸⁰ PROPP, V.: *Morphology of the Folktale*. Austin: University of Texas Press, 2009. s. 22.

Základná kostra príbehu obsahuje minimálny opis potrebný na vyjadrenie skutkovej podstaty určitej právnej normy napríklad:

- Hlavná postava:²⁸¹ daňový subject, ktorý je platiteľom dane na Slovenku podnikajúca v oblasti spracovania mäsových výrobkov,²⁸²
- Scéna: obdobie marec 2019 na dani z pridanej hodnoty,
- Cieľ konania: zníženie vlastnej daňovej povinnosti v zdaňovacom období marec 2019 na dani z pridanej hodnoty,
- Akt (Konanie): daňový subjekt uvedie, do kontrolného výkazu nadobudnutie tovaru, ktoré sa neuskutočnilo, a v daňovom priznaní si pri tomto tovare uplatní právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty,
- Následok: daňový subjekt si neoprávnene zníži svoju vlastnú daňovú povinnosť.

Porovnajme si kostru iného „príbehu“:

- Hlavná postava: daňový subjekt je platiteľom dane na Slovenku,

²⁸¹ Vychádzame z nasledujúcich konštrukčných prvkov: hlavná postava, scéna (dátum, čas, miesto, príležitosť apod.), Motiváciou (s úmyslom, z nedbanlivosti – premieta sa do zavinenia), konanie (použitie sily, vyhrážok, zbrane, vyhotovenie falošných listov a pod. skutkové opis konania, ktorý sa viaže na výsledok) a následok. Pozri BENNETT, W. L. – FELDMAN, M. S.: *Reconstructing Reality in the Courtroom*. New Jersey: Rutgers, 1981. s. 95.

²⁸² Môže nastať situácia, že v očiach orgánu aplikujúceho právo aktér v príbehu na seba preberá vymedzenú rolu. V prípade popísanej daňovej veci hrozí, že sa správca dane „skĺzne“ do presvedčenia, že z dôvodu podnikateľského sektora, v ktorom pôsobí daňový subjekt tento je viac náchylný k realizácii daňového podvodu. Alternatívne, ak je týmto aktérom príbehu recidivista môže dochádzať k stotožneniu aktéra s príbehom napriek *princípu prezumpcie neviny*. Uvedené sa nemusí týkať iba meritórneho rozhodovania, ale prejavuje sa taktiež pri rozhodovaní o väzbe, kedy dôvod preventívnej väzby sa odvodzuje z minulého potrestania odsúdeného. K tomu pozri. SÁBO, J.: *Hodnotenie dôkazov a príbehový prístup k hodnoteniu dôkazov*. In: „Prieniky trestného práva k iným právnym odvetviam a vedným disciplinám“ : zborník vedeckých príspevkov z Interdisciplinárnej celoštátnej vedeckej konferencie s medzinárodnou účasťou : 23.-24.11.2016, Košice. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017.

- Scéna: zdaňovacie obdobie marec 2019 na dani z pridanej hodnoty,
- Cieľ konania: dosiahnutie daňovej výhody v reťazci dodaní,
- Motivácia/Zavinenie: daňový subjekt vedel alebo kvalifikovane mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode,
- Akt: daňový subjekt podá daňové priznanie, daňový subjekt splní formálne a materiálne podmienky pre priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty,
- Následok: daňový subjekt sa spolupodieľal sa svojim prootiprávnym konaním na znížení príjmu verejných rozpočtov a zapríčiní daňovú stratu na verejných rozpočtoch.

Prvý „príbeh“ popisuje (ne)splnenie hmotno-právnych predpokladov pre priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. V takomto príbehu jeho vyvrátenie spočíva na daňovom subjekte - daňový subjekt zaťažuje dôkazné bremeno ohľadom skutočností, *ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach* (§ 24 ods. 1 písm. a) DP). Na druhú stranu, v druhom príbehu sa splnenie predpokladov na odpočítanie dane z pridanej hodnoty predpokladá, avšak sú v daňovej veci iné okolnosti, pre ktoré toto právo nemožno priznať. Právne posúdenie veci na základe vyššie načrtnutého príbehu smeruje k odmietnutiu práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dôvodu, že vo veci nedošlo k naplneniu materiálnych predpokladov tohto práva (teda ku skutočnému dodaniu existujúceho tovaru)²⁸³. Obdobou je odmietnutie práva na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri intra-komunitárnom dodaní z dôvodu, že daňový subjekt nepreukáže, že tovar skutočne bol prepravený a fyzicky opustil územie Slovenska.²⁸⁴

²⁸³ Podľa § 19 ods. 1 ZoDPH *Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Je dňom dodania deň odovzdania stavby.*

²⁸⁴ Podľa § 43 ods. 1 ZoDPH *Oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo*

Na základnú kostru 1. príbehu je možné nadväzovať opisom ďalších relevantných udalostí. Tieto vytvárajú akési „sub-príbehy“ k hlavnému príbehu Napríklad:

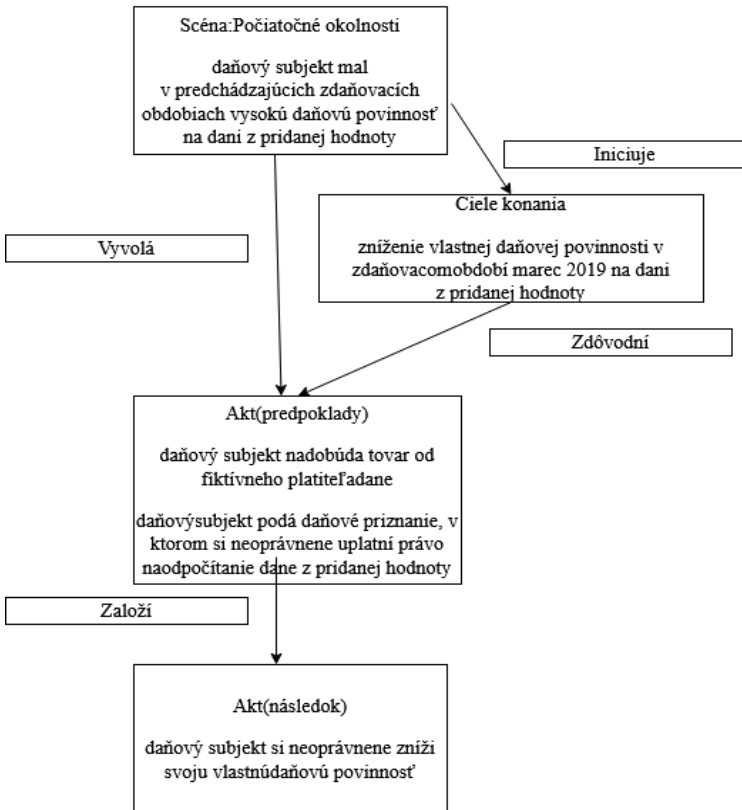
- S1: dodávateľ daňového subjektu poprel uskutočnenie zdaniteľného obchodu,
- S2: dodávateľ daňového subjektu nepodal vo vzťahu k zdaniteľnému obchodu daňové priznanie na dani z pridanej hodnoty ani ho neuviedol v kontrolnom výkaze,
- S3: platba za tovar mala prebehnúť v hotovosti nie bankovým prevodom,
- S4: dodávateľ nedisponuje motorovým vozidlom, napriek tomu, že mal podľa daňového subjektu zabezpečiť dovoz tovaru.

Body S1 až S4 zachytávajú sub-príbehy, ktoré sa viažu na hlavnú kostru príbehu. Vidíme, že rozvoj základnej kostry príbehu je potrebný na zlepšenie kvality odôvodnenia skutkových záverov. Sub-príbeh teda popisuje niektorú z podporných skutkových hypotéz. **Máme za to, že z dôvodu prítomnosti ustálených skupín rovnakých sub-príbehov, vytvárajú sa príbehy, ktoré sú typizované pre aplikačnú prax.** Napríklad ako dodatočná udalosť zakladajúca sub-príbeh sa vyskytuje nízke vzdelanie fingovaného dodávateľa alebo podnikateľská činnosť dodávateľa, ktorá sa zameriava na iné segmenty podnikania než zdaniteľný obchod. Ďalej napríklad to, že konateľ dodávateľa vyberal z účtov spoločnosti peňažné prostriedky prostredníctvom iných osôb, alebo nemal prístup k internet bankingu. Ďalšími takýmito dodatočnými relevantnými udalosťami môže byť veľké množstvo dodávateľov v reťazci dodania (čo

nadobúdateľom alebo treťou osobou na účet predávajúceho alebo na účet nadobúdateľa, ak a) nadobúdateľom je zdaniteľná osoba, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby v inom členskom štáte, alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, a b) nadobúdateľ podľa písmena a) je identifikovaný pre daň v inom členskom štáte a oznámil svoje identifikačné číslo pre daň pridelené v inom členskom štáte dodávateľovi.

indikuje vloženie umelých článkov do reťazca dodania), alebo vady na vyhotovení CMR (v reťazci malo prebehnúť dodanie inak, než je to na CMR uvedené). Takéto ďalšie relevantné udalosti môžu napomôcť pri preukazovaní motivácie aktéra konania. Vzťah medzi základnými zložkami príbehu možno graficky znázorniť na nasledujúcom diagrame.²⁸⁵

Diagram 11



²⁸⁵ PENNINGTON, N. – HASTIE, R.: *Explaining the Evidence: Tests of the Story Model for Juror Decision Making*. In: *Journal of Personality and Social Psychology*, 62, 1992. s. 192.

Typizované príbehy v daňových veciach sa líšia v závislosti od povahy a druhu daňového úniku. Napríklad „podvody v oblasti DPH, sú však spájané najmä s aktívnym a väčšinou aj úmyselným konaním daňových subjektov. Tieto podvody možno rozčleniť do viacerých oblastí:“²⁸⁶

- podvody súvisiace s cezhraničnými transakciami,
- podvody spojené splnením, resp. neplnením registračnej povinnosti pre DPH,
- podvody pri vedení účtovníctva, vrátane fakturačných podvodov,
- iné podvody (napríklad úmyselné nezaplatenie priznanej dane, podvody vo forme zálohových platieb, ktoré sú realizované takmer výlučne v hotovosti, podvody spojené s predajom tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ktorý je iný, než v skutočnosti a ďalšie).

Príbeh môže okrem iného taktiež obsahovať opis dodatočných detailov, ktoré posilňujú hodnovernosť príbehu, i keď sa priamo neviažu na základnú kostru príbehu. V praxi sme sa stretli s tým, že opis skutku, ktorý bol kvalifikovaný ako výtržníctvo sa začínal tým, že: *„Páchatel’ si odpil z pohára s kofolou a potom verbálne napadol poškodeného.“* Uvedený detail o konaní páchatel’a dodával celému opisu skutkového deja na hodnovernosti, keďže ho plasticky dokresľoval. Posilnenie príbehu môže nastať aj priblížením „scény“, ktorá nastala po samotnom konaní, ktoré je predmetom dokazovania. V neprospech daňového subjektu môže byť z hľadiska hodnovernosti „príbehu“ brané, že jeho dodávateľ následne previedol obchodnú spoločnosť na tretiu osobu v zahraničí alebo došlo k strate jej účtovných dokladov.

²⁸⁶ BABČÁK, V.: *PRÁVO EURÓPSKEJ ÚNIEA BOJ PROTI PODVODOM V OBLASTI DPH*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky nekonferenčný zborník vedeckých prác I. diel. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2015. s. 29.

Vzťah medzi príbehom, jeho pod-príbehmi a každodennou skúsenosťou popisuje **teória ukotvených príbehov** (*anchored narratives*). „Príbehy sú ukotvené v pravidlách zdravého rozumu (*common sense*) prostredníctvom reťazca sub-príbehov. Každý dôkaz, ktorý má preukázať pravdivosť hlavného príbehu, je sub-príbeh, ktorý potrebuje ukotvenie vo všeobecne akceptovanom pravidle zdravého rozumu.“²⁸⁷ „Napríklad výpoveď policajta o tom, že videl ako osoba A vystrelila na osobu B. Pri akceptovaní takejto výpovede ako pravdivej vychádzame zo všeobecného pravidla, že príslušník polície vypovedá pravdivo.“²⁸⁸ V prípade, ak daňový subjekt uvedie fiktívneho dodávateľa zdaniteľného obchodu, predpokladáme, že žiadnu daň nezaplatil. „Dobrý príbeh je presvedčivý, ak je založený na bezpečnom ukotvení (*safe anchors*).“²⁸⁹ Za bezpečné ukotvenie možno označiť ukotvenie vo všeobecne uznaných pravidlách bežnej skúsenosti. Ukotvenia môžu byť absolútne bezpečné, napríklad: „určitá osoba nemôže byť naraz na dvoch miestach“ alebo môžu byť spochybniteľné: „svedok obvykle vypovedá pravdu.“²⁹⁰ V tejto súvislosti platí, že „bezpečné ukotvenie pre nejakú časť príbehu nekompenzuje vady ukotvenia pri ostatných častiach príbehu.“²⁹¹

Štandard príbehového hodnotenia dôkazov si možno demonštrovať na základe grafického znázornenia na nasledujúcom diagrame²⁹²:

²⁸⁷ WAGENAAR, W. A. – KOPPEN, P. J. – CROMBAG, H. F. M.: *Anchored Narratives*. New York: St. Martin's Press, Inc., 1993. s. 40.

²⁸⁸ KAPTAIN, H – PRAKKEN, H. – VERHEIJ, B. *Legal Evidence and Proof Statistics, Stories, Logic*. Burlington: Ashgate Publishing Limited, 2008. s. 164.

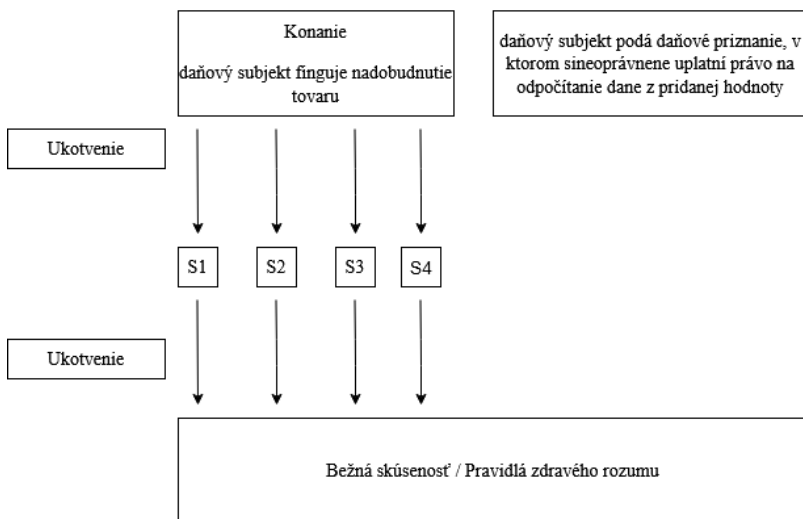
²⁸⁹ WALTON, D.: *Witness Testimony Evidence Argumentation, Artificial Intelligence, and Law*. New York: Cambridge University Press, 2008. s. 109.

²⁹⁰ BEX, F. J. – PRAKKEN, H. - VERHEIJ, B.: *Anchored Narratives in Reasoning about Evidence*. In: Reasoning about evidence, 2006. s. 13.

²⁹¹ WAGENAAR, W. A. – KOPPEN, P. J. – CROMBAG, H. F. M.: *Anchored Narratives*. New York: St. Martin's Press, Inc., 1993. s. 73.

²⁹² WAGENAAR, W. A. – KOPPEN, P. J. – CROMBAG, H. F. M.: *Anchored Narratives*. New York: St. Martin's Press, Inc., 1993. s. 39.

Diagram 12



Ukotvenie medzi S1 a Konaním daňového subjektu je založené na zovšeobecnení, že ak určitá osoba ddoá tovar a/alebo službu, nemá dôvod popierať uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Uvedené je ďalej zakotvené v bežnej skúsenosti, že svedkovia vypovedajú obvykle pravdu. Ukotvenie medzi S2 a Konaním daňového subjektu je založené na zovšeobecnení, že ak určitá osoba zrealizuje zdaniteľný obchod, uvedie túto skutočnosť v daňovom priznaní. Uvedené je ďalej zakotvené v bežnej skúsenosti, že subjekty sa v bežných situáciách správajú v súlade s právom. Ukotvenie medzi S3 a Konaním daňového subjektu je založené na zovšeobecnení, že v obchodných stykoch sa platba za súčasného stavu realizuje bankovým prevodom. Uvedené je ďalej zakotvené v bežnej skúsenosti, že kto deklaruje plnenie v hotovosti, chce zakryť skutočnosť, že platba neprebehla (prebehla inak, ako je to uvedené na príjmovom a výdavkovom pokladničnom doklade). Ako je vidieť, predpoklad o fingovanom

nadobudnutí tovaru má väzbu na jednotlivé sub-príbehy, ktoré majú zakotvenie v pravidlách zdravého rozumu. Ukotvenie medzi S4 a Konaním daňového subjektu je založené na zovšeobecnení, že bez motorového vozidla, nemalo ako dôjsť k dodaniu tovaru (uvedené je oveľa bežnejšia situácia, než ak si na dodanie tovaru niekto prenájme alebo vypožičia motorové vozidlo). Uvedené je ďalej zakotvené v bežnej skúsenosti, že kto má povinnosť dodať tovar, túto povinnosť zabezpečuje buď vlastným motorovým vozidlom alebo prostredníctvom špedičnej spoločnosti.

Vyššie priblížené zovšeobecnenia medzi sub-príbehmi predstavujú univerzálne konštatovanie o povahe vzťahoch (resp. inferenčných vzťahoch) navzájom medzi skutkovými hypotézami a/alebo dôkaznými informáciami. Platnosť týchto záverov nie je založená na deduktívnom vyplývaní, ale pramení v bežných skúsenostiach (pravidlách zdravého rozumu). Práve zovšeobecňujúca povaha záverov o vzťahoch v dôkaznej situácii znamená, že spôsob uvažovania použitý v niektorej veci, môže byť obdobne použitý aj vo veci inej. Uvedené ponúka možnosť kritického porovnania hodnotenia dôkazov v obdobných daňových veciach.

Na prvý pohľad sa môže javiť, že príbehové prístupy v hodnotení dôkazov majú malý význam v aplikačnej praxi. Sme presvedčení, že tomu tak nie je, a práve príbehovosť zohráva často kľúčovú úlohu pri hodnotení dôkazov.

Príklad:

Príslušníci polície sa dostavili na miesto výtržnosti a vypovedali, že zaistili podozrivého pod vplyvom alkoholu pri tom, ako sa pokúsil uniknúť z miesta činu. Pri vyšetrovaní bolo vznesené obvinenie z trestného činu nebezpečného vyhrážania. Obvinený je bývalý alkoholik, ktorý sa v súčasnosti lieči. Poškodeným mal byť bratranec manželky obvineného. Manželka obvineného vypovedala, že v skutočnosti obvinený bol napadnutý jej bratrancom ako aj jeho dvoma synmi, pričom vo vyvolanej roztržke sa iba bránil. Manželka obvineného bola zároveň osoba, ktorá na miesto činu privolala policajnú hliadku. Rodinní príslušníci poškodeného vypovedali

zhodne v neprospech obvineného. Rodinní príslušníci obvineného vypovedali zhodne v prospech obvineného.

Z hľadiska hodnotenia dôkazov bola situácia taká, že dôveryhodnosť oboch stromov výpovedí bola oslabená možnou zaujatosťou svedkov. Zároveň z hľadiska ich obsahu nepôsobil žiaden strom výpovedí presvedčivejšie než ten druhý (pri porovnaní týchto dvoch stromov výpovedí skutočnosť alkoholovej intoxikácie obvineného bola vyvážená skutočnosťou, že policajnú hliadku privolala manželka obvineného). Rozpory v dôkaznej situácii viedli k predpokladu, na strane obhajoby, že obvinený nebude odsúdený. Nestalo sa tak a súd uznal obvineného vinným z trestného činu. Kľúčovým dôkazom, pre ktorý sa súd rozhodol uznať obvineného vinným, bola výpoveď policajtov o pokuse úteku z miesta činu. Tento sub-príbeh istejšie ukotvoval verziu o tom, že sa obvinený skutočne dopustil trestného činu v našej každodennej skúsenosti, keďže jeho ukotvenie bolo v pravidlách zdravého rozumu o tom: „že pred políciou z miesta činu uteká len ten, kto niečo spáchal“ a „policajt v službe ako svedok obvykle vypovedá pravdu“. Za situácie, kedy sa vo veci vyskytne pravidlo zdravého rozumu môže to mať rozhodujúci vplyv na formovanie záverov orgánu aplikujúceho právo. Na druhú stranu otázkou zostáva, či v tomto príklade nebolo porušené pravidlo o potrebe ukotvenia celého nie iba časti príbehu v bezpečnom ukotvení (keďže policajti neboli priamo svedkami skutku). Samotný skutok bol ukotvený v pravidle: „svedok/poškodený obvykle hovorí pravdu“. Je otázne, či vzhľadom na skutkové okolnosti veci, je možné toto ukotvenie považovať za dobré ukotvenie.

Príklad:

Dve osoby boli obvinené z krádeže v priemyselnom sklade. Na miesto trestného činu sa mali tieto osoby dopraviť spoločne motorovým vozidlom. Prvá osoba sa k spáchaniu skutku priznala s tým, že poprela, že sa druhá osoba akokoľvek podieľala na trestnom čine. Na mieste sa našla cigareta, ktorej DNA profil potvrdil zhodu s druhou obvinenou osobou. Druhá

obvinená osoba nepopierala, že sa nachádzala v motorovom vozidle na mieste činu, uviedla však, že dôvodom bol pohlavný styk s prvým obvineným, pričom po celý čas nevystúpila z motorového vozidla. Následne obvinený zhodne vypovedali, že obvinený zaviezol druhú obvinenú na miesto trvalého bydliska a potom sa sám vrátil na miesto činu a vykonal skutok. V priemyselnom sklade sa nenašli žiadne stopy, ktoré by stotožňovali druhú obvinenú. Rodinní príslušníci obvinenej vypovedali, že sa od skorých večerných hodín nachádzala v mieste trvalého bydliska.

Opäť zdanlivý nedostatok dôkazov by mohol viesť k predpokladu, že nebude druhá obvinená odsúdená. Avšak nestalo sa, a aj druhá obvinená bola odsúdená z trestného činu. Za jeden z hlavných dôvodov pre odsúdenie považoval súd to, že sa cigaretový ohorok nachádzal na strane dverí vodiča a nie spolucestujúceho. Z uvedeného vyplývalo, že v rozpore s tým, čo uviedol prvý obvinený, obvinená musela z motorového vozidla na mieste činu vystúpiť. Záver súdu bol teda postavený na pravidle zdravého rozumu, že ten kto klame robí tak, aby zakryl svoje protiprávne konanie.

Ukotvenie príbehu je predovšetkým významné pri preukazovaní vedomosti daňového subjektu o jeho účasti na daňovom podvode. Vnútorne rozpoloženie daňového subjektu je možné odvodiť iba nepriamo, podľa toho ako vplýval daňový subjekt na javy v kauzálnom svete. Keďže sa jedná o nenormatívnu skutočnosť, jej vymedzenie nie je možné podať vyčerpávajúco legálnou definíciou, ale závisí od konkrétnych okolností prípadu. V tomto smere je možné uvedené porovnať so zavinením v trestnom práve²⁹³. Je zrejmé, že úmyselné konanie účasti na daňovom úniku zakladá odmietnutie práva na priznanie daňového zvýhodnenia (odpočítanie dane a/alebo vyplatenie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty). Na druhú stranu, na rozdiel od súkromnoprávnej deliktuálnej zodpovednosti (§ 420 OZ) nie je možné zavinenie na strane

²⁹³ Tradičná klasifikácia zavinenia v trestnom práve je: priamy úmysel, nepriamy úmysel, vedomý a nevedomý nedbanlivosť (§ 15, § 16 TZ).

daňového subjektu prezumovať a to ani na úrovni nevedomej nedbanlivosti. V tomto smere je možné poukázať na paralely medzi inštitútom ručenia za daň (§ 69b ZoDPH) a odmietnutím práva na odpočítanie dane²⁹⁴. Ručenie za daň sa vzťahuje na skutkovú situáciu, ktorá nastáva na jednom bezprostrednom stupni dodania. Odmietnutie priznania niektorého z daňových oprávnení je koncipované širšie a vzťahuje sa na celý reťazec dodania. Z hľadiska taktiky správcovi dane odporúčame uplatniť právny inštitút ručenia dane z pridanej hodnoty vždy, ak to prichádza do úvahy. Miera vyžadovanej motivácie daňového subjektu pre použitie týchto inštitútov je v zásade rovnaká a to, že daňový subjekt: *vedel alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená*²⁹⁵. Zákonodarca zaradil do vymedzenia ručenia za daň pojem motivácie *mal alebo vedieť mohol* (ktorý sa blíži vymedzeniu nevedomej nedbanlivosti²⁹⁶).

²⁹⁴ Rozdiel v týchto dvoch inštitútoch je okrem iného to, že odmietnutie práva na odpočítanie dane na vstupe je konštituované širšie. Vzťahuje na kvalifikované nesplnenie daňovej povinnosti v akomkoľvek stupni reťazca v podobe daňového úniku/daňového podvodu).

²⁹⁵ Rozsudok NSS čj. 5 Afs 1181/2004 zo dňa 28.03.2005 „Žalobcovi nie je možné vytýkať, že v daňovom řízení neunesl důkazní břemeno ... ohledne skutečností týkajících sa daňové povinnosti jiného daňového subjektu.“ cit. In: BAXA, J. a kol.: *Přehled judikatury ve věcech daňového řízení*. Praha: Wolters Kluwer ČR, s. 2007. s. 114

²⁹⁶ Podľa § 16 písm. b) TZ *Trestný čin je spáchaný z nedbanlivosti, ak páchatel nevedel, že svojím konaním môže také porušenie alebo ohrozenie spôsobiť, hoci o tom vzhľadom na okolnosti a na svoje osobné pomery vedieť mal a mohol*.

Príklady naplnenia tohto pojmu sa explicitne viažu na dve skutkové situácie: neprimeranosť ceny²⁹⁷ a účasť na podnikaní dodávateľa²⁹⁸. Iba druhá²⁹⁹ z načrtnutých situácií sa dá využiť na prípad úniku na vzdialenejšom stupni dodania (pričom iný prípad nevedomej nedbanlivosti si nie je možné v tomto kontexte rozumne predstaviť). Ako je potom možné vykladať pojem *mal alebo vedieť mohol* v daňovej veci? „Pri stanovení povinnej úrovne starostlivosti sa totiž nepriamo stanovuje aj miera zavinenia (resp. hranice medzi týmito inštitútmi sa stierajú).“³⁰⁰ Komparatívne by bolo možné uvažovať o zodpovednosti daňového subjektu za daňový únik vyskytujúci sa v jeho reťazci ako za obdobný zodpovednosti príkazníka pri príkaznej zmluve (§ 725 OZ³⁰¹) alebo odbornej starostlivosti mandátára pri príkaznej zmluve (§ 567 ods. 1 ObZ³⁰²). V tomto smere je nutné poukázať na to, že platitelia dane sú podnikateľskými subjektmi a teda sú teda pri realizácii svojich obchodno-právnych vzťahoch v pozícii profesionálov. Uvedené by naznačovalo, že sa na vymedzenie ich pozície pre ochranu daňových záujmov štátu vhodnejšie vzťahuje pozícia obdobná pozícii mandátára. Na druhú stranu „pokiaľ v zmysle § 725 ods. 1 OZ musí

²⁹⁷ Podľa § 14 písm. a) ZoDPH *dostatočným dôvodom na to, že platiteľ vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená, je skutočnosť, že protihodnota za plnenie uvedená na faktúre je bez ekonomického opodstatnenia neprimerane vysoká alebo neprimerane nízka,*

²⁹⁸ Podľa § 14 písm. b) ZoDPH *dostatočným dôvodom na to, že platiteľ vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená, je skutočnosť, že v čase vzniku daňovej povinnosti bol jeho štatutárnym orgánom alebo členom štatutárneho orgánu alebo spoločníkom štatutárny orgán, člen štatutárneho orgánu alebo spoločník platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu.*

²⁹⁹ V oboch prípadoch sa jedná o vyvrátené domnienky. Porovnaj SÁBO, J.: *Ručenie za daň z pridanej hodnoty v kontexte daňovej politiky EÚ alebo keď sa smernice berú vážne.* In: *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov : nekonferenčný zborník vedeckých prác.* - Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013.

³⁰⁰ CSACH, K. a kol.: *Profesijná zodpovednosť. Zodpovednosť za škodu spôsobenú pri výkone vybraných činností s akcentom na europeizáciu deliktálneho práva.* Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2011. s. 188-

³⁰¹ Podľa § 725 OZ

³⁰² Podľa § 567 ods.1 ObZ

príkazník pri plnení príkazu konať podľa svojich schopností a znalostí (*diligentia quam in suis* (pozn. autora celý názov: *diligentia quam in suis rebus*) – subjektívny štandard starostlivosti, v zmysle § 567 ods. 1 ObchZ je mandatár pri zariaďovaní záležitosti mandanta povinný postupovať s odbornou starostlivosťou (skôr objektívny štandard starostlivosti zvýšený oproti bežnej starostlivosti).³⁰³ Profesionálna zodpovednosť sa takto blíži *exacta diligentia* - jedná sa o najrigoróznejšiu starostlivosť na základe abstraktného ideálu (pozn. autora pričom z jej porušenia rezultuje *culpa in abstracto*³⁰⁴). Takáto vysoká úroveň povinnej zodpovednosti nie je z hľadiska uplatnenia princípu neutrality pri dani z pridanej hodnoty vhodná. Na druhú stranu *diligentia quam in suis rebus* predpokladá rovnakú starostlivosť ako je tomu pri správe vlastných vecí.³⁰⁵ Neutralita zdaňovania daňou z pridanej hodnoty vyžaduje, aby daňové povinnosti uložené na platiteľa dane, čo najmenej zasahovali do bežného výkonu jeho podnikateľských aktivít. Preto považujeme zodpovednosť platiteľa dane za jeho prípadnú účasť na daňovom úniku/podvode obdobnú úrovni starostlivosti *diligentia quam in suis rebus*. Teda daňový subjekt sa má v daňovo-právnom vzťahu správať rovnako obozretne, ako sa správa vo svojom podnikateľskom vzťahu, na ktorý je zdaňovanie viazané³⁰⁶. Tým

³⁰³ CSACH, K. a kol.: *Profesionálna zodpovednosť. Zodpovednosť za škodu spôsobenú pri výkone vybraných činností s akcentom na europeizáciu deliktúlného práva*. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2011. s. 186.

³⁰⁴ CHACON, V. H.: *The Due Diligence in Maritime Transportation in the Technological Era*. Springer International Publishing, 2017. s. 25.

³⁰⁵ Pre úplnosť dodávame, že nedodržanie tejto úrovne starostlivosti rezultuje v zodpovednosti *culpa in concreto*. K tomu pozri ZIMMERMANN, R.: *The Law of Obligations Roman Foundations of the Civilian Tradition*. Kenwyn: Juta & Co, Ltd PO, 1992. s. 463.

³⁰⁶ SBSoud Číslo: 12/2013 · Ročník: XI: *Důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé (§ 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty); naopak je omezeno principy fungování jednotného trhu. Stejně jako si daňový subjekt, jakožto dodavatel, nemůže při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně, neboť by pak nebyl schopen prokázat dobrou víru, resp. musí přijmout „všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu“, je i stát při prosazování svých zájmů (řádný výběr DPH)*

myslíme, že dôvera v splnenie daňových povinností dodávateľom by mala byť na rovnakej úrovni ako dôvera v splnenie jeho obchodno-právnych povinností. Táto obozretnosť môže byť nižšia v obchodných vzťahoch, v ktorých opakovane daňový subjekt a platiteľ dane spolupracovali. Ak zrealizovanie zdaniteľného obchodu prebieha za obvyklých trhových podmienok v príslušnom segmente podnikania (najmä z hľadiska ceny, kvality, času dodania), daňový subjekt v zásade nemá dôvod pochybovať o tom, že sa zúčastňuje na daňovom podvode. Príkladom kedy podozrenie u daňového subjektu môže vyvstať, je práve už spomínaná neprímeranosť ceny plnenia.

Posudzovanie motivácie daňového subjektu sa okrem dane z pridanej hodnoty bude vyskytovať aj pri všetkých tých situáciách, pri ktorých správca dane bude chcieť uplatniť zásadu zákazu účelového zneužívania daňového práva³⁰⁷. „Cieľom predmetnej úpravy je umožniť správcovi dane nebrať pri správe daní do úvahy napríklad umelé transakcie a štruktúry vytvorené za účelom neželanej optimalizácie daňovej povinnosti, a to aj v prípade, ak takáto daňová optimalizácia nepredstavuje jediný účel týchto transakcií a štruktúr.“³⁰⁸ Táto zásada sa vzťahuje ako na daň z pridanej hodnoty, tak aj na situácie umelých konštrukcií závislých osôb vyvolávajúcich riziko daňového úniku na dani z príjmov (§ 2 písm. n) a súv. ZoDP). Zároveň upozorňujeme, že rozsah preukazovaných skutočností je

povinen brát výše uvedené princípy na zreteľ. Důkazní břemeno daňového subjektu, tj. přijetí „všech“ opatření, tak může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování EU, jako je zejména volný pohyb zboží a služeb.

³⁰⁷ Podľa § 6 ods. 3 DP *Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.*

³⁰⁸ BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. s. 440

rozdielny pri uplatnení negatívneho zásahu do právneho postavenia daňového subjektu.

Správca dane by mal preto veľmi pozorne zvoliť, aký príbeh predostrie v protokole z daňovej kontroly. Nie je vhodné za rovnakej skutkovej situácie „použitie“ viacerých inštitútov boja proti daňovým únikom, ktoré majú rozdielne skutkové predpoklady.

Z hľadiska taktiky je zrejme, že za situácie uvedenej vyššie by nebol daňový subjekt úspešný v svojej snahe dosiahnuť uznanie jeho daňového oprávnenia. Aby predišiel nepriaznivému výsledku, môže sa pokúsiť:

- napadnúť priamo pravdivosť výpovede konateľa dodávateľa (z hľadiska rozporov tejto výpovede),
- napadnúť ukotvenie tejto výpovede a spochybníť, že sa na túto výpoveď vzťahuje predpoklad „zdravého rozumu“ o pravdivosti výpovede svedka.

Je zrejme, že napadnúť priamo pravdivosť výpovede konateľa dodávateľa iba samotnou výpoveďou daňového subjektu by nevedlo k úspechu. Sub-príbehy odvodené z výpovede konateľa majú silné zakotvenie v pravidlách zdravého rozumu. Preto by im bola správcom dane prisúdená väčšia dôkazná sila. V súčasnej praxis správcov dane by v nadväznosti na rozdelenie objektívneho dôkazného bremena uvedené viedlo k vydaniu vyrubovacieho rozhodnutia v neprospech daňového subjektu. Avšak obdobné použitie príbehov by malo byť správcami dane revidované, keďže na podklade požiadavky neutrality zdanenia. SD EÚ výrazne redukoval možnosť správcov dane v tomto smere, keďže niektoré z “dobrých príbehov” používaných v každodennej praxi vyhodnotil ako “jednoduché neodôvodnené pochybnosti.”

Druhý spôsob je podlomiť dôkaznú silu výpovede predložením iných dôkazov napr. vo forme výpovedí zamestnancov daňového subjektu, ktorí potvrdia, že boli svedkami preberania tovaru (tu je potrebné upozorniť, že

vždy tam, kde sa pri správe daní navrhuje vykonanie určitého dôkazu daňovým subjektom, je potrebné tak urobiť čo najkonkrétnejšie - teda napríklad nepostačuje všeobecne navrhnúť správcovi dane vypočúť zamestnancov daňového subjektu, ale je potrebné týchto menovite označiť a uviesť, ku ktorým skutkovým otázkam majú vypovedať). Avšak ani takáto výpoveď zamestnancov daňového subjektu by nemusela postačovať na zvrátenie situácie v prospech daňového subjektu. Zamestnanci daňového subjektu sú pracovnoprávne spojení s daňovým subjektom a teda sú od daňového subjektu do určitej miery ekonomicky závislí. Preto ich výpoveď nemožno považovať za nezávislú od výpovede daňového subjektu (k tomu pozri podkapitolu 2.3. v I. časti). Keďže kľúčová výpoveď daňového subjektu je spochybnená, je spochybnený celý strom nadväzujúcich výpovedí. Vhodný spôsob ako zvrátiť dôkaznú situáciu v prospech daňového subjektu, je vyvrátenie zovšeobecnenia, na ktorom je založená akceptácia dôkazu v neprospech daňového subjektu. Uvedené je možné predložením listinných dôkazov v podobe dodacích listov preukazujúcich dodanie tovaru. Často sa vyskytuje, že konateľ dodávateľa poprie, že na dodacom liste je skutočne jeho podpis. Potom je potrebné trvať na vykonaní znaleckého skúmania písomnosťou. V prípade, ak by sa preukázalo, že podpis konateľa dodávateľa sa skutočne nachádza na dodacom liste viedlo by to k vyvráteniu ukotvenia príbehu o pravdivosti výpovede svedka. Uvedené by v nadväznosti na ostatné dôkazy mohlo úspešne viesť preukázaniu tvrdení daňového subjektu počas daňovej kontroly prípadne vo vyrubovacom konaní.

Máme za to, že prijatie určitých zovšeobecnení založených na bežnej skúsenosti je nevyhnutnou súčasťou procesu hodnotenia dôkazov. Nesprávne zhodnotenie príbehu daňového subjektu môže viesť k poškodeniu práv daňového subjektu pri správe daní, ktoré je v zásade nekorigovateľné v správnom súdnictve. „Správca dane nemôže hodnotiť dôkazy celkom ľubovoľne a bez akejkoľvek kontroly. Kontrolu v tomto smere zabezpečuje zákon, ktorý popri voľnej úvahe zároveň ukladá, aby

správca dane dôkladne zvážil všetky osobitosti každého jednotlivého prípadu.“³⁰⁹ SD EÚ v tomto prípade ponecháva správcovi dane užšiu možnosť prijatia pochybností o skutkovej situácii v daňovej veci na dani z pridanej hodnoty z dôvodu “zlého príbehu” daňového subjektu, než tomu niekedy býva v trestných veciach.

Správne súdnictvo je založené primárne na náprave prípadnej nezákonnosti, ktorá sa môže vyskytnúť v konaní pred správcovi dane. Uvedené je odvodené na požiadavke deľby moci - kedy správcovia dane a druhostupňové orgány (ako aj iné orgány štátne správy) reprezentujú výkonnú moc v štáte.³¹⁰ Preto iba najhrubšie porušenie pravidiel hodnotenia dôkazov v podobe arbitrárnosti resp. nepreskúmateľnosti rozhodnutia môže viesť k zásahu súdu do skutkových zistení správcu dane. Inak správcovia dane a druhostupňové orgány majú širokú diskrečnú právomoc pri hodnotení skutkových okolností daňovej veci. Preto by mali správcovia dane veľmi obozretne posudzovať a vyberať, ktoré ukotvenia vo veci použijú (a či budú konať **eurokonformným spôsobom**). Rizikom nazerania na skutkové okolnosti akoby sa jednalo o typizovaný príbeh, je už spomínaná šablónovitosť v hodnotení dôkazov „tunelový pohľad“, ktorým môže správca dane v neprospech daňového subjektu prehliadnuť špecifická dôkaznej situácie.

Každý sub-príbeh by mal vždy vytyčovať ohraničenú množinu dôkazov, ktoré sú spôsobilé tento sub-príbeh preukázať. Uvedené je odrazom právneho maxima o negatívnej teórii dôkazov (t.j. neexistenciu niečoho nemožno priamo preukázať). Uvedenú požiadavku si demonštrujeme na nasledujúcom príklade:

³⁰⁹ BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. s. 431.

³¹⁰ HOETZEL, J.: *Soudní kontroly veřejné správy*. Smíchov: Spolek českých právníků, 1924.

Príklad:

V daňovej veci tvrdí daňový subjekt, že od svojho dodávateľa nadobudol tovar, z ktorého si uplatnil odpočítanie dane na vstupe. Správca dane dokazovaním zistí, že vo veci sú prítomné sub-príběhy uvedeného vyššie pod S3 a S4 (platba za tovar prebehla v hotovosti a neexistencia motorového vozidla na dopravu tovaru). Na rozdiel od príkladu uvedeného vyššie, konateľ dodávateľa potvrdzuje, že dodanie prebehlo medzi jeho spoločnosťou a daňovým subjektom.

Správca dane síce nepochybňuje skutočné nadobudnutie tovaru, ale uvádza, že daňový subjekt nadobudol tovar od inej osoby ako uviedol v kontrolnom výkaze. Uvedené má devastačný účinok na daňový subjekt, keďže to rezultuje v odmietnutí priznania práva na odpočítanie dane a vo vyrubení rozdielu dane voči daňovému subjektu. Odmietnutie priznania práva na odpočítanie dane je hmotno-právne založené na § 49 ods. 1 ZoDPH, podľa ktorého *právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť*. Ak tovar nebol skutočne nadobudnutý od označeného dodávateľa, potom tomuto platiteľovi dane nevznikla daňová povinnosť z takéhoto zdaniteľného obchodu, a preto na strane daňového subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane.

Každý sub-príběh ponúka určitú maximálnu množinu dôkazov, ktoré môžu byť použité na jeho preukázanie, ktorá je zároveň v súlade s bežnou obchodnou praxou (preto napríklad nie je možné od daňového subjektu rozumne požadovať vyhotovovanie fotodokumentácie o nadobudnutom tovare).³¹¹ Ak daňový subjekt skutočne označil všetky dôkazy, ktoré sa môžu rozumne viazať na jeho tvrdenia: predloží všetky doklady o nadobudnutí tovaru, nadobudnutie tovaru potvrdí dodávateľ a zároveň

³¹¹ SÁBO, J.: *The Reasoning about Evidence in Tax Matters*. In: Optimization of organization and legal solutions concerning public revenues and expenditures in public interest : conference proceedings : chapter 3 : Protection of Public Interest in Tax Law. - Białystok : Tenida 2, 2018. s. 588.

napr. skladník daňového subjektu, potom daňový subjekt vyčerpá maximálnu mieru dôkazov rozumne sa viažucich na túto skutkovú hypotézu. Máme za to, že za tejto situácie má silnejšie ukotvenie vo všeobecnej skúsenosti tvrdenie prezentované daňovým subjektom. Zároveň po vyčerpaní rozumného okruhu dôkazov je požadovanie predloženia ďalších dôkazov daňovým subjektom obdobné, ako logicky neakceptovateľné požadovanie priameho preukázania neexistencie určitého javu (nenadobudnutie tovaru od iného subjektu ako označený dodávateľ).

Netvrdíme, že správca dane nemôže za žiadnych okolností za vyššie uvedenej situácie nepriznať právo na odpočítanie dane daňovému subjektu. Avšak je to správca dane, ktorého po vyčerpaní dôkaznej situácie daňovým subjektom zaťažuje dôkazné bremeno o tom, že daňový subjekt nemohol nadobudnúť tovar od označeného dodávateľa. Vyvrátenie tvrdenia o nadobudnutí tovaru od určitého dodávateľa nie je možné iba na podklade sub-príbehu, avšak konkrétnymi dôkazmi viažucimi sa na daňovú vec. Preto, ak dodávateľom označený sub-dodávateľ poprie, že dodal tovar dodávateľovi daňového subjektu, pričom dodávateľ vyhlási pred správcom dane, že nadobúdal predmetný tovar výhradne od tohto sub-dodávateľa (a nie od žiadnych iných osôb) - znamená to, že predpoklad o nadobudnutí tovaru dodávateľom daňového subjektu a tým aj predpoklad o nadobudnutí tovaru daňovým subjektom je vyvrátený.

V prípade, že dodávateľ daňového subjektu nevie presne označiť svojho sub-dodávateľa tenduje aplikačná prax k tomu, aby uvedené bolo prisúdené v neprospech daňového subjektu. Tento postup v hodnotení dôkazov nepovažujeme za správny, keďže takýto záver koliduje s požiadavkami na hodnotenie dôkazov, ktoré formuloval SD EÚ³¹² - zavinenie daňových subjektov sa vo vzťahu k daňovým únikom neprezumuje. Teda daňový

³¹² rozhodnutia SD EÚ vo veci C-384/04 - Federation of Technological Industries a i., ECLI:EU:C:2006:309 a vo veci C-499/10 - Vlaamse Oliemaatschappij, ECLI:EU:C:2011:871.

subjekt nie je povinný podať dôkaz opaku o tom, že sa nepodieľal na daňovom úniku. Sú to práve správcovia dane, ktorí musia preukazovať, že sa daňový subjekt zavinene podieľal na daňovom úniku. Až naplnenie subjektívnej stránky konania vytvára predpoklad pre obmedzenie daňových oprávnení daňového subjektu.

4.2. Kvalita príbehov

Pri posudzovaní presvedčivosti príbehu by mal orgán abjudikujúci právo „najprv posúdiť kvalitu príbehu a následne kvalitu jeho ukotvenia.“³¹³ V odbornej literatúre je možné stretnúť sa s viacerými kritériami na posudzovania „kvality“ príbehu. Kvalitný príbeh by mal v kontexte teórie ukotvených príbehov spĺňať tieto kritéria:³¹⁴

- Príbeh: má centrálny dej, ku ktorému sa viažu všetky ostatné časti príbehu;
- Príbeh: vysvetľuje, ako došlo k uskutočneniu centrálnemu dej,;
- Príbeh: vysvetľuje, prečo došlo k uskutočneniu centrálnemu dej,;
- Príbeh: je jednoznačný (*unambiguous*),
- Príbeh: neobsahuje protirečenia.

Všeobecne kvalitu príbehu možno posúdiť aj na základe viacerých atribútov príbehu. Medzi prvý z týchto atribútov patrí **kvalita vysvetlenia** (*goodness-to fit*): „ak príbeh lepšie ako iný príbeh vysvetľuje väčšinu dôkazov vo veci a/alebo odporuje menšiemu množstvu dôkazov než iný príbeh, potom sa jedná o lepší príbeh ako iný príbeh; príbeh môže podávať kvalitnejšie vysvetlenie aj v prípade, ak síce vysvetľuje rovnaký okruh dôkazov ako iný

³¹³ BEX, F. J. – PRAKKEN, H. - VERHEIJ, B.: *Anchored Narratives in Reasoning about Evidence*. In: Reasoning about evidence, 2006. s. 13.

³¹⁴ PENNINGTON, N. – HASTIE, R.: *Explaining the Evidence: Tests of the Story Model for Juror Decision Making*. In: Journal of Personality and Social Psychology, 62, 1992. s. 190.

príbeh, ale kauzálna súvislosť dôkazov s príbehom je silnejšia.“³¹⁵ Pripraviť „dobrý príbeh“ môže byť pre správcu dane obzvlášť náročné pri komplikovaných daňových únikoch na priamych daniach realizovaných v kontexte nadnárodných daňových vzťahov.³¹⁶

Príklad:

Obvinený bol zaistený ako osoba spozorovaná na sídlisku, na ktorom prebehla séria vlámaní do motorových vozidiel. Po tom, čo obvinený unikol, polícia ho zaistila spoločne s batohom, ktorý obsahoval náčinie na vlámanie a bielu kryštalickú látku, ktorá sa po vykonaní znaleckého skúmania ukázala byť metamfetamínom.

Obvinený tvrdí, že batoh nepatrí jemu, ale tretej osobe, ktorá ho požiadala, aby mu batoh na chvíľu postrážil. Túto tretiu osobu nevedel obvinený bližšie stotožniť. Takáto kvalita vysvetlenia, ktoré predniesol obvinený je výrazne menšia, ako kvalita vysvetlenia príbehu vychádzajúca z toho, že batoh v skutočnosti patril obvinenému.

Medzi druhý atribút patrí **koherencia** (*coherence*). „Nakoľko je príbeh uveriteľný, koherencia vyjadruje mieru, akou príbeh korešponduje s našou bežnou skúsenosťou o bežnom fungovaní sveta, koherenciu príbehu je možno posúdiť nezávisle na dôkaznej situácii vo veci“³¹⁷ Príkladom nekoherentného príbehu by bolo tvrdenie páchateľa, že sa o určitej kľúčovej skutočnosti dozvedel pomocou čítania myšlienok alebo mu bola vyveštená

³¹⁵ BEX, F. J.: *ARGUMENTS, STORIES AND CRIMINALEVIDENCEA Formal Hybrid Theory*. New York: Springer, 2011. s. 74.

³¹⁶ K problematike daňových únikov na priamych daniach pozri POPOVIČ, A. a kol: *Iniciatívy EÚ pri predchádzaní daňovým únikom a daňovým podvodom a ich implementácia do vnútroštátneho právneho poriadku*. Košice, Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2018; k nadnárodným daňovým vzťahom pozri KAČALJAK, M.: *Vybrané trendy vo výbere daní a možnosti ich právnej reflexie na Slovensku*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017.

³¹⁷ BEX, F. J.: *ARGUMENTS, STORIES AND CRIMINALEVIDENCEA Formal Hybrid Theory*. New York: Springer, 2011. s. 74.

v kartách. Zjavne je takýto príbeh nekoherentný a preto ho možno *a priori* odmietnuť.

Ďalším atribútom príbehu je **konzistentnosť** (*consistency*): „vnútorná konzistencia príbehu znamená, že príbeh neobsahuje vnútorné kontradikcie medzi rozličnými časťami príbehu“.³¹⁸

Príklad:

Osoba je obvinená za prijímanie úplatku. K odovzdaniu úplatku došlo v kancelárii obvinenej osoby. Agent odovzdal úplatok v zalepenej obálke. Pred odovzdaním úplatku agent kontaktoval políciu s tým, že si od neho obvinený vypýtal úplatok pri realizovaní kontrolných činností. Obvinený tvrdí, že si prevzal obálku od Agentu, keďže sa domnieval, že sa jednalo o dokumenty vyžiadané pri kontrolnej činnosti.

Spor v príbehu obvineného rezultoval zo skutočnosti, že z videozáznamu odovzdania úplatku vyplynulo, že obvinený po odovzdaní obálky obsah obálky neskontroloval. Obvinený si teda neoveril, či sa v obálke skutočne nachádzajú dokumenty, ktoré ako tvrdí si od agenta vyžiadal. Z uvedeného vyplýva, že je na mieste predpoklad o tom, že bol obvinený uzročený s obsahom obálky - teda s tým, že sa má jednať o úplatok.

Posledným atribútom príbehu je jeho **ucelenosť** (*completeness*). Príbeh je ucelený, ak sa všetky jeho časti viažu na centrálny dej a obsahuje vysvetlenia jasných motivačných okolností vyvolávajúcich psychologické rozpoloženie, na základe ktorého boli formulované ciele, ktoré viedli ku konaniu, ktoré malo pozorované následky.³¹⁹

³¹⁸ *ibidem.* s. 74.

³¹⁹ Bex predstavil pravidlá formálnej logiky, ktoré by mali tieto aspekty príbehu popisovať (*ibidem.* s. 101 a nasl.). Nedomnievame sa, že pre praktické využitie príbehov v aplikačnej praxi je potrebné uplatňovať pravidlá formálnej logiky. Výhodou príbehového prístupu k hodnoteniu dôkazov je to, že vychádzal z bežného ľudského nazerania na fungovanie sveta, a preto jeho použitie je inherentné pre

Na druhú stranu „využívanie príbehov v právnom uvažovaní môže byť nebezpečné a často sa používa na obchádzanie alebo porušovanie konvenčných pravidiel o relevancii, spoľahlivosti, úplnosti a prejudicialite.....príkladom takéhoto nebezpečenstva je situácia, kedy dobrý príbeh vytlačí v právnej úvahe pravdivý príbeh.“³²⁰ Preto je potrebné s mimoriadnou pozornosťou predchádzať situáciám, kedy by došlo k vydaniu rozhodnutia v neprospech daňového subjektu (napriek medzerám v dôkaznej situácii na strane správcu dane) z dôvodu, že príbeh predložený správcom dane v protokole z daňovej kontroly pôsobí uveriteľnejšie.

Taktika

Z hľadiska taktiky sa môže brániaca strana brániť voči príbehu prednesenému útočiacou stranou viacerými spôsobmi a to:³²¹

- útokom na uveriteľnosť príbehu tým, že preukáže, že časť príbehu nemôže byť pravdivá (teda spochybní konzistentnosť príbehu) V prípade, ak je daňová vec konzistentná (teda nedošlo pomocou iných dôkazov k spochybneniu pravdivosti dôkazov predložených daňovým subjektom) - musí správca dane považovať tvrdenia daňového subjektu za dôveryhodné,³²²
- útokom na ukotvenie príbehu v bežnej skúsenosti (ako sme uviedli vyššie napr. preukázanie, že na dodacom liste je podpis konateľa daňového subjektu, ktorý dodanie tovaru daňovému subjektu

osoby aplikujúce právo. Iná situácia môže nastať, ak by došlo k snahám o zautomatizovanie hodnotenia dôkazov na báze počítačových systémov.

³²⁰ANDERSON, T. – SCHUM, D. – TWINING, W.: *Analysis of Evidence* – 2th edition New York: Cambridge Univeristy Press, 2005. s. 281.

³²¹ WAGENAAR, W. A. – KOPPEN, P. J. – CROMBAG, H. F. M.: *Anchored Narratives*. New York: St. Martin's Press, Inc., 1993. s. 197.

³²² SBSoud Číslo: 6/2008 · Ročník: VI: I. *Daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.*

popiera, čo spochybňuje zovšeobecnenie o pravdivosti výpovede svedka),

- predloží príbeh, ktorý ponúkne lepšiu kvalitu vysvetlenia, než príbeh prezentovaný útočiacou stranou.

Vo všeobecnosti daňové subjekty, ktoré sa podieľajú na daňovom úniku, môžu mať zásadný problém s predložením príbehu, ktorý by vysvetľoval diskrepancie dôkaznej situácie lepšie, ako závery prezentované správcom dane. Je tomu tak z dôvodu, že daňový únik ako simulované konanie resp. konanie v rozpore s objektívnym právom vždycky vykazuje atribúty, ktoré odporujú bežnému fungovaniu vzťahov v spoločnosti. Napríklad platba za fiktívne služby musí byť vrátená daňovému subjektu, ktorý si takto chcel znížiť svoju daňovú povinnosť (dodávateľovi takejto „služby“ teda zostáva iba dohodnutá časť odmeny zo skrátenej dane z pridanej hodnoty). Rovnako tak dodanie fingoanej služby má inú kvalitu, s akou sa bežne možno stretnúť pri obdobnom druhu služby. Napríklad reklama necieli na zákazníkov daňového subjektu alebo je poskytovaná daňovému subjektu za neprimerane vysokú cenu oproti skutočne vykonanej propagácii a pod. Akonáhle správca dane preukáže aspoň niektorý z týchto konfliktov s bežnou skúsenosťou, efektívne to zužuje pre daňový subjekt taktický priestor na predloženie lepšieho príbehu ako ten, ktorý bude prezentovať správca dane. Na druhú stranu, uvedené vyvažuje obrátená asimetria váhy dôkazného bremena v daňových veciach a požiadavky SD EÚ na striktné dodržiavanie neutrality zdanenia vo veciach na dani z pridanej hodnoty.

Záver

Hodnotenie dôkazov je mnohoraký mentálny dej z čoho rezultuje viacero možných prierezových oblastí jeho skúmania. Prvá časť monografie sa zaoberá všeobecnými – teoretickými otázkami vyskytujúcich sa v problematike hodnotenia dôkazov. V tejto časti sú teoreticky vymedzené základné pojmy využívané pri hodnotení dôkazov. Následne sú v kontexte týchto pojmov priblížené zmeny v pravidlách vzťahujúcich sa na hodnotenie dôkazov pri správe daní.

Za najzásadnejšie závery tejto časti považujeme analýzu pojmu dôkazného bremena v daňových veciach a návrhy *de lege ferenda* pre začlenenie nových procesných inštitútov založených na kooperácii daňových subjektov so správcom do DP (podkapitola 1.3 v I. časti). Za významné z hľadiska uplatňovania práv daňových subjektov pri správe daní považujeme analýzu taktiky pri hodnotení individuálnych dôkazov, ktorá bola predstavená vo vzťahu k výpovedi svedka a výsluchu znalca. Taktiež prvá časť monografie má slúžiť na všeobecné priblíženie osobného pohľadu autora na povahu pravdy v práve a úlohu hodnotenia dôkazov pri jej nachádzaní. Takto prvá časť monografie ponúka základné teoretické východiská, na ktoré nadväzujú ďalšie časti tejto monografie.

Druhá časť monografie približuje problematiku štandardov hodnotenia dôkazov – teda spôsobov ako uľahčiť a zefektívniť hodnotenie dôkazov pri správe daní. Uvedené spôsoby sme priblížili na podklade všetkých hlavných metód, ktoré sú v súčasnosti používané pri hodnotení dôkazov. Týmito metódami sú: argumentačné metódy, pravdepodobnostné metódy a príbehové metódy. Niektoré otázky hodnotenia dôkazov sa pri jednotlivých metódach prekrývali. Takto metódy, na ktorých môže byť štandardy hodnotenie dôkazov založené predstavujú rozdielny uhol pohľadu na zvolený predmet výskumu. Okrem toho sme osobitne priblížili metódu vizuálneho usporiadania poznatkov. Zároveň platí, že nie všetky

štandardy hodnotenia dôkazov môžu byť v rovnakej miere využité pri správe daní. Z tohto hľadiska považujeme za podstatné predovšetkým priblíženie spôsobov znázornenia dôkaznej situácie za použitia argumentačných diagramov a využitia príbehov pri hodnotení dôkazov. Za najzásadnejšie závery tejto časti považujeme analýzu pojmu zodpovednosti daňových subjektov vo vzťahu k ich účasti na daňovom podvode (podkapitola 4.1 v II. časti).

Spôsoby hodnotenia dôkazov založené na pravdepodobnosti sa pri správe daní vyskytujú iba zriedkavo. Napriek tomu sme sa rozhodli zaradiť túto časť do monografie. Hlavným dôvodom bolo to, že pokiaľ je nám známe v domácej odbornej právnickej literatúre absentuje výklad úlohy pravdepodobnosti pri hodnotení dôkazov. Uvedené považujeme za rizikové z hľadiska výskytu logických chýb pri hodnotení dôkazov v aplikácii práva (podkapitola 3.4 v II. časti). V predhovore sme si položili polemickú otázku o tom, ako môžeme vedieť, že slávny detektív na konci detektívneho románu dospel k pravdivým skutkovým zisteniam. Avšak ako sme demonštrovali v tejto monografii, pravda v práve je založená výhradne na presvedčivosti predostretých skutkových záverov. Preto, ak nás samých pomyselný Hercule Poirot presvedčil o svojej „pravde,“ musí byť toto osobné presvedčenie pre nás ako podklad pravdivosti jeho zistení dostatočné - keďže inú pravdu v práve ani v živote nájsť nemôžeme.

Resumé

This scientific monograph “Evaluation of Evidence in the Tax Law” deals with evaluation of evidence in tax administration. The author states that evaluation of evidence play crucial role in tax administration. Therefore, it could dramatically improve capabilities of tax administration for combating tax avoidance if errors in evaluation of evidence are avoided. Fundamental question that the monograph asks is as follows: how to bridge inherent uncertainty that exist in human perception of reality with regards to legal process? The question is like the famous question asked by Pontius Pilatus: *“quod est veritas?”*

Unfortunately, human being is doomed to never reach the absolute ideal of truth. Therefore, the law creates practical standard of truth. The first part of the monograph introduce truth in law as persuasive power that have legal decision on public. With that regard two core notions are addressed. Firstly, the notion of institutional measures for reaching final decision: e.g. principle of free evaluation of evidence and notion of burden of proof in tax matters. Secondly, the monograph address core measures in evaluation of evidence for achieving high persuasive power of a decision. The monograph first analyses key notions of plausible legal reasoning. These offer a starting point for further study of standards of evaluation of evidence, that are presented in second part of the monograph.

Second part of the monograph demonstrate several so called “standards of evaluation evidence” that are based on various approaches to evaluation of evidence. With that regard the monograph primary draws from anglo-american doctrines concerning visualization of relations between individual evidence, probability in evaluation of evidence and narrative (or story driven) approaches to evaluation of evidence. These topics of research were not predominantly present in Slovak scientific papers. Nevertheless, the author is convinced that getting acquainted with these concepts could be

helpful for application of tax law in Slovak republic. Regarding use of probability in evaluation of evidence, the most important for decision-maker is to avoid probabilistic fallacies in legal reasoning. For that reason, the monograph deals with fundamental probabilistic concepts in law and separately analyses probabilistic fallacies. The monograph also stresses importance of stories for evaluation of evidence and decision-making process. This part of the monograph is mainly based on theory of anchored narratives in the law. The monograph analyses application of these theoretical concepts in specific tax law related situations.

Použité zdroje

1. AITKEN, C. G. G.: *Interpretation of the Value of Evidence*. In: Problems of Forensic Sciences, XLVI, 2001. s 14–23.
2. AITKEN, C. G. G. – TARONNI, F.: *Statistics and the Evaluation of Evidence for Forensic Scientists* – 2th ed. Chichester: John Wiley & Sons Ltd, 2004. 509 s. ISBN 0-470-84367-5.
3. ANDERSON, T. – SCHUM, D. – TWINING, W.: *Analysis of Evidence* – 2th edition New York: Cambridge Univeristy Press, 2005. 401 s. ISBN 0-511-12725-1.
4. ALEXY, R.: *Pojem a platnosť práva*. Bratislava: KALIGRAM, 2009. s. 167. ISBN 978-80-8101-062-0.
5. ARISTOTELES: *Posterior Analytics & Topica translated by E. S. Forster*. Cambridge: Harvard Univeristy Press, 1960. 391 s.
6. BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. 750 s. ISBN 978-80-562-0091-9.
7. BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019. 910 s. ISBN 978-80-562-0247-0.
8. BABČÁK, V.: *Daňové právo a jeho miesto v právnom poriadku*. In: Teoretické a legislatívne otázky práva II : zborník príspevkov z vedeckej konferencie konanej pri príležitosti 30. výročia Právnickej fakulty : Košice 2003. Košice : Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2003. ISBN 80-7097-532-6. s. 71-86
9. BABČÁK, V.: *PRÁVO EURÓPSKEJ ÚNIEA BOJ PROTI PODVODOM V OBLASTI DPH*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky nekonferenčný zborník vedeckých prác I. diel. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2015. s. 9-37. [online]. Dostupné na: https://www.upjs.sk/public/media/1084/Zbornik_46_1.pdf

10. BABČÁK, V.: *Rozvoj daňového práva na Slovensku*. In: Pocta prof. JUDr. Milanu Bakešovi, DrSc., k 70. narodeninám. Praha: Leges, 2009, s. 22-29.
11. BABČÁK, V.: *Zamyslenie sa nad daňovou politikou (Slovenska/EÚ) z hľadiska jej vplyvu na daňové subjekty*. In: III. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA „Pozitívna a negatívna stimulácia štátu v oblasti zdaňovania“ Recenzovaný zborník vedeckých prác. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2019. s. 11- 43.
12. BAKEŠ, M., M. KARFÍKOVÁ, P. KOTÁB, H. MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6- upravené vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.
13. BALDING, D. J.: *Weight-of-evidence for Forensic DNA Profiles*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd, 2005. 185 s. ISBN 0-470-86764-7
14. BAXA, J. a kol.: *Přehled judikatury ve věcech daňového řízení*. Praha: Wolters Kluwer ČR, s. 2007. 496 s. ISBN 978-80-7357-225-9.
15. BENNETT, W. L. – FELDMAN, M. S.: *Reconstructing Reality in the Courtroom*. New Jersey: Rutgers, 1981. 202 s. ISBN 0-8135-0922-X.
16. BEX, F. J.: *ARGUMENTS, STORIES AND CRIMINAL EVIDENCE A Formal Hybrid Theory*. New York: Springer International Publishing, 2011. 292 s. ISBN 978-94-007-0139-7.
17. BEX, F.J. - VERHEIJ, B.: *Arguments, Stories and Evidence: Critical Questions for Fact-finding*. In: Proceedings of the 7th Conference of the International Society for the Study of Argumentation (ISSA 2010). s. 71-84.
18. BEX, F.J. - VERHEIJ, B.: *Legal stories and the process of proof*. In : Artificial Intelligence and Law. 21(3), 2013. s. 253-278.

19. BEX, F. J. – PRAKKEN, H. - VERHEIJ, B.: *Anchored Narratives in Reasoning about Evidence*. In: Reasoning about evidence, 2006. s. 11-20.
20. BIEDERMAN, A. – TARONI, F.: *Learning about Bayesian networks for forensic interpretation: An example based on the 'the problem of multiple propositions'*. In: Science and Justice, 52 (3), 2012. s. 191- 198.
21. BONK, F. – STRAKOVÁ, I.: *Selected Aspects of Local Enquiry in the Slovak Republic*. In: Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe. Bialystok: Temida 2, 2016, s. 451 – 463. ISBN 978-83-6281-388-9.
22. BOSTROM, N.: *ANTHROPIC BIAS Observation Selection Effects in Science and Philosophy*. New York: Routledge, 2002. 223 s. ISBN 0-415-93858-9
23. BROWN, D. K – TURNER, J. I. – WEISSER, B (eds.): *The Oxford Handbook of Criminal Process*. New York: Oxford University Press. 1072 s. ISBN 9780190659837.
24. BUJŇÁKOVÁ, M. – KANÁRIK, I.: *Daňové právo v systéme práva Slovenskej republiky*. In: *Notitiaenovae facultatis iuridicae*. Banská Bystrica: Právnická Fakulta UMB, 2002, s. 20-24.
25. BUTLER, J. M.: *Advanced Topics in Forensic DNA Typing: Methodology*. San Diego: Academic Press - Elsevier, 2012. ISBN 978-0-12-374513-2.
26. CAKOČI, K. a kol.: *Implementácia iniciatív EÚ v oblasti spotrebných daní a ich rozpočtovo-právne dopady*. Košice: Šafárik Press UPJŠ v Košiciach, 2019. 97 s. ISBN 978-80-8152-811-8.
27. CARNAP, R.: *Význam a nevyhnutnosť*. Bratislava: KALIGRAM, 2005. 380 s. ISBN 80-7149-660-X.
28. CHACON, V. H.: *The Due Diligence in Maritime Transportation in the Technological Era*. Springer International Publishing, 2017. s. 245. ISBN 978-3-319-66002-8

29. CHALAMISH, M. – GABBAY, D. – SCHILD, U.: *Intelligent Evaluation of Evidence using Wigmore Diagrams*. In: Proceedings of the International Conference on Artificial Intelligence and Law. s. 61-65.
[online]. Dostupné na: 10.1145/2018358.2018366.
30. CICERO: *TOPICA. Edited with a translation introduction, and commentary by TOBIAS REINHARDT*. New York: Oxford University Press, 2004. 435 s. ISBN 978-0-19-926346-2.
31. CLERMONT, K. M.: *Common Sense on Standards of Proof*. In: Seton Hall Law Review 48, 2018. s. 1057-1080.
32. CLERMONT, K. M. - SHERWIN, E.: "A Comparative View of Standards of Proof" In: Cornell Law Faculty Publications. 222, 2002. s. 243 – 275.
33. COHEN, L. J.: *An Introduction to Philosophy of Induction and Probability*. New York: Oxford University Press, 1989. 217 s. ISBN 0-19-875079-X.
34. COHEN, L. J.: *The Probable and the Provable*. Oxford: Oxford University Press, 1977. 363 s. ISBN 0-19-824412-6.
35. CONNOLY, M. *Fact Management and decision-making skills: adapting the Wigmorean charts for business law students*. In: The Law Teacher, 42 (2), 2009. s. 114-152.
36. CHRAPKOVÁ, L.: *DOKAZOVANIE V OBČIANSKOM SÚDNOM KONANÍ(ČESKO-SLOVENSKO-NEMECKÁ KOMPARÁCIA*. Univerzita Karlova v Prahe, Právnická fakulta, 2010 - Dizertačná práca.
37. CSACH, K. a kol.: *Profesijná zodpovednosť Zodpovednosť za škodu spôsobenú pri výkone vybraných činností s akcentom na europeizáciu deliktúálneho práva*. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2011. 528 s. ISBN 978-80-7097-891-7.
[online]. Dostupné na:
https://www.upjs.sk/public/media/1084/Zbornik_27.pdf

38. DOLEŽAL, A. – DOLEŽAL, T.: *Kauzalita v civilním právu se zaměřením na medicínskoprávní spory*. Praha: Ústav státu a práva AV ČR, 2016. 262 s. ISBN 978-80-87439-27-2-
39. DOSTOJEVKIJ, F. M.: *Zločin a trest*. Bratislava: Ikar, 2007. 472 s. ISBN 978-80-55115-88-7.
40. EEMEREN, F. H. a kol.: *Handbook of Argumentation Theory*. Dordrecht: Springer, 2014. 988 s. ISBN 978-90-481-9473-5.
41. ENFSI DNA Working Group: DNA DATABASE MANAGEMENT REVIEW AND RECOMMENDATIONS, 2016. [online]. Dostupné na: http://enfsi.eu/wp-content/uploads/2016/09/final_version_enfsi_2016_document_on_dna-database_management_0.pdf
42. EVETT, IW.: *Avoiding the transposed conditional*. In: *Science & Justice* 35(2), 1995. s. 127-131.
43. FENTON, N. - NEIL, M.: *Avoiding Probabilistic Reasoning Fallacies in Legal Practice using Bayesian Networks*. In: *Australian Journal of Legal Philosophy*. 36, 2011. s. 114 – 151.
44. EPSTEIN, R. L.: *Critical Thinking*. Belmont: Thomson Wadsworth, 2006. 441 s. ISBN-13: 978-0-534-58348-4.
45. FENTON, N. - NEIL, M. – BERGER, D.: *Bayes and the Law*. In: *Annual Review of Statistics and Its Application*, 3, 2016. s. 51-77.
46. FLACH, A. P. – KAKAS, A. C. (eds): *Abduction and Induction*. Dordrecht: Springer, 2000. 309 s. ISBN 978-90-481-5433-3.
47. FRANCESCO, V.: *The Judicial truth*. In: *Persona y Derecho*, 32, 1995. s.249-266
48. GAZAL, O.: *Partial Ban on Plea Bargains*. In: *Law & Economics Working Papers*. University of Michigan Law School: Law & Economics Working Papers, PAPER #05-008, 2005. s. 2-73.
49. GERRY, C. C. – BRUNO, K. M.: *THE QUANTUM DIVIDE Why Schrödinger's Cat is Either Dead or Alive*. Oxford: Oxford University Press, 2013. 191 s. ISBN 978-0-19-966656-0.

50. GERLICH, K.: *Skutkové zjištění a právní posouzení v řízení soudním*. Praha: Orbis Praha, 1934. 57 s.
51. GILL, P.: *Misleading DNA Evidence: Reasons for Miscarriages of Justice*. San Diego: Elsevier Inc., 2014. 174 s. ISBN 978-0-12-417214-2.
52. GOODWIN, J.: *Wigmore's Chart Method*. In: *Informal Logic*, 20(3), 2000.s. 223-243.
53. HAACK, S.: *Evidence Matters. Science, Proof and Truth in the Law*. New York: Cambridge University Press, 2014. 416 s. ISBN 978-1-107-69834-5
54. HAMBLIN, G. L.: *Fallacies*. London: Methuen & Co Ltd, 1970. 326 s. ISBN 416-14570-1.
55. HANSEN, H. V. – PINTO (eds): *Fallacies. Classical and Contemporary Readings*. The Pennsylvania State University Press. 356 s. ISBN 0-271-01417-2.
56. HITCHCOCK, D. – VERHEJI, B. (eds): *Arguing on the Toulmin model. New Essays in Argument Analysis and Evaluation*. New York: Springer, 2006. 439 s. ISBN 978-1-4020-4938-2.
57. HOETZEL, J.: *Soudní kontroly veřejné správy*. Smíchov: Spolek českých právníků, 1924. 113 s.
58. HUSSEINI, R.: *The Federal Sentencing Guidelines: Adopting Clear and Convincing Evidence as the Burden of Proof.* In: *University of Chicago Law Review*: Vol. 57, 1990 (4). s. 1487 – 1411.
[online]. Dostupné na:
<https://chicagounbound.uchicago.edu/uclev/vol57/iss4/12>
59. JACKSON, G. – AITKEN, C. – ROBERTS, P.: *PRACTITIONER GUIDE NO 4 Case Assessment and Interpretation of Expert Evidence Guidance for Judges, Lawyers, Forensic Scientists and Expert Witnesses - Royal Statistical Society's Working Group on Statistics and the Law*.

60. JALČ, A.: *Teoretické a praktické otázky dokazovania v trestnom konaní*. Bratislava: EUROUNION spol. s.r.o., 2008. 145 s. ISBN 978-80-89374-02-1.
61. JENSEN, V. F. – NIELSEN, T. D.: *Bayesian Networks and Decision Graphs*. New York: Springer International Publishing, 2007. 447 s. ISBN-10: 0-387-68281-3.
62. JOSEPHSON, R. J. – JOSEPHSON, S. G.: *Abductive inference*. New York: Cambridge University Press, 1996. 306 s. ISBN 0- 521 – 57545- 1.
63. KAČALJAK, M.: *Podvod na DPH a zneužitie práva v oblasti DPH v právnej doktríne a aplikačnej praxi na Slovensku*. In. Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov: I (2020), s. 30 - 36.
64. KAČALJAK, M.: *Vybrané trendy vo výbere daní a možnosti ich právnej reflexie na Slovensku*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017. 92 s. ISBN 978-80-81686-43-6.
65. KAPTAIN, H – PRAKKEN, H. – VERHEJI, B. *Legal Evidence and Proof Statistics, Stories, Logic*. Burlington: Ashgate Publishing Limited, 2008. s. 288. ISBN 978-0-7546-7620-1
66. KAPLOW, L *Incomplete Contracts and the Theory of Contract Design*. cit. In: SCOTT, E. R. – TRIANTIS, G.G. *Incomplete Contracts and the Theory of Contract Design* In: The John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper Series, paper 23, 2005.
67. KARFÍKOVÁ, M. a kol.: *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2018. 356 s. ISBN 9788075529350.
68. KELSEN, H.: *Pure theory of Law*. New Jersey: The Lawbook Exchange, Ltd, 2008. s. 356. ISBN 1-58477-206-9.
69. KUBINCOVÁ, S.: *Daňový poriadok. Komentár*. 1. vydanie. Bratislava: C.H. Beck, 2015. 752 s.
70. LADAVAC, N. B.: *Sein and Sollen, "Is" and "Ought" and the Problem of Normativity in Hans Kelsen*. In: *The Normative Force*

of the Factual Legal Philosophy Between Is and Ought. Berlin: Springer International Publishing, 2019. ISBN 978-3-030-18928-0. s. 29 – 44.

71. LAGNATO, D. A. – FENTON, N. – NEIL, M. *Legal idioms: a framework for evidential reasoning*. In: *Argument and Computation*, Vol. 4 (1), 2013. s. 46–63.
[online]. Dostupné na: <http://dx.doi.org/10.1080/19462166.2012.682656>.
72. LAVICKÝ, P.: *Důkazní břemeno v civilním řízení soudním*. Praha: Leges, 2017. 272 s. ISBN 978-80-7502-203-5.
73. MACUR, J.: *Důkazní břemeno v Civilním soudním řízení*. Brno: Masarykova Univerzita, 1995. 171. s. ISBN 80-210-1161-0.
74. MACUR, J.: *Postmodernizmus a zjišťování skutkového stavu v civilním soudním řízení*. Brno: MU, 2001. 219 s. ISBN 80-210-2539-5.
75. MACAGNO, F. – WALTON, D. – REED, CH.: *Argumentation schemes. History, Classifications and Computational Applications*. In: *Journal of Logics and their Applications* 4(8). s. 2493-2556.
76. MATTHEWS, R. A. J.: *Inference With Legal Evidence: Common Sense Is Necessary, but Not Sufficient*. In: *Medicine, Science and the Law*, 44(3), 2004. s. 189-192.
77. MCELHANEY, J. W.: *McElhaney 's LITIGATION*. Chicago: American Bar Association, 1995. 433 s. ISBN 0-89707-954-X.
78. MICHAELIS, R. C. – FLANDERS JR, R. G. – WULF, P.: *A Litigator's Guide to DNA: From the Laboratory to the Courtroom* – 1st ed. San Diego: Academic Press – Elsevier, 2008. 448 s. ISBN 978- 0-12-374036-6.

79. MELZER, F.: *Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace*. 1-vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 250 s. ISBN 978-80-7400-149-9.
80. *Outline Notes: How To Use This Method For Better Note-Taking* [online]. Dostupné na: <https://medium.goodnotes.com/how-the-outline-note-taking-method-works-f0808ea2cbfa>
81. *Outlining Method for Note Taking* [online]. Dostupné na: <https://www.missouristate.edu/assets/busadv/p.24.pdf>
82. PARDO, M. S.: *The paradoxes of legal proof: a critical guide*. In: Boston University Law Review, 99, 2019. s. 233- 290.
83. PENNINGTON, N. – HASTIE, R.: *Explaining the Evidence: Tests of the Story Model for Juror Decision Making*. In: Journal of Personality and Social Psychology, 62, 1992. s 189-206.
84. POLČÁK, R. a kol.: *Elektronické důkazy v trestním řízení – 1. vydání*. Brno: Masarykova univerzita, 2015. 253 s. ISBN 978-80-210-8073-7.
85. POLLOCK, J. L.: *Defeasible reasoning*. In: Cognitive Science 11, 1987. s. 481-518.
86. POPOVIČ, A. a kol.: *Iniciatívy EÚ pri predchádzaní daňovým únikom a daňovým podvodom a ich implementácia do vnútroštátneho právneho poriadku*. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2018. 154 s. ISBN 978-80-8152-633-6.
87. *Proceedings of the Trials of Slansky, et. al. in Prague, Czechoslovakia. November 20-27. 1952* as broadcasted by Czechoslovak Home Service.
[online].
Dostupné na:
<https://archive.org/details/ProceedingsOfSlanskyTrialPrague1952>
88. PROPP, V.: *Morphology of the Folktale*. Austin: University of Texas Press, 2009. 158 s. ISBN 978-0-292-78376-8.

89. PRUSÁKOVÁ, K. *Pravdepodobnosť a štatistika pri DNA-dôkazoch v kriminalistike* - Bratislava: Univerzita Komenského, Bratislava, 2012. - Diplomová práca.
90. RADVAN, M. *Zdanení majetku v Evropě*. – 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2007. 386 s. ISBN 978-80-7179-563-6.
91. RAWLS, J.: *A Theory of Justice* – revisited edition. Cambridge: Harvard University Press, 1999. 538 s. ISBN 0-674-00078-1
92. ROMŽA, S.: *Kriminalistika* - 1. vyd. Košice : Rektorát UPJŠ, 1993. 167 s. ISBN 80-7097-247-5.
93. ROWE, G. – REED, CH.: *Translating Wigmore Diagrams*. [online]. Dostupné na: <http://arg-tech.org/people/chris/publications/2006/comma2006-wig.pdf>
94. ROSTÁŠ, D.: *Faktické vyhlásenia o vedomosti v spotrebiteľských zmluvách* – doposiaľ nepublikované.
95. RUBINELLI, S.: *Ars Topica*. New York: Springer, 2009. 160 s. ISBN 978-1-4020-9548-1.
96. RUSSEL, B.: *Analýza poznania*. Bratislava: Kalligram, 2003. 196 s. ISBN 80-7149-577-8.
97. SAKS, J. M. – KOEHLER, J. J.: *The Individualization Fallacy in Forensic Science Evidence*. In: *Vanderbilt Law Review*, 61 (1), 2008. s. 199 – 219. [online]. Dostupné na: <https://ssrn.com/abstract=1432516>
98. SÁBO, J.: *Nachádzanie dôkazov, správa daní a daňové úniky*. In: *I. slovensko-české dni daňového práva : daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam : recenzovaný zborník vedeckých prác : 24.-25.10.2017, Košice*. Košice : Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2017. ISBN 9788081525841. s. 311-320.
99. SÁBO, J.: *Hodnotenie dôkazov a príbehový prístup k hodnoteniu dôkazov*. In: *„Prieniky trestného práva k iným právnym odvetviám a vedným disciplinám“ : zborník vedeckých príspevkov z Interdisciplinárnej celoštátnej vedeckej konferencie s*

medzinárodnou účasťou : 23.-24.11.2016, Košice. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017. ISBN 9788081524936. s. 218-227.

100. SÁBO, J.: *The Reasoning about Evidence in Tax Matters*. In: Optimization of organization and legal solutions concerning public revenues and expenditures in public interest : conference proceedings : chapter 3 : Protection of Public Interest in Tax Law. - Bialystok : Tenida 2, 2018. ISBN 9788365696083. s. 579-589.
101. SÁBO, J.: *Ručenie za daň z pridanej hodnoty v kontexte daňovej politiky EU alebo keď sa smernice berú vážne*. In: Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov : nekongresový zborník vedeckých prác. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. ISBN 9788070979990. s. 303-327.
102. SCHUM, D.: *The Evidential Foundations of Probabilistic Reasoning*. Evanston: Northwestern University Press, 1994. 544 s. ISBN 0-8101-1821-1.
103. SINOTT-ARMSTRONG, W. – FOGELIN, R.J.: *Understanding Arguments An Introduction to Informal Logic*. Wadsworth: Cengage Learning, 2010. 560 s. ISBN-10: 0-495-60395-3.
104. STEWARD, I.: *The Interrogator's Fallacy*. In: Scientific American, September, 275(3), 1996. s. 172-175.
105. SVOBODA, K. *Dokazování*. Praha: Aspi – Wolters Kluwer, 2009. 392 s. ISBN 978-80-7357-414-7.
106. STEINHART, E.: *More Precisely The Math You Need to do Philosophy*. Toronto: Broadview Press, 2009. s. 194. ISBN 978-1-55111-9090.
107. ŠAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015. 419 s. ISBN 978-80-8168-262-9.

108. ŠTRKOLEC, M.: *Boj proti zneužívaniu daňového systému de lege ferenda*. In: BABČÁK, V. a kol: Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva). Košice: UPJS, 2018. s. 135 – 140.
109. ŠTRKOLEC, M.: *Fighting tax evasion and its reflection in procedural tax law*. In: ETEL, L. – POP ŁAWSKI, M.: Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe. Białystok: Termida2, 2016. s. 465 – 476.
110. ŠTRKOLEC, M.: *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2017. 164 s. ISBN 978-80-8152-7.
111. ŠTRKOLEC, M - SÁBO, J.: *Autoaplikácie v daňovom práve (aj) ako hra o úhradu dane*. IN: PRÁVO, OBCHOD, EKONOMIKA VI. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2017. s. 541 – 551.
112. *The Best Note-Taking Methods*.
[online]. Dostupné na: <https://medium.goodnotes.com/the-best-note-taking-methods-for-college-students-451f412e264e>
113. TOULMIN, S.: *The Uses of Argument* – updated version. New York: Cambridge University Press, 2003. 247 s. ISBN-13 978-0-521-53483-3.
114. THOMPSON, W. C. - SCHUMANN, E.L.: *Interpretation of statistical evidence in criminal trials*. In: Law Hum Behav 11, 1987. s. 167–187. <https://doi.org/10.1007/BF01044641>
115. THOMPSON, W. C.: *The Potential for Error in Forensic DNA Testing (and How That Complicates the Use of DNA Databases for Criminal Identification)*. (2008)
[online]. Dostupné na: <http://dx.doi.org/10.1007/s10506-013-9147-x>.

116. UTGOFF, P. U. – BERKMAN, C. N. – JEFFERY, A. C.: *Decision Tree Induction Based on Efficient Tree Restructuring* In: *Machine Learning*, 29, 1997 s. 5–44.
117. VARTAŠOVÁ, A. – ČERVENÁ, K.: *Views on Quality of Tax Regulation in the Slovak Republic (Focused on Real Property Taxation)*. Praha: Leges, 2019. 93 s. ISBN 978-80-7502-416-9.
118. VERNARSKÝ, M.: *Procesné zásady daňového konania. 2. aktualizované a doplnené vydanie*. Košice: UPJŠ, 2013. 152 s. ISBN 9788081520419.
119. VERNARSKÝ, M.: *Zásada zákonnosti a konflikt princípov daňového konania* In: *Právnik: teoretický časopis pro otázky státu a práva*. 150 (1), 2011. s. 68-78.
120. VOLOKH, A.: *n Guilty Men*. In: 146 *University of Pennsylvania Law Review* 173 (1997).
[online]. Dostupné na: <https://www2.law.ucla.edu/volokh/guilty.htm>
121. WALTON, D.: *Argument Evaluation and Evidence*. New York: Springer, 2016. 286 s. ISBN 978-3-319-19625-1.
122. WALTON, D. – REED, CH. – MACAGNO, F.: *Argumentation Schemes*. New York: Cambridge University Press, 2008. 443 s. ISBN 978-521-72374-9.
123. WALTON, D.: *Burden of Proof, Presumption and Argumentation*. New York: Cambridge University Press, 2014. 307 s. ISBN 978-1-107-04662-7.
124. WALTON, D.: *Informal logic. Pragmatic approach*. New York: Cambridge University Press, 2008. 347 s. ISBN 978-0-511-40878-6
125. WALTON, D.: *Fundamentals of Critical Argumentation*. New York: Cambridge University Press, 2006. 343 s. ISBN 978-0-521-53020-0.

126. WALTON, D.: *Witness Testimony Evidence Argumentation, Artificial Intelligence, and Law*. New York: Cambridge University Press, 2008. 365 s. ISBN-10 0-521-70770-6.
127. WAGENAAR, W. A. – KOPPEN, P. J. – CROMBAG, H. F. M.: *Anchored Narratives*. New York: St. Martin's Press, Inc., 1993. 261 s. ISBN 0-312-12030-3.
128. WIGMORE, J. H.: *The Principles of Judicial Proof*. Boston: Little, Brown and co, 1913.
129. ZARZA, A. G.: *Exchange of Information and Data Protection in Cross-border Criminal Proceedings in Europe*. New York: Springer International Publishing, 2015. 491 s. ISBN 978-3-642-40290-6
130. ZÁHORA, J. a kol.: *Dokazovanie v trestnom konaní*. 1. vydanie. Praha: Leges, 2013. 320 s. ISBN 978-80-87576-76-2.
131. ZATLOUKAL, T.: *Daňová kontrola v širších souvislostech – 2.* přepracované vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 348 s. ISBN 978-80-7400-366-0.
132. ZIMMERMANN, R.: *The Law of Obligations Roman Foundations of the Civilian Tradition*. Kenwyn: Juta & Co, Ltd PO, 1992. 1241 s. ISBN 0 7021 2347 1

Vecný register

- A
- abdukcia, 138
 - argument, 140, 143, 148, 149, 151, 152, 153, 155, 159
 - argumentačné schémy, 142, 143
 - argumentačný diagram, 142, 143, 146, 148
- B
- Bayesov teorém, 166
- C
- culpa in abstracto, 205
- D
- daň z pridanej hodnoty, 206
 - daňová kontrola, 13, 14, 19, 25, 32, 36, 38, 39, 40, 41, 46, 54, 56, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 75, 77, 78, 79, 89, 93, 96, 97, 100, 103, 105, 118, 121, 127, 178, 193, 194, 203, 204, 206, 207, 208, 209, 210, 215
 - daňové podvody, 14
 - podvody, 197, 221
 - daňové právo, 13, 26, 75, 178
 - daňový únik, 204, 216
 - dedukcia, 138
 - diligentia quam in suis rebus, 205
 - DNA, 168, 171, 172
 - dôkazné bremeno, 26, 39, 40, 42, 43, 44, 53, 73, 93, 194
 - dôkazný štandard, 43, 44, 45, 121
- F
- fallacy, 176, 183, 191
- H
- hodnotenie dôkazov, 14, 19, 20, 28, 31, 33, 35, 63, 65, 66, 67, 74, 75, 78, 79, 96, 104, 121, 122, 123, 180, 181, 184, 188, 190, 191, 211
- C
- chyba
- advokáta, 186
 - argumentu z ignorancie, 159
 - nastrčeného panáka, 156
 - požadovanej otázky, 156
 - preneseného kondicionálu, 184
 - relevancie, 159
 - v prenose dôkazného bremena, 158
 - viacerých otázok, 157
 - vyšetrovateľa, 188
- I
- indukcia, 138
- K
- kriminalistika, 87

M

masa dôkazov, 76, 104, 110,
116, 124, 161, 177, 180, 182

metóda

argumentačná, 138

grafov, 127

poznámok, 124

pravdepodobnosti, 160

príbehov, 190

miestne zisťovanie, 77, 90

modalita

právna, 83

skutkovej hypotézy, 72

P

porážka argumentov, 151

pravda, 8, 21, 22, 27, 105

pravdepodobnosť, 99, 160, 161,

163, 164, 165, 166, 167, 168,

169, 170, 172, 173, 175, 176,

177, 178, 179, 180, 181, 182,

183, 184, 185, 186, 187, 188

proces

právny, 160, 190

S

Schrödinger, 23

Schumov graf, 135

skutková hypotéza, 39, 68, 69,

70, 72, 73

skutkový záver, 20, 29, 41, 56,
73, 79, 84, 140, 159

správa daní, 12, 54, 77

spravodlivosť, 24, 27

svedok, 35, 37, 67, 86, 87, 89,

90, 93, 94, 111, 112, 115,

198, 201

Š

štandardy hodnotenia dôkazov,

120, 121

T

taktika, 76, 93

teória

argumentov, 142

pravdepodobnosti, 161

ukotvených príbehov, 198,

199

Toulminova analýza

argumentov, 149

W

Waltonov argumentačný

diagram, 143

Wigmoreov graf, 130

Z

znalec, 96, 97, 98, 99, 100, 101,

102, 103

Hodnotenie dôkazov v daňovom práve
Vedecká monografia

Autor: JUDr. Jozef Sábo, PhD.

Vydavateľ: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach

Vydavateľstvo ŠafárikPress

Rok vydania: 2020

Náklad: 100 ks

Rozsah strán: 238

Rozsah: 11,25 AH

Vydanie: prvé

Tlač: EQUILIBRIA, s.r.o.

Účel publikácie, nepredajná.

ISBN 978-80-8152-880-4 (tlačená publikácia)

ISBN 978-80-8152-881-1 (e-publikácia)



ISBN 978-80-8152-880-4



9 788081 528804

