

GNOSEOLOGICKÉ PŘÍSTUPY K DAŇOVÉ REFORMĚ V ČR

Igor Kotlán, Ekonomická fakulta, VŠB – Technická univerzita, Ostrava

Úvod

V současnosti vrcholí laická i odborná debata na téma fiskální reformy v České republice. Vývoj veřejných financí je podle stanoviska domácích i zahraničních ekonomů neudržitelný¹. Dlouhodobé deficity vedou k výrazné akceleraci veřejného zadlužení a s tím spojeným ekonomickým důsledkům v podobě vlivu na cenovou hladinu, úrokové sazby či devizový kurs. Zdánlivě pozitivní prorůstový efekt veřejného deficitu se navíc může z důvodu dluhového financování proměnit v oslabení dlouhodobého ekonomického růstu a produktivních investic².

Dalším faktorem je také existence „maastrichtských“ konvergenčních kritérií, které musí Česká republika splnit, pokud chce přijmout společnou měnu. Ve fiskální oblasti se jedná o dvě kritéria. Prvním z nich je velikost veřejného zadlužení, kde je limitní hranicí 60 % HDP. Česká ekonomika tuto hranici zatím nepřekročila (v současnosti se pohybuje na úrovni okolo 30 %), ale dynamika nárůstu veřejného dluhu je hrozivá³. Druhým konvergenčním kritériem je podíl salda deficitu veřejných financí k HDP, který nesmí překročit 3 %. V tomto případě se již Česká republika nachází delší dobu (až na výjimky) za zmíněným limitem.

V neposlední řadě je problémem, na který upozorňují mezinárodní instituce, netransparentnost sestavování, schvalování a kontroly plnění státního rozpočtu. Organizace Transparency International např. vidí klíčový problém v porušování pravidel plynoucích ze závazků zákona o státním rozpočtu, kde je státní rozpočet „kořistí několika jedinců, kteří pod rouškou poslaneckého mandátu ve spolupráci se zástupci státní správy značně netransparentním způsobem rozdělují veřejné zdroje a je prakticky nemožné je kontrolovat a vyvodit důsledky a politickou odpovědnost“⁴. Dostáváme se tak k problematice korupčního jednání, které může výše uvedená situace stimulovat.⁵

Součástí potenciální reformy veřejných financí je pak nezbytně i reforma daňová. Existuje mnoho názorů na způsob a razanci jejího provedení. V celospolečenské diskusi se prolínají názory ekonomů, právníků, politologů a politiků či sociologů. V rámci jed-

1 Viz negativní hodnocení Mezinárodního měnového fondu, Světové banky, Evropské komise.

2 Ekonomická teorie popisuje tzv. vytěšňovací efekt, kde vládní výdaje vytěsní, prostřednictvím zvyšujících se úrokových sazeb, výdaje soukromé. Financování vládního dluhu vydáním dluhopisů totiž zvyšuje poptávku po penězích, a tím i, při stávající peněžní nabídce, úrokovou míru.

3 V posledním období se sice dynamika nárůstu zastavila, to je ale způsobeno mimořádnou výraznou ekonomickou akcelerací.

4 Viz http://www.transparency.cz/pdf/tsr_tz_140906.pdf [online] [cit. 23. května 2007].

5 Kotlánová (2007) detailně rozebírá znaky tohoto jednání, jež lze označit jako korupční.

notlivých politických stran existuje celá řada přístupů, které vyúsťují v návrhy současné vládní koalice.

V následujícím textu budou analyzovány principiální přístupy k daním a daňové reformě z pohledu filozofie právní a ekonomické vědy, zejména normativní teorie právní a teleologické koncepce národohospodářské. Zřídka se tak hodnocení relevance, popř. reálnosti konkrétních kroků reformy veřejných financí, resp. hodnocení samotných změn, které jsou v současnosti diskutovány ve všech možných podobách, popř. diskusí o nutnosti daňové reformy s ohledem na předpokládaný vstup do eurozóny.⁶

Podnět k napsání tohoto textu vzešel z impulsů, které jsou dány neuspokojivými řešeními v oblasti reformy veřejných financí a změn daňových, a to zejména při využívání vědecké metodologie. V rámci diskusí o připravované reformě se prolínají názory právníků, ekonomů a politiků, které jsou však často v ostrém protikladu. Tyto někdy až zjevné antipatie jsou způsobeny nejen rozdílným světovým názorem, resp. levicovým či pravicovým myšlením, což může být pochopitelné, ale obvyklé je, že dochází k apriornímu odmítání některých hypotéz a řešení pouze z důvodu vzájemného nepochopení zástupců jednotlivých vědních disciplín. Odstranění zmíněných disparit v oblasti daní je také jednou z ambicí tohoto příspěvku.

*Pokus o propagaci vědeckého a metodologicky vyváženého pojetí reformy veřejných financí je cílem tohoto článku, a to ve smyslu ontologické, ale zejména teleologické a normologické gnoseologie.*⁷ Ambicí uvedeného článku však není analyzovat relativně často diskutovaný spor o metodu v rámci jedné konkrétní formy poznávání (ontologické), kde je zkoumáno postavení ekonomie, jako „speciální“ vědy mezi dvěma extrémy nominalistické vědy na jedné straně a esencalistické na straně druhé. Zmíněné pak umožní modifikovat některá doporučení pro centrální autority v oblasti uplatňování fiskální politiky.⁸

1. Vztah práva a ekonomie

Při analýze téměř jakéhokoliv předmětu zkoumání dochází často k interakci názorů zástupců různých věd. Pokud je příznivé prostředí, vede současné použití klíčových metod těchto věd k optimálnímu řešení problému. V horším případě se zástupci jednotlivých disciplín dostávají do střetu, při kterém ve svém zaujetí často hájí neudržitelné pozice. Výše řečené platí také pro vztah práva a ekonomie, resp. právníků a ekonomů. Jádrem sporu mezi právníky a ekonomy v nejjednodušší podobě je zejména otázka vztahu, popř. priority (nadřazenosti a podřízenosti) práva a ekonomie či jejich propojenosti a komplementarity. Právníci si vyhrazují právo na

6 Blíže viz např. Kučerová (2005), která popisuje také případné negativní vlivy společné měny na autonomnost fiskální politiky.

7 Příspěvek je zpracován v rámci řešení projektu č. 402/08/0763 s názvem „Daň z příjmu právnických osob v ČR a návrh legislativních změn v kontextu snah o harmonizaci v Evropské unii ve smyslu de lege ferenda“ podporovaného Grantovou agenturou České republiky.

8 Viz např. Kliková, Kotlán (2006) nebo Fojtíková (2006).

posuzování ekonomických otázek⁹ a naopak ekonomové se často snaží rozšířit rámec svého zkoumání i metod do oblasti práva¹⁰. V sofistikovanější rovině se pak vedou diskuse o společném či rozdílném předmětu zkoumání a o použitých metodách zkoumání.

Při analýze vztahu ekonomie a práva se nejčastěji vychází z přístupů dvou škol ekonomického myšlení, a to školy Law and Economics¹¹, resp. (neo)institucionální ekonomie¹².

I když nelze zpochybnit přístup institucionalistů při analýzách vztahu práva a ekonomie¹³, jeví se využití ekonomické analýzy práva (Law and Economics) jako přínosnější. Kursy ekonomické analýzy práva byly včleněny do programů právnických a ekonomických fakult mnoha, zejména amerických, univerzit. Evropské univerzity v tomto směru částečně zaostávají.¹⁴

Přístup „Law and Economics“ zahrnuje podle Holmana (2004) tři základní oblasti zkoumání. V první řadě se jedná o predikci účinků právních pravidel na motivace a chování lidí (aplikace cenové teorie), dále pak o posouzení efektivnosti právních pravidel podle některého kritéria společenské efektivnosti (aplikace teorie blahobytu). Cílem je hledat doporučení, jaká mají tato pravidla být. Posledním cílem ekonomické analýzy práva je predikovat, která pravidla budou přijímána a zjišťovat, čím se řídí chování tvůrců pravidel (aplikace teorie veřejné volby).

Názor zastánců výše uvedené teorie však tvoří pouze jedno hledisko a jeden typ kauzality. Využívá ekonomických metod, jež jsou považovány za univerzální a ingerují do jiných vědních disciplín (práva).¹⁵ Opačnou kauzalitu lze nalézt při analýzách myšlenek (neo)institucionalistů. Zde je hledána determinanta ekonomického chování také prostřednictvím právních institucí.¹⁶

9 Historické kořeny apriorních sporů mezi právníky a ekonomy lze nalézt ve vazbách, které byly mezi právem a ekonomikou až do konce 19. století, kdy se počala masověji oddělovat ekonomie od práva. Do té doby byla ekonomie vykládána zejména filozofy a právníky. I samotná výuka ekonomie, např. v českých zemích, probíhala ještě v období první republiky na právnických fakultách. Významní národohospodáři tohoto období (např. Engliš a Rašín) byli právníci.

10 Především v posledním půlstoletí expandují ekonomické vědy do dalších vědeckých odvětví. Známa je např. teorie vlastnických práv, kterou rozpracoval Coase (1960), resp. přístup Beckera (1957, 1996 a další) v oblasti ekonomické metody, jako univerzální metody zkoumání lidského chování.

11 Základním pramenem poznatků tohoto odvětví jsou publikace Posnera (1998), Bowlese (1982) apod.

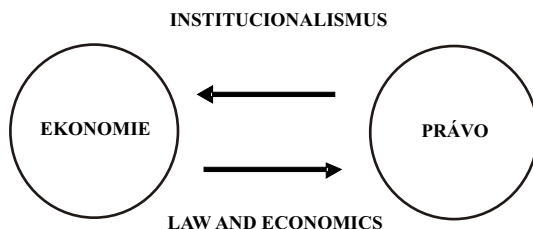
12 Jedná se zejména o učení institucionalistů Veblena a Commonse a neoinstitucionalistů Coaseho a Northa.

13 Institucionalisté nikdy nepatřili do hlavního proudu ekonomického myšlení.

14 Primát mají německé, rakouské, francouzské, italské, britské a belgické univerzity.

15 Je však třeba konstatovat, že mnohými ekonomy, ale zejména právníky je tento přístup odsuzován. Existují totiž pochybnosti ohledně základního principu, kterým je u ekonomie efektivnost a u práva spravedlnost. Panuje také skepse ohledně dostatku relevantních informací pro testování hypotéz.

16 Mlčoch (2005).



Pramen: Vlastní konstrukce.

Daňová problematika, jako oblast finančního práva, ale také makroekonomie a mikro-ekonomie, financí či veřejné ekonomie, k interdisciplinárnímu přístupu přímo vybízí.

Cílem následujícího textu však nebude reagovat na úpravu oblasti finančního (daňového) práva z pozic ekonomické analýzy práva nebo institucionalismu, ale hledat vztah práva a ekonomie v této oblasti z pohledu noetického. Pro inspiraci nemusíme chodit daleko a návodem nám budou nadčasové úvahy zejména českých myslitelů, jako je Engliš či Weyr.

2. Rozbor použitých filozofických kategorií

Podstata v dalších kapitolách uvedené noetiky je v obecné rovině postavena zejména na idealismu¹⁷ a pozitivním právu¹⁸.

Základní pojmové vysvětlení idealismu nastínil Platón, který příliš vědní a smyslovému poznání nedůvěřoval a říkal, že vše, co vidíme, je pouze nedokonalý odraz čistých idejí. Ideje tvoří veškerý základ jsoucna. Prostředkem k poznání idejí je pojmové (dialektické) myšlení. Ideje jsou pro Platóna bytím, jedinou reálnou existující věcí. Jsou neměnné a trvalé, zatímco vše ostatní je pomíjivé. Ideje se pak odrážejí do látky a tento nedokonalý odraz čistých idejí pak vnímáme.¹⁹

Níže uvedené přístupy normativní teorie právní a teleologické koncepce národohospodářské navazují zejména na osvícenecké filozofické názory Immanuela

17 Idealismus vychází vždy z duchovního, nehmotného, přičemž hmota je druhotná. Objektivní idealismus uznává existenci vnějšího světa vně individuálního vědomí a na něm nezávislou, idealismus subjektivní redukuje poznání světa na obsah individuálního vědomí. Naopak materialismus považuje hmotu za prvotní základ skutečnosti, na vědomí nezávislou. Vše duchovní je od hmoty odvozené a na ní závislé.

18 V právní filozofii rozlišujeme přirozené a pozitivní právo. Přirozené právo je definováno jako věčný a neměnný řád s obecnou (absolutní) platností a jako nezávislé na lidské vůli. Pod přirozeným právem tedy rozumíme stabilní, absolutně platné principy, pravidla nebo hodnocení (právo přírody, vesmíru, kosmický řád, výraz boží vůle a v novověku pak vrozené oprávnění člověka). Představitelé pozitivního práva se domnívají, že právo je lidsky podmíněné (je vytvořeno lidmi a pro lidi), je vázáno na místo a čas (není tudíž všeobecně platné) a je obsahově proměnlivé (je pouze relativně stabilní - na určitou dobu). Jeho nositelem je autorita. Nejčastěji je považováno pozitivní právo za součást práva přirozeného.

19 Viz známé podobenství o jeskyni.

Kanta. Stěžejní pro něj byla vlastní poznávací činnost – myšlení, a to na jakých principech funguje, jak si vytváří obecné pojmy vztahující se k věcem. V tom spočívala jeho hlavní odlišnost od předchozích filosofů, u nichž byl středem zájmu zkoumaný předmět. Tento Kantův přístup nazýváme koperníkovským převratem ve filosofii poznání. Kant sám řekl: „Dosud se předpokládalo, že celé naše poznání se musí řídit předměty, ale všechny pokusy zjistit o nich něco apriori pomocí pojmů za tohoto předpokladu ztroskotaly. Zkusme tedy, zda v úkolech metafyziky nedocílíme většího pokroku za předpokladu, že se předměty musí řídit naším poznáním....“²⁰.

Kant zavádí také pojem transcendentální poznání.²¹ Je to poznání, které se nezabývá předměty, ale tím, jak je poznáváme. Naš rozum má apriorně vrozenou představu o prostoru a čase a dále pak schopnost syntézy smyslových vjemů do jedné zkušenosti. Vrozeny máme také základní rozvažovací kategorie (možnost, nutnost, realita, negace, jednot, veškerost...). Apriorní poznání nám umožňuje nahlédnout na věci o sobě, které jsou poznatelné pouze tímto způsobem.

Z uvedeného Kantova přístupu vycházejí níže uvedení čeští autoři, stejně jako např. Kelsen (1923) či Becker (1976).

3. Právní věda ve smyslu normativním

Vydáme-li se od obecných filozofických kategorií k úkolům vědy a zejména vědy právní či ekonomické, zjistíme, že Kantův pohled tvoří základní metodologické východisko. Jeho transcendentální filozofie spočívající v dualismu pojmání světa, jaký je (bytí) a jaký má být (měti), pomáhá právním filozofům určovat základní typy poznání. Ontologické, ve smyslu poznávání kauzálního světa (příčina–následek) bytí a normativní, ve smyslu poznávání světa měti.

V této souvislosti se jeví z pohledu právní vědy přínosnou zejména normativní teorie právní (ryzí nauka právní) spojená s vídeňskou školou Kelsena²² a brněnskou školou Weyra²³. Kelsen je považován za zakladatele ryzí nauky právní z důvodu rychlejší publikace svých názorů, ale oprávněně se lze domnívat, že to byl právě Weyr, kdo položil této nauce myšlenkový základ.

Společné rysy uvedených škol v oblasti noetické a ryzí nauky právní lze vidět především ve využití zmíněné Kantovy kritické filozofie a kategorií dualistického světa bytí a měti. Obě školy zkoumají podobu forem poznání tak, aby je bylo možno použít v každé z právních zkušeností. Jde tedy o poznání, nikoliv o vůli a z toho vyplývá antiideologická tendence (známá je Weyrova kritika fašismu, nacismu a komunismu z pozic normativní teorie právní²⁴) a hodnotový relativismus (nemožnost poznání absolutního práva, dobra apod.). Uvedené přístupy jsou také názory pozitivněprávními

20 Kant (1960).

21 Poznání bez předchozí zkušenosti Kant nazývá transcendentální dialektikou.

22 Kelsen (1923).

23 Weyr (1920).

24 Weyr, F. *Lex lata a lex ferenda. Filosofie, politika a práv* (nepublikovaný rukopis z archivu Masarykovy univerzity v Brně). Pramen: Weinberger, Kubeš (2003).

a zřikají se jakékoliv vazby směrem k přirozenému právu (idea přirozeného práva je dle těchto přístupů zatížená vnitřním rozporem).

V neposlední řadě je třeba zmínit společný požadavek na čistotu (ryzost) nauky právní. Podle této nauky existuje jasná hranice mezi právní vědou a ostatními disciplínami (mimo jiné také ekonomikou). Cílem je očistit nauku právní od všech cizorodých prvků, a to nikoliv proto, že ignoruje souvislost s nimi, ale proto, že chce zamezit synkretismu metod²⁵. Tento požadavek se pak jeví klíčovým problémem diskuse vztahu práva a ekonomie v daňové oblasti.

Mezi Kelsenem a Weyrem existují také nezanedbatelné rozdíly, které mají původ v rozdílné interpretaci Kanta. Kelsen je ovlivněn Cohenovou interpretací Kantova díla a Weyr interpretací Schopenhauerovou. Diference lze spatřit např. v Kelsenově sankčním pojetí normativní věty, se kterou se Weyr neztotožňuje. Z našeho pohledu hledání vazby ekonomie a práva prostřednictvím forem poznání je důležité, že Kelsen zásadně odmítal Englišovo stanovisko o zvláštním postavení teleologických forem poznání (viz dále), které však Weyr v posledním období života v zásadě akceptoval.

Jak již bylo uvedeno, můžeme svět podle představitelů normativní teorie právní nazírat dualisticky (graf 2). Rozlišujeme ontologickou formu poznávání světa jaký je, kde platí vztah příčiny a následku. Vědy, které tento svět popisují nazýváme explikativními. Tyto vědy, zejména přírodní, se snaží konstruovat zákony fungování kauzálního světa.

Proti tomu se staví normativní poznávání světa, jaký by měl být. Představitelé ryzí nauky právní pak právo řadí právě mezi vědy normativní (nikoliv explikativní). Právní věda je ryze normologická, očištěna od všech cizích vlivů. Z toho vyplývá také eliminace úvah de lege ferenda v rámci právních disciplín. Ryzí nauka právní se

Graf 2

Dualistické nazírání světa



Pramen: Vlastní konstrukce.

²⁵ Kelsen (1934).

soustředí na problematiku konstrukce právní věty, sankce a zejména povinnosti. Nedílnou je potom poznání výstavby hierarchie norem a první normy na bázi logických pravidel²⁶.

Z pohledu ryzí nauky právní jsou pak úvahy *de lege ferenda* součástí jiných věd, zejména politikologie, sociologie, ale také ekonomie.

4. Ekonomická věda ve smyslu teleologickém

Engliš ve své teleologické teorii národohospodářské²⁷ rozšiřuje přístup normativců o hledisko teleologické (účelové).

Svět, který si myslíme jako *chtěný*, má zcela jiný způsob pochopení (výkladu), než svět myšlený jako něco, *co má býti*.²⁸ Avšak skutečnost, kterou poznáváme, je tatáž, pouze jednou viděna z pohledu subjektu vůle a jednou z pohledu subjektu povinnostního.²⁹ Plné poznání skutečnosti vyžaduje pochopení oběma myšlenkovými řády (teleologickým, normologickým).

Kromě zavedení třetí kategorie poznávání jde Engliš ještě dále, nebo považuje teleologickou formu poznání v zásadě za nadřazenou formě normologické. Jeho svět postulátů je nadřazen světu norem (viz graf 3). Teleologie pak určuje obsah norem. Toto stanovisko je podrobováno kritice v mnoha směrech. Kelsen, jako představitel vídeňské školy ryzí nauky právní, se domnívá, že teleologie je pouze obrácena kauzalita a patří do světa, jaký je a do ontologického poznávání. Představitel brněnské větve ryzí nauky právní Weyr nevystupuje tak extrémně a připouští teleologické názory na poznání, avšak neztotožňuje se s jeho prioritou, jak postuluje Engliš.

K Englišově přístupu pak existují výhrady i z obecného pohledu filozofického. Neubauer³⁰ zpochybňuje v obecné rovině trialismus jako obvyklou filozofickou koncepci a navrhuje podřadit teleologický svět buď světu normativnímu nebo kauzálnímu.

Na základě Englišova učení se lze domnívat, že by to mohla být právě ekonomie, která prostřednictvím otázky za účelem, jenž je nadřazen normě, může tímto normativní svět determinovat.

5. Daně v kontextu vztahu práva a ekonomie z pohledu noetického

V předchozích subkapitolách bylo definováno obecné východisko úvah vědecké noetiky předmětu poznání, tedy v našem případě té oblasti finančního práva, která se zabývá daňovým právem.

26 Právě zmíněné spatřují i odpůrci ryzí nauky právní za přínos k metodologii a poznání právní vědy.

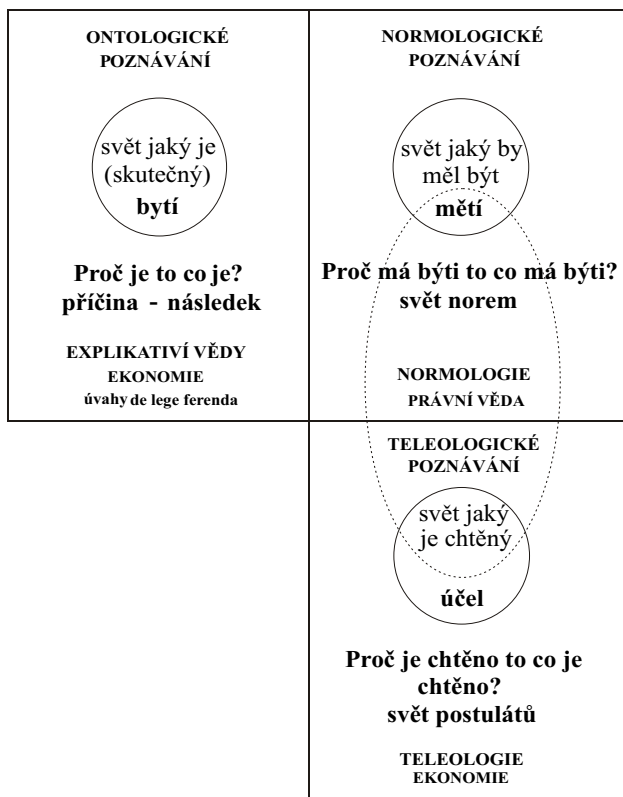
27 Engliš (1922).

28 Engliš (1929).

29 Kallab rozvádí tento přístup na vidění skutečnosti (té samé) očima ontologickými, normologickými a teleologickými, s tím, že tyto přístupy jsou komplementární, což představitelé normativní teorie právní zcela odmítají. Pramen: Kallab (1935).

30 Neubauer (1930).

Graf 3
Trialistické nazírání světa



Pramen: Vlastní konstrukce.

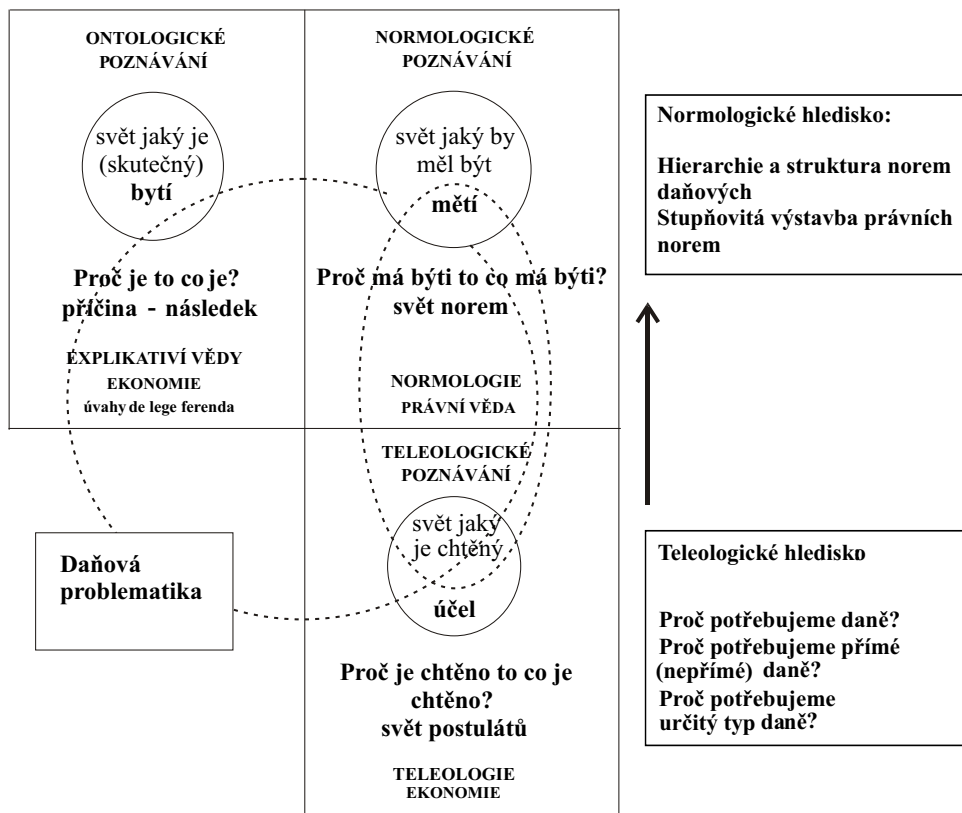
Souhrnně řečeno, vychází se z myšlenek idealismu, které postulují nemožnost poznání skutečnosti v objektivním smyslu, nebo tuto vidíme pouze „poznávajícíma očima“.

Z tohoto důvodu je chápána ontologická noetika za komplementární s normologickou noetikou a zejména s poznáváním teleologickým. Tyto způsoby poznání a tedy i jejich metody nebudou vzájemně vylučovány. Předpokládáme-li, že teleologické hledisko je v tomto smyslu ekonomickým hlediskem³¹ a stejně tak může být ekonomickým hlediskem (ve smyslu úvah de lege ferenda) ontologická noetika³², budou tyto formy poznání nejspíše tvořit teoreticko-empirické jádro přístupů k daňové reformě. Normologické hledisko Weyrovo a Kelsenovo bude základem právní analýzy ve smyslu hierarchického uspořádání norem v daňové oblasti a jejich logické návaznosti.

31 Engliš (1922).

32 Kallab (1933).

Graf 4

Daně v rámci právní a ekonomické vědy

Pramen: Vlastní konstrukce.

Teleologické úvahy tvoří ekonomický rámec analýzy daňové problematiky, nebo si odpovídáme na otázku „proč je chtěno, co je chtěno“, ve smyslu odpovědi „něco jiného je chtěno“. Hledáme prvotní, ústřední účel (tím se lišíme od nazírání ontologického, kde nelze v rámci kauzality příčiny a následku prvotní příčinu nalézt), originální postulát, od kterého se odvíjí hospodářské snažení. Logika otázek (postulátů) pak vychází z posloupnosti otázek (viz graf 4): proč chceme (potřebujeme) určitý typ daně – protože potřebujeme daňové zatížení (daně; přímé či nepřímé); proč potřebujeme daně – protože potřebujeme veřejný sektor; proč potřebujeme veřejný sektor – protože potřebujeme zajistit veřejné statky, přerozdělování, spravedlnost, efektivnost apod.. Tato skupina derivativních účelů pak vrcholí v objektivním ústředním účelu maximalizace společenského blahobytu.

Normologické nazírání, kde si pokládáme otázku „proč má být, co má být“, tvoří další východisko úvah. V rámci nadřazenosti teleologického světa si pokládáme otázky platnosti a nadřazenosti norem upravujících předmětnou oblast konkrétní daně a dostáváme se tak až k ústavněprávním základům ve smyslu prvotní normy. Nesmí být

opomenuto také hledisko mezinárodněprávní, a to s uvědoměním si problematičtějšího vztahu mezinárodní normy a ústavněprávní normy z čistě normologického pohledu.

Prvky ontologické noetiky v hledání příčiny a následku na základě paralely s exaktními (přírodními), resp. „čistě“ společenskými, vědami, nalezneme v mnoha oblastech soudobé ekonomie, které mohou být využity při analýze v daňové oblasti. V obecné rovině se, v případě ekonomie, pohybuje uvnitř sporného „území“ dvou názorových proudů³³, které argumentují pro to, aby byla ekonomie nominalistickou³⁴, popř. ji chápou jako esencalistickou³⁵. Lze se ztotožnit s názory, že v posledních několika desetiletích prodělala ekonomie přerod od esencialismu k nominalismu a na pomyslné trajektorii se vzdaluje od společenských věd a přibližuje k vědám přírodním.³⁶ Využití kvantitativních metod analýzy tak v souladu s trendem posledních dvaceti let implikuje spíše příklon k nominalismu či pozitivní ekonomii. I když jsou mezi oběma typy chápání ekonomie zřetelné rozdíly, a to především v použitých nástrojích a práci s pojmy³⁷, přesto se lze domnívat, že z hlediska noetického jsou to přístupy podobné.

Nominalisté nacházejí oporu např. ve Friedmanově konceptu, který vychází z premisy, že v rámci obecně přijímaných hypotéz bude nezbytné ověřit tyto na základě relevantních empirických údajů. V zásadě je třeba konstatovat, že k posouzení kvality modelu ekonomické reality lze přistupovat z pohledu srovnání jeho predikcí se skutečností. Reálnost či nereálnost předpokladů modelu nehraje zásadně žádnou roli. Tyto předpoklady jsou nutné a relevantní hlavně s ohledem na zjednodušení zmíněné reality. Pokud je nalezeno více modelů, které poskytují relativně pravdivé predikce, potom je za optimální považován ten model, který má nejmenší počet relevantních prvků, tedy je nejjednodušší.³⁸

Z výše uvedeného popisu způsobů poznávání skutečnosti vyplývá i syntéza právního a ekonomického přístupu a využití metod³⁹ s těmito noetickými způsoby spojenými.

33 Toto rozdělení prosazoval např. Popper (1994).

34 Nominalismus je metodologickou koncepcí uplatňovanou především v přírodních vědách a jejím cílem je v rámci ontologického pojetí zkoumat, jak se věci chovají a pomocí experimentu, modelování a kvantitativních metod hledat vztah příčiny a následku. Dominantním se jeví relevantní testování hypotéz.

35 Esencialismus je přístupem využívaným zejména ve společenských vědách a využívá otázek po podstatě věcí, tzn. opět ve smyslu ontologickém hledá příčinu daného následku. V zásadě je tak odmítána možnost testování.

36 Friedman (1997) nebo Hampl (1999).

37 Nominalisté volí pojmy většinou arbitrárně a účelově, zatímco esencialisté je chápou jako základní. Rozdíl v těchto koncepcích je znám již od starověku a zejména od středověkých sporů o univerzálie.

38 Pro úplnost je ale třeba uvést, že tento přístup bývá mnohými zpochybňován z mnoha důvodů. Za jeden z nejdůležitějších lze považovat vysvětlení, že by nás měla zajímat nejenom predikční, ale také explanační schopnost teorie. Modely založené na nereálných předpokladech pak nejsou k explanaci vhodné (Coase, 1994).

39 Metodou se v obecném významu rozumí způsob, jakým je dosaženo cíle. V detailnějším pohledu se jedná o souhrn vzájemně spojených operací, sjednocených v uspořádaný systém a vedoucích k vytýčenému cíli. Na určitém, vyšším stupni, kdy je možné dosahovat optimálních výsledků, hovoříme o metodě vědecké. Metodologie je pak interpretována jako souhrn vědeckých postupů (metod). Často však bývá chápána metodologie jako učení o metodách (tzn. teorie metod), které se zabývá konstrukcí a využitím jednotlivých metod poznání.

V daňové oblasti teleologické gnoseologie se jedná, mimo metody „účel-prostředek“, o využití zejména metody abstrakce, která spočívá v myšlenkovém odlučování nepodstatných znaků. Dále o využití metody indukce, tedy usuzování od konkrétního k obecnému.

V části normologické jde zejména o metody logické vycházející ze zákonitostí formální a normativní logiky. Ontologická noetika musí být postavena na metodě induktivně-empirické, kde předpokládáme úvahy od konkrétního k obecnému s využitím empirických dat. V ekonomii je v současné době dominantní metoda deduktivně-teoretická, kde jsou myšlenkové operace determinovány v teoretických úvahách od obecného ke konkrétnímu.⁴⁰ Nezbytnou se jeví také metoda komparativní. Podstatou této metody je srovnávání vždy nejméně dvou prvků, z nichž jeden je comparatum (co se srovnává) a druhým je comparandum (s čím má být srovnáváno). Comparatum může být zákonné daňové zatížení v České republice a comparandum pak daňové zatížení v ostatních zemích světové ekonomiky (viz např. Šíroký, 2007).

6. Vědecká diskuse a daňová reforma

Jak bylo výše uvedeno, ve smyslu filozofie idealismu není možné poznat skutečnost. Stupeň poznání je determinován „poznávajícíma očima“, tedy i způsobem poznávání. Vycházíme-li z noetiky, která připouští různé způsoby poznávání, a předpokládáme-li, že těmito způsoby poznávání a vědeckého uvažování jsou přístupy ontologické (kauzální), teleologické a normativní, získáváme jejich komplementárním využitím nejlepší možný obraz skutečnosti. Využití pouze některého z těchto způsobů nám dává jen invalidní obraz skutečnosti a řešení daného problému na základě tohoto neúplného obrazu je neuspokojivé. Zmíněné platí také pro daňovou problematiku, která intermetodologickému přístupu nabízí velký prostor.

Lze se domnívat, že diskuse nad daňovou reformou v České republice není dostatečně postavena na kategoriích teleologických, normativních a ontologických a spíše je záležitostí chaotickou nebo ideologickou. Předpokládáme-li, že naše dva prestižní ekonomické časopisy: *Politická ekonomie* a *Finance a úvěr* mohou tvořit základ pro mapování diskusí nad uvedenou problematikou⁴¹ a využijeme-li také JEL klasifikaci⁴² pro tématickou kategorizaci, zjistíme níže uvedené závěry pro období posledních pěti let (2003–2007).

V časopise *Politická ekonomie* byly publikovány 3 statě zabývající se daňovou problematikou. Nečas (2006) se zabýval rovným zdaněním, Pavel a Vitek (2005) vlivem marginální efektivní daňové sazby na český a slovenský trh práce a Hájek (2003) problematikou daňového břemene v zemích OECD a České republice. Pouze dva články byly věnovány vztahu metodologie práva a ekonomie, který je pro oblast daní a daňové reformy vysoce relevantní. Jedná se o ekonomickou analýzu práva Holmana (2004) a Bortela (2004).

40 Holman (2004) uvádí argumenty proti této metodě a varuje (spolu s dalšími ekonomy) proti vytváření tzv. blackboard economics.

41 Macháček (2004) spolu s dalšími autory považuje uvedené časopisy za přední v České republice a s mírnými odchylkami srovnatelné s obdobnými zahraničními periodiky.

42 Klasifikační stupeň Journal of Economic Literature, který umožňuje zařadit danou publikaci dle její tématické orientace (bližší viz <http://www.aeaweb.org/journal/elclasjn.html>).

Ve specializovanějším periodiku *Finance a úvěr* se setkáváme s předmětnou problematikou také několikrát. Jedná se o analýzu příjmové daně a sociálních dávek zaměstnanců v České republice, včetně mezinárodní komparace, kterou provedl Večerník (2006), analýzu vývoje daňových úniků uvedenou Hanouskem a Paldou (2006), resp. o rozbor lineární příjmové daně, který provedla Perrote (2006). Za zmínku z poněkud tématicky pestřejší publikační činnosti uvedeného časopisu v oblasti daňové stojí ještě článek Chalupky (2004) hodnotící daňovou reformu na Slovensku.

Srovnáváme-li použitý způsob nazírání v uvedených statích, zjistíme, že výrazně dominuje hledisko ontologické využívající kauzalitu příčina–následek preferovanou v přírodních vědách. Obecně je ekonomické hledisko založeno na pozitivní ekonomii a na kvantitativních metodách ekonomické analýzy. V rámci JEL kategorizace se velmi často uvádí kategorie „C“ (matematické a kvantitativní metody). Využívá se především metoda deduktivně-teoretická, popř. metoda komparace. Použití zmíněných přístupů a metod je samozřejmě oprávněné, ale lze postrádat využití i dalších metod vědeckého zkoumání obvyklých v ekonomii, např. metodu induktivně-empirickou.

Hledání kauzality v rámci uvedených metod lze považovat za hledisko účelné, avšak nikoliv za dostatečné. Postrádáme náhled normologický minimálně ve smyslu diskuse o přirozeně právních principech a ústavních východiscích v oblasti daňového práva. Stejně tak chybí hlubší metodologická diskuse nad vztahem první normy (ústavní normy) a norem mezinárodního práva v daňové oblasti. Na úrovni jednotlivých zákonných předpisů je také žádoucí vymezit některé pojmy (např. pojem daň) a diskutovat vztah hierarchie jednotlivých norem finančního práva. Na zmíněné by se dalo reagovat tak, že normologické hledisko daňové reformy by mělo být analyzováno ve specializovaných periodících⁴³, bohužel tomu tak většinou především ve smyslu Weyrově nebo Kelsenově není.

Hlavním problémem je zřejmě chybějící teleologická noetika ve smyslu hledání odpovědí na otázky za účelem a relací „účel–prostředek“. Seriózní teleologická úvaha se jeví nezbytnou.

7. Shrnutí

Při diskusích o daňových reformách se lze často setkávat s využitím ideologicky podmíněných úvah, které jsou (někdy již primárně) ve zřejmém rozporu. Navíc dochází k separátnímu náhledu ekonomů a právníků na předmětnou problematiku.

Z ontologického (kauzálního) hlediska, při hledání vazby příčin a následků, se střetáváme s analýzami ve smyslu zkoumání vlivu daňového zatížení a daňového břemene na dlouhodobý růst a životní úroveň, na trh práce, daňové výnosy, daňové úniky apod. Využívají se zejména metody kvantitativní a deduktivně-teoretické, popř. komparace. Méně již pak metody induktivně-empirické. Různorodost metod je bezesporu žádoucí, avšak tyto tvoří pouze jeden noetický způsob. A již bude v daňové oblasti, při diskusích o reformě veřejných financí, preferováno nominalistické pojetí, by s rizikem testovacího vychýlení, nebo přístup esenciální, vždy se dotkneme pouze zkoumání vazby série příčin a následků.

43 Např. Právník, Obchodní právo, Právní rozhledy, Daň a právo.

Téměř však v současnosti chybí hledisko teleologické a velmi často je nedostatečný náhled normologický. Daňová problematika však k syntetismu metod a interdisciplinárnímu přístupu přímo vybízí, a to nejen z pohledu jednotlivých věd (právo, ekonomie, politologie, logika), ale i v rámci samotné ekonomie. V již zmíněné JEL klasifikaci lze studie s daňovou problematikou zařadit do zdaleka nejvíce kategorií, pokud to srovnáváme s jinými oblastmi zkoumání. V úvahu připadá kategorie „B“ – metodologie a dějiny ekonomických učeních, „C“ – matematické a kvantitativní metody, „D“ – mikroekonomie, „E“ – makroekonomie a monetární ekonomie, „F“ – mezinárodní ekonomie, „G“ – finance, „H“ – veřejná ekonomie, „K“ – právo a ekonomie a „M“ – podniková ekonomie, marketing a účetnictví.

Při integraci ekonomického a právního přístupu se pak často využívá myšlenek neoinstitucionální ekonomie. Velmi populární, především pro ekonomy, je přístup Law and Economics (ekonomická analýza práva), který se snaží využívat ekonomických metod i v oblasti práva, a to zejména při posouzení efektivnosti právních pravidel a vlivu těchto pravidel na motivace a chování lidí. Uvedené přístupy ingerují ekonomickou metodu do jiných disciplín, ale nejsou jinou kategorií noetickou.

Při analýze jakékoliv oblasti, a tedy i daňového práva by se měly zohlednit i jednotlivé gnoseologické přístupy. Příspěvkem k poznávání skutečnosti („daňové“) pak může být noetika teleologická, ale také normologická a ontologická tak, jak je popsána v této stati. Především v oblasti teleologické pak existují poměrně velké mezery při diskusích o potenciální daňové reformě.⁴⁴

Literatura

- ANTON, K.; MATHEW, P.; MORGAN, W. 2005. *International Law – Cases and Materials*. Oxford : Oxford University Press, 2005.
- BAKEŠ, M. aj. 2006. *Finanční právo*. 4. aktualizované vyd. Praha : C. H. Beck, 2006.
- BECKER, G. S. 1957. *The Economics of Discrimination*. Chicago : University of Chicago Press, 1957.
- BECKER, G. S. 1976. *The Economic Approach to Human Behavior*. Chicago : University of Chicago Press, 1976.
- BECKER, G. S. 1996. *Accounting for Tastes*. Cambridge : Harvard University Press, 1996.
- BERNARDI, L.; CHANDLER, M.; GANDULLIA, L. 2005. *Tax Systems and Tax Reforms in New EU Member*. New York : Taylor & Francis, 2005.
- BERNARDI, L.; PROFETA, P. 2004. *Tax Systems and Tax Reforms in Europe*. New York : Taylor & Francis, 2004.
- BORTEL, L. 2004. Ekonomická analýza práva: případ kontraktu a jednatelství. *Politická ekonomie*, 2004, č. 1, s. 91–102.
- BOWLES, R. 1982. *Law and the Economy*. Oxford : Robertson, 1982.
- COASE, R. 1960. The Problem of Social Cost. *Journal of Law and Economics*, October 1960, vol. 3.
- COASE, R. 1994. *Essays on Economics and Economists*. Chicago : University of Chicago Press, 1994.
- DŮVODOVÁ ZPRÁVA MINISTERSTVA FINANČÍ K PŘIPRAVOVANÉ DAŇOVÉ REFORMĚ [online] [cit. 16. května 2007]. Dostupný z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xsl/ref_verej_financ_dan_ref_32197.html
- ENGLIŠ, K. 1922. *Základy hospodářského myšlení*. Brno : Barvič a Novotný, 1922.
- ENGLIŠ, K. 1929. Teleologická teorie hospodářská a normativní teorie právní. *Obzor národohospodářský*. 1929, č. 4, s. 35–51.

44 Ve finančním právu se pak teleologickým přístupem zabývá např. Petr (2007) v oblasti finanční kontroly, avšak pouze okrajově.

- ENGLIŠ, K. 1930. *Teleologie jako forma vědeckého poznání*. Praha : F. Topič, 1930.
- ENGLIŠ, K. 1946. *Hospodářské soustavy*. Praha : Všeherd, 1946.
- EUROPEAN TAX HANDBOOK. Amsterdam : IBDF, 2006.
- FOJTÍKOVÁ, L. 2006. *Hospodářská politika vybraných zemí*. 1. díl. Ostrava : VŠB – TU, 2006.
- FOLSTER, S.; HENREKSON, M. 2001. Growth Effects of Government Expenditure and Taxation in Rich Countries. *European Economic Review*, 2001, no. 8, s. 1501–1520.
- FRIEDMAN, M. 1997. *Metodologie pozitivní ekonomie*. Praha : Grada Publishing, 1997.
- HÁJEK, L. 2003. Daňové břemeno v zemích OECD a České republice. *Politická ekonomie*, 2003, č. 51, s. 56–62.
- HAMEAEKERS, H. Fiscal Sovereignty and Tax Harmonization in the EC. *European Taxation*, 1993, č. 1, s. 25–32.
- HAMPL, M. 2007. Metodologické problémy ekonomie jako nominalistické vědy [Práce zpracovaná v rámci soutěže Mladý ekonom 1999]. [online] [cit. 16. října 2007]. Dostupný z WWW: www.cse.cz/soubory/mlady-ekonom/1999/hampl_me-1999.pdf
- HANOUSEK, J.; PALDA, F. 2006. Vývoj daňových úniků v České republice: analýza pomocí Markovových řetězců. *Finance a úvěr*, 2006, č. 3, s. 127–142.
- HOLMAN, R. 2004. Ekonomická analýza práva. *Politická ekonomie*, 2004, č. 4, s. 519–531.
- CHALUPKA, R. 2004. Daňová reforma na Slovensku. *Finance a úvěr*, 2004, č. 9, s. 382–401.
- KALLAB, J. 1933. Právo a politika. Studie metodologická. Vědecká ročenka právnické fakulty Masarykovy univerzity. Brno : Masarykova univerzita, 1933, s. 37–50.
- KALLAB, J. 1935. Právní věda a věda o právu. Poznámky k Weyrově noetice. Časopis pro právní a státní vědu, 1935, s. 321–343.
- KANT, I. 1956. *Kritik der reinen Vernunft*. Wiesbaden : Insel, 1956.
- KELSEN, H. 1923. *Hauptprobleme der Staatsrechtslehre/ Entworfen aus der Lehre vom Rechtssatze von Hans Kelsen*. Tübingen : J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1923.
- KELSEN, H. 1934. *Reine Rechtslehre : Einleitung in die rechtswissenschaftliche Problematik*. Wien : Fr. Deuticke, 1934.
- KLIKOVÁ, CH.; KOTLÁN, I. 2006. *Hospodářská politika : teorie a praxe*. 2. vyd. Ostrava : Sokrates, 2006.
- KNAPP, V. 1993. *Vědecká propedeutika*. Bratislava : Právnická fakulta UK, 1993.
- KNAPP, V.; GERLOCH, A. 1983. *Vědecké metody poznání práva*. Praha : ÚSS, 1983.
- KOTLÁNOVÁ, E. 2007. Metodologické přístupy ke zkoumání korupce. Sborník referátů z mezinárodní vědecké konference Energetická politika EU a boj proti klimatickým zmenám. Bratislava : EU, 2007. 110 s.
- KUČEROVÁ, Z. 2005. Teorie optimální měnové oblasti a možnosti její aplikace na země střední a východní Evropy. Studie Národohospodářského ústavu Josefa Hlávky. Praha : NÚJH, 2005.
- MACHÁČEK, M. 2004. Komparace tematické struktury časopiseckých publikací českých a evropských ekonomů (1999–2002). *Politická ekonomie*, 2004, č. 1, s. 74–89.
- MLČOCH, L. 2005. *Institucionální ekonomie*. Praha : Karolinum, 2005.
- MRKÝVKA, P. aj. 2006. *Finanční právo a finanční správa*. Díl 1. Brno : Masarykova univerzita, 2006.
- NEČAS, J. 2006. Petrohradský paradox a rovná daň. *Politická ekonomie*, 2006, č. 1, s. 56–62.
- NEUBAUER, Z. 1930. Problém vůle v poznávání normativním a teleologickým. *Sborník prací k padesátým narozeninám Karla Engliša*. Praha; Brno : 1930, s. 422–435.
- NEUBAUER, Z. 1935. Zpětná působnost zákonů. Časopis pro právní a státní vědu, 1935, s. 232–239.
- PAVEL, J.; VÍTEK, L. 2005. Mezní efektivní daňové sazby zaměstnanců na českém a slovenském pracovním trhu v období transformace. *Politická ekonomie*, 2005, č. 4, s. 477–494.
- PERROTE, I. 2006. An Optimal Linear Income Tax with a Subsidy on Housing. *Finance a úvěr*, 2006, č. 9, s. 435–454.
- PETR, P. 2007. Finanční kontrola. In BAKEŠ, M.; PAULÍČKOVÁ, A. aj. (eds.). *Finančné právo v Čechách a na Slovensku*. 1. vyd. Bratislava : Eurounion, 2007.
- POPPER, K. R. 1994. *Bída historicismu*. Praha : Oikumené, 1994.
- POSNER, R. 1998. *Economic Analysis of Law*. Boston : Aspen Publisher, 1998.
- ŠIROKÝ, J. 2007. *Daně v Evropské unii*. 2. vyd. Praha : Linde, 2007.
- TANZI, V.; ZEE, H. 1997. Fiscal Policy and Long-Run Growth. *IMF Staff Papers*, 1997, s. 179–209.
- TAX POLICY IN THE EUROPEAN UNION. 2000. Luxembourg : European Commission, 2000.
- TRANSPARENCY INTERNATIONAL. Tisková zpráva 14. září 2006 [online] [cit. 23. května 2007]. Dostupný z WWW: www.transparency.cz/pdf/tsr_tz_140906.pdf

- VEČERNÍK, J. 2006. Income Taxes and Benefits among Czech Employees: Changes since 1989 and a Cross-National Comparison. *Finance a úvěr*, 2006, č. 1, s. 2–17.
- VEČEŘA, M. 2001. Weyr František. 1. vyd. Brno : Nadace Universitas Masarykiana; Akademické nakladatelství CERM; Masarykova univerzita; Nakladatelství a vydavatelství NAUMA, 2001.
- WEYR, F. 1920. *Základy filosofie právní (nauka o poznávání právníckém)*. Brno : Píša, 1920.
- WEYR, F. 2003. Lex lata a lex ferenda. Filosofie, politika a právo [Nepublikovaný rukopis z Archivu Masarykovy univerzity v Brně]. In WEINBERGER, O.; KUBEŠ, V. *Brněnská škola právní teorie*. Praha : Karolinum, 2003.

GNOSEOLOGY APPROACH TO THE TAX REFORM IN THE CZECH REPUBLIC

Igor Kotlán, Faculty of Economics, VŠB–TU Ostrava, Sokolská 33, CZ – 701 21 Ostrava 1 (igor.kotlan@vsb.cz)

Abstract

This article presents the approach to the tax reform in the Czech Republic and uses the normative and the teleology theory view. The impulse of this text we can find in lame solution of the public finance reform, in which the elements of the basic methodology thinking are often missing there. This paper uses the texts and the ideas of great lawyers and economists Engliš and Weyr. The first of them derives benefit from the teleology theory, which is based on the relation between the effect and the instrument. The second one plays on normative approach to the noesis. This is based on research of the causality world and the normative world, so we can discuss about the world dualism. The tax law can use both of these opinions approaches.

Keywords

tax reform, tax burden, public finance, normative theory, teleology approach, Law and Economics

JEL Classification

B 41, H 20, K 34