



vol.4, 2018

01



Ecoletra.com LLC, www.ecoletra.com

ISSN 2377-9748



Ecoletra.com – Scientific eJournal, Vol. 4, 2018/01, ISSN 2377-9848



ISSN 2377-9748





Ecoletra.com – Scientific eJournal, Vol. 4, 2018/01, ISSN 2377-9848

ECOLETRA.COM SCIENTIFIC EJOURNAL, VOL. 4, NO. 2018/ 01



Description and Objectives:

Ecoletra.com Scientific eJournal is an international interdisciplinary scientific electronic journal, mapping in a well arranged order a wide spectrum of scientific and popular areas. The journal publishes articles, original studies, discussion contributions, and provides information and reviews in particular areas. This allows the journal to develop these areas and support the publication activities of authors and increase its level. All of the published articles are reviewed anonymously by two independent reviewers from the Scientific Council ecoletra.com

Download Link:

<http://ebook.ecoletra.com/>

Publisher:

Ecoletra.com LLC, 16192 COASTAL HWY, LEWES, DE
19958, www.ecoletra.com
ISSN 2377-9848





Ecoletra.com – Scientific eJournal, Vol. 4, 2018/01, ISSN 2377-9848

Journal Structure and Content:

Ecoletra.com Scientific eJournal is available as a whole in electronic format (PDF) in the eJournal category on ecoletra.com. Individual articles can be classified independently in the eProfessional Articles category of the Sales Catalogue of ecoletra.com

The Content of Ecoletra.com Scientific eJournal is created by individual contributions in clearly organized structure according to the educational areas:

- **Humanities:** Human history, Linguistics, Literature, Arts, Philosophy, Religion
- **Social sciences:** Anthropology, Archaeology, Area studies, Cultural and ethnic studies, Economics, Gender and sexuality studies, Geography, Political science, Psychology, Sociology
- **Natural sciences:** Biology, Chemistry, Earth sciences, Physics, Space sciences
- **Formal sciences:** Mathematics, Computer sciences, Logic, Statistics, Systems science
- **Professions:** Agriculture, Architecture and design, Business, Divinity, Education, Engineering, Environmental studies and forestry, Family and consumer science, Human physical performance and recreation, Journalism, Media studies and communication, Law, Library and museum studies, Medicine, Military sciences, Public administration, Social work, Transportation

Listed attributes for each contribution: Title, Author, Language, Date, Discipline (category), Review by the Scientific Counsel ecoletra.com, Abstract, Keywords

Accepted language contributions: Slovak, English (and others according to specification in the call for papers for a concrete issue)

Periodicity:

April 15st, October 15st
and Special Monotematic Issues (SI)

Publication Sample:

Publication sample guide



ECOLETRA.COM SCIENTIFIC EJOURNAL, VOL. 4, NO. 2018/ 01

Editorial Board:

Rudolf Rössel, PhD., MBA. (Director of Editorial Board, Chairman of The Scientific Council of ecoletra.com)

Ing. Jaroslav Mišovych (Director of Editorial Board, Graphics, Editor, Chairman of The Scientific Council of ecoletra.com)

doc. Ing. Anna Harumová, PhD. (Member of The Scientific Council of ecoletra.com)

doc. PaedDr. Libor Fridman, PhD. (Member of The Scientific Council of ecoletra.com)

doc. PharmDr. Pavol Beňo CSc. (Member of The Scientific Council of ecoletra.com)

doc. Ing. Ján Dobrovič, PhD. (Member of The Scientific Council of ecoletra.com)

doc. Ing. Katarína Teplická, PhD. ING PAED. - IGIP. (Member of The Scientific Council of ecoletra.com)

Ing. Mária Pomffyová, PhD. (Member of The Scientific Council of ecoletra.com)

Editorial Board Ecoletra.com Scientific eJournal has an international structure, consisting exclusively only the members of the Scientific Council ecoletra.com.

Interested in membership in The Scientific Council ecoletra.com ?

☑ Please contact us via the [contact form](#) or an e-mail in case of interest in membership. Please enter your workplace (university, institute) and expert or academic field you operate in in your profile.

E-journal is indexed in:

- Scientific Indexing Services database, Journal ID:2184
- WorldCat, OCLC Number: 905350201
- Directory of Research Journals Indexing
- Impact Factor Services for International Journals

Issue Date: 2018-04-14/ 4 articles/ 65 pages



TABLE OF CONTENT / OBSAH /

Alena Zubaľová, Jana Kočkovičová

**METHODOLOGICAL AND THEORETICAL APPROACHES TO EFFECTIVE TAX COLLECTION IN
TERMS OF TAX COSTS 7**

Juraj Válek

TAX EVASIONS ON EXCISE DUTY (DAŇOVÉ ÚNIKY PRI SPOTREBNÝCH DANIACH) 18

Jan Havier, Miroslav Uhliar

**LICENSING THE TRANSFER OF INTELLECTUAL PROPERTY (LICENČNÉ POPLATKY PRI
TRANSFERE DUŠEVNÉHO VLASTNÍCTVA) 34**

Dagmar Inšitorisová

THEORETICAL ESSAY IN PRAGMATIC AND SEMANTIC AESTHETICS 49

METHODOLOGICAL AND THEORETICAL APPROACHES TO EFFECTIVE TAX COLLECTION IN TERMS OF TAX COSTS

Alena Zubaľová

Katedra financií, Ekonomická univerzita v Bratislave, Dolnozemska cesta 1, Bratislava, alena.zubalova@gmail.com

Jana Kočkovičová

Katedra financií, Ekonomická univerzita v Bratislave, Dolnozemska cesta 1, Bratislava, kockovicova.euba@gmail.com

Abstract

The effectiveness of tax collection can be monitored with an emphasis on various aspects. In this paper, we will focus on eliminating the costs of taxation, both direct and indirect costs. The ongoing nature of this issue results in the continuous attention of Slovak, as well as foreign authors engaged in monitoring this way of efficient tax collection.

The total tax burden on the taxpayer consists of three components - the amount of tax paid, indirect administrative costs and deadweight loss. The amount of tax paid is intended to finance public needs, but it is also shifted to the direct administrative costs associated with tax administration. The tax shifting, which can be considered as an alpha and omega of the logic of taxation, requires additional costs that reduce the effect of tax revenue generated for the economy and thus have an impact on the reduction of tax efficiency.

Keywords

Tax collection, direct administrative cost, indirect administrative cost, effectiveness

JEL Classification

H21, H26,

I. Methodological and theoretical definition of administrative costs of taxation

In the available literature, we are confronted with the inconsistency of the views of authors about the cost of taxation which is appropriate to use in measuring effective tax revenue. The problem appears to be inconsistency in the actual perception of the content of individual costs. The majority of authors perceive the administrative costs as direct and indirect costs. Direct administrative costs are related to the activity of the tax administrator. Indirect administrative costs are less obvious and are associated with the activities of the tax subject. The tax burden also includes a deadweight loss. We will address this additional burden of taxation only marginally, focusing primarily on the administrative costs of taxation.

Until 1974, tax optimization models did not take into account the administrative costs associated with taxation. Heller and Shell (1974), were among the first to include them in their model. They pointed out that the high administrative costs were caused by tax concessions, multiple tax rates, a wide range of tax exemptions and various tax regimes for taxpayers and non-taxpayers.

Attention to administrative costs and their division was also devoted by Sanford et al. (1989). Costs generated at the performance of the administration of the tax system were identified as the administrative costs. Costs associated with the creation and application of tax legislation, as well as psychological costs, have been allocated to **other costs**. He pointed out that psychological costs are related to the stress and anxiety that arise by completing the tax return or other tax-related activities. He called this phenomenon a "burden of worry" that taxpayers seek to mitigate through the use of tax advisors, but it "increases" indirect administrative costs (other costs), and it is therefore necessary to pay attention to this aspect of taxation when exploring ways of reducing tax costs (Sanford et al., 1989).

Chittenden, Foster and Sloan (2010) belong to those who's models strictly differentiate between direct and indirect administrative costs. They also point out the interdependence and linking of direct and indirect administrative costs. The legislator is able to reduce taxpayers' costs associated with completing the tax return, on the other hand it increases the direct administrative costs of tax administration, for example, when investing in the introduction of an electronic tax return (Chittenden, Foster & Sloan, 2010).

The shift in the classification and measurement of the cost of taxation can be seen in the work of Slemrod and Yitzhaki (1996), who suggest that an optimal tax system in the application of tax instruments should count on the "marginal effective cost of tax collection". This cost represents an additional cost for the company, associated with the selection of the additional unit of the tax through an established tax instrument. The marginal effective cost of tax collection can be calculated on the basis of the following relationship, with the higher values of this indicator reflecting less effective tax collection (Slemrod & Yitzhaki, 1996).

Authors Strauss and Hyun (2001) included a deadweight loss in the total administrative costs of taxation. They perceived the costs of taxation as a whole - they called them social costs.

The perspective of cost taxation of Polinsky and Shavell (1982) divided the administrative costs on **fixed and variable**. Fixed costs were also considered to depend on the number of taxpayers, including, for example, the costs associated with preparing the tax return. On the other hand, variable costs were linked to the amount of tax collected. This category included, for example, the costs incurred in explaining tax evasion (Polinsky – Shavell, 1982).

When specifying direct and indirect administrative costs, the estimate of direct administrative costs is significantly easier as they are primarily associated with the tax administration's

payroll system, with fixed costs, to which we can also include rental of premises or energy consumption. The measure of indirect costs is more complex. Based on our research connected with the methodological and theoretical approach to the content of the different types of administrative costs, we can conclude that there is currently no uniform view of what types of costs should be included in this group, mainly of indirect administrative costs. In the following, we will draw attention to ways how to measure direct and indirect administrative costs of taxation.¹

II. Measurement of direct administrative costs

Direct administrative costs of taxation are associated with tax administration and occur on the part of the tax administrator. These include, in particular, the costs associated with tax collection, tax control and the general performance of the tax collection process (Schultzová et al., 2011). The effective activity of the tax administrator is mainly influenced by:

- administrative costs, which should be considerably lower than the consequent effect;
- modern technology that can accurately automate monotonous work without added human creativity;
- excellent tax service provided by willing employees;
- simple electronic communication;
- compatibility with tax administrations in the world;
- stimulating their own staff - analysts, accountants, lawyers, or IT - to increase performance by valuing employees and by creating positive work environment.

In addition to the costs directly incurred in the tax collection process, to the direct administrative costs we can include:

- costs of the courts in criminal offenses (tax evasion);
- costs of the statistical office;
- the cost of tax law creation and approval.

Effective taxpayers' work is often the subject to criticism in connection with effective tax collection, including in relation to the number of employees of the tax administrator and consequently the amount of tax evasion.

¹ ANCIŮTĚ, A. & KROPIENĚ, R. 2010. The model of tax evasion, its corrections and coherence to the practical tax administration. In *Ekonomika*. [online]. 2010, Vol. 89, no. 4 [cit. 2016.10.15.]. <<http://www.zurnalai.vu.lt/ekonomika/article/viewFile/966/487>>. ISSN 1392-1258.
GEMMEL, N. 2016. *An Allingham-Sandmo Tax Compliance Model with Imperfect Enforcement. Working Paper 09/2016*. [online]. 2016, Victoria University of Wellington. [cit. 2016.12.28.]. <<http://www.victoria.ac.nz/sacl/about/cpf/publications/pdfs/wp-09-2016-allingham-sandmo.pdf>>.
GAHRAMANOV, E. 2009. The Theoretical Analysis of Income Tax Evasion Revisited. In *Economic Issues*. [online]. 2009, Vol. 14, Part 1. [cit. 2016.07.27.]. <<http://www.economicissues.org.uk/Files/109Gahramanov.pdf>>.
PHOON, M. 2012. *Tax evasion, inequality, and progressive taxes: a political economy perspective*. [online]. 2012. School of Economics and Finance, Queensland University of Technology. [cit. 2017.01.03]. <<https://ideas.repec.org/p/qut/dpaper/296.html>>.

This important relationship has been addressed by several economists in the literature. For example, Slemrod and Yitzhaki (1985), concluded the relationship between the number of workers and the number of tax evasions. They found that the increase in the number of staff involved in tax administration is not the only option for tackling the tax evasion problem. Higher numbers of staff often lead to higher bureaucracy and worsening transparency of the tax system. An alternative to the increase in the number of employees in the tax administration is the increase in the amount of the fine for tax evasion. Another option is to adjust tax legislation in such a way that reduces the opportunities for tax evasion (Slemrod & Yitzhaki, 1985).

The number of tax officers as a significant factor influencing the efficiency of tax administration was also addressed by Gallagher (2005), who proposed to monitor the efficiency of tax administration through the following indicators:

- the number of tax officers per 1000 residents;
- the ratio of the number of active taxpayers to the number of tax officers;
- the percentage of taxpayers controlled of the total number of taxpayers;
- administrative costs expressed as a percentage of the total amount of the collected tax;
- the share of tax inspections with the finding on the total number of tax inspections;
- the volume of tax evasion by type of tax;
- the volume of fines collected;
- the ratio between the salary of the director of the Tax Office and the auditor;
- career growth opportunities for auditors;
- the existence of a tax fraud control office in the tax administration and an internal corruption investigation (Gallagher, 2005).

He considered as the most appropriate indicators the percentage of taxpayers controlled of the total number of taxpayers and administrative costs expressed as a percentage of the total amount of the collected tax (Gallagher, 2005).

Efficiency of tax administration using the DEA (Data Envelopment Analysis) and SFA (Stochastic Frontier Analysis), together with available data, was measured in the journal article written by Alm and Duncan (2013). The tax administration's performance was monitored in OECD countries and outside this group of countries. According to their study, 2/5 of the countries surveyed have an effective tax system. On the basis of the results, the authors stated that, as far as OECD countries are concerned, the effectiveness of tax administration is relatively high, but after inclusion of non-OECD countries, efficiency has considerably decreased. The problem of the reliability of the results is questioned by the authors themselves because they worked with a short time series from 2005 to 2009 (Alm & Duncan, 2013).

2. Measurement of direct administrative costs from the point of view of international financial institutions with an emphasis on the Slovak Republic

The Slovak Republic, as a member of international groups, uses an assessment of the effective tax administration from the recommendations of the OECD and the European Union. While respecting the peculiarities of the Slovak Republic as a sovereign state, it has its own ideas of modern, effective tax administration. The basic prerequisites for such a tax administration can be considered:

- tax administrator autonomy,
- focus on the best ratio between service quality and cost through making processes more effective and combining tax, duty and levy collection,
- increasing transparency in performance, with emphasis on evaluation and monitoring of objectives,
- building analytical units, enhancing the analytical methods used and increasing their comprehensibility for the public,
- performance appraisal of employees and rating by performance,
- computerization and development of processes and products to help taxpayers towards fulfilling their own tax duties,
- improving the scope and quality of online services towards electronic and pre-filled tax returns,
- simplifying the payment and the administration of the taxpayers' taxes (Remeta, Gábik & Alexová, 2015).

The issue of quantifying direct administrative costs was dealt by OECD, the Organization for Economic Cooperation and Development, which, in cooperation with its members, produced a document called Tax Administration 2017. This publication provides a comprehensive overview and comparison of individual tax systems, processes and performance tax processes across 55 advanced and emerging economies (including members of the OECD, EU countries and G20 members). This document also includes a comparison of the level of direct administrative costs. The basic methodology used in this document is the number of monetary units a country has to spend on selecting 100 monetary units of tax.

To the most frequently used indicators of tax collection efficiency, which are also used to measure the effectiveness of the tax collection in the Slovak Republic – as a member of the OECD, belong:

- a) **the ratio of direct administrative costs to total net tax revenues** reflects the proportion of total direct administrative costs to total net income in percents. It is published through the OECD study once a year and based on data from several years reliably indicates the evolution of tax collection efficiency. However, the results of this ratio are often distorted, due to many factors that do not reflect the effectiveness of tax administration. These factors include changes in tax rates, macroeconomic

processes, an increase in tax costs, and the transfer of competences in tax collection (OECD, 2017).

Based on the available OECD statistical data, on average, of the administrative costs of managing tax on net tax revenue in OECD countries in 2015 was less than 1%. When interpreting this indicator in an international context it is necessary to take into account all factors affecting the indicator's value. Taxes may also include insurance or duty revenue, and hence the costs associated with the collection. All of the mentioned aspects have a significant impact on the final percentage of the ratio, but despite these constraints, this indicator is often used to measure the effectiveness of tax collection.

- b) **the share of direct administrative costs in GDP** is a benchmark which reflects the efficiency of tax collection on the basis of the ratio of administrative costs of tax administration to GDP.

The share of direct administrative costs of tax administration in any OECD country is not more than 0.5 % of GDP (OECD, 2017). However, this percentage cannot be ignored. Switzerland, USA and Mexico belong to the group that has the smallest percentage of direct administrative costs on GDP. By contrast, the countries with the highest direct administrative costs on GDP include Hungary, Belgium and Netherlands.

- c) **the share of wage costs in direct administrative costs** is another of the indicators used by the OECD to assess tax systems in Tax Administration 2017. Wage costs are the most significant component of the direct administrative costs of a tax administrator, varying significantly across OECD countries, ranging from 50-90% of total direct administrative costs (OECD, 2017).

- d) **the share of expenditure on information technology and human resources in direct administrative costs** requires separate attention in the process of monitoring the effectiveness of tax administration. IT costs vary considerably in different countries, but regardless of the differences, they have a significant impact on total costs. On average, IT costs account for 11-12 % of total costs (OECD, 2017).

A specific category is the cost of human resources management, which includes the costs of developing and training employees working in the field of taxation, recruitment of new staff, personnel departments and other related activities.

The calculation of direct administrative costs is currently at a very good level and provides a sufficient basis for determining the share of costs related to the tax on the collected tax.

III. Measurement of direct administrative costs

Indirect administrative costs represent the burden on the tax subject whether it is a natural person or a legal person. These costs are related to the paying of taxes on the relevant budget, accounting, tax advice, the purchase of professional literature and laws, and also the time the taxpayer pays for the payment of taxes and the processing of documents.

Alm, Bahl and Murray (1990) pointed out that the complexity of the tax system may increase the cost of taxpayers needed to ensure compliance with tax legislation. The complex structure of the tax system thus constitutes a motivation for tax evasion (Alm, Bahl & Murray, 1990).

Quantification of indirect administrative costs is, according to Pompura (2001) demanding. Indirect administrative costs are estimated to be several times higher than direct administrative costs. Their estimation is usually based on anonymous surveys (Pompura, 2011).

The most important components of indirect administrative costs are:

- a) **The monetary costs associated with the tax payment** is the only cost component that has a directly quantifiable value. In summary, this includes in particular the wage costs of tax advisers and accountants, the payments associated with tax returns, the normal operation of the company during the preparation of the tax return for the taxable period (Zubaľová, Gerulová & Geško, 2012). According to the available academic literature, it can be argued that the indirect administrative costs are higher than the direct costs and create a burden for taxpayers which has a significant impact on the performance of their business activity.
- b) **Cash-flow costs** arise as a result of tax payment before a corresponding economic transaction occurs. This occurs when the taxable person is required to pay tax without disposing of tax base at the time when the tax is paid.
- c) **Time** is the most important component of the indirect costs associated with tax collection for business entities. Evidence and archiving of documents, the preparation of a tax return, and the associated knowledge of legislation and its changes, the completion, control and payment of the tax represent the most important activities the entity performs at the expense of its own time. Although time as a factor cannot be directly assessed financially, the tax entity can quantify the value of possible lost opportunities, respectively, unrealized activities linked to the activity it performs.
- d) **Administrative evidence** is another component of indirect administrative costs. In addition to the time load involved in the performance of these activities, the burden on the business entity is the archiving of administrative data, their proper management and security for long-term availability and usability (e.g. for tax control purposes).
- e) **Psychological costs** arise due to the unfavourable effect of tax liability on the taxpayer's psyche. Psychological costs are often associated with feelings of injustice. The taxpayer considers the tax liability to be inadequate because he cannot determine in the public finance system the real use of "his" paid tax liability.

Calculation, analysis, and assessment of indirect costs are rather complicated because they are not statistically reported. Taxpayers determine them by estimation. The amount of indirect administrative costs is variable due to a number of factors including the size and

structure of the entity (the company), the focus of business activities or the extent of the tax liability. Tracking of indirect costs for individuals is demanding as evidenced by multiple studies focused on legal entities.

Pope and Rametse (2001) focused on the **indirect administrative costs of taxation**, namely the tax-related costs of the Australian businesses. Their finding was that, in the case of small businesses, the administrative costs of taxation represent approximately 2% of the turnover of these enterprises. On the other hand, for large enterprises, these costs account for only 0.04% of their turnover. The authors therefore recommend to the government to propose measures that would reduce or eliminate this significant difference (Pope & Rametse, 2001). In 2009, authors Eichfelder and Schorn, published a study of indirect administrative cost confirming that outsourcing is preferred by small and medium-sized enterprises when completing the tax return and tax calculation. This option seems less costly to them than carrying out these activities by their own workers. The main reasons are the time saving that would be needed to complete tax returns and tax calculations and reduce the risk of the errors in the tax return and in the calculated tax. From a psychological point of view, outsourcing is also chosen by companies due to the fees for performing these activities through external suppliers known in advance, but their own costs associated with tax returns and tax calculations being difficult to specify. Last but not least, outsourcing represents a cost for the company that can reduce the tax base (Eichfelder & Schorn, 2009).

The following methods are most used to measure indirect administrative costs of taxation:

- a) **structured questionnaires and structured interviews** are often considered the most appropriate way of obtaining the necessary information. If research is well prepared, structured questionnaires (sent by post or email) bring a large amount of usable data in a statistically representative sample.
- b) **unstructured interviews** conducted with taxpayers in unstructured form are currently only used minimally. They are mainly used to prepare larger research as a basis for preparing structured questionnaires and interviews.
- c) **case studies** allow a high degree of accuracy in determining the time taken by the taxpayer to pay taxes, whether in general or by focusing on a type of tax. Such research, however, is time consuming, but in particular very financially demanding. The problem is the ability to apply the obtained results to the entire economy of the country.
- d) **the Standard Cost Model (SCM) methodology** serves to evaluate the regulatory burden of legal entities. The SCM focuses on the activities of taxpayers that need to be done to comply with tax laws and regulations. This methodology estimates the cost of any activity associated with the provision of data resulting from the legislation, for all activities whether carried out internally in the company or externally using outsourcing. At the same time, SCM provides outputs to allow country comparisons.
- e) **the DoingBusiness World Bank survey** was developed to monitor the business environment - the conditions in which businesses are formed and perform

entrepreneurial activities. The issue of indirect administrative costs of taxation has been reported by DoingBusiness since 2003. This factor is recorded under the PayingTaxes indicator. This indicator monitors the taxes and fees that must be paid by small and medium-sized companies in the year. DoingBusiness also measures the administrative burden of paying taxes and fees. The country's final rating is determined on the basis of indicators across the life phases of small and medium-sized enterprises - from company start-up through building permits, bank loans to contract recovery and business termination.

The Paying Taxes indicator (PwC, 2015) is part of the DoingBusiness survey and was developed and implemented in this survey by the World Bank in cooperation with PricewaterhouseCoopers (PwC). The indicator assumes that all taxes and levies are paid in the second year of activity of a medium sized company and are separated according to their name or according to the authority that collects them. Taxes or levies with the same name or office but charged at different rates are considered to be the same.

Conclusion

Authors dealing with the cost-effectiveness of tax collection can be divided into two groups - focusing either on direct or indirect administrative costs. In our opinion, however, both approaches should be combined to examine the effectiveness of tax collection from both taxpayer and tax authority. We consider it important not only to minimize the costs associated with tax administration but also to point out the significance of the administrative simplicity of the tax system.

The efficiency of tax collection can therefore be achieved through an optimal combination of cost-effectiveness and administrative simplicity.

As a consequence of the negative impact of indirect administrative costs on taxpayers, it is necessary to pay particular attention to this issue. One of the possible ways how to improve the issue is the ongoing modernization of the tax system, which will respond to current needs at the global level. Continuing digitization of tax systems, tax and levy cuts, as well as the simplification of the tax system can also positively influence taxpayers, relieve them from the payment of indirect administrative costs and lead to an improvement in the effective tax collection situation.

References

- (1) ALM, J., BAHL, R. & MURRAY, M.N.: Tax Structure and Tax Compliance. In Review of Economics and Statistics. [online]. 1990, no. 4, [cit. 2017.08.20.]. p. 603-613.
<http://www.jstor.org/stable/2109600?origin=JSTOR-pdf&seq=1#page_scan_tab_contents>.
- (2) ALM, J. & DUNCAN, D. 2013. Estimating Tax Agency Efficiency. [online]. 2013. [cit. 2017.05.15.]. <<http://web.law.columbia.edu/sites/default/files/microsites/law-theory-workshop/files/AlmAgencyEff.pdf>>.
- (3) ANCIŪTĖ, A. – KROPIENĖ, R. 2010. The model of tax evasion, its corrections and coherence to the practical tax administration. In *Ekonomika*. [online]. 2010, Vol. 89 , no. 4 [cit. 2016.10.15.]. Dostupné na internete:
<<http://www.zurnalai.vu.lt/ekonomika/article/viewFile/966/487>>. ISSN 1392-1258.
- (4) EICHFELDER, S. & SCHORN, M. 2009. Tax compliance costs: A business administration perspective. [online]. 2009. Freie Universität Berlin, Diskussionsbeiträge des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft der Freien Universität Berlin. [cit. 2017.08.24.]. <http://edocs.fu-berlin.de/docs/servlets/MCRFileNodeServlet/FUDOCSS_derivate_000000000508/discpape r03_09.pdf>.
- (5) GAHRAMANOV, E. 2009. The Theoretical Analysis of Income Tax Evasion Revisited. In *Economic Issues*. [online]. 2009, Vol. 14, Part 1. [cit. 2016.07.27.] Dostupné na internete:
<<http://www.economicissues.org.uk/Files/109Gahramanov.pdf>>.
- (6) GALLAGHER, M. 2005. Benchmarking Tax Systems. In Public Administration and Development. 2005, p. 125–144.
<<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/pad.353/abstract?systemMessage=Pay+per+view+article+purchase%28PPV%29+on+Wiley+Online+Library+will+be+unavailable+on+Saturday+11th+March+from+05%3A00-14%3A00+GMT+%2F+12%3A00-09%3A00+EST+%2F+13%3A00-22%3A00+SGT+for+essential+maintenance.+Apologies+for+the+inconvenience>>.
- (7) GEMMEL, N. 2016. *An Allingham-Sandmo Tax Compliance Model with Imperfect Enforcement. Working Paper 09/2016*. [online]. 2016, Victoria University of Wellington. [cit. 2016.12.28.]. Dostupné na internete:
<<http://www.victoria.ac.nz/sacl/about/cpf/publications/pdfs/wp-09-2016-allingham-sandmo.pdf>>.
- (8) HELLER, W. P. & SHELL, K. 1974. On Optimal Taxation with costly administration. [online]. 1974 Vol. 64, No. 2, [cit. 2017.08.11.].
<https://www.jstor.org/stable/1816064?seq=1#page_scan_tab_contents>.
- (9) CHITTENDEN, F., FOSTER, H. & SLOAN, B. 2010. Taxation and Red Tape: The cost to British Business of Complying with UK Tax system. London: The Institute of Economic Affairs, 2010. 167 p. ISBN 978 0 225 36612 0.
- (10) OECD. 2017. Tax Administration 2017. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. [online]. Paris: OECD Publishing, 2017. [cit.

- 2018.01.25]. < http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en#page1>.
- (11) PHOON, M. 2012. *Tax evasion, inequality, and progressive taxes: a political economy perspective*. [online]. 2012. School of Economics and Finance, Queensland University of Technology. [cit. 2017.01.03]. Dostupné na internete: <<https://ideas.repec.org/p/qut/dpaper/296.html>>.
- (12) POLINSKY, A. M. & SHAVELL, S. 1982. Pigouvian taxation with administrative costs. In *Journal of Public Economics*. 1982. Vol 19, No. 3, p. 385-394. <<http://www.nber.org/papers/w0742.pdf>>.
- (13) POMPURA, L. 2011. Hodnotenie a meranie výkonnosti daňovej správy: administratívne náklady zdanenia : PhD. thesis. [online]. 2011. Brno: Masarykova univerzita. 177 p. [cit. 2017.04.14.]. <http://is.muni.cz/do/econ/soubory/katedry/kve/26056692/26056922/29182730/Pompura_disertace.pdf>.
- (14) POPE, J. & RAMESTSE, N. 2001. Small business and the Goods and Services Tax: Compliance Cost Issues and Estimates. In *Small Enterprise Research*. [online]. 2001. Vol. 9. [cit. 2017.08.17.]. <<http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.5172/ser.9.2.42?journalCode=rser20>>.
- (15) PwC. 2015. The World Bank Group/IFC. *Paying Taxes 2014 : The Global picture*. [online]. 2015. p. 28-29. [cit. 2016-10-28]. <<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2014.pdf>>.
- (16) REMETA, J. – GÁBIK, R. – ALEXOVÁ, M. 2015. Daňový report Slovenskej republiky 2015. [online]. 2015. Inštitút finančnej politiky. Ministerstvo financií SR. [cit. 2016-08-25]. <<http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=10490>>.
- (17) SANDFORD, C. et al. 1989. *Administrative and Compliance Costs of Taxation*. London: Fiscal Publications, 1989. 293 p. ISBN 9780951515709.
- (18) SCHULTZOVÁ, A. et al. 2011. *Daňová teória a politika I*. Bratislava: IuraEdition, 2011. 260 p. ISBN 9788080784072.
- (19) SLEMROD, J. & YITZHAKI, S. 1996. The Cost of Taxation and the Marginal Efficiency Cost of Funds. In *International Monetary Fund Staff Papers*. 1996. Vol. 43, No. 1, p. 172–198. <https://www.jstor.org/stable/3867356?seq=1#page_scan_tab_contents>.
- (20) SLEMROD, J. & YITZHAKI, S. 1985. The Optimal Size of a Tax Collection Agency. In *National Bureau of Economic Research*. [online]. 1985. NBER Working Paper No. 1759. [cit. 2017-05-13]. <<http://www.nber.org/papers/w1759>>.
- (21) STRAUSS, R. P. & HYUN, J. K. 2001. The Evolution of the IRS and Taxpayer Compliance: Some Implications for Korea. [online]. 2001. Korea Institute of Public Finance. [cit. 2017-06-04]. <https://www.andrew.cmu.edu/user/rs9f/strauss_hyun.pdf>.
- (22) ZUBAĽOVÁ, A., GERULOVÁ L. & GEŠKO, M. 2012. *Daňové teórie a ich využitie v praxi: daňová teória a politika II. 2. preprac. a dopl. vyd.* Bratislava : IuraEdition, 2012. 198 p. Ekonómia. ISBN 978-80-8078-487-4.

DAŇOVÉ ÚNIKY PRI SPOTREBNÝCH DANIACH

Juraj Válek

Katedra financií, Národohospodárska fakulta, Ekonomická univerzita, Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, valek.euba@gmail.com

Abstract

The aim of this paper is analysis of situation of excise tax evasion at selected countries of European Union. It is necessary to point out what problem the tax evasion is for the states themselves, where we can see certain connections, but differences too. Outcome of solution is investigation of statistical indicators in relation to tax evasions and concrete tax evasions at selected countries and with revealing and fighting against tax evasions at various levels.

Keywords

excise duty, harmonization of the tax system, tax evasion, tax gap, mineral oil tax

Abstrakt

Cieľom príspevku je analýza situácie v oblasti daňových únikov pri spotrebných daniach vo vybraných krajinách Európskej únie. Zároveň je nutné poukázať na to, aký problém práve daňové úniky pre štáty predstavujú a o aké veľké množstvo finančných prostriedkov naozaj ide. Skúmanie štatistických ukazovateľov ohľadom daňových únikov a konkrétnymi daňovými únikmi vo vybraných krajinách ako aj odhaľovaním a bojom proti daňovým únikom na rôznych úrovniach.

Kľúčové slová

spotrebná daň, harmonizácia daňového systému, daňové úniky, daňová medzera, daň z minerálneho oleja

JEL Classification

E23, F15, G01, G18, H25, H20, H26, H27, H61

I. Tolerovanie daňových únikov

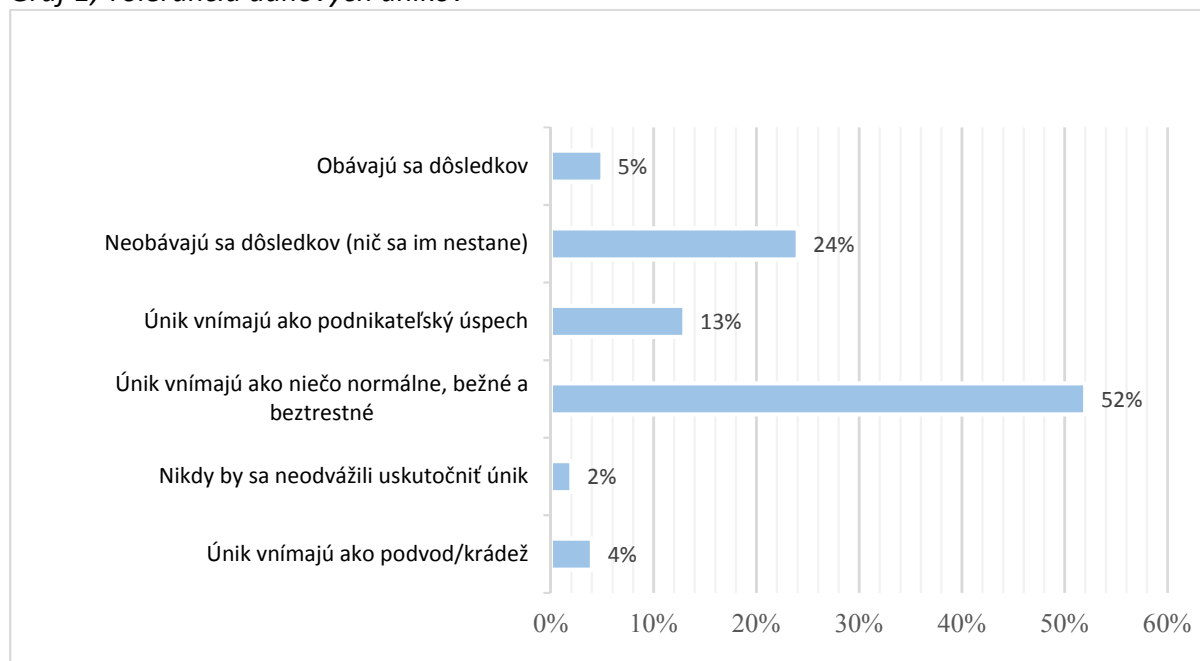
Každý daňovník je oprávnený usporiadať si daňové záležitosti podľa vlastného spôsobu. Avšak existuje rozdiel medzi usporiadaním si daňových záležitostí podľa vlastného spôsobu a úmyselným vyhýbaním sa dane. V pohľade na výber daní stoja oproti sebe dva záujmy, štát má záujem vybrať na daniach čo najviac a platca daní má snahu odviezť čo najmenej (Štieranka, Sabayová a Šimonová, 2016). Niektorí autori toto konanie nazývajú aj daňová optimalizácia. Daňová optimalizácia predstavuje know-how podnikateľských subjektov, ktoré pozitívne vplýva na výšku daňového zaťaženia. Daňové úniky rozdeľujeme na neúmyselné a úmyselné. Neúmyselné vznikajú pri nepozornosti alebo nedostatočnej znalosti daňových predpisov. Je to nevedomé konanie, a preto je pri zistení chyby potrebné primeranou

daňovou sankciou. Úmyselné daňové úniky sú vykonávané vedome a úmyselne. V takomto prípade sa už jedná o spáchanie daňového trestného činu. Daňové úniky sú komplikovanou témou z dôvodu, že ich nie je možné eliminovať iba zmenou legislatívnych pravidiel. Úniky sú spoločensko-hospodárskym problémom. Ovplyvňujú štátne príjmy a tým pádom znemožňujú základné funkcie štátu (Stieranka, Sabayová a Šimonová, 2016). Vyhýbanie sa dane môžeme opísať ako využívanie daňových úľav spôsobom, na ktorý úľava nebola určená, ale úľava bola využitá len pre využitie daňovej výhody a nie pre obchodné dôvody (IRISH TAX AND CUSTOMS, 2016). Vyhýbanie sa dani patrí medzi legálne znižovanie daňovej povinnosti, používaním metód schválených finančným úradom. Podniky sa vyhýbajú plateniu daní tým, že využijú všetky legálne metódy k zníženiu svojho daňového bremena, či už sú to výnimky, daňové úľavy, medzery v daňových zákonoch a súvisiacich predpisoch. Pokým vyhýbanie sa dani bol legálny spôsob ako znížiť svoje daňové záväzky, existuje aj nelegálny spôsob, a tým je daňový únik. Daňové úniky a podvody sú tak staré ako dane. Daňový únik môže mať rôzne formy. Daňový subjekt môže dani uniknúť tým, že neohlási svoj príjem, alebo nahlási výdavky, ktoré nie sú legálne dovolené, alebo dane nezaplatí vôbec. Daňové úniky môžu byť páchané na všetkých typoch daní. Keďže sú úniky nelegálnou činnosťou, páchatelovi môžu byť udelené značné pokuty až väzenie. Väčšina daňových únikov je však „odmenená“ vymeraním penále alebo pokuty, než by bola kvalifikovaná ako trestný čin (THE BALANCE, 2017).

Existencia únikov súvisí s mierou zdanenia. Preto si musí každý štát stanoviť optimálnu hranicu zdanenia, čo je veľmi ťažká úloha. Pri stanovení optimálnej hranice je potrebné zohľadniť ekonomickú a psychologickú hranicu zdanenia. Ekonomická hranica zdanenia je hranica, po ktorú môžeme zaviesť zdanenie, pričom nemôže dôjsť k ujme na výkonnosti ekonomiky danej krajiny. Maximálna hranica zdanenia je objem hrubého domáceho produktu. Psychologická hranica zdanenia je hranica, do ktorej zdanenie ekonomický subjekt nevníma, alebo aspoň nepociťuje voči výške dane negatívnu reakciu. Ak je táto hranica prekročená, u poplatníka to môže vyvolať taký odpor, ktorý môže viesť až k daňovým únikom (Široký, 2008).

Tolerovanie daňových únikov obyvateľstva prispieva k ich rastu. Nízke právne povedomie otvára priestor na rozvoj únikov. Na Slovensku je situácia tolerance veľmi zlá. Na danom grafe sú výsledky prieskumu uskutočneného na vzorke 165 náhodne vybratých študentov vysokej školy v Bratislave. Z daného výskumu vyplynuli priam alarmujúce závery, že až 88,17 % respondentov toleruje daňové podvody.

Graf 1, Tolerancia daňových únikov



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Stieranka, et al., 2013.

Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti.

Determinanty, ktoré majú dopad na existenciu a rozsah daňových únikov si môžeme rozdeliť na (Stieranka, Sabayová, Šimonová, 2016):

- politické – daňové úniky sú niekedy odrazom nesúhlasu s politikmi a daňovou politikou vlády;
- ekonomické – na daňové úniky vplýva aj vyspelosť štátu;
- legislatívne – na zamedzenie únikov je potrebná kvalitná a stabilná legislatíva;
- výška daňového a odvodového zaťaženia – neprimerané daňové zaťaženie zvyšuje riziko špekulácií;
- mechanizmus zdanenia – rozhodujúci faktor pri spôsoboch páchania daňových únikov;
- sociálno-etické – dôvodom môže byť nízka občianska uvedomelosť v oblasti platenia daní;
- mechanizmus kontroly – daňová kontrola môže byť málo účinná, ak je veľký nepomer počtu daňovníkov a počtu kontrolórov;
- globalizácia a vedecko-technický rozvoj – miera daňovej kriminality s modernizáciou spoločnosti rastie.

Hlavné indikátory daňových únikov na spotrebných daniach:

- príliš častá frekvencia prechodu cez hranice,
- neprirodzené správanie obyvateľstva,
- neprimeraný životný štandard obyvateľstva vo vzťahu k zdaneným príjmom,

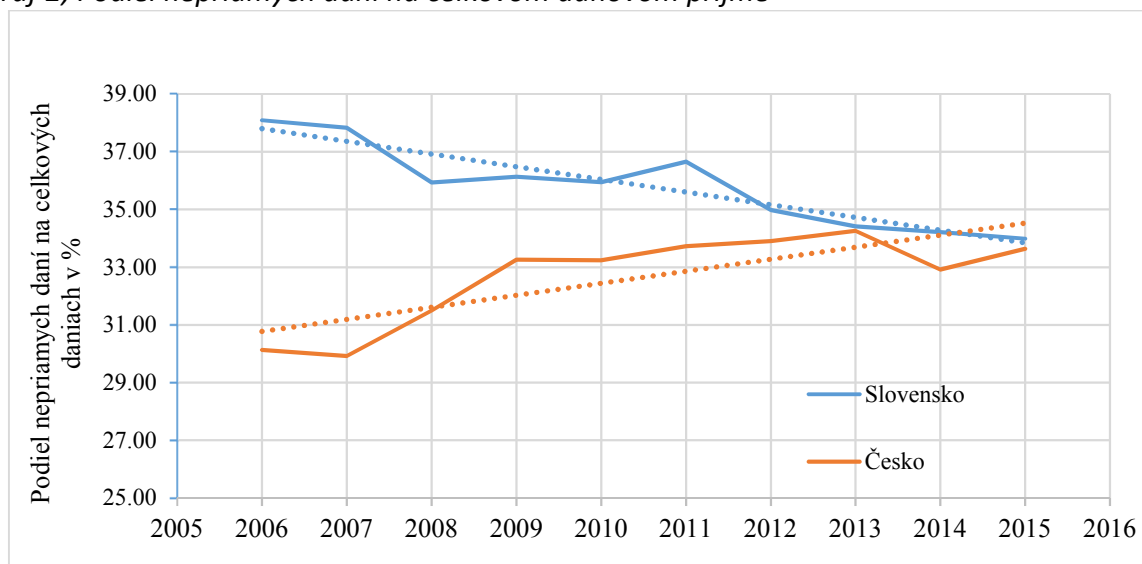
- neprimeraný životný štandard obchodníkov vo vzťahu k zdaneným príjmom,
- nedostačujúca evidencia o preprave tovarov.

Pri odhaľovaní daňových únikov je potrebné poukázať na oblasti, ktoré majú veľký vplyv na ich páchanie, ktorými sú problematika dvojitého zdanenia, otázka medzinárodných daňových únikov a problematika daňových rajov.

II. Daňové úniky pri spotrebnej dani z minerálnych olejov vo vybraných krajinách EÚ

Vyhodnotenie daňových únikov zo štatistického hľadiska nie je jednoduché presne definovať, pretože zdroj informácií je obmedzený iba na zistené daňové úniky. Na základe týchto údajov nemožno objektívne zistiť celkové množstvo vyskytujúcich sa daňových únikov. Podľa nasledujúceho grafu vidíme, že podiel nepriamych daní (dani z pridanej hodnoty a spotrebných daní) z celkového daňového príjmu sa na Slovensku postupom času znižoval, a na základe toho môžeme konštatovať, že sa naopak zvyšoval podiel priamych daní. V Česku a na Slovensku sa podiel nepriamych daní v posledných rokoch približuje rovnakej hodnote, približne 34 % z celkového daňového príjmu. Veľkosť daňovej základne nepriamych daní sa na Slovensku časom znižuje a naopak v Česku zvyšuje.

Graf 2, Podiel nepriamych daní na celkovom daňovom príjme



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa OECD, 2016.

Tabuľka 1, Podiel nepriamych daní na celkovom daňovom príjme v percentách

Rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Slovensko	38,09	37,83	35,94	36,14	35,95	36,66	34,98	34,42	34,22	33,99
Česko	30,13	29,92	31,50	33,26	33,24	33,73	33,90	34,26	32,92	33,64

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa OECD, 2016.

Za vzrastom príjmov v Českej republike v roku 2015 môže výnos dane z minerálnych olejov. Na náraste sa ale podieľa celá rada faktorov. Medzi hlavné faktory zvýšenia príjmov patrí ekonomické oživenie a celosvetový pokles cien ropy. V Českej republike sa v roku 2015 zvýšila spotreba motorovej nafty.

Tabuľka 3, Príjmy zo spotrebných daní vybranými colnými úradmi v mil. eur

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Slovensko	1834,8	1944,9	2001,7	1980	1977	2009,6	2096,8
Česko	4947,2	5218,9	5305,7	5298,1	5192,5	5256,6	5607,5

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa výročných správ štátov.

Vývoj daňovej kriminality na Slovensku má rastúci charakter. V roku 2013 bol najvyšší medziročný nárast kriminality. Počet zistených prípadov bol o 10 % vyšší ako v roku 2012. Rok 2014 bol najúspešnejší, pretože bol dosiahnutý najvyšší počet objasnených prípadov.

Tabuľka 2, Vývoj zistených a objasnených prípadov neplatenia nepriamych daní

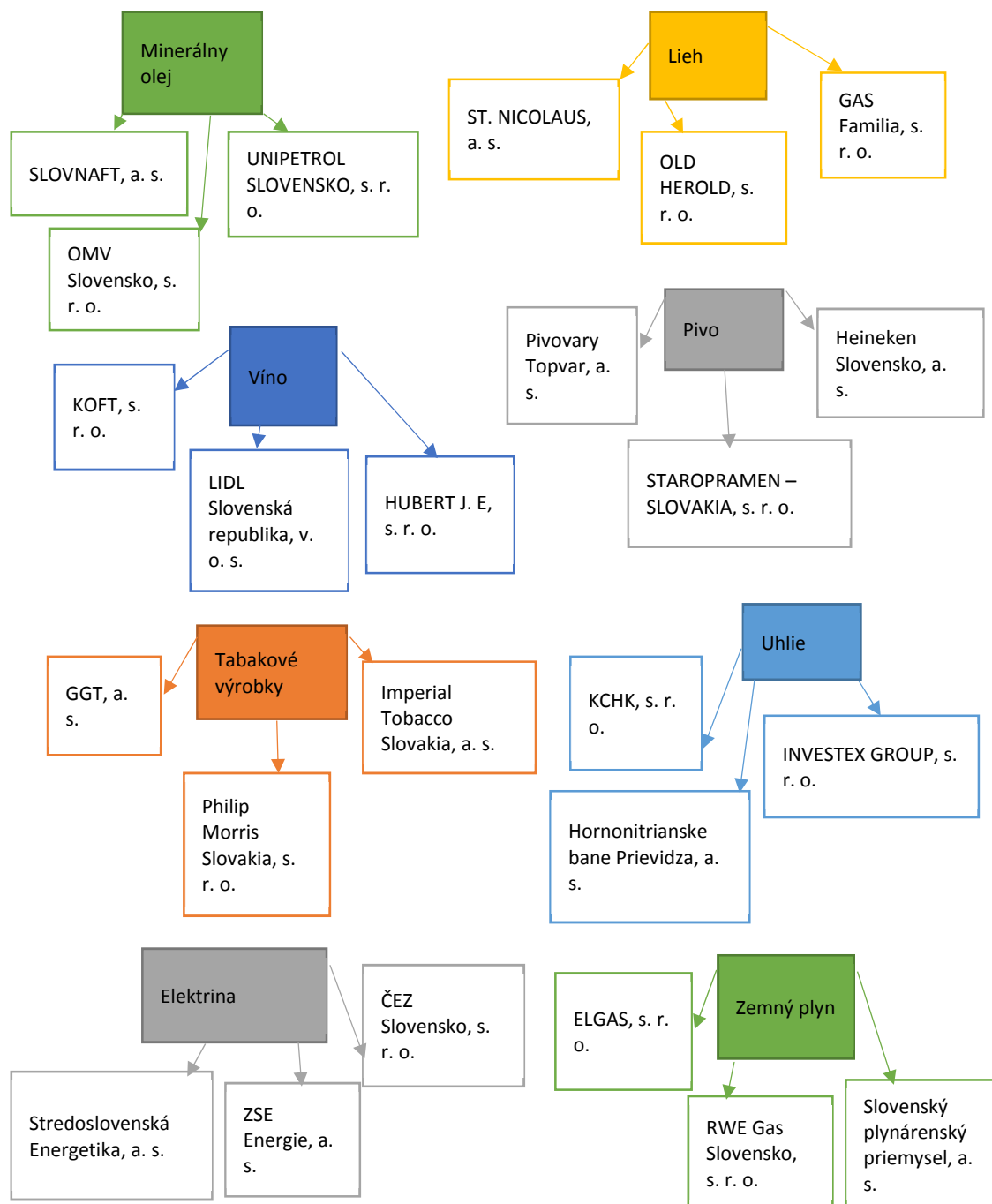
Rok	Zistené	Objasnené	Škoda v tis. €
2006	116	41	11 566
2007	162	61	26 088
2008	142	55	11 021
2009	401	218	66 891
2010	288	95	37 839
2011	317	122	41 436
2012	162	78	23 995
2013	212	92	57 892
2014	135	44	31 810

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa podľa Stieranka, Sabayová, Šimonová, 2015.

Priaznivý vývoj príjmov v roku 2015 je zásluhou najmä tých najväčších spoločností ako dokumentuje aj Obrázok 1. Príjem z minerálneho oleja vzrástol najmä vďaka rastu domáceho dopytu a nízkej ceny pohonných hmôt v roku 2015. Pokles príjmov z elektriny je zapríčinený

hlavne vysokými vratkami. Na nasledujúcom obrázku sa nachádzajú pod každou spotrebnou daňou jej traja najväčší platitelia.

Obrázok 1, Najväčší platitelia spotrebných daní na Slovensku



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa výročných správ z Finančnej správy.

1.1. Daňové kontroly pri spotrebných daniach

Daňové kontroly môžeme rozdeliť na pravidelné, ktoré ustanovujú zákony o spotrebných daniach a nepravidelné, ktoré sa vykonávajú spravidla raz počas obdobia, do zániku práva vyrubiť daň.

Tabuľka 3, Počet daňových kontrol spotrebných daní v Slovenskej republike

Rok	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Počet kontrol	11 313	4 522	5 421	6 219	6 222	4 785	4 272	3 860	3 878

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa slovenských výročných správ.

Podľa predchádzajúcej tabuľky môžeme vidieť, že počet daňových kontrol sa každým rokom mení. Nedá sa predpokladať, či nasledujúci rok kontroly vzrastú alebo klesnú. Od roku 2007 došlo k zmene, nakoľko dnes sa v rámci jednotlivých daňových kontrol kontroluje viac zdaňovacích období a v prípade uplatnenia nároku na vrátenie dane správca dane vykoná len jednu kontrolu, ktorá zahŕňa viac nárokov na vrátenie dane. V predchádzajúcich obdobiach sa vykonávali kontroly v každom prípade nároku na vrátenie dane jednotlivo. Najviac daňových kontrol sa uskutočňuje pri spotrebnej dani z minerálnych olejov a spotrebnej dani z liehu.

V Českej republike sa pri podozreniach a pochybnostiach o správnosti a pravdivosti daňových priznaní postupuje, že pri prvotných podozreniach vyzve správca dane k odstráneniu pochybností. Ak sa pochybnosti neodstránia, alebo sa zistia ďalšie nezrovnalosti, nasleduje daňová kontrola. Pri spotrebných daniach v roku 2015 bolo vykonaných 1102 postupov k odstráneniu pochybností a uskutočnených bolo 323 daňových kontrol zo spotrebných daní. Pričom pri daňových kontrolách v Slovenskej republike v roku 2015 zistili tieto najzávažnejšie nedostatky: daňovníci nepodali daňové priznanie v zákonom stanovenej lehote, nesprávne uviedli základ dane, nesplnili oznamovaciu povinnosť, zle viedli, resp. nevedli zákonom stanovenú evidenciu, predávali pohonné látky bez vydaného osvedčenia, predávali lieh bez povolenia na predaj, nesplnili registračnú povinnosť, nepreukázali použitie kontrolných známok alebo nepreukázali pôvod tovaru podliehajúceho spotrebnej dani. V nasledujúcej tabuľke sa nachádzajú počty pokút a zároveň výšky pokút v posledných rokoch zo spotrebných daní.

Tabuľka 4, Počet uložených pokút v Slovenskej republike

2013		2014		2015	
Počet pokút	Výška pokút v €	Počet pokút	Výška pokút v €	Počet pokút	Výška pokút v €
2 632	1 761 561,80	2 597	21 003 139,24	2 671	1 124 000,88

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa slovenských výročných správ.

Najviac pokút zo spotrebných daní vychádza z alkoholického nápoja – liehu, ktorý je zodpovedný za tak vysokú výšku pokút v roku 2014.

Tabuľka 5, Pokuty uložené colným úradom v Slovenskej republike

Pokuty uložené CÚ v rámci správy SD a daňového dozoru	Rok			
	2014		2015	
	Počet	Výška v €	Počet	Výška v €
SD z minerálneho oleja	163,00	226 348,35	224,00	830 622,43
SD z liehu	1 795,00	20 527 167,75	1 846,00	172 943,01
SD z vína a medziproduktu	89,00	10 629,54	87,00	9 460,30
SD z piva	36,00	14 599,33	38,00	8 884,09
SD z tabakových výrobkov	280,00	200 772,33	246,00	78 794,95
SD z elektriny	172,00	10 942,01	182,00	13 278,38
SD zo zemného plynu	40,00	2 275,40	29,00	7 822,38
SD z uhlia	22,00	10 404,53	19,00	2 195,34
Spolu	2 597,00	21 003 139,24	2 671,00	1 124 000,88

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa výročnej správy.

1.2. Medzinárodná spolupráca v oblasti spotrebných daní

Na základe článku 3 nariadenia Rady č. 389/2012 O administratívnej spolupráci v oblasti spotrebných daní a zrušení nariadenia č. 2073/2004 je Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ústredným kontaktným úradom zodpovedajúcim za medzinárodnú spoluprácu v oblasti spotrebných daní.

Medzi hlavné úlohy finančnej správy patrí efektívna výmena informácií o preprave tovarov podliehajúcich spotrebnej dani v pozastavení dane medzi členskými štátmi. Medzi ďalšie zodpovednosti finančnej správy patria: výmena informácií na základe žiadosti, zaslanie oznámení o administratívnych rozhodnutiach, povinná výmena informácií bez predchádzajúcej žiadosti, dobrovoľná spontánna výmena informácií, poskytnutie spätnej väzby o vykonaných opatreniach, výmena informácií v elektronickej databáze systému výmeny údajov o spotrebných daniach (SEED) a poskytovanie štatistických a iných údajov.

Kontrolný systém pohybu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani (EMCS) je elektronický systém na monitorovanie pohybu tovarov podliehajúcich spotrebným daniam medzi členskými štátmi v režime pozastavenia dane, ktorý bol zavedený v roku 2003. Všetky prepravy tovarov prepravované v režime pozastavenia dane sú uskutočnené jedine

elektronicky v rámci tohto systému EMCS. Monitorovanie sa uskutočňuje v reálnom čase. Systém EMCS znižuje administratívnu záťaž správcov daní a daňových subjektov. Vďaka systému EMCS sa znižuje riziko daňových únikov, pretože tovar je odosielaný a prijímaný iba daňovými subjektmi, ktoré majú oprávnenie.

Systém SEED zodpovedá za zabezpečenie sprístupnenia údajov nachádzajúcich sa v národnej databáze prevádzkovateľov daňových skladov a tiež možnosť pre osoby, ktoré sú zapojené do pohybu tovarov, získať potvrdenie o informáciách. Na správu systému SEED sa používa systém SEEDv1, na základe ktorého sa informácie o daňových subjektoch vymieňajú s centrálnym registrom v Bruseli v priamom reálnom čase. Databáza SEED je prístupná aj správcovi dane. Čiastočné informácie sú dostupné aj pre verejnosť.

1.3. Daňové úniky na vybraných spotrebných daniach

Vysoké predpoklady vzniku daňových únikov existujú pri dani z minerálneho oleja, dani z liehu a z tabakových výrobkov. Pred vstupom Slovenska do Európskej únie predstavovala daň z tabaku a tabakových výrobkov na Slovensku okolo 3 % z celkových daňových príjmov. V dnešnom období vzrástol tento podiel na 6 % z príjmov hlavne kvôli európskej harmonizácii. Najviac odhalených únikov, a teda najväčší úspech je práve na tomto type daní. Úniky pri tabaku a tabakových výrobkoch sa hlavne spájajú s nelegálnou výrobou a pašovaním týchto výrobkov cez hranice do krajín, kde je daňové zaťaženie podstatne nižšie než v tuzemsku. Najnebezpečnejšou hranicou na úniky je práve hranica s Ukrajinou. Formy daňových únikov pri spotrebnej dani z tabaku a tabakových výrobkov sú nelegálna výroba (falzifikáty značiek); nezákonný dovoz – prevážanie cigariet nad rámec povoleného limitu v osobných automobiloch, pašovanie cez „zelenú“ hranicu nosičmi alebo „modrú“ hranicu po riekach, prevážanie vo vagónoch a vo veľkých množstvách v nákladných autách a kamiónoch; fiktívne vývozy a uplatnenia nárokov na vrátenie dane; neoprávnené ukončenie režimu tranzitu a následne predaj na vnútornom trhu; deklarovanie nižšej hmotnosti ako v skutočnosti existuje; zmena parametrov pre vyrubenie dane a pod.

Od roku 2012 sa potvrdil pokles priemerného počtu dovezených cigariet na osobu. Finančná správa bojuje proti nezákonnému dovozu tabakových výrobkov z Ukrajiny aj prostredníctvom kontroly dopravných prostriedkov. Finančná správa sa snaží každým rokom tieto prehliadky technicky zdokonaľovať. Skenovanie motorových vozidiel vykonáva na hraničnom priechode Vyšné Nemecké a skenovanie železničných vozňov zas na hraničnom priechode Maťovce. Keďže mobilné skenovacie zariadenie nasadzuje častejšie na priechodoch Ubľa, Veľké Slemence a v Michalovciach, spôsobilo to, že na týchto hraničných priechodoch pokleslo množstvo zachytených nelegálne dovážaných cigariet (Finančná správa Slovenskej republiky, 2015).

Pri spotrebnej dani z liehu je rizikové to, že liehoviny je možné vyrobiť z rôznych dostupných surovín, ktorých originalita je ťažko vyvrátiteľná. Riziko zameniteľnosti je v tomto prípade veľmi vysoké. Veľké úniky bývajú odhalené väčšinou pri objavení nelegálnych výrobní liehu.

Pri spotrebnej dani z liehu dochádza k únikom najmä kvôli nelegálnej výrobe liehu registrovanými osobami; zneužívaniu uplatnenia normovaných strát na účely oslobodenia od dane, bez existencie skutočných strát; nelegálnej výrobe neregistrovanými osobami; nesprávne deklarovanému liehu; porušeniu pri preprave liehu v pozastavení dane; fiktívnemu vývozu a následnému predaju na domácom trhu; neoprávneným nárokom na vrátenie dane z liehu v súvislosti s fiktívnymi vývozmi. Spotrebiteľské balenie liehu musí byť označené kontrolnou známkou. Na kontrolnej známke sa nachádza identifikačné číslo balenia, objem liehu, koncentrácia liehu a ochranné prvky. Ak polícia nájde lieh, ktorý je buď bez kontrolnej známky, alebo je nájdená falošná kontrolná známka, väčšinou býva pravidlom, že sa jedná práve o daňový únik. Kontrolná známka sa pre predajcov javí hlavne ako administratívna záťaž, no je to rozhodne jedna zo správnych možností, ako únikom zamedziť.

Projekt daňová kobra odhalila úniky s minerálnym olejom v škode 9 500 000 eur. V akcii s názvom „SYNOVEC“ zadržali 20 osôb, vrátane hlavných organizátorov tejto činnosti. Tieto osoby nakupovali v Poľsku mazacie oleje, ktoré mali pôvodne legálne smerovať do Maďarska. Kamióny však skončili na Slovensku, kde sa z nich minerálny olej vyčerpával a nelegálne predával ako motorová nafta. Do Maďarska potom smerovali len prázdne kamióny, aby preukázali prepravu tovaru (Stieranka, Sabayová, Šimonová, 2016). Z minerálneho oleja dochádza najčastejšie k únikom, akými sú deklarovanie iného účelu použitia minerálneho oleja, ako je v skutočnosti použitý, bez zaplataenia spotrebnej dane; zmiešavanie alebo zámena zdaňovaných a nezdaňovaných minerálnych olejov; nelegálne nadobudnutie a následne predaj na čiernom trhu; nelegálny dovoz a umiestnenie na trhu bez zaplataenia spotrebnej dane; uplatnenie zvýhodnenej sadzby spotrebnej dane, napriek tomu, že skutočný objem podlieha vyššej sadzbe; fiktívny vývoz s uplatnením nároku na vrátenie spotrebnej dane.

Obchod s vykurovacími olejmi bol najväčším zdrojom príjmov slovenskej mafie od roku 1989. Kauza olejári, stále patrí medzi najväčšie podvody v histórii Slovenska. Štát pri nej prišiel odhadom okolo viac než o 100 miliárd slovenských korún. Obvinených bolo 75 ľudí a ďalších 300 podozrivých. Polícia preverila okolo 640 firiem. Podvod s vykurovacími olejmi sa mohol javiť ako príliš komplikovaný, v skutočnosti však bol veľmi jednoduchý. Mafiáni predávali rôzne minerálne oleje, ktoré boli zamiešané alebo zmenené, aby platili nižšiu spotrebnú daň. Tieto oleje ďalej nelegálne predávali ako benzín alebo naftu. Vykurovací olej bol dovážaný z Ruska, Ukrajiny, Poľska i Bieloruska. Len, čo sa na Slovensku dostal k rukám podvodníkov, „zmenili ho“ na benzín pomocou falošných dokladov. Podvodníci takto získavali obrovské zisky z nezaplataenej palivovej dane. Takýto falošný benzín však nebol dovážaný len zo zahraničia, produkoval sa aj na území Slovenska a to v rafinérii Petrochema Dubová a vo firme Progress Trading v Trebišove. Takýto olej bol prakticky nerozoznateľný od pravého benzínu. Nielenže podvodníci zarobili niekoľko miliárd, ale slovenskí vodiči si používaním falošného benzínu kazili svoje autá. Kauza sa spája aj s určitými násilnosťami a tajnostkárstvom, pričom najmenej dvaja hlavní podozriví boli zavraždení. Do operácie bolo zatiahnutých niekoľko stoviek firiem, aby bol prevod peňazí a tovaru ťažko vystopovateľný. Mnohé firmy po tejto službe zostali „mŕtve“, alebo išli do likvidácie. Polícia sa začala prípadom zaoberať v roku 1993,

kedy olejkárov začali vyšetrovať štyria ľudia. Dnes sa tím policajtov skladá z 23 ľudí. Prvé obvinenia padli v roku 2001. Olej sa fyzicky predával medzi dvoma spoločnosťami, realita však bola taká, že na papieri prešiel obchod veľkým množstvom kupcov. Stopa sa končila buď slepou uličkou, alebo ju vôbec nebolo možné vystopovať. Podvod musel existovať so spoluprácou s colníkmi. V roku 2002 z nich podvodníci spravili správcov spotrebnej dane na minerálne oleje. V roku 2004 boli príslušníci colného úradu zatknutí (SME, 2007).

1.4. Daňová medzera na dani z minerálnych olejov

Daňovú medzeru na dani z minerálnych olejov by sme mohli charakterizovať ako rozdiel medzi tým, koľko by štát mohol potenciálne na dani z benzínu a nafty vybrať, a tým, koľko reálne dane vyberie. Potenciálny výnos vypočítame pomocou informácie o najazdených kilometroch všetkých osobných i nákladných automobilov registrovaných či na Slovensku alebo v zahraničí, ktoré jazdili na našom území. Medzera na dani potom bude súčet odhadov medzier na výnose zo spotrebnej dane z benzínu a z nafty. Daňová medzera sa člení na neidentifikovanú medzeru, dorubenú daň a cezhraničné nákupy. Daňová medzera na spotrebnej dani z minerálneho oleja môže byť trochu nepresná z dôvodov ako sú náhodné chyby v databázach a kvôli systematickým chybám. Inštitút finančnej politiky pri zisťovaní medzery spolupracuje s Medzinárodným menovým fondom.

Neidentifikovaná medzera je tá časť medzery, ktorá nebola priznaná daňovými subjektami, či už úmyselne alebo neúmyselne. Túto medzeru však nebola Finančná správa schopná identifikovať. Cezhraničné nákupy znamenajú ušlý výnos dane z dôvodu nákupu pohonných látok v zahraničí. Cezhraničné nákupy sa zvyšujú, ak sa zvyšujú ceny pohonných látok alebo cenová hladina na Slovensku.

Prístupy k výpočtu daňovej medzery sú prístup zhora – nadol a prístup zdola – nahor. Prístup zhora – nadol, daňová medzera je vypočítaná :

$$\text{Daňová medzera} = \text{Celková spotreba (vypočítaná)} - \text{Priznaná spotreba}$$

Pričom táto metóda sa využíva pri nepriamych daniach, čiže dani z pridanej hodnoty a spotrebných daniach.

A prístup zdola – nahor – pri tomto prístupe nie je možné zistiť celkový príjem a majetok, preto sa pri tomto prístupe využívajú náhodné zisťovania, register rizík a spájanie dát - táto medzera sa však využíva pri priamych daniach, preto v tomto prípade pre nás nie je dôležitá. Celková spotreba benzínu a nafty je vypočítaná nasledovne:

$$\text{Celková spotreba v litroch (I)} = \text{Spotreba benzínu v I} + \text{Spotreba nafty v I}$$

Finančná správa dorubí na dani z minerálnych olejov okolo 2 000 000 eur ročne. V roku 2012 bol Finančnou správou SR ohlásený plán na boj proti daňovým únikom. Plán sa skladal z 50 bodov, ktoré sa zameriavali hlavne na odhaľovanie daňových únikov, konkrétne najviac

na dane z pridanej hodnoty. V pláne sa zaviedla povinná evidencia subjektov, ktoré obchodujú s minerálnymi olejmi, sledovanie pohybu minerálnych olejov, ktoré nepodliehajú dani a monitorovanie prepravy minerálnych olejov na Slovensku. Daňová medzera na dani z minerálneho oleja sa pohybuje okolo 234 mil. eur až 269 mil. eur v roku 2015. V percentách sa tieto čísla pohybujú od 17,1 % až 19,2 % z potenciálneho výnosu. Aj napriek tomu, že daňová medzera v roku 2015 dosť stagnovala, stále má mierne rastúci lineárny trend. Medzera sa pre benzín aj naftu stanovuje osobitne. Medzera na benzíne predstavuje stabilný výnos, pri poklese celkovej potenciálnej spotrebe benzínu, čo sa deje z dôvodu nižšej spotreby benzínových áut v dôsledku naftových vozidiel. Medzera na nafte závisí od spotreby nákladných vozidiel. Spotreba nákladných vozidiel neustále stúpa.

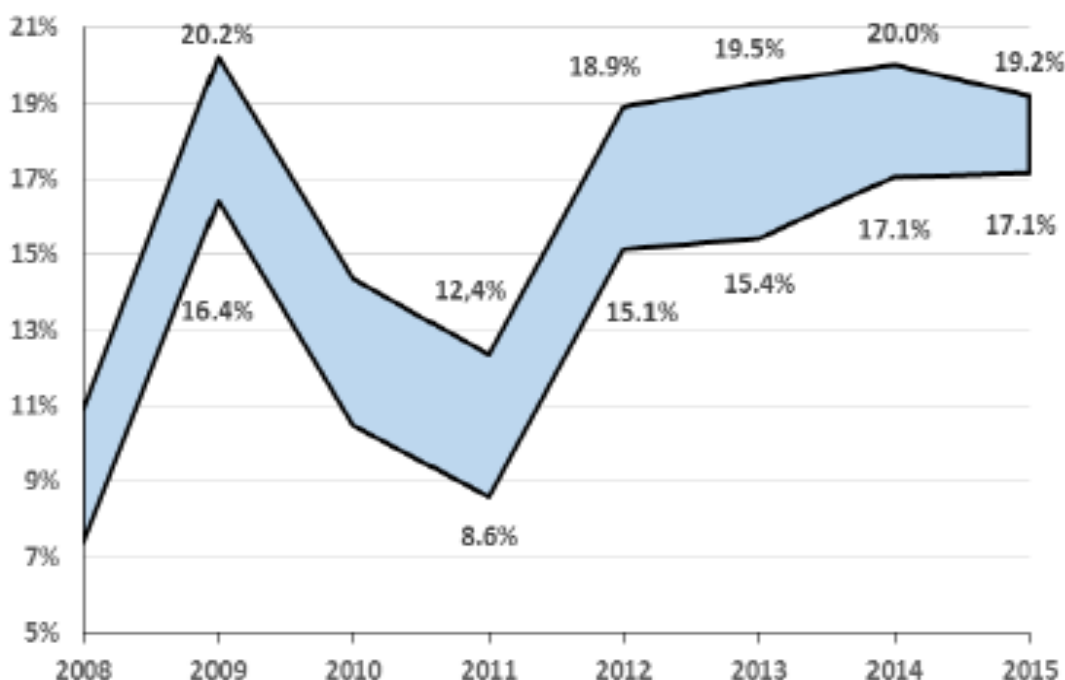
Tabuľka 6, Daňová medzera v percentách celkovej spotreby

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Daňová medzera na nafte (% z celkového výnosu nafty)								
Odhad s najvyššou mierou rizika	14,4	25,2	16,4	10,4	17,3	19,4	20,8	20,8
Odhad s malou mierou rizika	11,6	22,4	13,2	7,2	14,3	15,7	18,2	19,2
v mil. €								
Odhad s najvyššou mierou rizika	109	198	106	78	137	163	188	202
Odhad s malou mierou rizika	85	170	82	52	109	126	159	183
Daňová medzera na benzíne (% z celkového výnosu benzínu)								
Odhad s najvyššou mierou rizika	5,6	12	11,6	15,4	21,6	19,9	18,3	15,6
Odhad s malou mierou rizika	1	6,2	6,7	10,8	16,6	15	14,7	12,5
v mil. €								
Odhad s najvyššou mierou rizika	29	57	54	72	102	89	79	66
Odhad s malou mierou rizika	5	28	30	48	74	63	61	51

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Ministerstva financií Slovenskej republiky, 2016.

Daňová medzera pri nafte je vyššia ako pri benzíne a má mierne rastúci trend. V prípade benzínu je trend v posledných rokoch klesajúci. Rast daňovej medzery sa v prípade spotrebnej dane z minerálnych olejov v posledných rokoch ustálil, pričom v roku 2015 daňová medzera mierne klesla.

Graf 3, Odhad daňovej medzery na benzíne a nafte



Zdroj: Podľa Ministerstva financií Slovenskej republiky, 2016.

Záver

Na základe analýz a pozorovania možno zhrnúť dva základné fakty. Prvým je, že daňové úniky sú obrovským problémom a druhým faktom je skutočnosť, že je takmer nemožné presne zistiť, o koľko daňových príjmov prichádzajú jednotlivé štáty. Rôzne analýzy sa zhodujú, že sa jedná o približne niekoľko stoviek miliárd eur ročne. Len daňové straty krajín OECD predstavujú vyše 400 miliárd dolárov ročne. Najvyššie sumy odhaduje z roku 2012 až na vyše 860 miliárd eur ročne. V prípade prijatia opatrení proti daňovým únikom iba jedným členským štátom Európskej únie nedôjde k efektívnemu potlačeniu daňových únikov. Efektívny boj proti daňovým únikom by mal byť uskutočňovaný na vnútroštátnej úrovni, na úrovni Európskej únie a taktiež na celosvetovej úrovni.

Európska únia navrhla niekoľko nástrojov na zlepšenie schopnosti členských štátov bojovať proti daňovým únikom. Členské štáty môžu pomocou zavedenia opatrení efektívne bojovať proti daňovým únikom. Zlepšenie daňovej správy je jedna možnosť. Tretina štátov Európskej únie má problém efektívne spravovať dane. Medzi najbežnejšie neefektívne znaky daňovej správy patria vysoké administratívne náklady a obmedzenosť pri vyplňaní daňových dokladov elektronicky. Komisia členským štátom odporúča, aby sprísnila dodržiavanie daňových právnych predpisov účinnejším bojom proti únikom. Štáty by sa mali snažiť znížiť tieňové hospodárstvo tým, že by kriminalizovali tých, ktorí zneužívajú neprihlásenú prácu, nakupujú nad hraničnú hodnotu, či odpočítanie daní. Komisia členským štátom vyhlasuje odporúčania

hlavne, ktoré sa týkajú daňových rajov a agresívneho daňového plánovania. Medzi nástroje Európskej únie na zlepšenie boja proti daňovým únikom patria predpisy o zlepšenej transparentnosti, o výmene informácií a administratívnej spolupráci, koordinované opatrenia ako postupy proti agresívnemu daňovému plánovaniu a daňovým rajom a odporúčania pre jednotlivé krajiny.

Opatrenia boja proti daňovým únikom na spotrebných daniach v rámci krajín EÚ si vyžaduje predovšetkým spoločný postup členských krajín. Dôležitú úlohu v boji proti daňovým únikom zohrávajú inštitúcie ako OLAF, EUROPOL či EUROJUST, dôležitá je však aj medzinárodná výmena informácií a spolupráca s členskými ako aj nečlenskými štátmi. Obzvlášť významná je aj podpora modernizácie systémov zabezpečenia proti falšovaniu ochranných prvkov alkoholických nápojov a tabakových výrobkov. Preto je nevyhnutné stále zlepšovanie spolupráce medzi členskými krajinami lepšími administratívnymi mechanizmami, novými legislatívnymi iniciatívami a Fóra Spoločenstva pre administratívnu spoluprácu, ako aj rozvoj komunitárneho prístupu k spolupráci s tretími krajinami, ktoré nie sú členmi Únie, napríklad zahrnutím klauzuly o daňovej spolupráci do dohôd o ekonomickom partnerstve, a tiež posilňovanie princípu spoločného a samostatného ručenia za daňové platby. Ale aj konkrétne opatrenia v krajinách ako napríklad zavedenie profesionálnej nafty, tzn. vysokú cenu nafty kompenzujú štáty vrátením časti spotrebnej dane. Ide napr. o Španielsko, Francúzsko, Belgicko a Slovinsko. Model profesionálnej nafty je vyskúšaný a osvedčil sa ako vhodný nástroj, ako pritiahnuť tankovanie do danej krajiny, napr. Slovinsko sa po navýšení spotrebnej dane v Rakúsku o 5 euro centov stalo hlavnou tankovacou krajinou pre trasy smerom z Turecka a Balkánu do západnej Európy. Ďalším možným opatrením, v boji proti daňovým únikom, je aj prostredníctvom mobilnej aplikácie Super Tax Stamps. Ktorá umožňuje jednoduché naskenovanie QR kódu, ktorý nájdete na kolku daného produktu (napr. na fľaši s alkoholom). Po naskenovaní QR kódu aplikácia overí pôvod a platnosť kolku a ak bude kolok podozrivý, môže ho osoba okamžite nahlásiť a upozorniť tak autority napríklad na podozrivý alkohol. V Českej republike je obzvlášť účinným opatrením v boji proti daňovým únikom, zriadenie registra osôb nakladajúcich so zvláštnymi minerálnymi olejmi, medzi ktoré patria napríklad antikorózný olej, ložiskové oleje, oleje pre technologické účely a iné, pri ktorých dochádza k vzniku daňovej povinnosti len v prípade, že sa tieto oleje využívajú ako pohonná látka pre motory, výrobu tepla alebo výrobu zmesí pohonných hmôt. Ako aj opätovné zavedenie trestnosti pri príprave trestného činu krátenia dane, poplatkov alebo iných podobných povinných platieb, v prípade, že hrozí následok v podobe daňového úniku vo výške najmenej 500 tis. Kč, čo predstavuje únik vo výške približne 18 305 eur.

Problematika zníženia daňových únikov je mimoriadne komplexná a štáty a nadnárodné organizácie majú mnohopočetné tímy zaoberajúce sa touto problematikou. Po preštudovaní, analýzach skúmanej problematika základným odporúčaním je zníženie a zjednodušenie daní, pretože pri nižšom daňovom zaťažení sa daňové úniky menej oplatia. Ďalej zvyšovanie povedomia obyvateľstva – poučiť obyvateľstvo o tom, že odvedené dane sú efektívne využívané v ich prospech. Je vhodné minimalizovať a zefektívňovať štátnu administratívu a

sprehľadniť a zároveň zefektívniť využitie daňových príjmov štátu. Ako aj platenie dane tam, kde sa vytvára pridaná hodnota, a hneď keď sa hodnota vytvára neumožnenie nadnárodným firmám presúvať zdanenie do daňových rajov. Taktiež sprísnenie kontroly zamerané aj na podozrivé zbohatnutie jednotlivcov a sledovanie digitálnej výmeny informácií a zvýšenie postihov pri odhalených daňových únikoch. Nárast medzinárodného tlaku na daňové raje ako aj celoživotná zodpovednosť za prijímanie zákonov a snaženie sa o zníženie vplyvu lobistických skupín.

Podakovanie

Príspevok je spracovaný v rámci riešenia vedecko-výskumného projektu VEGA č. 1/0443/15 Daňová politika a jej vplyv na efektívny výber daní a elimináciu daňových únikov. Doba riešenia projektu 2015 - 2018.

Referencie a citácie

- (1) A note on indirect tax evasion. 2005. [online]. Dostupné na internete: <<http://www.aaep.org.ar/anales/works/works2005/arias.pdf>>.
- (2) ESTONIAN INVESTMENT AGENCY. 2015. Tax System. [online]. Dostupné na internete: <<http://www.investinestonia.com/en/investment-guide/tax-system>>.
- (3) FINANČNÁ SPRÁVA SLOVENSKÁ REPUBLIKA. 2015. Výročné správy. [online]. [cit. 2017.03.28]. Dostupné na internete: <https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Financna_sprava/Vyroczne_spravy/FR_2014/vyroc_sprava_2014.pdf>.
- (4) Income tax evasion: A theoretical analysis. 1972. [online]. Dostupné na internete: <<http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>>.
- (5) IRISH TAX AND CUSTOMS. 2016. *Tax Avoidance*. [online]. [cit. 2016.12.19.] Dostupné na internete: <<http://www.payeanytime.ie/en/business/tax-avoidance/index.html>>.
- (6) JURIDICA INTERNATIONAL. 2016. Cross-border crime. [online]. Dostupné na internete: <<http://www.juridicainternational.eu/?id=12619>>.
- (7) MINISTERSTVO FINANCIÍ SLOVENSKÁ REPUBLIKA. 2016. *Daňová medzera na dani z minerálnych olejov*. [online]. [cit. 2017.04.16]. Dostupné na internete: <<http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=10192>>.
- (8) SME. 2007. *Kauza olejári smeruje na súd*. [online]. [cit. 2017.03.15]. Dostupné na internete: <<https://www.sme.sk/c/3569547/kauza-olejari-smeruje-na-sud.html>>.
- (9) STIERANKA, J. – SABAYOVÁ, M. – ŠIMONOVÁ, J. 2013. *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2013. 237 s. ISBN 978-80-7380-456-5.
- (10) STIERANKA, J. – SABAYOVÁ, M. – ŠIMONOVÁ, J. 2016. *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike*. 1. vyd. Bratislava : Akadémia PZ v Bratislave, 2016. s. 77. ISBN 978-80-562-0147-3.
- (11) THE BALANCE. 2017. *Difference between tax avoidance and tax evasion*. [online]. [cit. 2017.03.18.] Dostupné na internete: <<https://www.thebalance.com/tax-avoidance-vs-evasion-397671>>.



- (12) The determinants of tax evasion: A literature review. 2014. [online]. Dostupné na internete: <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/IJLMA-03-2014-0027?journalCode=ijlma>.
- (13) The theory of tax evasion: A retrospective view. 2004. [online]. Dostupné na internete: <http://users.iit.demokritos.gr/~vgeorgiou/Sandmo.pdf>.

LICENČNÉ POPLATKY PRI TRANSFERE DUŠEVNÉHO VLASTNÍCTVA

Výsledky výskumu výšky licenčných poplatkov v Slovenskej a Českej Republike

Jan Havier, Miroslav Uhliar

Katedra podnikovohospodárska, Ekonomická univerzita v Bratislave, Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, janhavier9@gmail.com, miroslav.uhliar@euba.sk

Abstract

The importance of a company's intellectual property has been growing constantly. Due to that, the number of transfers of different items of the intellectual property has been increasing as well, therefore it is essential to identify their value as precisely as possible. The method of licence analogy is often used to evaluate the intellectual property and there are many factors which have impact on it. There is a popular theory in Slovak and Czech Republics that the royalty is usually at 1% of the company's revenue, made by the given item of the intellectual property. As more detailed studies about the real state of intellectual property evaluation had been missing, we decided to study it on our own and we briefly describe the results in this paper.

Keywords

Intellectual Property, Transfer, Evaluation, Royalty, Study of Royalties' Value.

Abstrakt

Význam duševného vlastníctva v rámci majetku podniku neustále rastie. V súvislosti s tým sa zvyšuje aj počet transferov rôznych zložiek duševného vlastníctva, preto je dôležité čo najpresnejšie stanoviť ich hodnotu. Na výpočet hodnoty duševného vlastníctva sa často využíva metóda licenčnej analógie, ktorej výpočet ovplyvňujú mnohé faktory. Na území Slovenskej a Českej republiky je stále rozšírená teória, že licenčný poplatok zodpovedá približne 1 % z hodnoty tržieb podniku vyprodukovaných danou zložkou duševného vlastníctva. Keďže dôkladnejší prieskum o skutočnom stave oceňovania duševného vlastníctva a výšky licenčného poplatku v rámci nášho trhu absentoval, zrealizovali sme vlastný výskum, ktorého výsledky stručne uvádzame v tomto článku.

Kľúčové slová

Duševné vlastníctvo, transfer, ohodnocovanie, licenčný poplatok, prieskum výšky licenčných poplatkov.

JEL Classification

D46, O34

Úvod

Rozvoj celej spoločnosti, v ktorej žijeme, vždy závisel od neustáleho zlepšovania, inovácií, vynálezov. Proces zdokonaľovania bol hnaný predovšetkým ľudskou zvedavosťou, ktorá nabádala k neprestajnému skúmaniu neistoty, hľadaniu niečoho nového, čo nám uľahčí život. Tieto kreatívne duševné procesy prispievali po stáročia k tvorbe nových vecí, produktov, prístrojov, vynálezov či v súčasnosti rôznych inteligentných technológií. Za akýmkoľvek výtvorom či vytvorenou technológiou nájdeme tvorivú duševnú činnosť, ktorá v súčasnosti spôsobuje ďalšiu expanziu nových technológií, produktov, vynálezov či inovácií.

S rozvojom nových technológií, inovácií, vynálezov, patentov, know-how, inovatívnych start-up či spin-off spoločností rapídne stúpa celkový význam ekonomickej kvantifikácie hodnoty duševného vlastníctva. Je ťažké v určitých prípadoch vyjadriť skutočnú hodnotu hmotných vecí, pri duševnom vlastníctve je táto úloha ešte náročnejšia.

Znalci v našich podmienkach používajú približne rovnaké metódy ohodnotenia ako v zahraničí. Najčastejšie sa hodnota duševného majetku vyjadruje prostredníctvom licenčného poplatku, avšak na Slovensku absentujú aktuálne výskumy potrebné pre správny odhad jeho jednotlivých parametrov, ktoré sú nevyhnutné pre správny celkový výpočet. Preto sme v období rokov 2016-2017 zrealizovali prieskum týkajúci sa ohodnocovania duševného majetku a najvýznamnejšie zistenia uvádzame v tomto článku.

Kľúčovým parametrom pre stanovenie skutočnej hodnoty duševného vlastníctva je výška licenčného poplatku, ktorá je ovplyvnená mnohými faktormi. Prieskumy licenčných poplatkov sú potrebné vzhľadom na stanovenie relevantnej a odôvodniteľnej výšky licenčného poplatku, od ktorej závisí aj transfer duševného vlastníctva. Transfer duševného vlastníctva je motorom inovácií a z ekonomického hľadiska predstavuje veľmi atraktívnu príležitosť pre investorov, podniky, či iné formy nadobúdateľov duševného vlastníctva, pre samotných výskumníkov, univerzity, výskumné inštitúcie či firmy zamerané na výskum (pôvodcovia duševného vlastníctva).

Podľa štúdie z roku 1975 tvorili hmotné aktíva 60 % z celkovej trhovej hodnoty spoločností Fortune 500, pričom nehmotné aktíva boli tvorené značkami, ochrannými známkami, patentmi a ostatnými zložkami duševného vlastníctva. O 20 rokov neskôr podiel hmotných aktív na celkovej trhovej hodnote klesol na 25 %. Tento trend naďalej pokračuje (Chaplinsky, Payne, 2008). Gibbs a DeMatteis uvádzajú, že podiel nehmotných aktív na celkovej trhovej hodnote podniku klesol dokonca na 90 %, pričom dominantný podiel hodnoty nehmotných aktív tvoria práve predmety práv duševného vlastníctva (Gibbs, DeMatteis, 2003).

V súčasnosti je najčastejšie využívanou formou ohodnocovania duševného majetku poskytnutie licencie. Licenčný poplatok predstavuje odmenu pôvodcovi predmetu duševného

vlastníctva za umožnenie využívania tohto predmetu nadobúdateľom. Stanovenie relevantnej výšky licenčného poplatku je kľúčové aj pri rokovaní o transfere duševného vlastníctva. Samotné ohodnotenie metódou licenčnej analógie v podstate simuluje transfer predmetu ohodnotenia, keď výška licenčného poplatku je odvodená z uskutočnených transferov prostredníctvom poskytnutia/prijatia licencie. Výška licenčného poplatku sa odvíja individuálne od samotného predmetu duševného vlastníctva, jeho kvality, faktorov ovplyvňujúcich jeho výšku (GP faktory) ako aj od dostupných výskumov, ktoré sú nevyhnutné pre správne stanovenie výšky licenčného poplatku.

Odhad primeranej výšky licenčného poplatku pri transfere duševného vlastníctva je zásadnou veličinou, ktorá môže významne ovplyvniť spôsob transferu a aj spôsob budúceho využívania. Nesprávny odhad výšky licenčného poplatku môže viesť k nerealizovaniu celej transakcie. Licenčný poplatok zvyčajne nie je stanovovaný ako absolútne číslo, ale ako percento z tržieb alebo z vybraných ekonomických ukazovateľov – EBIT, EBITDA, prevádzkového výsledku hospodárenia alebo čistého zisku. Môže byť stanovený aj kombináciou ako pevná ročná suma + isté percento z tržieb. V niektorých prípadoch, ako je jednorazová licencia či licencie medzi spriaznenými osobami, je stanovovaný ako absolútna hodnota. V zahraničnej literatúre je najčastejšie uvádzaný ako percento z dosiahnutých tržieb nadobúdateľa.

Na našom území sa využívajú hlavne údaje zo zahraničných výskumov výšky licenčných poplatkov, ako sú databázy Royaltystat alebo ktMINE. Stanovením licenčného poplatku sa zaoberajú zahraniční autori ako Parr, Anson, Goldscheider, Poltorak, Grimes, Weiler či McGavock, a je možné využiť aj publikácie od slovenských a českých autorov ako Čada, Svačina alebo Malý. Dotazníkový prieskum zameraný na výšku licenčných poplatkov na Slovensku bol realizovaný na Ekonomickej univerzite v Bratislave autormi Kardoš a Jakubec (Kardoš, Jakubec, 2012). Týkal sa označení a ochranných známk a skúmal potenciálnu výšku licenčného poplatku.

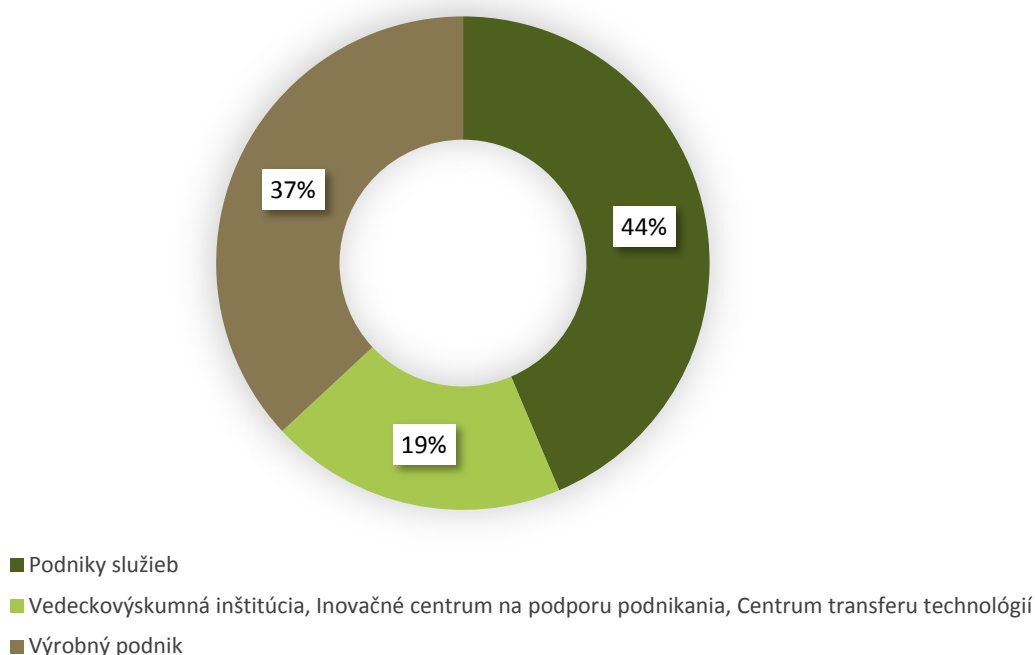
Výšku licenčných poplatkov sme skúmali aj pomocou vlastného dotazníkového prieskumu. Zamerali sme sa na štatisticky relevantnú vzorku podnikov a výskumných inštitúcií, ktorá podmieňuje kvalitu výstupov nášho dotazníkového prieskumu. Získané dáta sme vyhodnotili pomocou matematicko-štatistických metód, ako aj analyticko-logických metód. Zamerali sme sa nielen na rozsah výšky licenčných poplatkov na našom trhu, ale aj na štatistické ukazovatele ako priemer, medián, rozpätie, horný kvartil, dolný kvartil, medzikvartilové rozpätie, štandardná smerodajná odchýlka či modus. Údaje získané z dotazníka sme spracovali a vyhodnotili pomocou počítačových programov MS Excel a štatistického programu PSPP. Na testovanie a vyhodnotenie výsledkov sme použili metódu analýzy rozptylu – ANOVA, jednovýberového T-testu, Levenovho testu a dvojvýberového T-testu s rovnosťou rozptylov. Okrem uvedených vedeckých metód sme využili aj empirické metódy, ktoré vychádzajú z našich nadobudnutých skúseností či skúseností ďalších odborníkov.

Na vytvorenie dotazníka bolo potrebné vyhľadať, analyzovať a nadviazať na už existujúce výskumy realizované v tejto oblasti, pričom sme sa predovšetkým zameriavali na zahraničné výskumy, ako napríklad už spomínané práce Goldscheidera, Paara, Degnana, Hortona, Ansona, McGavocka, Kardoša, Čadu, Poltoraka či databázy ktMINE a RoyaltyStat. Otázky v dotazníku boli validované aj IT špecialistom.

Samotný dotazník a jeho distribuovanie bolo určené predovšetkým subjektom, ktoré s duševným vlastníctvom prichádzajú do kontaktu a je v nich potenciál, že duševné vlastníctvo aktívne využívajú na svoju činnosť. Dotazník bol anonymný, keďže výška licenčných poplatkov je v určitých prípadoch obchodným tajomstvom; z tohto dôvodu nevieme priradiť konkrétnu výšku licenčného poplatku ku konkrétnemu subjektu.

Výskumnú vzorku tvorilo celkovo 149 subjektov. Ich rôznorodosť bola daná geograficky, veľkosťou a aj samotným zameraním činnosti. Subjekty tvoriace výskumnú vzorku sú zobrazené v grafe 1.

Graf 1, Štruktúra skúmaných subjektov



Zdroj: Vlastné spracovanie.

Ako naznačuje graf, prieskumu dominovali podniky služieb a druhé najpočetnejšie boli výrobné podniky. Tretí typ skúmaných subjektov tvorili vedeckovýskumné inštitúcie, centrá transferov technológií (univerzity) a inovačné centrá. Podrobnejšie členenie jednotlivých subjektov prinášame v tabuľke 1.

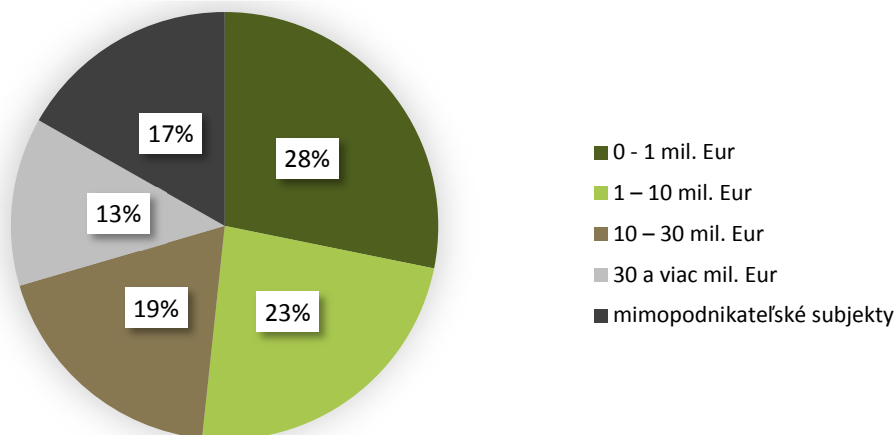
Tabuľka 1, Štruktúra skúmaných subjektov z hľadiska užšieho zamerania

Odvetvie	Počet subjektov
Automobilový priemysel, strojársky priemysel	18
Bankovníctvo, poisťovníctvo	8
Energetika	3
Farmaceutický priemysel, chémia	7
Iné	6
Internet, software, IT	10
Médiá, telekomunikácie	5
Obchod	14
Počítačový priemysel, elektrotechnika, elektronika	9
Poradenské služby, konzulting, agentúry	6
Potravinársky priemysel	6
Stavebníctvo	10
Šport	5
Textilný priemysel	4
Vedecko-výskumná inštitúcia, Univerzita, Centrum transferu technológií	19
Výskum, vývoj	16
Zdravotníctvo	3
Celkový súčet	149

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Na základe výsledkov prevládajú vo výskumnej vzorke vedeckovýskumné inštitúcie, univerzity a centrá transferu technológií ako samostatná kategória, ďalej podniky z oblasti automobilového a strojárkeho priemyslu, podniky zameriavajúce sa na výskum a vývoj, stavebné podniky, podniky zameriavajúce sa na internet a software či obchodné spoločnosti. Subjekty sme skúmali z hľadiska ročného obratu (tržieb). Na nasledujúcom grafe je zobrazenie výšky ich ročných tržieb.

Graf 2, Analyzované subjekty podľa ročného obratu (tržieb)

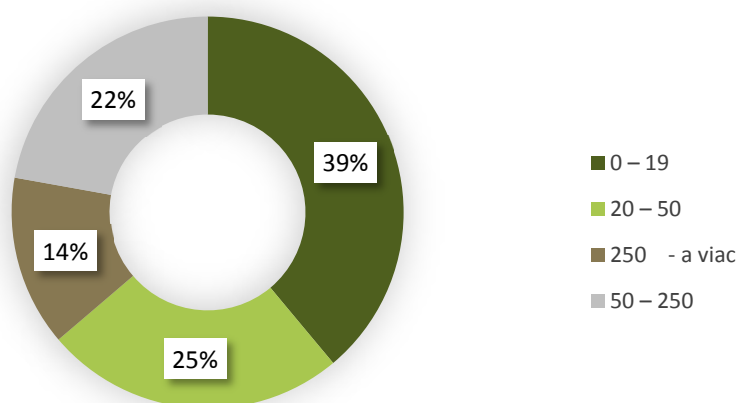


Zdroj: Vlastné spracovanie.

28% subjektov tvorili malé podniky s tržbami v intervale 0 – 1 mil. €. Nasledovali podniky v intervale 1 – 10 mil. € (23%) a podniky s tržbami medzi 10 – 30 mil. € (19%). Najmenej bolo subjektov s tržbami väčšími ako 30 a viac mil. € (13%). Na tomto mieste treba podotknúť, že nie všetky subjekty boli podniky. Do nášho dotazníka sme začlenili aj možnosť mimopodnikateľských subjektov, a tú označilo 17 % respondentov.

Nasledujúci graf zobrazuje veľkosť analyzovaných subjektov podľa ich počtu zamestnancov.

Graf 3, Veľkosť analyzovaných subjektov podľa počtu zamestnancov



Zdroj: Vlastné spracovanie.

Skúmaná vzorka v zásade zodpovedá štruktúre podnikov v rámci ekonomiky, kde približne 85 – 90 % podnikov tvoria malé a stredné podniky do 250 zamestnancov.

Stav evidovaných nehmotných aktív v účtovníctve podniku sme skúmali na vzorke 149 subjektov. 24 subjektov nám túto informáciu neposkytlo. Početnosť podľa jednotlivých intervalov je zobrazená v nasledujúcej tabuľke.

Tabuľka 2, Dlhodobý nehmotný majetok v súvahe

Interval	Početnosť
nevyplnené	24
0 €	68
1 – 100 000 €	43
> 100 001 €	14
Celkový súčet	149

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Až 68 subjektov nemá vôbec evidovaný nehmotný majetok, čo predstavuje takmer polovicu (45,64 %) subjektov, ktoré sa zúčastnili prieskumu. 43 subjektov uviedlo, že disponuje nehmotným majetkom evidovaným v súvahe v rozpätí od 1 – 100 000 €, a 14 subjektov uviedlo, že disponujú nehmotným majetkom evidovaným v súvahe v sume väčšej ako 100 000 €. Tieto údaje sú v súlade s podobnými výskumami realizovanými v zahraničí.

Problém neevidovaného duševného majetku je stále aktuálny; existuje veľké množstvo podnikov, ktorých biznis model kladie kľúčovú úlohu na nehmotný majetok či duševné vlastníctvo, avšak ich hodnota nie je v účtovníctve zachytená, a tieto podniky disponujú minimálnym hmotným majetkom. Hodnota týchto nehmotných aktív môže dosahovať státisíce až milióny eur. Ak by prišlo k prípadnej akvizícii takýchto podnikov, kupujúce podniky budú vo svojich bilanciách vykazovať veľmi vysoké nerozlišené položky goodwillu.

Jednou z otázok v dotazníku bolo, akým spôsobom analyzované subjekty riadia duševné vlastníctvo a vykonávajú potrebné činnosti pre daný subjekt. Na túto otázku sme získali 144 odpovedí a výsledky sú zhrnuté v nasledujúcej tabuľke.

Tabuľka 3, Spôsob riadenia duševného vlastníctva v analyzovaných subjektoch

Odpoveď	Početnosť
Externým subjektom	75
Interne – vlastným pokrytím	19
Nezaoberáme sa touto oblasťou	21
Zatiaľ sa táto potreba nevyskytla, ale v budúcnosti by sme využili v prípade potreby služby externého subjektu	29
Celkový súčet	144

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Výsledky uvedeného prieskumu sú v súlade s mimoriadne odbornou a kvalifikačnou náročnosťou duševného vlastníctva. Len málo podnikov disponuje fundovanými a kvalifikovanými pracovníkmi z oblasti duševného vlastníctva. V 52 % opýtaných subjektov riadi ich duševné vlastníctvo externý subjekt. Interne si ho manažuje iba 13 % analyzovaných subjektov. 15 % subjektov uviedlo, že sa duševným vlastníctvom nezaoberá, a 20 % subjektov uviedlo, že v prípade potreby využije služby externého subjektu. Z odpovedí vyplýva, že až 72 % analyzovaných subjektov v prípade potreby využije, alebo už využilo služby externého subjektu. Podľa nášho názoru je tento stav v súlade so situáciou na trhu, keďže ako sme už spomínali, problematika duševného vlastníctva je kvalifikačne, znalostne a odborne náročná a pre jednotlivé subjekty je výhodnejšie využiť služby externých odborníkov špecializujúcich sa na oblasť duševného vlastníctva.

Ďalej sme v dotazníkovom prieskume skúmali, aký význam pripisujú analyzované subjekty vybraným zložkám duševného vlastníctva vzhľadom na dosiahnutie úspechu na trhu v rámci ich odvetvia podnikania či inej činnosti. Subjekty priradzovali body významnosti týmto

vybraným zložkám duševného vlastníctva: softvér, patent, know-how, ochranná známka, doména, autorské právo, úžitkový vzor, nezapísané označenie (značka, logo), databáza, dizajn, obchodné tajomstvo a franchise, prípadne využívanie licencie. Tieto zložky duševného vlastníctva sme vybrali na základe predchádzajúcich výskumov zameraných na skúmanie významu jednotlivých zložiek duševného vlastníctva, našich odborných poznatkov, odbornej literatúry a praktických skúseností z ohodnocovania duševného vlastníctva. Snažili sme sa zvoliť zložky duševného vlastníctva, ktoré sú v praxi využívané najčastejšie. Na túto otázku odpovedalo 144 subjektov, pričom najväčší význam v rámci škály 0 – 5 prideliť analyzované subjekty patentu.

Tabuľka 4, Poradie a priemerné pridelené body významnosti vybraným predmetom duševného vlastníctva v analyzovaných subjektoch

Duševné vlastníctvo	Priemerná významnosť	Poradie
Patent	4,01	1.
Ochranná známka	3,71	2.
Know-how	3,45	3.
Softvér	3,38	4.
Nezapísané označenie, logo, značka	3,04	5.
Doména	2,90	6.
Autorské právo	2,76	7.
Úžitkový vzor	2,51	8.
Využívanie licencie, franchise	2,31	9.
Dizajn	2,23	10.
Obchodné tajomstvo	2,15	11.
Databáza	2,05	12.

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Patent je podľa analyzovaných subjektov najvýznamnejšou zložkou duševného vlastníctva z pohľadu dosiahnutia úspechu na trhu v rámci ich odvetvia podnikania či inej činnosti. Na podnikateľskom trhu existujú spoločnosti, ktoré si ročne registrujú stovky patentov, pričom v mnohých z nich je celý biznis model založený na technickom riešení chránenom patentom. Patent je najsilnejšia možnosť ochrany technického riešenia a počas doby ochrany môže tvoriť pre svojho vlastníka na trhu monopol. Subjekty si tak uvedomujú význam patentov pre svoju podnikateľskú činnosť.

Vzhľadom na pomerne vysokú významnosť ochranných známok, či už v našom prieskume alebo aj v celom podnikateľskom svete, sme sa rozhodli bližšie skúmať, do akej miery je podľa analyzovaných subjektov predaj ich produktu alebo služby ovplyvnený samotnou značkou/ochrannou známkou. Výsledky prieskumu uvádzame v tabuľke 5.

Tabuľka 5, Miera vplyvu značky/ochrannej známky na predaj produktu či služby

Štatistický ukazovateľ	Miera vplyvu
Priemer	15,4 %
Medián	12 %
Modus	10 %
Rozpätie	0-70 %
1.kvartil	5 %
3.kvartil	16,5 %
Interkvartilové rozpätie	5-16,5 %
Minimum	0 %
Maximum	70 %

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Priemer vplyvu ochrannej známky/značky na predaj produktu či služby bol vo výške 15,4 %. Medián bol nižší - na úrovni 12 %. Najčastejšou hodnotou bola úroveň 10 %. Medzikvartilové rozpätie bolo 5 – 16,5 %, čo predstavuje výrazne objektívnejšie hodnoty ako celkový rozsah. Dosiahnuté hodnoty považujeme za primerané vzhľadom k celkovému významu ochrannej známky či značky na podnikateľskom trhu. Uvedené hodnoty nesúvisia s výškou licenčného poplatku, keďže sme sa nepýtali v tomto prípade na transfer ochrannej známky/značky jednotlivých subjektov.

Najdôležitejšie faktory, ktoré ovplyvňujú výšku licenčného poplatku, sú takzvané GP faktory. V nadväznosti na štúdiu Degnana a Hortona sme skúmali, ako jednotlivé GP faktory ovplyvňujú výšku licenčného poplatku. Výsledok prieskumu je zhrnutý v tabuľke 6.

Tabuľka 6, Významnosť GP faktorov na ohodnocovanie duševného vlastníctva

GP faktor	Celkový priemerný význam vplyvu na výšku licenčného poplatku	Poradie
Charakter a sila právnej ochrany	4,08	1.
Užitočnosť vzhľadom k stavu techniky	3,93	2.
Zisky očakávané užívaním u nadobúdateľa	3,64	3.
Rozsah exkluzivity	3,56	4.
Teritoriálne obmedzenia práv	3,47	5.
Dĺžka ochrany	3,23	6.

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Subjekty prieskumu považujú za najvýznamnejší GP faktor charakter a silu právnej ochrany s priemernou významnosťou na úrovni 4,08 bodu. Na druhom mieste sa v našom prieskume umiestnila užitočnosť vzhľadom k stavu techniky s priemernou významnosťou na úrovni 3,93 bodu. Aj v štúdiu Degnana a Hortona sa tento faktor umiestnil na druhom mieste s priemernou významnosťou na úrovni 4,2 bodu. Tretie v poradí sú zisky očakávané u nadobúdateľa s priemernou významnosťou 3,64 bodu. Vo výskume Degnana a Hortona sa umiestnili až na

piatom mieste. Štvrtý v poradí je v našom prieskume rozsah exkluzivity s priemernou významnosťou na úrovni 3,56 bodu, pričom tento GP faktor sa v štúdii Degnana a Hortona umiestnil na treťom mieste s vyššou priemernou významnosťou na úrovni 4,1 bodu. Na piatom mieste sa v našom prieskume umiestnil GP faktor teritoriálne obmedzenia práv s priemernou významnosťou vo výške 3,47 bodu. Tento GP faktor sa vo výskume Degnana a Hortona umiestnil na štvrtom mieste s priemernou významnosťou na úrovni 3,6 bodu. Na poslednom mieste sa umiestnil GP faktor dĺžka ochrany s priemernou významnosťou 3,23 bodu, podobne ako vo výskume Degnana a Hortona. GP faktory rozhodne doporučujeme pre úpravu výšky licenčného poplatku.

V dotazníku sme zisťovali aj podiel transferovaných a netransferovaných zložiek duševného vlastníctva. Prieskum nebol nijakým spôsobom časovo ohraničený, takže transferované zložky duševného vlastníctva nemali určený interval, kedy k danej transakcii prišlo. Uvedeným prieskumom sme získali 57 transferovaných zložiek duševného vlastníctva, ktoré boli poskytnuté/prijaté formou licencie a licenčné poplatky boli platené z tržieb ako priebežné licenčné poplatky. Na prvý pohľad sa to môže zdať ako menej početná štatistická vzorka, no vzhľadom k súčasnému stavu na našom území v oblasti transferov prostredníctvom poskytnutia/prijatia licencie a nízkej aktivite transferovania považujeme toto číslo za pomerne významné pre ďalšiu orientáciu v oblasti ohodnocovania duševného vlastníctva či transferu duševného vlastníctva. Zo spomenutých 57 transferovaných zložiek duševného vlastníctva bolo 8 subjektov nadobúdateľom vybranej zložky duševného vlastníctva a až 49 subjektov bolo pôvodcom. Táto skutočnosť dokumentuje zameranie a oslovenie subjektov pre vyplnenie dotazníka, kde išlo vo veľkej miere o výskumné podniky, centrá transferov technológií, inovačné centrá, univerzity, veľké výrobné podniky, vedeckovýskumné inštitúcie a pod. Následne sme transferované zložky duševného vlastníctva štatisticky vyhodnocovali, pričom výsledky prinášame v nasledujúcej tabuľke.

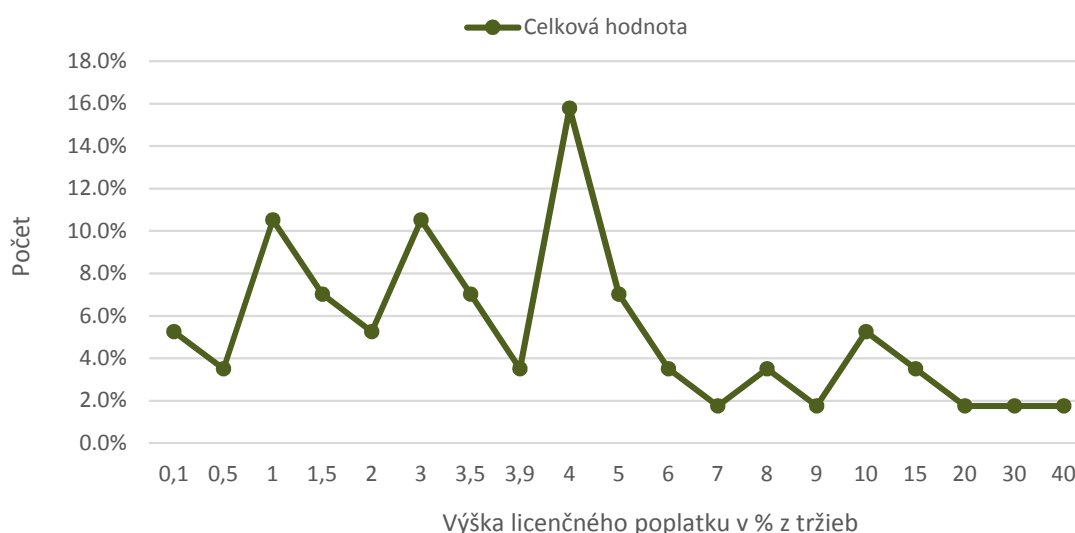
Tabuľka 7, Výška licenčných poplatkov pri transferovaných zložkách duševného vlastníctva vyjadrená ako % z tržieb

Štatistický ukazovateľ	Podiel výšky licenčného poplatku na tržbách
Priemer	5,42 %
Medián	3,9 %
Modus	4,0 %
Rozpätie	0,1 – 40 %
1.kvartil	1,50 %
3.kvartil	5,0 %
Interkvartilové rozpätie	1,5 – 5,0 %
Minimum	0,1 %
Maximum	40 %

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Priemerná výška licenčných poplatkov dosiahla hodnotu 5,42 %. Minimálny licenčný poplatok bol na úrovni 0,1 % a maximálny licenčný poplatok bol až na úrovni 40 %. Extrémne hodnoty sme sa snažili potlačiť štatistickým výpočtom mediánu, modusu, 1. a 3. kvartilu a interkvartilového rozpätia. Medián ako stredná hodnota štatistického súboru bol na úrovni 3,9 %, čo je výrazne nižšia hodnota ako aritmetický priemer na úrovni 5,42 %. Modus ako najčastejšie uvedená hodnota je na úrovni 4,0 %. Interkvartilové rozpätie nám vyšlo na úrovni 1,5 – 5 %, pričom prvý kvartil bol na úrovni 1,5 % a tretí kvartil bol na úrovni 5 %. V grafe 4 sú zobrazené jednotlivé licenčné poplatky podľa frekvencie ich výskytu.

Graf 4, Početnosť licenčných poplatkov



Zdroj: Vlastné spracovanie.

Z grafu je zrejmé, že najvyššia frekvencia výskytu licenčných poplatkov bola v intervale od 1 – 5,0 %. Taktiež vidíme extrémne hodnoty nad 20 %. Modus je na úrovni 4,0 %.

V porovnaní s výskumom Russela Parra sú licenčné poplatky používané na našom území v zásade veľmi podobné, pričom vo vzťahu k uvedenému výskumu sú mierne nižšie. Najčastejšie sa vyskytujúca výška licenčného poplatku sa vo výskume Parra pohybuje na úrovni 5 %, zatiaľ čo v našom prieskume to bolo na úrovni 4,0 %. Ak by sme obidva grafy podrobnejšie skúmali, výsledky nášho prieskumu a najčastejšie vyskytujúce sa výšky licenčných poplatkov sú len mierne posunuté vľavo – bližšie k začiatku súradnicovej sústavy. Na základe uvedeného môžeme konštatovať, že výšky licenčných poplatkov sú v našej geografickej oblasti v súlade so zahraničným prieskumom Parra, respektíve mierne nižšie.

V teórii i v praxi v oblasti ohodnocovania duševného vlastníctva na území Slovenska a Čiech existujú dogmy, že výška licenčných poplatkov sa pohybuje v intervale od 0,1 – 3 % z výšky tržieb. Dokonca existujú informácie o priemerných licenčných poplatkoch na úrovni 1 %,

a tieto údaje sú mnohými znalcami využívané do súčasnosti. Ako príklad uvádzame publikáciu Čadu (Čada, 2002), kde boli publikované priemerné výšky licenčných poplatkov na úrovni 1 %, avšak uvedená publikácia je už 15 rokov stará.

Náš prieskum ukázal, že interval 0,1 – 3 % by bolo vhodné rozšíriť, keďže sme našli pomerne veľké množstvo licenčných poplatkov vyšších ako tento interval. Presnejší by bol interval od 1 – 5 %, pričom stále existujú licenčné zmluvy s vyššími poplatkami. Údajný priemerný licenčný poplatok na úrovni 1,00 % nebol v odpovediach z nášho prieskumu potvrdený.

Jedna z otázok dotazníka mala za cieľ zistiť, akú výšku licenčného poplatku vyjadrenú ako % z tržieb by analyzované subjekty požadovali od potenciálneho nadobúdateľa, ak by mu poskytli licenčnú zmluvu na komerčné využívanie svojho duševného vlastníctva. Vyhodnotenie odpovedí prinášame v nasledujúcej tabuľke.

Tabuľka 8, Požadovaná výška licenčných poplatkov pri netransferovaných zložkách duševného vlastníctva

Štatistický ukazovateľ	Podiel výšky licenčného poplatku na tržbách
Priemer	7,98 %
Medián	6,5 %
Modus	7,0 %
Rozpätie	0,1 – 60 %
1.kvartil	4,0 %
3.kvartil	9,0 %
Interkvartilové rozpätie	4 – 9,0 %
Minimum	0,1 %
Maximum	60 %

Zdroj: Vlastné spracovanie

Priemer výšky licenčných poplatkov, ktoré by analyzované subjekty požadovali za svoje duševné vlastníctvo, je na úrovni 7,98 %. Rozsah je pomerne široký, dosahuje rozpätie 0,1 – 60 %. Pre odstránenie extrémnych hodnôt sme opäť využili modus, medián a interkvartilové rozpätie. Modus ako najčastejšia hodnota je na úrovni 7 %. Medián ako stredná hodnota je na úrovni 6,5 %, interkvartilové rozpätie je v intervale 4 – 9 %.

V nadväznosti na túto otázku sme sa oslovených subjektov pýtali, akú výšku licenčného poplatku vyjadrenú ako % z tržieb by naopak boli ochotní zaplatiť za identifikované duševné vlastníctvo inému subjektu (pôvodcovi) za predpokladu, že by toto duševné vlastníctvo nevlastnili a chceli by ho komerčne využívať. Štatistické vyhodnotenie je v tabuľke 9.

Tabuľka 9, Potenciálna výška licenčných poplatkov z tržieb

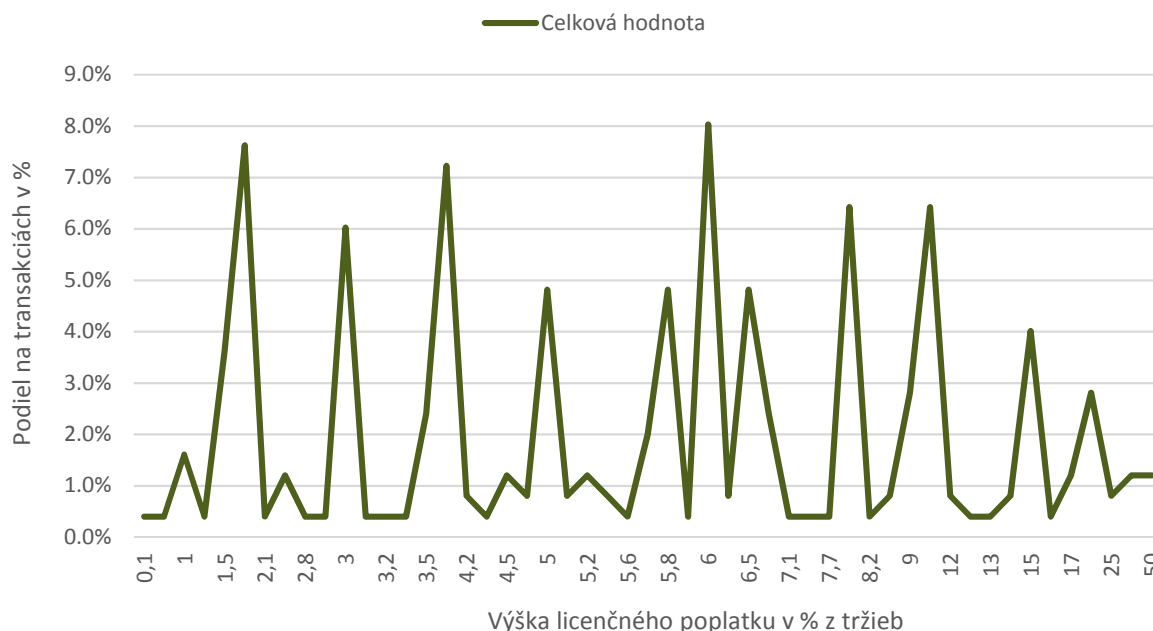
Štatistický ukazovateľ	Podiel výšky licenčného poplatku na tržbách
Priemer	7,38 %
Medián	5,8 %
Modus	6,0 %
Rozpätie	0,1 – 50 %
1.kvartil	3,5 %
3.kvartil	8,0 %
Interkvartilové rozpätie	3,5 – 8,0 %
Minimum	0,1 %
Maximum	50 %

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Priemer ako vidíme v tabuľke je na úrovni 7,38 %. Celkové rozpätie je v intervale 0,1 – 50 %. Modus dosahuje úroveň 6,0 % a medián je na úrovni 5,8 %. Interkvartilové rozpätie je v intervale 3,5 – 8%.

Početnosť jednotlivých licenčných poplatkov je zobrazená v nasledujúcom grafe.

Graf 5, Početnosť výšky licenčných poplatkov z pohľadu nadobúdateľa duševného vlastníctva



Zdroj: Vlastné spracovanie.

Ak porovnáme odpovede na tieto dve otázky, zistíme, že analyzované subjekty na strane pôvodcu (ponuky) sa snažia transferovať svoje duševné vlastníctvo za vyšší licenčný poplatok, ako by boli ochotní zaplatiť pôvodcovi duševného vlastníctva, ak by identifikované zložky duševného vlastníctva nevlastnili.

Štatistiky zamerané na rozpätie licenčných poplatkov v rámci jednotlivých odvetviach spracoval výkonný riaditeľ celosvetovej databázy RoyaltySource Dave Weiler. Tieto štatistiky sú samostatne rozdelené na priemer, medián, maximálne a minimálne hodnoty v jednotlivých odboroch. Opäť je potrebné konštatovať, že nie je rozlíšený druh duševného vlastníctva, to znamená, že prieskum bol aplikovaný na viaceré transferované druhy duševného vlastníctva.

Tabuľka 10, Prehľad licenčných poplatkov podľa odvetví ako % z tržieb

Odvetvie	Minimum	Maximum	Medián	Priemer
Chémia	0,1%	25,0%	4,3%	4,7%
Internet	0,3%	50,0%	8,8%	11,8%
Telekomunikácie	0,4%	15,5%	4,5%	4,9%
Spotrebný tovar, maloobchod	0,1%	28,0%	5,0%	5,5%
Médiá a zábava	2,0%	50,0%	5,0%	9,1%
Výroba potravín	0,3%	10,0%	2,8%	3,2%
Medicínske/zdravotnícke potreby	0,1%	77,0%	5,0%	6,1%
Farmácia, Biotechnológie	0,0%	50,0%	5,0%	7,0%
Energetika, životné prostredie	1,0%	20,0%	5,0%	5,0%
Stroje, prístroje	0,5%	25,0%	4,5%	5,2%
Automobily	0,5%	15,0%	3,5%	4,3%
Elektrotechnika, elektronika	0,5%	15,0%	4,0%	4,2%
Polovodiče	0,0%	30,0%	3,0%	4,3%
Počítače, kancelárske vybavenie	0,2%	25,0%	4,0%	5,3%
Software	0,0%	70,0%	6,8%	11,5%
Sumarizácia všetkých odvetví spolu			4,8%	6,4%

Zdroj: Weiler, 2004

Uvedený výskum je užitočný, keďže vymedzuje v jednotlivých odvetviach konkrétne hranice výšky licenčného poplatku v podobe minimálnej a maximálnej úrovne. Zobrazuje stredné a priemerné hodnoty výšky licenčného poplatku pre jednotlivé odvetvia. Výsledkom výskumu je aj istá sumarizácia všetkých odvetví, v rámci ktorej vychádza stredná hodnota licenčného poplatku za všetky hodnotené transakcie na úrovni 4,8 % a priemer na úrovni 6,4%.

Na uvedený výskum nedokážeme objektívne nadviazať, keďže náš prieskum transferovaných zložiek duševného vlastníctva nezahŕňa také množstvo licenčných poplatkov, aby sa dali relevantne vyhodnotiť podľa jednotlivých odvetví. Môžeme porovnať všetky hodnotené transakcie a porovnať ich s výskumom Weilera. Medián výšky licenčných poplatkov v našom prieskume dosiahol výšku 3,9 %, pre porovnanie vo Weilerovom výskume mal výšku 4,8 %. Priemer v našom prieskume dosiahol výšku 5,42 %, pričom vo Weilerovom výskume je na úrovni 6,4 %.

Záver

Evidencia nehmotného majetku v súvahe v mnohých analyzovaných subjektoch výrazne absentuje. Stav v účtovníctve, kde takmer polovica analyzovaných subjektov o nehmotnom majetku vôbec neúčtuje, je podľa nášho názoru alarmujúci. Aktuálny stav tak vytvára veľmi skreslené účtovné informácie o mnohých podnikoch. Vidíme priestor pre hlbší výskum so zameraním sa na širšiu vzorku podnikov a skúmanie evidencie jednotlivých druhov nehmotného majetku v súvahe, ako aj porovnanie podielu nehmotného majetku na celkovej hodnote podniku.

V minulosti najčastejšie používané licenčné poplatky na úrovni 1 % už nie sú aktuálne, čo sme aj štatisticky vyhodnotili, testovali a potvrdili t-testom. V súčasnosti subjekty transferujú svoje duševné vlastníctvo za vyššie licenčné poplatky. Najčastejšie hodnoty výšky licenčných poplatkov na území SR a ČR sa nachádzajú v intervale 1% – 10 % z tržieb. Medián je na úrovni 3,9 %, modus na úrovni 4 %, priemer na úrovni 5,42 % a interkvartilové rozpätie je 1,5 – 5 %. Výsledky nami realizovaného prieskumu ponúkajú unikátnu databázu licenčných poplatkov v percentuálnom vyjadrení z tržieb na území SR a ČR. Podobná databáza na našom území prakticky neexistuje, pričom uvedené výsledky sú kľúčové pre ohodnocovanie duševného vlastníctva metódou licenčnej analógie, kde práve licenčný poplatok a jeho kvantifikácia je problematická a je potrebné sa odvolávať na uskutočnené prieskumy.

Referencie a citácie

- (1) CHAPLINSKY, S., PAYNE, G. 2008. Methods of Intellectual Property Valuation. Darden Case No. UVA-F-1401. [online]. Dostupné na internete: <https://ssrn.com/abstract=1279326>.
- (2) ČADA, K. 2002. Oceňování nehmotného majetku. Praha: Institut oceňování majetku, 2002. s. 60. ISBN 80-245-0347-6.
- (3) ČADA, K. 2007. Oceňování nehmotného majetku. Praha: Vydavatelstvo Oeconomica, Praha, 2007. 110 s. ISBN: 978-80-245-1187-0.
- (4) GIBBS, A., DeMATTEIS, B. 2003. Essentials of patents. Hoboken NJ: John Wiley & Sons, Inc. 2003. 288 s. ISBN 978-0-471-25050-0.
- (5) HAVIER, J. 2017. Predmety práv duševného vlastníctva podnikov, ich transfer a ohodnocovanie: dizertačná práca. Bratislava, 160 s. Fakulta podnikového manažmentu EU ((Bratislava, Slovensko)). Vedoucí práce Peter Kardoš.
- (6) KARDOŠ, P., JAKUBEC, M. 2012. Ekonomické znanectvo – vybrané problémy. Bratislava: IURA EDITION, 2012, 248 s., ISBN: 978-80-8078-450-8.
- (7) MALÝ, J. 2002, Obchod nehmotnými statky. Praha: C.H. BECK, 2002. 258 s. ISBN: 80-717-9320-5.
- (8) SVAČINA, P. 2010. Oceňování nehmotných aktiv. Praha: EKOPRESS, 2010. 216 s. ISBN: 978-80-86929-62-0.



- (9) WEILER, D. 2004. Valuing Your Intellectual Property for Strategic Alliances and Financing. Prezentácia. [online] Dostupné na internete: www.njsbdc.com/scitech/scitech120804-weiler.ppt.

THEORETICAL ESSAY IN PRAGMATIC AND SEMANTIC AESTHETICS

(About the theatrical form)

Dagmar Inštitorisová

Katedra masmediálnej komunikácie a reklamy, Univerzita Konštantína Filozofa, Dražovská č. 4, 949 74 Nitra, dinstitorisova@ukf.sk

Abstract

Essay synthesises the areas of form, meaning and expressive variability of a theatre work. It analyses its substance from until now neglected points of view. A theatre play is analysed from the perspective of the form of the work and regularities of formation of particular individual structural elements.

Keywords

theatrical form, variability, adaptability, plasticity, sign

Abstrakt

Esej sa syntetizujúco zaoberá problematikou formy, významu a výrazovej variability divadelného diela. Analyzuje jeho podstatu z doteraz opomínaných hľadísk. Divadelný tvar je analyzovaný z hľadiska formy diela a pravidiel stavby jednotlivých štruktúrnych prvkov.

Kľúčové slová

divadelná forma, variabilita, prispôsobivosť, plasticita, znak

JEL Classification

ZOO

I. Dramatic work from the perspective of semantics

Dramatic work² may be characterized by the following fundamental properties: semantic variability, adaptability, and plasticity.³ At the same time, it is a form in which every component incorporated in its structure acts as a simultaneous, syncretic, and synthetic quantity, whatever the circumstances may be.

Semantic variability is an outcome of a great inner activity of a dramatic work per se and its own interpretative variability, it follows from and is markedly affected by a great adaptability

² Essay is inspired by publications of the authors: Augustin Aurelius, Piotr Grigojevič Bogatyriov, Umberto Eco, Peter Karvaš, Jiří Mukařovský, Ivo Osolobě, Július Pašteka, Jiří Veltruský, Wolfgang Welsch etc.

The author, as well as for example José Luis Gómez-Martínez, Spanish essay-writer and literary theorist, understands essay as a reaction on an axiological discourse reacting on the existing interpretations (according to GÓMEZ-MARTÍNEZ, 1996, p. 29) or as a substitution of clearly defined system of notions. (according to VALČEK, 1999, p. 172) etc.

³ In connection with this, Czech semiotician and theatre theorist Ivo Osolobě speaks of adequacy (OSOLOBĚ, 2007, p. 80), Christian philosopher and theologian Augustinus Aurelius i.a. mentions sensitivity (AURELIUS, 1995, p. 73) etc.

of the form to a concrete reception situation. From within, it has the capacity to positively respond to even the weakest stimulus from the outside. It may be even said that the theatrical form, by its composition, counts on incidentality which is naturally incorporated⁴ in its structure. Indeed, the (author's) semantic fullness of the form is built and completed as a solid structure during the rehearsal process (prior to the première of the production), nonetheless, within the framework of the above mentioned reactions of the form to its surrounding and the changes within its internal conditions, it is ever-enriched with additional meanings that help constitute its plasticity. Receptive freedom is also an outcome of the absence of the permanent existence of a dramatic work.⁵ The theatrical form is, in fact, the only work of art whose lifespan is very short in real time and space, and outside the period of its performance, it is non-existent.⁶

Several basic factors account for the great semantic instability and volatility of the theatrical form and the multi-layer flow of the reception process, namely, the following relations⁷:

actor – audience
actor – actor
audience – audience
audience – dramatic work
actor – dramatic work

The first three relations are mutual, the remaining two are directed towards the work only.⁸

Among the semantically stable factors of a dramatic work are the theatre scene, costumes, sets, lights, make-up, soundtrack, playtext. Their meanings are immediately underlined by period theatrical and socio-cultural conventionalities, and they exist outside a dramatic work. It is their semantic invariability and the author's idiolect that do not allow to refer to a staging meaning in this case, instead, more appropriate is to be speaking of stage design, musical, literary, aesthetic, and other meanings. The former is being created during the work's realization, while there is an immediate and a full contact of the actor and the audience with the dramatic work.

⁴ It represents one of the basic structural devices of a dramatic work.

⁵ This study does not require deeper thinking about the understanding of context which has occurred for example in the work of Italian aesthetician and semiotician Umberto Eco (ECO, 1986) or in the work of Czech literary theorist and aesthetician Jan Mukařovský (MUKAŘOVSKÝ, 1966, 1982) or other authors.

⁶ After withdrawing a theatrical performance from the theatre repertory, or after putting on an open form of theatre (a happening, street theatrical action, etc.), only semantic fragments will remain of a dramatic work as a fact of reality: recollections of the participants, photos, re-views, video recordings, written notes, dramatic text, etc., which, however, cannot re-create a complete picture of a dramatic work, restore its original form even in those recipients who have seen the performance several times.

⁷ Slovak theatre theorist Peter Karvaš uses these relations to think about spectator as someone who stands against vigorous will of stage to decrease entropy. (KARVAŠ, 1984, p. 319)

⁸ In every alluded relationship the entire chain is to be materialized, every relationship links with another one. For instance, a relationship directed from the actor to the audience is bound to be reflected in the form of a dramatic work and vice versa.

1.1. The actor <- > audience relationship

The communication flow in the actor – audience direction and back takes place in two basic ways:

- as instructed in the playtext, in which case the actor – in conformity with the staging concept – focuses on making the audience laugh, convincing them of his/her truth, and the like; the audience's response to such an action on the stage is, in fact, compositionally assumed and required - the audience does not reject this assumption and consciously and voluntarily accepts this manner of controlled (manipulated) communication;
- by improvisation on the spur-of-the-moment, in which case the action-reaction relationship between the stage and the auditorium is controlled and impacted by the topical social, cultural, emotional, and societal situation in the auditorium, and some of these factors may be even present on the stage. Civil reactions of the actor to the audience and the audience to the actor are given prominence, which becomes a source of the additional shaping of the staging concept. Upon the audience's affirmative response, the actor will add (play with) a comic situation, enrich it with new, witty elements, or, modify something, hence, the response of the bored audience is subdued, he/she rustles the papers and otherwise shows his/her discontentment.

1.2. The actor <- > actor relationship

Likewise, the communication between the actors during a performance takes place at two levels, namely:

- 1) The real, when actors communicate outside the characters they impersonate. For instance, in the backstage, they watch closely for their partner leaving the stage and arriving on it, wait until the partner's line is uttered, to enter the stage; included here are all kind of personal signs and tokens that are not directly related to the production. However, this type of communication is maximally suppressed in most cases;
- 2) Stylized, that is, the communication takes place between the characters impersonated by the actors, and this communication is subordinated to the staging concept. One will find some freedom and improvisation in it, however, it is a reflection of the civil reactions of the actors to one another, or even to the audiences, and it results either in the deepening or effacement of the character's expression plasticity.

1.3. The audience <-> audience relationship

In this relationship, the collectiveness of experiencing what is being presented during a theatrical performance flow may be deemed the essential reception precondition. The audience's theatrical performance experience may be referred to as being thorough on the assumption that the information flowing from the stage to the audience is processed by an individual who is part of the audience. Indeed, the audience will consider his/her emotional response to it (laughter, tears) as appropriate and ethically acceptable only on the condition it coincides with the response of other recipients. His/her solitary laughter is socially

unacceptable. To evaluate the rational part of information, the participation of others is not required, the understanding and realization of the substance of one's emotional or mental reaction and the reactions of others are realized on an individual basis. The composition of a production helps this process significantly by arraying pieces of information (scenes) along the tension – detension alternation model. Hence, during the reception of a dramatic work, two phases will continuously alternate, namely, the phase of personal identification with what is being presented on the stage with the phase of getting a conscious grip of it.

Also, the verbal exchange of opinion of a theatrical form during a performance or after it will affect the overall understanding of the meaning of a production, or, even information obtained from promotion events and materials prior to or after the performance (theatre programmes, playbills, TV shots, and the like).

1.4. The actor <-> dramatic work relationship

Each and every realization of a dramatic work, each and every theatrical performance put on the stage is, as a rule, a perpetual re-materialization and re-creation of the staging concept by the active participants of the stage action (the actors and stage machinery). From the point of view of the communication theory and intertextuality it may be said that a dramatic work considers it natural that the meanings of its individual parts as well as the overall meaning are determined by the fact that while the production is on (the performance is being realized), not only the text is created and materialized (the sole existence of the work in real time and space is a text), but also the pretext is realized. From this viewpoint, the only fixed and stable part of the text is its inactive, dormant part (i.e. the theatre scene, soundtrack, costumes, props, and the like), whereby the actor (including the stage machinery) creatively realizes the pretext in the text, and its existence in the text is an interpretation. Consequently, the object of perception (i.e. dramatic work) is semantically unstable, as it will always be an interpretation.

Hence, the dramatic communication model looks as follows⁹:

THEATRE-MAKER	PERFORMANCE	AUDIENCE
(creating a staging concept as an interpretation of the facts of reality) ¹⁰	(realization of a staging model as an interpretation of the staging concept, the origination of author's	(stage director: verification of the staging concept realization, laymen audience: the aesthetic impressionf

⁹ In relation to this matter, Czech semiotician Ivo Osolsobě mentions various metacommunication strategies (OSOLSOBĚ, 1974, pp. 58, 61, 71 a. o.) or he speaks about the theatre as a complicated sign communication situation (OSOLSOBĚ, 1992, pp. 21 – 24 etc.).

¹⁰ Theatre-maker is a term comprising all the parties actively partaking in the creation of a staging model, be only partly. Depending on the type of a performance, included here are: the stage director, stage designer, musician, actor, dramatist, stage machinery, choreographer, and others.

interpretation)¹¹

fixing professional audience:
generating conceptual centre from
experiential imagen and the
origination of reception
interpretation)

The identification of the contents of a staging concept and the author's interpretation will take place in those types of theatrical performances in which the actor represents all the components of a production (that is, all the co-authors), and, at the same time, is an object of the dramatic modelling for himself/herself. The actor alone creates the entire dramatic fictitiousness, as is the case of the pantomime, monodrama, the author's poetic drama, and the like.

1.5. The theatre -> dramatic work relationship

Here we are concerned, in the first place, with the difficulty, even an impossibility, to induce or invite an identical starting reception situation, which is a problem especially if one is concerned with an in-depth interpretation or analysis of a performance. That is, for instance, the case when contemporary literary science and aesthetics (Umberto Eco, Wolfgang Iser, Richard Rorty, Paul Ricoeur, and others) work with a text which is semantically stable in terms of what it offers, and whose connotative richness is very much dependant on the reader's preparedness and intent. Assigning some connotations to a theatrical performance is directly dependent not only on whether the recipient has seen the work live several times or not (this fact is vital when researching into performances of an earlier date of origin), but also on its own semantic instability. In other words, a consistent heuristic research of a dramatic work without seeing it, or, with even seeing it several consecutive times, is bound to remain – despite using the latest technology (video recording and other means) - a makeshift to some extent, and, hence, is unsatisfactory.

When creating a meaning that is assigned to a specific element presented¹², one has to take into account the stimuli that need not be seen or heard at the time of the reception of the theatrical form, nonetheless, they are present as physical quantities and in a composition their inherent properties are used (olfactory molecules – olfaction, gustatory molecules – taste, the perception of the differences in the matter density, the perception of pheromones, temperature change, physical proximity between the audiences and actors, etc.). Their effect upon the shaping of a meaning may be compositionally direct (the actor's action amidst the audiences is intended to get them involved in the plot, genuine onion smell is to build up the comicality of a situation). Significant individual differences in the form perception may also arise from the fact that although a component of a form is seen reliefwise (as a rule, only one

¹¹ This fact accounts for the differences in expression even across the individual repeats of a theatrical production.

¹² The element analysed is to be understood as the smallest gesture of a hand or mimicry and also larger compositional wholes, such as the scenery, scenic mask, action, scene, dialogue, etc. The definition of an element contentwise (that which is being analysed within the element) depends on the purpose of the analysis and attention focus in a laic audience.

part of it is directed towards us), in the form perception we approach it as a whole, and, depending on the manner of the dramatic work composition and the properties that are inherently contained in each and every one of us, we do so consciously or unconsciously. It suffices to see part of a glass, to perceive it in its wholeness, or part of an actor, to perceive the character in its plasticity. Our approach is similar to what is heard, smelled, and mediated by other forms of stimuli. Here, the corporal-mental-emotional principle of the identification of the recipient with the presented is applied, and its basis is empathy. Hence, from amongst all the works of art, the perception and understanding of a dramatic work are the most exacting.

The spatial location of the audience also helps constitute the overall richness of this relationship, and it has its strict compositional justification. It is not relevant, whether one is concerned with conscious or unconscious understanding of the gist and the meaning of spatial composition on the part of the audience. Connotative richness of the audience's experience is also impacted by this fact.

Overall, it may be stated that the process of the audience's reception of a theatrical performance is a most lively, dynamic, and exceptionally changing process, within whose framework there is an ongoing flow of a large amount of direct information. The audience, when perceiving and understanding a form, will distinguish three levels of reception, which is both a simultaneous and syncretic process in his/her conscience:¹³

- 1) dramatic work is perceived as artistic stylization (as a fictitious time-space form),
- 2) dramatic work is perceived as part of real time (the form is primarily understood in its topical period correlations; i.e. dramatic time, based on the horizontal-vertical life axis – see below – is perceived as natural and real; historical correlations are secondary),
- 3) dramatic work is perceived as a reality outside artistic stylization (as part of real space, i.e. the audience is aware of the sets being made of cardboard, the truncheon of rubber, etc.).¹⁴

II. THE BORDERS OF A DRAMATIC WORK

The essential prerequisite for the existence of a dramatic work per se is the awareness of the fictitiousness and realness of each and every element of the theatrical structure. There has to be affirmative respect for the fact that every element in the theatrical structure is stylized, since its position is an outcome of an intentional compositional manipulation, i.e. the person on the stage is not only man, but also an actor, he/she is a dramatic and stage character: a count, a woman from the town, a symbol, Jan, the servant, a metaphor, a period expression,

¹³ Czech aesthetician and semiotician Otakar Zich relates to this topic within his analytical and synthetic theory of dramatic work and speaks about the image and technical side of dramatic work and about incapability of spectator to see actor's performance in dramatic character (ZICH, 1986).

¹⁴ A conflict between the reception levels arises as an outcome of the artistic and compositional setbacks of a dramatic work.

and the like.¹⁵ Mind you, the element in question does not enjoy this stylization in reality. At the conscious level, everything is but some kind of material having a specific expressive position (a shawl is not a shawl to warm the actor up, but only a visual characterization of the protagonist type). A continuous reflection of the realness constitutes a background against which the meaning is contoured, i.e. one can speak of a conscious reception bipolarity of an element, permanent awareness of a reception relativity of the theatrical form, whereby the reflection of the reality is among the several options of specifying the denotative level of an element. Hence, the work invariant is a whole, evenly composed of two coalesced, mutually structurally indivisible positions, of which one is real (constitutes a reality, actually exists) and the other one is theatrical stylization (theatrical fiction, artistic structure). Theatrical form as a variant of a dramatic work shows the respective part of its “face” to the recipient, depending on the genre in which it is composed.

In addition, it is true of each element of the structure of a theatrical performance that it is in a simultaneous position to another element in the work (it is perceived and understood in the context with other elements), its meaning cannot be separated from the neighbouring elements (syncretism), and, as a rule, its analysis by elements is partial (synthetism). If an element exists on its own, without this relational position, it is not an element of theatrical position.

The primary border of a theatrical form is such a consciously exposed situation in which a relationship is being established between at least two selected elements, whereby the space between these two elements delineates the place of action at the same time and the relationship between them is a social – human – relationship. This primary definition of a theatrical form also holds for the position of a puppet in the staging space and any other object (for instance, in visual dramatic actions). The basic precondition is, however, that the movement of this object in space is bound to associate, evoke the image of human behaviour, interpersonal relations. Likening the presented may largely take place (be created) based on the rudimentary information contained in the recipient’s imagination, and also at the metaphoric and mimetic levels. For instance, a clock with large weights hanging on the wall, will be perceived as an object of art until one of the weights will no longer want to slowly go down while the other one goes up and the former indicates this to the latter accordingly, that is, until we, the recipients, begin to talk of a relationship between them.

Let me give another example:

¹⁵ We can think more deeply about the sign side of the problem, for example from the perspective of Czech aesthetician and theatre theorist Jiří Veltruský, who also mentions stage character as a complicated structure of signs (VELTRUSKÝ, 1994, p. 89 a. o.), Piotr Grigorievič Bogatyriov, the member of Prague linguistic circle, Russian ethnographer and literary theorist, speaks of conditionality of theatre signs that belongs to certain community, which is the reason of spectator’s variable connection of theatre elements with reality (BOGASTYRIOV, 1971, s. 105 – 106) etc.

We will not take account of a man standing on the sidewalk (first element). For us, he is but a man in the mob, one of the many. If, for instance, he turns his head towards his shoulder (second element) with a puzzled look in his face (third element), we tend to watch his action (perceive it) as theatrical (stylized). We begin to look for a relationship between him (his posture, presented facial expression), the place, where he stands, and the movement of his head towards the shoulder. We try and want to explain this act based on the acceptable motive of his action, often, we assign various meanings to it, and these new meanings are different from that presented, amongst many others, as the correct one (or, the most likely). We wait to see in which direction the action of the man under observation will develop. If we are to closely scrutinize the man (which is typical of the beginning of the presentation of a dramatic work), and gradually perceive his action as an enclosed aesthetic situation, he is bound to alert us to the uniqueness of his activity in a more aggressive way. This is largely done by over-exposing several input information (visually or acoustically), or by their repetition.

If we are to compare the actor's situation in a dramatic work (dramatic character he/she impersonates) with the real-man's situation, some parallels will be brought to light. Man is capable, here, now, and often, in the form of reminiscences, contemplations, etc., to transcend time and space, in all directions, whereby physically he is bound to one place and time. In a theatrical setting, this mode of the work with time and space is transposed to the staging space, and the theatrical sign is a means of production condensation. For instance, instead of a realistic and descriptive depiction of a sailing and sinking ship in a storm, the sound of a storm and rocks hitting the ship will suffice. In other words, along with the ongoing action in which the hero expresses his fear of the tempest by virtue of his facial expression, gesticulation, internal monologue, and also the form of a dialogue he is having with his partner, condensed sound, the audience is gradually introduced to his actual situation. Relative to reality, the sound has cut down on the time of the action duration, in the monologue, the protagonist reminisces his family, i.e., the monologue is a staging form, and is an expression of his memories, etc. This identification of the situation and the manner of the existence of Man along the horizontal-vertical axis of his situation and the actor's position along his scenic (theatrical) situation axis may be considered the only place where an unprecedented coalescence and identification of the principle of the existence of Man's reality and theatrical fictitiousness takes place. There is no dividing line between the theatrical and the non-theatrical.

Hence, a dramatic work may be considered as a live and pulsating simultaneous-syncretic form¹⁶ in which the semantic element is linked to another (or other elements) by means of four compositional devices, namely, illustration, contrast, gradation, and counterpoint, and its concrete form and expression is the outcome of the work with time sequence and space

¹⁶ More INŠTITUTORISOVA, 2011.

expansivity of the exploited means of expression. (On the creation of the work's meaning and composition see below).

III. FROM THE PERSPECTIVE OF SEMIOTICS

Any element incorporated in the theatrical structure is a sign. As a rule, some sort of a shift in its meaning will be observed, and in theatrical fictitiousness, it will never manifest its original meaning.

Within the framework of the mode of the work's composition it tends to digress from it more or less. Its theatrical content is conceived in two ways, namely, compositionally, i.e. by the author and the recipient, whereby the viewer is bound to respect the change of his/her own position as an observer, from which he/she deciphers the meaning of an element perceived. Sometimes the audience, either intentionally or accidentally, may or must realize either the real or stylized semantic position of a theatrical element that is being perceived and, hence, analysed from the reception point of view. In addition to viewing oneself as a major source of understanding the experienced (reflections on one's own personal, physical, emotional, and mental reactions to the presented), unconscious rather than conscious considering oneself a theatrical sign, one also deciphers the meaning from the flow of the theatrical form per se. In other words, understanding the meaning of the presented will always take place (be realized) in two directions: in the direction of reality (from reality to the work), or, in an enclosed fashion, through searching in the work only (the direction of the movement in it is unlimited). Hence, the meaning of an element in the form will be grasped and found based on finding a similarity with reality, or, is created directly based on the identification following from the work per se, in which case a meaning conceived in such a fashion will not manifest its direct link with reality, but only with theatrical fictitiousness. Relative to reality, the element content conceived in this manner is composed indirectly, figuratively, metaphorically.

It may be said that in a dramatic work, the element, i.e. the sign, is presented in two fundamental forms, namely, mimetic or metaphoric. We refer to the mimetic compositional presentation when the theatrical sign relates to an object, a thought, or a relationship with reality, i.e. any compositional element is a sign of reality here. However, in a theatrical structure, the mimetic sign is more frequently presented as a sign of a sign (a chunk of raw meat is a sign of the period advertisement of meat products incorporated, say, in its parodic meaning; it is not merely a sign of an animal). Compositional work with the mimetic sign may lead to a marked shift in the meaning, i.e. to an end in the creation of a denotative, synonymic-variant semantic chain. The sign completely diverges from the object; the element has become a different sign denoting a different object created along the semantic axis created solely within the theatrical form (a flying chunk of meat). The sign acquires a metaphoric rather than direct relationship with the reality. The deciphering of the semantic axis leading from reality to the dramatic work has come to an end, and prominence is given to a new direction of the recipient's encoding, conditioned by the composition manipulation with it.

However, in theatrical practice, all kind of disruptions of the smooth understanding of a theatrical performance often take place.

A situation precarious for the recipient may arise in conjunction with increasing the frequency of re-directing the type of the expression encoding, which is bound to result in disturbing the recipient's competence. In a dramatic work presented to him/her, the recipient will find it difficult to identify the relationship of the play or an element in its structure with reality. Furthermore, if the mimetic semantic denotation of the compositional manipulation with the element is obfuscated to him, it will impede the denotation identification (the points of orientation are unclear), and the entropy of the theatrical form is enhanced.¹⁷ Also, an excessive intensification of the dynamism of the deciphering direction contradicts the logics of a relationship between the physiological and the sensual-conceptual conscious perception and comprehension. By continuously forcing the recipient to keep abruptly changing his/her position as an observer, his/her willingness to attentiveness and concentration on the dramatic work is debilitated, and the recipient's deciphering of the play's meaning is minimized in places. In communication, the only thing which is real for the recipient is his/her negative attitude towards the presented work, and the negative polarization in the experiential process becomes a real recipient-work relationship (for the recipient, the production is non-existent in reality).

Just as the predominance of the use of the signs in the metaphoric position enhances the dramatic work entropy (the limits of the investigation into the theatricalism of this type of signs were set by the Drama of the Absurd), the predominance of the use of the sign in its mimetic position will result in the recipient's rejection of the perceived, this time, for the connotative cogency of the form. In this extreme, the sign only manifests the meaning of an object it denotes. The redundancy of the reality in the form takes place.

A dramatic work must be a natural combination of mimetic and metaphoric signs, or signs presented in such a composition, i.e. the theatrical sign, as a rule, continuously changes its denotative and connotative characteristics. Otherwise, we shall have to speak either of the unintelligibility (concealment, cover-up) of the play's meaning due to the changes in the recipient's competence to decipher the information, or the changes in the author's competence (on a scale starting from the absence of professional skills, through the topicality of the presentation of the theme, down to an intentional, phenomenonwise chaotic composition of the form in line with Postmodernism, perceiving any kind of plurality as an expression of democracy). Or, on the other hand, the much too obvious legibility of a dramatic work may also be the case, which is also caused by a change in the author's competence.

¹⁷ Entropy can grow into the form of anaesthesia, for example in understanding of Wolfgang Iser, German philosopher and aesthetician (ISER, 1993, p. 10 ect.).

In his work, an author will express his attitude to reality (including his ethical attitude). The essence of this attitude lies in pointing out the absence of something, a deficiency of a specific phenomenon. The above discrepancy of a dramatic work (its too obvious legibility) takes place if the author fails to realize that the phenomenon towards which his attitude is being expressed, exists in reality, it has been actually realized. This situation may be referred to as information saturation and a full development of the author-work-recipient relationship. However, in the event of the enhanced entropy of a dramatic work (disregarding its cause lying in the shortcomings in the craftsmanship of the performance visual presentation, it is largely a problem of the style purity), the work's meaning is incomprehensible due to the unintelligibility of the author's attitude to reality, to a phenomenon which he considers non-existent. Hence, compositionwise, the denotative identification of the metaphoric sign is consciously made more complex.

At in-depth interpretations and mimetic performances the meaning is encoded by the author in a linear manner, via one dominant staging device or element, the primary denotative identification is clear to the recipient, and the denotation is clear compositionwise. The meaning of a dramatic work is revealed via the revelation of the sign's meaning which is done in steps that are sequenced in the recipient's time and are conventionally accessible.

In entropic metaphoric forms, a phenomenon known from poetic theatres will occur. Similarly to the clarification of the poem's meaning, the meaning of a dramatic work emerges as an outcome of the author-audience co-creation, that is, not as a confrontation of "my" versus "your" opinion, it is not an agonistic encounter. The expectation of the presentation of a conflicting or affirmative opinion is nullified. The production does not call for a clear ethic attitude on the recipient's part (positive, negative, or that of respect), it does not contour it. Its means of expression, leaning on the metaphoric sign, are a sum of information, acquiring meanings by virtue of a free semantic identification. As an offer, the information freely and in an unrestrained fashion, transcends a wide range of individual characteristics of a personality, and reaches the recipient's experiential position (it is identified and deciphered) only on the basis of the recipient's intimate and private experiences. It accommodates itself freely in a place that is similar to it contentwise. On the author's part, it is presented as a challenge that does not assume or require the knowledge of convention. The recipient creates the basic line of the meaning himself/herself, the theatrical form offers a wide range of meanings.¹⁸

¹⁸ The problem of multiple interpretations of art works was dealt with by Italian aesthetician and semiotician Umberto Eco in the chapter called The Poetics of the Open Work. He introduced the concept of the open and the closed work where multiple interpretations of art works are possible while the constancy of their form is kept (ECO, 1989, p. 1 – 23) .

IV. FROM THE PERSPECTIVE OF COMPOSITION

Each element in the structure of the theatrical form is compositionally and formwise further worked on in terms of verbal, acting, stage design, music, and direction aspects¹⁹. Within these categories, styles and devices used within the whole of a dramatic work may be easily, plainly, and elaborately analysed, therefore, they may be considered fundamental composition elements of a dramatic work (traditionally, semiotics breaks them down to acoustic and visual means of expression). Through them, a dramatic work is synthetically coalesced into a staging semantic whole.

Compositionally, the theatrical form is created by a sum of partial theatrical means of expression which are the vehicles of the universally valid styles and devices on the one hand, and conventional means created by the customs of the region in question on the other. Using this criterion, these means may be divided into:

- 1) basic means of expression, such as the place of action, actor – audience, to be further broken down by individual elements²⁰;
- 2) theatrical means of expression, here we are concerned with the style, genre, and form differences of individual forms from the invariant, included here are both the forms with a solid compositional and semantic structure, such as the opera, ballet, drama, and also, semi structured forms, such as a happening, commedia dell'arte, street theatre. They represent a sum of means burdened by culture conventions and a theatrical tradition, for instance, in Indian theatre (mudra), the act of crying is staged differently in terms of gestures as opposed to European theatre (covering up the face with hands), whereby basic means of expression are organically (syncretically) contained in them.

Using basic and theatrical means of expression theatre-makers creating a dramatic work build up its meaning (the meaning of the work encoded by its author) and expression (image distinctiveness from the invariant), hence, it may be said that each element of a dramatic work is the vehicle of two compositional positions. From the reception point of view, the expression is first perceived as an icon (iconic means of expression) to which an oper (operational means of expression) is assigned. The first thing we do, is perceive the stage (the window, its colour, size, location in the space, the distance of the protagonist from it, his/her posture, etc.), only then we say that the scene concerned was pathetic, reserved, and the like. If we speak of the expression of an element (a dramatic work), we refer to its connotation area, from which, as a last-but-one reception step, its denotation, i.e. its meaning compositionally build by the dramatic work makers, is deduced. The last step is assigning a meaning on the basis of one's own personal characteristics (experiences, culture and social background, etc.). The expression of a dramatic work is created by all the partial theatrical

¹⁹ The direction element also includes compositional work with the audience, his/her activation and participation in the work's meaning.

²⁰ Among the basic means of expression in the stage design element are: the acting area, costume, mask, props, light, sets; among the theatrical means of expression are: types of the stage and theatre space, the bird's-eye view, the depth of the scenic space, a baroque wig, the alarm clock, the size of a window, and the like.

means of expression (direction, stage design, verbal, acting, musical means), by which individual theatre-makers express their unique idea of the form and meaning of a dramatic work, naturally, using the basic means of expression. With repeats, the overall compositionally encoded expression of a dramatic work is constantly extended by the actor's means of expression, and the production is further shaped from the acting point of view (including the share of the support staff in the creation and realization of a dramatic work).

A specific area of expression that is taken account of when concentrating on a specific element, will acquire a new expression by changing the meanings of elements from which it is composed (change of a gesture, the light, etc.).

The mediators of the change in the element meaning are four structural principles, which, when employed, enhance, weaken, or globally change the original meaning.

Here we are concerned with the illustration principle (illustration), by means of which the meaning of an element in another staging component is repeated, followed by the principle of gradation (gradation) that either enhances or weakens the original meaning, the principle of contrast (contrast) that helps change the original meaning to an antithesis, and the contrapuntal principle (counterpoint) that enriches the original meaning by a new one, which, however, is not at variance with the former. It is enriching it by means of another plotline ancillary to the main plotline of the production. It is in parallel with what one sees, hears, and feels on the stage, and, in fact, constitutes the plasticity of the presented (it may be referred to as the subtext). If there is a need, it comes to the surface in a concrete image form.

All four principles are always present in a dramatic work, however, depending on the staging concept, they manifest their existence either more statically or dynamically, at a different pace and with a different rhythm.

The artistic standards of a dramatic work may deteriorate if two identical structural principles follow each other across the entire area of expression (across the entire situation perceived), or, one and the same principle is repeated over an extended period of time. The precondition for a theatrical form to be attractive for the audiences is to have all four principles take turns along the main plotline. If the meaning of an element along the line is, say, conceived using the illustration principle, then, at the given moment (period of time) its further interpretation is bound to be directed towards the subaltern line by one of the other means, i.e. the meaning of an element must also be directed outside the main plotline, at which the attention is directed. These structural principles also change the audience's attention, focus the audience on a new fact, information, and compel the audience to remember it so as to be able to further work with it in an associative (recipient) or compositional sense.

The main semantic (plot) line of a dramatic work may be causally continuous or discontinuous. Its flow is affected by the predominance of the elements either in the metaphoric or mimetic

position, with an even or uneven use of structural principles. For instance, for fragmentary structure (montage) in the widest sense of the word (association, coincidence) the use of the principles of illustration and contrast is largely typical. In a dramatic montage, the counterpoint and gradation have the highest incidence. The classical play is typical by an evenly matched use of these devices, etc.

Conclusion

Basis of theatrical forms is always based on the common law of a particular culture, as we judge ourselves and how we understand others. Traditions at the archetypal level are always to present, as well as experiences and new knowledge of society regarding depiction of the reality by artistic theatrical means. Theatrical form is always a theatrical sign, and therefore it always has its denotative and connotative dimension. They provide a joint vision about what we are actually involved in, what is happening, what sense it makes, what is the quality and what it means to us. Because of that, however, it creates at the same time - in interpretive plane of existence of theatrical form - meanings, individual and collectively applicable to a wider group of recipients.

Theatre form is formed by mimetic-metaphorical processes. Sign somehow always refers (points out, it is even it) the denotative position while always personifies (creates) connotative position. There is of course always the question whether we can accurately identify both positions of theatrical sign existence. Whether we know to identify what is the meaning of a form, what did the author insert in it, what was the author's focus and how is it received or created by recipients?

Denotative dimension of theatrical sign is largely seen as a question of mimesis. It is understood as conventionalized, i.e. universally understood, semantically well-known and clearly formulated reality - directly, immediately, actually lived, not as in our case - theatrically staged reality. Later I will not deal with the situation when denotative position of a sign is created during production, i.e. figuratively, metaphorically and has therefore initially signs as false or unreadable "connotation" (entropy), i.e. the real form of expression-means is affecting us, but we do not know to identify its meaning and significance.

Translation: Mária Švecová, Miroslava Mates, Dana Kratochvilová

Reference

- (1) AURELIUS, A. 1995. O učiteľovi. Bratislava - Archa. 96 s. ISBN 80-7115-096-7.
- (2) BOGATYRIOV, P. 1973. Ľudové divadlo české a slovenské. Bratislava – Tatran. 270 s.
- (3) ECO, U. 1976. A Theory of Semiotics. Indiana - University Press. 354 p. ISBN 10-0253-359-55-4.
- (4) ECO, U. 1989. The open Work. Cambridge, Massa-chusetts - Harvard University Press. 285 p. ISBN 97-8067-463-97-6-8.
- (5) GOMÉZ-MARTÍNEZ, J. L. 1996. Teória eseje (esej ako literárny žáner, štúdium jej vlastností). Bratislava – Archa. 135 p. ISBN 80-7115-121-1.
- (6) INŠTITORISOVÁ, D. 2001. O výrazovej variabilite divadelného diela. Nitra - Univerzita Konštantína Filozofa. 256 s. ISBN 80-8050-406-7.
- (7) KARVAŠ, P. 1984. Priestory v divadle a divadlo v priestore. Bratislava – Tatran. 584 s.
- (8) PAŠTEKA, J. 1976. Estetické paralely umenia. Štúdie o divadle, dramatike a filme. Bratislava – Veda. 425 s.
- (9) MUKAŘOVSKÝ, J. 1966. Studie z estetiky. Praha - Odeon. 371 s.
- (10) MUKAŘOVSKÝ, J. 1982. Studie z poetiky. Praha - Odeon. 906 s.
- (11) OSOLSOBĚ, I. 1974. Divadlo, které mluví, zpívá a tančí. Teorie jedné komunikační formy. Praha – Supraphon. 242 s.
- (12) OSOLSOBĚ, I. 1992. Mnoho povyku pro semiotiku : Ne zcela úspěšný pokus o encyklopedické heslo sémiotika divadla. Brno - Nakladatelství "G" hudba a divadlo. 223 s. ISBN 97-8809-011-120-2.
- (13) OSOLSOBĚ, I. 2007. Principia Parodica : totiž Posbírané papíry převážně o divadle. Praha - Akademie múzických umění. 358 s. ISBN 97-8807-331-082-0.
- (14) VALČEK, P. 1999. Osudy eseje. 194 s. Bratislava - IRIS. ISBN 80-88778-78-6.
- (15) VELTRUSKÝ, J. 1994. Příspěvky k teorii divadla. Praha - Divadelní ústav. 270 s. ISBN 80-7008-046-9.
- (16) WELSCH, W. 1993. Estetické myslenie. Bratislava - Archa. 168 s. ISBN 80-7115-063-0.



Ecoletra.com – Scientific eJournal, Vol. 4, 2018/01, ISSN 2377-9848



ISSN 2377-9748

