

Јована Брашић*

Примљено: 15.05.2015.

УДК: 336.226.11:796.03

Стручни чланак

ОПОРЕЗИВАЊЕ ФИЗИЧКИХ ЛИЦА АНГАЖОВАНИХ У СПОРТСКИМ ОРГАНИЗАЦИЈАМА

Предмет рада јесте анализа примене прописа о порезу на доходак грађана у односу на физичка лица ангажована у спортским организацијама. Аутор истражује основна обележја овог пореског облика, са посебним освртом на везивне тачке порескоправне регулативе и спортскоправне регулативе. Са циљем утврђивања начина примене порескоправних прописа према овим лицима детаљно је обрађен њихов правни положај у спортској организацији. Извршена је њихова класификација на лица која имају статус професионалца и лица која имају статус аматера. Следићено томе, утврђен је карактер прихода који остварују од спортске организације, као и изузимање прихода из дохода за опорезивање. У раду је начињен и уредни приказ решења ове проблематике у Републици Србији са решењима засиуљеним у земљама у окружењу и појединим државама чланицама Европске уније, а који се пре свега односи на висину пореске обавезе кроз приказ пореских стоја и јужених пореских ослобођења у овој области.

Кључне речи: спорт, порези, професионални спортиста, спортиста аматер, спортски тренер, спортска организација, уовори, порез на доходак физичких лица

I УВОДНА РАЗМАТРАЊА

Савремени спорт карактеришу процеси који су обележили данашњицу, процеси глобализације, комерцијализације и преобликовања свакодневног живота. То утиче на чињеницу да спорт добија економску димензију, а спортисти постају значајни учесници на економском миљеу државе. У борби за медаљом они се не задржавају само на вечитој одредници спорта, достизања максималних резултата и рекорда, већ све више залазе у сферу професионализма. Комерцијализација спорта доводи до трансформације аматерског спортисте у спортисту професионалца, до преобликовања спортских удружења у спортска

* Сарадник у настави на правноекономској области на Правном факултету Универзитета у Крагујевцу, basic.jovana@gmail.com

привредна друштва, до ширења циљева спорта ван основних вредности у економске, профитне циљеве. Ова страна спорта носи са собом материјалну корист, носи огромне приходе стечене кроз обављање редовних и споредних делатности, кроз изласке на највећа светска тржишта, што доводи до све дубљега задирања јавних власти у ову сферу живота и примену порескоправне регулативе на спортисте, спортске стручњаке и друга лица ангажована у спортским организацијама. Поред чињенице да утиче на статус у друштву кроз прихватање идеја о спортском моралу и утицају на поштовању споствене личности и ега, спорт утиче и на животни стандард становника који се њиме баве као професионалним и јединим занимањем. Врхунски спорт у многим земљама доноси право економско богатство, па се о спорту говори и као о бизнису у коме се окреће огромна количина новца валоризовањем спортских догађаја, приредби, пословних активности, награда за постигнуте врхунске резултате. То доводи до чињенице да кроз расподелу прихода која се врши у спортским организацијама лица из области спорта зарађују знатно више него што то чине просечни радници, те и начело равноправности и праведности говори у прилог опорезивања ове категорије лица.

Како кроз порески систем држава прикупља неопходна средства за остварење одређених фискалних циљева и циљева од општег интереса, увођењем пореза на доходак грађана и на примања која остварују физичка лица ангажована у спортским организацијама, долази до одузимања одређеног дела њихове економске снаге и формирања нове ставке у државном буџету. Као порески обвезник, односно лице које се лишава дела прихода у општем интересу, јављају се спортисти, спортски стручњаци и друга лица која су стекла доходак бављењем спортским активностима и делатностима. Порез на доходак грађана има више својих појавних облика, те је порескоправни положај ових лица условљен пре свега њиховим правним положајем у спортској организацији, односно, зависи од врсте односа у коме су ова лица са спортском организацијом. Чињеница да ли се спортиста спортским активностима, а спортски стручњак спортским делатностима баве као професионалци или на аматерској основи, доводи пре свега до категоризације прихода које остварују, а од којих крајње зависи и примена прописа о порезу на доходак физичких лица. Бављење спортом по основу уговора о раду условљава добијање зараде као накнаде за обављану чинидбу, те се овако стечен доходак опорезује порезом на зараду. Са друге стране, за бављење спортом

као радом ван радног односа на основу различитих уговора о ангажовању, добија се доходак који се сврстава у категорију осталих прихода и у складу са тим опорезује порезом на друге приходе. У складу са тим, основни циљ рада јесте истраживање начина и услова примене наведеног пореског облика у области спорта са специфичностима узрокованим посебним правним регулисањем друштвених односа из сфере спортске делатности и активности.

II ПОЈМОВНО ОДРЕЂЕЊЕ СПОРТИСТЕ

С обзиром на значај који у савременом друштву има спорт, а који се испољава како кроз његове васпитне ефекте, тако и велики капитал који он доноси, принцип слободе бављења спортом доживљава свој врхунац. Кроз добровољне спортске активности и задовољење жеље за игром, нагона за победом и освајањем, развој менталних и телесних способности, испољава се најважнија категорија лица у спорту. Спортиста је апсолутно најважнија категорија у спорту, она категорија без које спорта нити има нити га може бити, то је *condicio sine qua non* спорта.¹

Појам спортисте у Републици Србији је одређен Законом о спорту², док су се покушаји да се дефинише овај појам јављали кроз бројна теоријска објашњења са незнатним разликама од земље до земље.

Спортиста је лице које се бави спортским активностима, под којима се подразумевају сви облици физичке и умне активности који, кроз организовано или неорганизовано учешће, за циљ имају изражавање или побољшање физичке спремности и духовног благостања, стварање друштвених односа или постизање резултата на такмичењима свих нивоа.³ Разлози који опредељују једно лице да почне бављење спортом су бројни, међу којима се истичу посебан таленат, попуњавање слободног времена, здравље, жеља да се осећа корисним, развој друштвених односа, амбиција и изазов, надметање, финансијска корист коју спорт доноси. Учешћем у игри већина њих усваја суштинске вредности спорта, осећа истинску лепоту спорта, стиче позитивна и продуктивна искуства, учи да себе поштује и цени и понаша се у складу са правилима фер плеја и доброг спортског

¹ I. Crnić et al., *Uvod u športsko pravo*, Zagreb, 2009, 12.

² Закон о спорту РС, *Службени гласник РС*, бр. 24/2011 и 99/2011 – др. закони

³ Чл. 3. Закона о спорту РС

карактера. Сходно овим разлозима лица се спортом баве на различите начине, што условљава њихову класификацију на одређене групе и врсте.

Најважнија типологија спортиста јесте на спортисте професионалце и спортисте аматере, а с обзиром на циљ обављања спортске делатности. Тежња да се као резултат бављења спортом оствари извесна материјална корист у основи је супротна изворним принципима аматеризма, и дуго је представљала границу разграничења између аматерског и професионалног спорта.⁴ Међутим, временом ова граница полако је бледела, а ове две категорије спортиста постепено се приближавале једна другој. Категорисање спортисте као професионалца или аматера, даље утиче на његов правни положај и врсту правног односа у коме ће бити са спортском организацијом. То потом опредељује начин опорезивања прихода који остварује спортиста у спортској организацији.

III ПРОФЕСИОНАЛНИ СПОРТИСТА И СПОРТИСТА АМАТЕР

Професионални спортиста јесте спортиста који се бави спортском активношћу као јединим или основним занимањем, а спортиста аматер јесте спортиста коме зарада није циљ бављења спортским активностима и тим активностима се не бави у виду занимања. Када спортиста има статус професионалног спортисте, он се спортском активношћу бави или на основу уговора о раду са спортском организацијом за коју наступа на такмичењима свих нивоа или у виду самосталне делатности. Када има статус спортисте аматера он са спортском организацијом закључује уговор о стипендирању малолетног спортисте за спортско усавршавање или уговор о бављењу спортом. Ангажовањем професионалног спортисте спортско друштво или клуб повећава изгледе за успех, а то има, по правилу, за последицу већи доходак од спортских приредби које организује.⁵ Професионални спортиста учествује на такмичењима највиших нивоа, постижући врхунске резултате било у тимским било у индивидуалним спортовима и на тај начин себи додаје епитет врхунског спортисте.

Професионални спортиста заснива радни однос са спортском организацијом закључењем уговора о раду, на одређено време, најдуже до пет

⁴ Ђурђевић Н., *Јавне власности и спорти*, Крагујевац, 2007, 12.

⁵ Ђурђевић Н., *Коментариј Закон о спорти*, Крагујевац, 1997, 18.

година.⁶ Након истека овог периода, спортиста и спортска организација могу поново закључити исту врсту уговора. Уговор се закључује у писаној форми, региструје код надлежног гранског спортског савеза и као теретан и двостран производи права и обавезе за обе уговорне стране. У складу са тим, спортиста има сва права и дужности која му припадају по основу општег режима радног права. Професионални спортиста по том основу има право на одређено радно време, иако у овом случају специфично због специфичности саме спортске делатности, има право на зараду, право на одморе и одсуства, право на пензијско, инвалидско и здравствено осигурање, као и осигурање за случај незапослености. Примања која спортиста остварује у спортској организацији сматрају се зарадом и подлежу плаћању пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање на зараду. Спортиста и спортска организација, приликом закључења уговора о раду, могу посебно уговорити и давање једнократних накнада спортисти које немају карактер зараде.⁷

Спортиста аматер се спортом не бави као јединим и основним занимањем са циљем стицања материјалне користи. На основу принципа слободе уговарања, спортиста аматер и спортски клуб самостално уређују своје међусобне односе, прописујући права и обавезе сходно сопственим потребама. Уговор, који потписују спортиста аматер и спортска организација, такође мора бити потписан и регистрован и производи обавезе за обе уговорне стране. Спортиста је дужан да спортском клубу пружа одређене услуге по основу обављања спортских активности, док се клуб обавезује да спортисти за извршену услугу плати одговарајућу накнаду. Спортиста аматер ове накнаде не добија за обављање послова у радном односу, оне немају карактер зараде, тако да у складу са одредбама закона којим се уређује наплата пореза на доходак грађана, опорезују се као други приход.

IV ПРАВНИ ПОЛОЖАЈ СПОРТСКОГ СТРУЧЊАКА

Мистерија такмичарског успеха и пораза је нешто што у условима наглог развоја спорта посебно привлачи пажњу, а што у овој области условљава присуство не само спортисте, већ и спортског тренера и других стручњака из

⁶ Н. Ђурђевић, *Уговори о професионалном игрању фудбала*, у: XXI век – век услуга и услужног права (ур. М. Мићовић), Правни факултет Универзитета у Крагујевцу, Институт за правне и друштвене науке, Крагујевац 2012, 163.

⁷ *Ibid.*

области спорта. За постизање врхунских резултата најважнији је, поред физичке спремности, кондиције и владања техником у одређеној грани спорта, квалитетан и стабилан однос између спортисте и спортског тренера. Предуслов за развој спорта и бављење спортом јесте располагање великим бројем квалитетних стручњака (кадрова) на свим нивоима, од административног и техничког до оних који раде на нивоима руковођења, обуке и тренинга.⁸

Пут ка стварању успешног спортисте је данас посебно сложен и комплексан и захтева велико ангажовање лица која му у томе помажу, која покривају знатан терен његових припрема. Почевши од стварања психичког благостања у уму спортисте и омогућавању да превазиђе притиске које му ток игре намеће, до указивања на најбоље начине за коришћењем физичких способности и стратегије, однос поверења и добре комуникације између спортисте и тренера је срж сваке спортске делатности. Овај однос одређује се као основни предуслов за постизање најбољих спортских резултата, али и као један затворен однос у коме спортиста зависи од тренера, али и тренер од спортисте. Ако нема спортиста, по природи ствари нема ни тренера јер немају кога тренирати, али по правилу без тренера нема ни спортиста, барем не оних са највишим резултатима.⁹ Од учитеља спортских вештина, тренери су данас постали и менаџери, промотери, партнери, пи-арови клубова, и много што шта друго.¹⁰

Закон о спорту дефинише стручњака у спортској организацији као лице које се спортском делатношћу бави као стручним радом, под којом се подразумева и планирање и спровођење спортских активности деце и омладине, рекреације грађана, тренинг спортиста, спортског васпитања, обучавања, спортског усавршавања и друге делатности.¹¹ Да би могао обављати ове делатности спортски стручњак по одредбама Закона о спорту мора имати одговарајуће високо образовање у области спорта, односно физичке културе или бити оспособљен за обављање одређених стручних послова у спорту. Поред спортских тренера, у спорту учествују и стручњаци различитих професија у циљу оспособљавања спортисте за учествовање на такмичењима свих нивоа и његовог

⁸ Н. Ђурђевић, *Јавне власџи...*, 50.

⁹ I. Сrнић, *et al.*, *op.cit.*, 21.

¹⁰ Н. Ђурђевић, *Закључење ујовора о раду између сјорјјских јтренера и сјорјјских орјјанизација*, Правни живот бр.9, 2013, 579.

¹¹ Чл. 23. Закона о спорту РС

припремања да се носи са позитивним и негативним спортским исходима. И ова лица са различитим занимањима морају имати одговарајуће образовање за врсту посла у којој суделују, како би допринели остваривању спортских активности и спортских делатности у складу са Законом о спорту.

У спортској организацији спортски тренер и стручњак могу бити ангажовани на различите начине. Они могу бити чланови спортске организације и посредством чланства остваривати своја права и извршавати обавезе или могу бити ангажовани по основу одговарајућег уговора. Чланска права и обавезе спортских тренера и стручњака утврђена су одговарајућим спортским правилима и општим актима спортског удружења. Када се ради о уговорном односу између спортског тренера и спортске организације, он може закључити уговор о раду, када је са спортском организацијом у радном односу или уговор о стручном ангажовању, када испуњава своје обавезе и обавља све своје активности као рад ван радног односа. Слично као и у погледу категорисања спортиста с обзиром на начин ангажовања у спортској организацији, коришћењем тумачења по аналогiji имамо и тренере професионалце и тренере аматере. Тренер професионалац је тренер који са клубом закључује уговор о раду и остварује право из професионалног односа (право на основу пензионог, инвалидског и здравственог осигурања), а тренер аматер је тренер који са клубом закључује уговор о допунском раду.¹²

Правни положај, односно статус спортског тренера или стручњака који има у спортској организацији, опредељујуће утиче на врсту и висину пореза који ће платити, као и у случају спортиста. Уколико своја права остварују по основу општег режима радног односа, примања која добијају од стране спортске организације имају карактер зараде и подлежу наплати пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање на зараду. У обрнутој ситуацији, када обављају рад ван радног односа, примања која остварују у спортској организацији опорезују се као остала, односно друга примања по основу одредби закона који регулише плаћање пореза на доходак грађана.

Спортски стручњак и спортска организација приликом закључења уговора о раду могу посебно договорити давање једнократних накнада која нема карактер зараде (накнада за закључење уговора, накнада за коришћење лика спортског

¹² Ђурђевић Н., *Закључење уговора о раду...*, 593.

стручњака), с тим да те накнаде могу бити утврђене и општим актима спортске организације.¹³ Овако утврђене накнаде немају карактер зараде и опорезују се као остала примања како када су прецизиране уговором о стручном ангажовању, тако и у случају њиховог уговарања уговором о раду.

V ОПОРЕЗИВАЊЕ ПОРЕЗОМ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА ФИЗИЧКИХ ЛИЦА У ОБЛАСТИ СПОРТА

Плаћању пореза на доходак у области спорта подлежу примања из свих извора, која остварују физичка лица, било да су остварена у новцу, натури, чињењем или на други начин. Порески обвезник је спортиста, спортски тренер, спортски стручњак и друга лица која се баве спортском делатношћу, као физичка лица која су по одредбама Закона о порезу на доходак грађана¹⁴ дужна да плате порез. Порез на доходак се плаћа по одбитку (обрачунава, обуставља и уплаћује исплатилац приликом исплате прихода) или по решењу пореског органа (у роковима одређеним решењем у складу са Законом о порезу на доходак грађана).¹⁵

Овим порезом су у складу са својим правним положајем у спортској организацији опорезовани и спортисти и спортски стручњаци у земљама у окружењу, попут Црне Горе, Босне и Херцеговине, као и у државама чланицама Европске уније. У већини ових земаља порез на доходак физичких лица плаћа се приликом сваке исплате појединачних прихода, док у мањем броју држава се плаћа годишњи порез. Таква ситуација, на пример, постоји у Француској, где се порез на доходак плаћа на годишњем нивоу и где се на примања која се добијају од спортских организација примењује посебна пореска стопа од 15%

Већина ових земаља извршила је и раздвајања на примања спортиста и спортских стручњака која се остварују по основу радног односа и она која се остварују радом ван радног односа. Само у једном мањем броју земаља као правило постоји свеобухватни порески облик, који оптерећује укупну масу

¹³ Ђурђевић Н., *Закључење уговора о раду...*, 580.

¹⁴ Закон о порезу на доходак грађана РС, *Службени гласник РС*, бр. 24/01, 80/02 – др. закони, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14

¹⁵ В. Минић, *Порески њрејшман њримања сѡрѡиисѡиа и грѡиѡх лиѡа која се осѡварују у сѡрѡиисѡим орѡанизацијама њрема Закону о ѡорезу на доходак ѡрађана*, Економике трансформације: часопис за економска питања привреде друштва у транзиѡији, бр. 2, 2002, 93.

обвезникових прихода без обзира на природу примања и начин стицања. Тако се у Немачкој порез на доходак плаћа по стопи у распону од 14% до 47,5% у зависности од висине оствареног дохотка, а на сваки доходак остварен од стране спортисте по основу појединачне спортске представе који прелази износ од 250 еура примењује се порески кредит у износу од 15% пореске обавезе.¹⁶ И у Шпанији је ова врста пореза јединствена, па се доходак опорезује по прогресивној пореској стопи која обухвата износе од 24% до 45% од пореске основице. У Италији се примењује такође прогресивна пореска стопа која се може кретати од 23% до 43%, у зависности од висине оствареног дохотка, док је у Мађарској примењива пореска стопа од 16%.

А. Примена прописа о порезу на зараду

Као порески обвезници пореза на зараду јављају се професионални спортисти који са спортском организацијом имају закључен уговор о раду, као и спортски тренери и други стручњаци у области спорта, који су у радном односу са спортском организацијом. Професионални спортиста, спортски тренер или спортски стручњак јесу правни обвезници, као лица која остварују право на зараду. Међутим, ову врсту пореског облика карактерише и постојање фактичког, стварног обвезника, односно пореског платца. Порески платца јесте спортска организација, као послодавац и исплатилац прихода запосленом. Она је у обавези да у име и за рачун професионалног спортисте, спортског тренера или спортског стручњака утврди пореску обавезу, обрачуна висину пореза и за тај износ умањи бруто зараду запосленог. Исплату пореза спортска организација дужна је да изврши приликом сваке појединачне исплате зараде.

Порез на зараду се плаћа за сва примања која се као зарада остварују по основу радног односа, а што се утврђује општом радноправном нормативом, као и порескоправном, за потребе примене овог пореског облика. Примања професионалних спортиста сматрају се зарадама и обухватају све приходе које спортиста оствари по основу радног односа, укључујући и приходе по уговору о привременом и повременом обављању послова, као и приходе по другом основу

¹⁶ Нацрт студије *Анализа фискалне пољитике земаља ЕУ у области спорта и изградња инфраструктуре за унапређење финансирања спорта у РС*, Економски институт, Министарство омладине и спорта РС, Београд, 2011, 62.

који су у складу са законом прилагођени радном односу.¹⁷ Примања запослених од послодавца (спортска организација) се не могу раздвајати на примања која остварују као зараду на основу радног односа и на примања која остварују као премије и награде за постигнуте резултате. Сагласно томе, Министарство финансија сматра да премије, награде, стимулације, бонуси и друга примања запосленог, у конкретном случају спортисте, по основу доприноса спортисте успеху у остваривању одговарајућих спортских резултата, која су утврђена општим актом послодавца – спортске организације, имају порески третман зараде и подлежу плаћању пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање на зараду.¹⁸ Остале накнаде које се исплаћују професионалним спортистима, као што су накнаде на име закључења уговора, на име трансфера, за коришћење лика спортисте и друге врсте накнада, немају третман зараде, већ представљају остале приходе и опорезују по посебним одредбама Закона о порезу на доходак грађана.

Пореску основицу чини зарада лица запосленог у спортској организацији. Зарада се дефинише као бруто зарада и састоји се од зараде коју запослени оствари по основу цене рада, радног учинка и времена проведеног на раду, додатка на зараду, обавеза које запослени плаћа по основу пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање из зарада у складу са законом.¹⁹ Накнадом трошкова и других примања која имају карактер зараде према Закону о раду²⁰ и на које се плаћају порези и доприноси као на зараду обухваћене су месечна накнада за исхрану у току рада (топли оброк), регрес за годишњи одмор, дневна накнада за повећане трошкове запосленог за време рада и боравка на терену (теренски додатак), друга примања по основу радног односа која имају карактер зараде (додатак због одвојеног живота од породице, давања запосленима у роби и новцу за празнике, стимулативне накнаде за споразумни раскид радног односа), друга примања која нису изузета из зараде, увећање зараде за рад на дан празника који је нерадни дан, увећање зараде за рад ноћу (између 22,00 и 6,00 часова наредног дана), увећање зараде за рад дужи од пуног радног времена (прековремени рад), увећање зараде за минули рад, остала увећања зараде која послодавац утврди

¹⁷ Г. Мијатовић, *Порези, доприноси и друге обавезе које плаћају професионални спортисти и запослени у спорту*, Економике трансформације: часопис за економска питања привреде друштва у транзицији, бр. 5, 2000, 78.

¹⁸ Стручно мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-1887/2009-04 од 24.8.2009., <http://propisionline.com/Opinions/Opinion/2752> (преузето 23.9.2014. године)

¹⁹ Г. Мијатовић, *op. cit.*, 81.

²⁰ Закон о раду РС, *Службени гласник РС*, бр. 24/2005, 61/2005, 54/2009, 32/2013 и 75/2014

општим актом односно уговором о раду (рад недељом, рад под посебним условима и сл.)²¹

Према Закону о порезу на доходак грађана карактер зараде која подлеже опорезивању имају поред зараде остварене по основу уговора о раду, и уговорене накнаде и друга примања по основу уговора о обављању привремених и повремених послова, на основу уговора закључених преко омладинске или студентске задруге, као и примања у виду бонова, новчаних потврда, акција, робе, опраштања дуга²², а све са циљем спречавања пореске евазије.

Пореска стопа је пропорционална и износи 10% на пореску основицу. Пореску основицу чини износ бруто зараде, односно збир свих остварених прихода за одређени период од стране спортисте и спортских стручњака. Сваком запосленом, па и лицима која су у радном односу са спортском организацијом, признаје се стандардни одбитак за који се умањује пореска основица и који износи за лица запослена са пуним радним временом 11.000 динара.²³ Неопорезиви износ, за који се врши умањење зараде ради утврђивања пореске основице, усклађује се са годишњом стопом раста цена на мало у календарској години која претходи години у којој се усклађивање врши, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике.²⁴ С обзиром на то да се порез на зараду обрачунава и плаћа на терет зараде запосленог („из зараде“), износ пореза за који је запослени ослобођен по основу неопорезивог износа представља пореско ослобођење у корист запосленог на терет чије зараде се обрачунава порез на доходак грађана на зараду.²⁵

Обавеза плаћања пореза конституише се даном закључења уговора о раду, а порески дуг настаје приликом сваке појединачне исплате зараде.

Поред пореза на зараду, на ове приходе у спорту, из износа бруто зараде плаћају се и доприноси за обавезно социјално осигурање, такође на терет запосленог.

²¹ Н. Ђурђевић, *Уговори између професионалних спортиста и спортистских клубова према Закону о спорту Републике Србије*, у: Правна мисао у срцу Шумадије (ур. Б. Влашковић), Правни факултет Универзитета у Крагујевцу, Институт за правне и друштвене науке, Крагујевац 2012, 281.

²² Чл. 13. Закона о порезу на доходак грађана РС

²³ Чл. 15. Закона о порезу на доходак грађана РС

²⁴ Стручно мишљење Министарства финансија РС, бр. 414-00-136/2008 од 11.12.2008., <http://propisionline.com/Opinions/Opinion/2324> (преузето 23.9.2014. године)

²⁵ *Ibid.*

У Хрватској аналогно порезу на зараде, предвиђена је наплата пореза на доходак од несамосталне делатности. Овим порезом опорезују се примања професионалног спортисте који је у радном односу са спортском организацијом. Овај порез обрачунава, обуставља и плаћа послодавац код кога је спортиста у радном односу.²⁶ Доходак спортисте чине приходи које му исплаћује спортска организација у новцу и натури, као што су плата, накнаде, помоћи и награде које му исплаћује спортска организација, премије животног осигурања, доприноси за мировинско осигурање и друге накнаде које му спортска организација исплаћује по основу уговора о раду.²⁷ Порез на доходак плаћа се по стопи од 12% од пореске основице до висине једноструког основног личног одбитка, по стопи од 25% на разлику између једноструког и четвороструког износа основног личног одбитка, по стопи од 40% на вишак изнад четвороструког износа личног особног одбитка.²⁸ У структуру опорезивања дохотка у Хрватској поред појединачних одбитака као неопорезивог дела уведене су и пореске олакшице што је додатно смањило висину пореске основице.²⁹

У Босни и Херцеговини овај порески облик носи назив такође порез на доходак од несамосталне делатности, а њиме се опорезује доходак, који у оквиру спортске организације оствари спортиста или спортски стручњак ангажован по основу уговора о раду. Пореску основицу чини разлика између укупно опорезивих прихода и одбитака који се могу признати у вези са стицањем тог прихода. Укупно опорезиве приходе чини износ бруто зараде, као плата коју запослени добија у новцу, стварима, другим користима или противуслугама и додатни приходи као накнаде, подстицаји и помоћи. Лични одбитак који се признаје сваком запосленом износи 3600 КМ и за овај износ се умањује пореска основица. Наплата пореза се врши применом пореске стопе која износи 10%.³⁰

У Словенији се примања спортиста, који су у радном односу са спортском организацијом, опорезују порезом на приход од дохотка, за који је предвиђена

²⁶ *Oporezivanje primitaka sportaša*, Porezna uprava, Ministarstvo finansija Republike Hrvatske, Zagreb, 2007.

²⁷ Čl. 12. Zakona o porezu na dohodak RH (*Narodne novine RH*, br. 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, 144/12, Odluka USRH - 120/13, 125/13, 148/13, Odluka USRH - 83/14)

²⁸ Čl. 8. Zakona o porezu na dohodak RH

²⁹ V. Bratić, *Porezni izdaci u Hrvatskoj: Porez na dohodak, na dobit, na promet nekretnina i na dodanu vrednost*, *Finansijska teorija i praksa* 30 (2), 2006, 104.

³⁰ Čl. 9. Zakona o porezu na dohodak FBiH (*Službene novine Federacije BiH*, бр.10/08)

пореска стопа од 16% за приходе до 6.800 еура, 27% за део прихода од 6.800 до 13.600 еура и 41% за део прихода преко 13.600 еура.³¹

Б. Опорезивање порезом на остале приходе

Категоријом пореза на остале приходе обухваћени су приходи које порески обвезник остварује по различитим основима. На овај начин опорезују се приходи остварени давањем у закуп покретних ствари, појединачни добитак од игара на срећу, приходи по основу исплаћене накнаде из осигурања лица, бруто приходи спортиста и спортских стручњака, бројне врсте прихода остварене по основу уговора о делу, допунског рада, разне врсте помоћи и накнада.

У области спорта овим порезом опорезују се сви приходи који се остваре по основу рада ван радног односа од стране спортисте, спортских тренера и других стручњака, као и разне накнаде чију је исплату уговорила спортска организација, а које немају карактер зараде. У приходе, који се опорезују на овај начин, спадају приходи спортиста и спортских стручњака, које они остваре од спортске организације или од организације за обављање спортских делатности, спортских друштава и савеза, који су уређени чланом 84а. Закона о порезу на доходак грађана и који немају карактер зараде. У њих спадају примања по основу накнаде на име закључења уговора (трансфер), накнаде за коришћење лика спортисте, новчане помоћи врхунским спортистима са посебним заслугама, стипендије врхунским спортистима за спортско усавршавање, новчане и друге награде, национална признања и награде за посебан допринос развоју и афирмацији спорта, накнаде и друге награде спортским стручњацима, попут тренера, судија, делегата. Постизањем сагласности воља и закључењем уговора о раду, спортска организација и спортиста често уговарају и давање накнада по различитим основима, а које немају карактер зараде. Иако по основу бављења спортским активностима спортиста професионалац остварује зараду, он поред ових прихода добија и додатне накнаде, чија се категоризација разликује од категоризације претходних. Та примања спортиста добија за спортско усавршавање, за посебна достигнућа у спорту, по основу финансијске помоћи уколико је материјално угрожен. Спортска пракса одавно познаје често енормна, новчана давања спортисти који прелази у неки клуб, и која су не ретко и главни

³¹ Нацрт студије *Анализа фискалне пољитике земаља ЕУ у области спорта и израда прейорука за унапређење финансирања спорта у РС*, 44.

мотив зашто он то чини.³² И оваква давања немају карактер зараде, већ се третирају као остали приходи, па се и опорезују тако.

Овој врсти пореза подлежу и приходи спортисте аматера које он у спортској организацији остварује за пружену услугу обављања спортске активности, али као рад ван радног односа. Како се наплаћује за рад ван радног односа, ова врста примања не може имати карактер зараде и бити опрезована односном врстом пореза којој подлеже зарада. Такође, ова врста пореза наплаћује се и на приходе спортских тренера који са спортском организацијом немају закључен уговор о раду, већ неки од уговора о стручном ангажовању или пак у спортској организацији остварују права по основу чланства. У ову групу прихода спадају и накнаде које спортисти остварују као учесници на међународним такмичењима, и које представљају накнаду за учешће на такмичењу, чине њихов доходак и подлежу опорезивању порезом на доходак као други приход.³³

Опорезиви приход утврђује се одбијањем нормираних трошкова од бруто прихода у висини од 50%. На ову пореску основицу потом се примењује пореска стопа у висини од 20%.

У Хрватској је, као и у нашој земљи, направљена разлика у правном положају спортиста професионалаца и спортиста амтера, која се даље одражава и на врсту пореза, начин утврђивања и висину пореске обавезе, која се утврђује за приходе које остварују ова лица. Порезом на доходак опорезују се накнаде које од спортске организације добија спортиста аматер на основу свог статуса у спортској организацији и услуга које пружа, као и спортске стипендије за спортисте аматере и друге накнаде које се њима исплаћују по различитим основама.³⁴

Пореским прописима Словеније одвојено је опорезивање ове врсте примања спортиста, па се они опорезују порезом на остале приходе по истим пореским стопама које се примењују приликом опорезивања дохотка стеченог по основу радног односа.

В. Изузимање од дохотка за опорезивање

Када се врши опорезивање у спорту, врло ретко се приликом утврђивања пореске обавезе узимају у обзир сви приходи. Одређени износи се означавају као

³² Н. Ђурђевић, *Уговори између професионалних спортиста и ...*, 292.

³³ Стручно мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-1439/2009-04 од 14.8.2009., <http://propisyonline.com/Opinions/Opinion/2908> (преузето 7.10.2014. године)

³⁴ Чл. 32. Закона о porezu на dohodak RH

неопорезиви, односно, изузимају се од наплате пореза. Они су најчешће утврђени одговарајућим актом надлежног органа пореске власти у одговарајућим износима, који представљају граничну линију. Приходи до тог износа бивају неопорезовани, док се опорезивање врши за део прихода изнад утврђеног неопорезивог износа. Ова изузимања означавају се и као пореске олакшице, обзиром да се за износ изузимања умањује пореска основица.

Пореско изузимање постоји када спортска организација исплаћује стипендије члановима клуба, ученицима и студентима, када је износ до висине од 6.000 динара месечно ослобођен од наплате пореза. Када се исплата по наведеном основу врши у износу изнад висине неопорезивог износа, то давање за износ изнад неопорезивог износа има третман других прихода и у складу са тим се опорезује.³⁵

Таква ситуација постоји и када је у питању накнада означена као хранарина спортиста аматера, која ужива посебан порески статус. Спортисти аматери имају право на пореско изузимање за накнаде за исхрану - хранарине, коју исплаћују аматерски спортски клубови у месечном износу до 5.000 динара. Пореско изузимање може се остварити за примања која се реализују исплатом новчаног износа, до законом прописаног износа, под условом: ако хранарину спортистима аматерима, који показују таленат и посебне резултате у спорту, исплаћују аматерски спортски клубови и ако је између аматерског спортског клуба и спортиста аматера закључен уговор о исплати хранарине, у складу са законом којим се уређује спорт и правилима спортске организације.³⁶ У Црној Гори се порез на доходак не плаћа на хранарину коју спортистима аматерима плаћају спортски клубови до износа од 300 еура месечно.³⁷ Такође, и по хрватским прописима долази до изузимања од опорезивања накнаде за исхрану спортиста. Износи стипендије спортиста и хранарине спортиста аматера преко наведеног износа подлежу плаћању пореза.

³⁵ Стручно мишљење Министарства финансија финансија РС, бр. 414-00-64/2010-04 од 19.08.2010. године, <http://propisonline.com/Opinions/Opinion/3662> (преузето 7.10.2014. године)

³⁶ Чл. 9. Правилника о остваривању права на пореска изузимања за примања по основу помоћи због уништења или оштећења имовине, организоване социјалне и хуманитарне помоћи, стипендија и кредита ученика и студената, хранарина спортиста аматера и права на пореско ослобођење за примања по основу солидарне помоћи за случај болести, (Службени. листник РС, бр. 31/01 и 5/05)

³⁷ Ћл. 5а, ст. 12. Закона о порезу на доходак физичких лица РСГ (Службени лист РСГ, бр. 65/01, 37/04 и 78/06 и "Sl. list RCG", бр. 86/09, 40/11 и 12/12)

Изузимања од опорезивања дела дохотка постоје и у Словенији, где се од наплате пореза на доходак грађана изузимају приходи од награда за освајање медаља на Олимпијским играма, на светским, европским и другим међународним такмичењима добијених из државног буџета, за награде за изузетна достигнућа у спорту уколико су уплаћени од државе, локалних власти или институција, по основу добровољног учешћа у непрофитним спортским активностима.³⁸ Пореска основица се умањује и уколико лица из области спорта као порески обвезници дају донације у новцу или натури у хуманитарне, добротворне сврхе, за културу, екологију и спорт из сопствених примања, али по основу сопствених захтева. Оно што је још специфично и што се може сматрати одређеном врстом подстицаја јесте чињеница да порески обвезници имају могућност да део до 0,5% од износа свог пореза намене некој од непрофитних организација које обављају делатности од јавног интереса, међу којима је и спорт.

У Француској право на пореске олакшице се остварују умањењем пореске основице за износ трошкова насталих као допринос развоју образовању, науци, спорту, култури, док се у Шпанији финансијске помоћи које се дају спортистима изузимају од опорезивања.

VI ЗАКЉУЧАК

Иако основне вредности спорта које се одражавају у телесном и духовном развоју личности, у развоју друштвених односа, такмичарских врлина и поштеној и фер борби у току и након игре, остављају трага како на појединца, тако и на колектив, сферу модерног спорта све више захватају комерцијални аспекти. Бављењем спортом појединац стиче предности у свом телесном развоју, усваја правила поштене борбе, чиме постаје основни стуб савременог друштва, а колектив бива јачи, чвршћи, јединке међусобно тешње повезане, па се односи сарадње проширују и на поље ван уског деловања једне заједнице. Међутим, стална трка за профитом која карактерише привредне просторе широм света, одразила се и на спорт, спортисте, спортске организације. Некада бављење спортом из чисто рекреативних циљева, мотивисано развојем друштвених односа и постизањем победа на такмичењима различитог нивоа, све више бива замењено

³⁸ Čl. 31 Zakona o dohodnini Republike Slovenije, *Uredni list RS*, št. 117/2006, izmene i dopune Zakona, 33/2007, Odl.US: U-I-198/05-12, 45/2007, Odl.US: U-I-260/04-28, 90/2007, 10/2008, 78/2008, 92/2008, 125/2008, 20/2009, 10/2010, 13/2010, 28/2010-UPB5, 43/2010, 51/2010-UPB6, 106/2010, 9/2011-ZUKD-1, 13/2011-UPB7

побудом за стицањем богатства, за остварењем материјалних користи, за залажењем у просторе врхунског спорта. Спортиста аматер уступа место спортисти професионалцу, тренер аматер се повлачи пред тренером професионалцем, све већи износи новца се обрћу између водећих лица савременог спорта. Удео у националном дохотку ових лица бива све већи, те сасвим оправдано примена прописа о порезу на доходак физичких лица налази своју примену у односу на њих.

Анализирајући порескоправни положај спортисте и спортског стручњака, дошло се до закључка да он превасходно зависи од правног односа у коме су спортиста и спортски тренер са спортском организацијом. Чињеница да ли су са спортском организацијом закључили уговор о раду или неки од иманованих уговора о стручном ангажовању утиче на категоризацију прихода које остварују, а што се крајње одражава на начин примене прописа о порезу на доходак грађана, висину пореске обавезе и пореска ослобођења. Професионални спортиста и тренер професионалац опорезују се порезом на зараду, имајући у виду да су са спортском организацијом у радном односу, те сва примања која остварују за обављање спортских активности и делатности имају карактер зараде. Спортиста аматер и тренер аматер опорезују се порезом на остале приходе с обзиром на то да своје активности обављају као рад ван радног односа. Ако се узму у обзир прописи земаља Европске уније, оно што пада у очи јесте чињеница да Република Србија има једну од најнижих пореских стопа. Такође, приликом опорезивања дохотка увек долази до одређеног изузимања приликом утврђивања пореске основице, до одређених пореских олакшица, што све утиче на издашност прихода до којих се долази опорезивањем овим пореским обликом у области спорта.

Приходи које држава прикупља од овог пореског облика могу се и повратно одразити на област спорта и статус лица ангажованих у овој области кроз финансирање спорта. Директним улагањима ових прихода у спорт, држава подстиче његов развој и напредак. Такође, индиректним финансирањем спорта кроз пружање пореских олакшица, подстиче се развој спортских активности и делатности. Умањењем пореске обавезе, неопорезовани део прихода представља директно ослобођење у корист спортисте и спортских стручњака. Оно што је као тренд примећено у појединим европским државама јесте могућност да се одређени проценат ове пореске обавезе намени за улагање у области спорта. У Републици Србији постоје аргументи за увођење оваквог решења, међутим оно

што претеже као против аргумент јесте недостатак ефикасних механизма и мониторинга праћења по основу којих би се утврдило да ови износи одлазе заиста тамо где су намењени.

Jovana Brašić

TAXATION OF INDIVIDUALS INVOLVED IN SPORT ORGANIZATIONS

Summary

This paper analysis the application of the regulations on Personal income Tax to the individuals involved in sport organizations. The author points out the main characteristics of this tax with special reference to the binding item of Taxation and Sports regulation. With the aim of determining the application methods of Taxation code to these persons is analyzed in detail their legal position in a sports organization. Their classification was performed on persons who have professional status and persons who have amateur status. Consequently is determined the character of earnings generated by sports organizations, as well as the exclusion of income from the tax base. The work presentes a comparative review of these issues in the Republic of Serbia with solutions represented in the countries in the region and some Member states of European Union, which is primarily related to the amount of the tax liability through the presentation of tax rates and tax exemption provided in this area.

Key words: *sport, tax, professional player, amateur player, sports coach, sports organizations, contracts, Income tax.*