

Doc. dr. sc. Šime Jožipović¹

POTICANJE AMATERSKOG SPORTA KROZ POREZNI SUSTAV: KOMPARATIVNA ANALIZA POREZNIH OLAKŠICA ZA SPORTAŠE AMATERE U SAD-U, SAVEZNOJ REPUBLICI NJEMAČKOJ I REPUBLICI HRVATSKOJ

UDK: 336.2.026 : 796.077 (73 : 430 : 497.5)
DOI: 10.31141/zrpf.2022.59.143.101
Pregledni znanstveni rad
Primljeno: 17. 01. 2022.

Poticanje sportske djelatnosti od posebnog je interesa ne samo za Republiku Hrvatsku, već i za cijelu Europsku uniju. Sport pomaže stvaranju održivog i inkluzivnog društva te pozitivno utječe na kolektivno zdravlje zajednice. Stoga i nije začuđujuće da mnoge države imaju posebne propise za poticanje sporta i sportaša. Upravo je porezno pravo pravna grana kojom se u posebnoj mjeri nastoji regulirati poticajno okruženje sportaša. Tako cijeli niz pravnih sustava sadrži posebne odredbe kojima osigurava povlašteni porezni tretman za prihode ostvarene u sferi sporta. Pri tome mnogi pravni sustavi često strogo ograničavaju porezne poticaje na sferu amaterskog sporta, dok takva ograničenja nisu jednako izražena u Hrvatskoj. Ovaj članak prvo predstavlja kriterije za utvrđivanje statusa amaterskog odnosno profesionalnog sportaša u Hrvatskoj, zatim definira strukturu poreznih olakšica i oslobođenja za sportaše amatere u Republici Hrvatskoj. Temeljem tako napravljene analize, članak predstavlja kako drugi pravni sustavi razgraničavaju porezni status amaterskog sportaša od profesionalnog sportaša te uspoređuje izabrane porezne olakšice u sferi amaterskog sporta unutar SR Njemačke i SAD-a s hrvatskim rješenjima. Članak završno temeljem takve analize ističe neke nelogičnosti trenutnog sustava financiranja sporta, kako u Republici Hrvatskoj, tako i u drugim analiziranim pravnim sustavima.

Ključne riječi: *porez na dohodak, amaterski sport, porezno oslobođenje, porezne olakšice, sportski klub*

1. UVOD

Poticanje sportske djelatnosti od posebnog je interesa ne samo za Republiku Hrvatsku,² već i za cijelu Europsku uniju.³ Sport pomaže stvaranju održivog i

¹ Jean Monnet, Katedra za financijsko i gospodarsko pravo, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Splitu. Ovaj rad rezultat je istraživanja sufinanciranog iz sredstava Jean Monnet programa Europske unije u sklopu programa Erasmus+.

² Nacionalni program športa 2019. – 2026., NN 69/2019, 1.1.

³ Communication from the Commission to the European parliament, the Council, the European economic and social committee and the Committee of the regions – Developing the European Dimension in Sport /* COM/2011/0012 final.

inkluzivnog društva te pozitivno utječe na kolektivno zdravlje zajednice.⁴ Stoga i nije začuđujuće da mnoge države imaju posebne propise za poticanje sporta i sportaša. Međutim, način i oblik tih poticaja značajno se razlikuju među državama. Čak u državama članicama Europske unije, koja postavlja jasna ograničenja na davanje državnih subvencija i drugih oblika potpora, postoji cijeli niz modela financijskog potpomaganja sporta. Takvi modeli mogu poprimiti oblik izravnih subvencija sportskim klubovima ili organizacijama, sportske nagrade i sportske mirovine najistaknutijim sportašima, financirane i ustupanje potrebne sportske infrastrukture, pa čak i ustupanje javnih resursi i osoblja za sportske manifestacije. Međutim, upravo je porezno pravo pravna grana kojom se u Hrvatskoj, ali i u mnogim drugim državama, u posebnoj mjeri nastoji regulirati poticajno okruženje sportaša.

Porezne olakšice i oslobođenja mogu se implementirati u porezni sustav na razne načine. Oni se mogu odnositi na sportske organizacije, sportske klubove ili same sportaše. Nadalje, mogu biti usmjereni na poticanje profesionalnog sporta ili na poticanje amaterskog sporta. U Republici Hrvatskoj porezne olakšice postoje u sferi amaterskog sporta i u sferi profesionalnog sporta. Međutim, jasno uočljiva porezna oslobođenja od posebne su važnosti upravo za amaterski sport, dok u profesionalnome sportu učinkovito porezno planiranje i izbor između više modela oporezivanja igra mnogo bitniju ulogu. Drugim riječima, profesionalnome sportašu moguće je postići izrazito povoljan porezni tretman, ako svoje poslovanje strukturiraju unutar općih pravila hrvatskog prava o porezu na dohodak na za njih najpovoljniji način.⁵

Svrha ovog članka jest prikazati složene mehanizme poticanja amaterskog sporta kroz porezni sustav, usporediti različita nacionalna rješenja te utvrditi funkcionalnost pojedinih rješenja u širem kontekstu nacionalnih sustava sportskog prava. Ovaj članak stoga prvo predstavlja temeljne odrednice statusa profesionalnog i amaterskog sportaša u odnosu na sportske klubove u Republici Hrvatskoj. Unutar tih okvira definira strukturu poreznih olakšica za sportaše amatere u Republici Hrvatskoj. Kako bi se hrvatske porezne olakšice stavile u širi kontekst poticanja amaterskog sporta, članak uspoređuje pojedine aspekte hrvatskog pravnog okvira s izabranim poreznim olakšicama za sportaše amatere u SR Njemačkoj i u SAD-u. Članak temeljem takve kategorizacije ističe neke nelogičnosti trenutnog sustava financiranja sporta, kako u Republici Hrvatskoj, tako i u drugim analiziranim pravnim sustavima.

⁴ Communication from the Commission to the European parliament, the Council, the European economic and social committee and the Committee of the regions - Developing the European Dimension in Sport /* COM/2011/0012 final, nr. 2; Journal of Physical Education and Sport, 2020, izd. 20 (*dodatak br. 2*), pp 1038-1043, str. 1038.

⁵ O različitim modelima kojima porezni obveznik može urediti svoje porezne obveze vidjeti već Lucija Sokanović, Zoran Šinković, Matko Pajčić (2012.): „Utaja poreza i drugih davanja u sportu“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, god. 49, 4/2012., 803-830, str. 805.

2. POREZNOPRAVNI STATUS SPORTAŠA U REPUBLICI HRVATSKOJ

Fizičke osobe koje ostvaruju dohodak, izuzev u zakonom predviđenim slučajevima, obveznici su poreza na dohodak u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak.⁶ Sportaši mogu biti rezidenti, poput većine sportaša koji nastupaju za sportske klubove u Republici Hrvatskoj, ili nerezidenti, poput sportaša koji se u Republici Hrvatskoj isključivo nalaze radi nastupa na određenome natjecanju⁷ (utakmica, turnir i sl.). S obzirom na to da je predmet ovog rada definiranje poreznih mjera za poticanje amaterskog sporta u Republici Hrvatskoj, u nastavku će biti fokus na oporezivanje sportaša rezidenata. Za njih, naime, vrijedi pravilo da se njihovim oporezivim dohotkom smatra dohodak od nesamostalnog rada ili dohodak od samostalne djelatnosti koje ostvaruju u tuzemstvu te, u skladu s načelom svjetskog dohotka, i u inozemstvu.⁸

Obveznopравни odnos između sportaša i njihovih sportskih klubova pri tome igra posebno značajnu ulogu u utvrđivanju poreznog opterećenja sportaša. Tako sportaš koji sudjeluje u sportskim natjecanjima može imati sklopljene različite ugovore sa sportskim klubom, poput ugovora o profesionalnom igranju ili ugovora o radu sa sportskim klubom u ulozi poslodavca.⁹ Ugovor o profesionalnome igranju već upućuje na profesionalni status sportaša. Isto tako status radnika, naročito u punome radnome vremenu, upućuje na to da je sportaš ujedno po prirodi stvari, profesionalac. Stoga će sportaši amateri redovito imati na drugačiji način regulirane odnose sa sportskim klubovima. Međutim, kako u ovoj sferi dolazi do preklapanja sportskih statusnopravnih pitanja s obveznopravnim i radnopravnim pitanjima, u svrhu jasnog razgraničenja sportaša amatera od sportaša profesionalaca valja definirati kakav je međuodnos ovih elemenata.

3. PRAVNI ODNOS IZMEĐU SPORTAŠA I SPORTSKIH KLUBOVA U REPUBLICI HRVATSKOJ

Iz prethodno navedenih mogućnosti sklapanja ugovora iz sfere radnog odnosno obveznog prava, vidljivo je da odnos sportaša i kluba može poprimiti bitno različite oblike. Nadalje, sportaš može imati status profesionalca ili amatera. Budući da se ovaj rad fokusira na porezne olakšice koje ostvaruju sportaši amateri, valja utvrditi koje oblike primanja ostvaruju sportaši amateri. Zatim je potrebno za one sportaše amatere koji su aktivni u klupskim sportovima definirati kakav je njihov pravni

⁶ Čl. 2. st. 1. Zakona o porezu na dohodak, NN 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20.

⁷ Vidjeti primjerice čl. 17. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: 2017., DOI: <https://doi.org/10.18356/cc8f6035-en>; čl. 17. OECD (2017.), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

⁸ Čl. 6. st. 1. Zakona o porezu na dohodak.

⁹ Čl. 8. st. 1. Zakona o sportu.

odnos s klubom. Završno se iz tako raščlanjenih ugovornih odnosa sportaša i klubova te statusnih pitanja sportaša onda mogu izvući odgovarajući poreznopravni zaključci u pogledu na moguća prava na olakšice i oslobođenja.

3.1. Status sportaša amatera i sportaša profesionalca

Status sportaša unutar nacionalnih pravnih sustava nije uvijek jednostavno utvrditi. Naime, čest je slučaj da sportaši primaju neki oblik kompenzacije za svoj rad. Stoga neki strani autori zauzimaju stajalište da se profesionalnog sportaša može razlikovati od amaterskog sportaša ovisno o pitanju obavlja li on sportsku aktivnost iz osobnih razloga ili za potrebe trećih osoba.¹⁰ Međutim, kako je teško utvrditi u kojoj se mjeri sportaš bavi sportskom aktivnošću u vlastitom interesu, a u kojoj mjeri za potrebe trećih osoba, razvili su se i drugi pristupi utvrđivanja njegova statusa. Tako je, primjerice, ključno, prema pravnome shvaćanju koje se nametnulo u SR Njemačkoj, postoji li namjera stvaranja nove vrijednosti na strani sportaša.¹¹ Kada takva namjera postoji te sportaš sklopi ugovor kojim se obvezuje redovito trenirati i nastupati na sportskim natjecanjima, prema njemačkome pravu, redovito će biti riječ o ugovoru o radu iz kojega proizlazi i profesionalni status sportaša.¹²

Međutim, ovakvo shvaćanje nije globalno prihvaćeno, pa tako pojedini pravni sustavi veći fokus stavljaju na druge elemente, poput klasifikacije sportaša prema pojedinim sportskim organizacijama ili međunarodnim sportskim udruženjima.

Naime, neki sportski savezi imaju vlastita pravila koja definiraju status sportaša kao amatera ili profesionalca. Tako je pravilima FIFA-e definirano da nogometaši koji sudjeluju u organiziranom nogometu načelno imaju status sportaša amatera. Međutim, u slučajevima kada su nogometaši sklopili pisani ugovor s klubom temeljem kojeg su za svoju nogometnu djelatnost plaćeni više nego što iznose troškovi koji proizlaze iz njihova sportskog angažmana, smatraju se profesionalnim nogometašima.¹³ Pri tome valja naglasiti da je predmetna definicija značajna unutar sklopa specifičnog autonomnog prava određene organizacije, kao u ovome slučaju FIFA-e, dok je za pitanja oporezivanja mjerodavna definicija nacionalnog (sportskog) prava.

Međutim, nacionalno sportsko pravo redovito koegzistira s autonomnim pravom sportskih saveza. Štoviše, nacionalno sportsko pravo može uzeti u obzir i neke elemente kategorizacije sportaša na razini određenog sportskog saveza. Stoga se definicija sportaša amatera u određenoj mjeri može osloniti na shvaćanja određenog nacionalnog sportskog saveza. Upravo to jest i slučaj u hrvatskome sportskome

¹⁰ Vidjeti teoretska razmatranja u: Johan-Michel Menke (2006.): *Profisportler zwischen Arbeitsrecht und Unternehmertum*, Kovač, str. 118.

¹¹ Gerd Ketteler, (1997.): *Sport als Rechtsbegriff*, SpuRt, 73, str. 73.

¹² Detaljnije vidjeti u nastavku poglavlje vezano uz njemačko uređenje statusa amaterskog odnosno profesionalnog statusa sportaša.

¹³ Čl. 2. FIFA-ina pravilnika o statusu i transferima igrača, hrvatski prijevod dostupan na: [https://hns-cff.hr/files/documents/9541/2005 Objasnjenje FIFA Pravilnika o statusu i transferima igrača.pdf](https://hns-cff.hr/files/documents/9541/2005%20Objašnjenje%20FIFA%20Pravilnika%20o%20statusu%20i%20transferima%20igrača.pdf).

pravu.¹⁴ Iz tog razloga u hrvatskome pravu treba promatrati ugovorni odnos sportaša i kluba kada je riječ o klupskom sportu, ali i kategorizaciju sportaša prema odgovarajućem sportskom savezu.

3.2. Radnopravni status sportaša u Republici Hrvatskoj

Dok se u mnogim državama Europske unije nametnulo pravilo da profesionalni sportaši u sportskome klubu imaju status radnika,¹⁵ takvo shvaćanje nije prihvaćeno u mnogim državama Srednje i istočne Europe, pa tako ni u Republici Hrvatskoj.¹⁶ Razlozi za ovakve razlike u shvaćanju odnosa sportaša i kluba pri tome nisu utemeljeni na razlikama u sustavima radnog odnosno građanskog prava u Hrvatskoj u odnosu na države poput Njemačke. Naime, i u Hrvatskoj je čest slučaj da se ugovori među dvjema stranama, u kojima jedna strana obavlja uz naknadu određene poslove pretežito samo za drugu stranu, smatra ugovorom o radu, neovisno o tome kako su ugovor kvalificirale same ugovorne strane.¹⁷

Međutim, postoji cijeli niz razloga zbog kojih se radnopravni status sportaša profesionalca u kolektivnim sportovima nije nametnuo u Hrvatskoj. Tako hrvatsko radno pravo daje cijeli niz subjektivnih prava radnicima, koja se teško mogu pomiriti s posebnostima odnosa sportaša i kluba poput ograničenja mogućnosti promjene poslodavca (kluba).¹⁸ Stoga hrvatski pravni sustav ne uvjetuje da profesionalni sportaši imaju status radnika u sportskom klubu. Upravo zbog toga i nedostatak radnopravnog odnosa ne indicira nužno amaterski status sportaša, već se ovaj status mora utvrditi na drugi način.

3.3. Razlikovanje amaterskog i profesionalnog sporta prema pravu Republike Hrvatske

Razlika između profesionalnog i amaterskog sportaša u Republici Hrvatskoj definirana je Zakonom o sportu. Sportaš je osoba koja se priprema i sudjeluje u sportskim natjecanjima, bilo kao član pravne osobe koja obavlja sportsku djelatnost sudjelovanja u sportskim natjecanjima, bilo kao osoba koja obavlja samostalnu

¹⁴ Čl. 8. st. 3. Zakona o sportu.

¹⁵ Primjerice u SR Njemačkoj u čijem će sustavu biti riječ u nastavku.

¹⁶ Andrijana Bilić i Vanja Smokvina (2012.): „Ugovori između profesionalnih nogometaša i klubova – ugovori radnog ili građanskog prava?“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, god. 49, 4/2012., str. 831-862, str. 858.

¹⁷ U ovome kontekstu valja upozoriti na detaljno razradene kriterije razlikovanja samostalne i nesamostalne djelatnosti definirane u Pravilniku o porezu na dohodak. Tako će porezna uprava redovito kvalificirati ugovor o djelu kao prividan pravni posao kojim se htio prekriti porezno manje povoljni stvarni radnopravni odnos: čl. 32.a Pravilnika o porezu na dohodak, NN 10/17, 128/17, 106/18, 01/19, 80/19, 01/20, 74/20, 01/21.

¹⁸ Andrijana Bilić i Vanja Smokvina (2012.): „Ugovori između profesionalnih nogometaša i klubova – ugovori radnog ili građanskog prava?“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, god. 49, 4/2012., str. 831-862, str. 860. i slj.

sportsku djelatnost sudjelovanja u sportskim natjecanjima.¹⁹ Sportaš koji sudjeluje u sportskim natjecanjima kao član pravne osobe može imati status profesionalnog sportaša ili amatera.²⁰ Profesionalni sportaš jest sportaš koji se bavi sudjelovanjem u sportskim natjecanjima kao osnovnim zanimanjem temeljem ugovora o profesionalnom igranju ili ugovora o radu sa sportskim klubom ili kroz obavljanje samostalne sportske djelatnosti i kojemu se po toj osnovi uplaćuje doprinos za obvezna osiguranja.²¹

Budući da osoba u radnome odnosu, naročito kada radi u punome radnome vremenu, obavlja svoje radne zadatke kao osnovno zanimanje, nije sporno da je sportaš koji je zaposlen u određenome sportskome klubu profesionalac. Međutim, zakonom je predviđeno i da se sportaš koji sklapa ugovor o profesionalnome igranju smatra profesionalcem. Pri tome se status profesionalnog sportaša, kao i njegova prava i obveze, uređuju aktima nacionalnoga sportskog saveza.²² Ove odredbe su bitne jer, kao što je iznad predstavljeno, sportaši u Hrvatskoj često nisu u radnome odnosu sa sportskim klubovima, što temeljem ovih odredbi ne implicira njihov amaterski status. Stoga nisu svi sportaši u kolektivnim sportovima, koji nemaju ugovor o radu sa sportskim klubom ujedno i amateri, već postoji nekoliko drugih faktora koji se trebaju uzeti u obzir, poput alternativnih ugovornih odnosa, statusa samostalnog sportaša te obveze plaćanja doprinosa.

Međutim, valja naglasiti da i amaterski sportaši i profesionalni sportaši mogu biti kategorizirani kao vrhunski, vrsni i daroviti sportaši.²³ Uz status sportaša tako se može vezati i cijeli niz pogodnosti, uključujući pravo na sportsku stipendiju, snošenje putnih troškova, troškova prehrane i slično.²⁴ Dakle, kod klasifikacije na sportaše amatere i sportaše profesionalce, riječ je primarno o podjeli na one sportaše koji se sportom bave kao osnovnom djelatnošću od koje ostvaruju i odgovarajuće prihode i sportaše koji ne ostvaruju dostatne prihode od sporta ili se sportom ne mogu baviti kao primarnom djelatnošću bez obzira na moguće sportske uspjehe.

4. POREZNE OLAKŠICE ZA SPORTAŠE AMATERE U REPUBLICI HRVATSKOJ

Sportaši koji se smatraju amaterima, prema hrvatskome pravu mogu, unatoč svom amaterskom statusu, primati određene naknade. Dijelom se oblici naknada koje mogu primati sportaši amateri, preklapaju s nekima od naknada koje se isplaćuju profesionalnim sportašima. Ovo vrijedi naročito zbog toga što mnogi

¹⁹ Čl. 6. st. 1. Zakona o sportu NN 71/06, 150/08, 124/10, 124/11, 86/12, 94/13, 85/15, 19/16, 98/19, 47/20, 77/20.

²⁰ Čl. 6. st. 2. Zakona o sportu.

²¹ Čl. 8. st. 1. i 2. Zakona o sportu.

²² Čl. 8. st. 3. Zakona o sportu.

²³ Čl. 6. st. 3. Zakona o sportu.

²⁴ Čl. 7. Zakona o sportu.

sportski klubovi imaju posebne pravilnike o nagrađivanju sportaša za sportske uspjehe, koji ne čine razliku između sportaša amatera i sportaša profesionalaca. Stoga nije uvijek moguće jasno razgraničiti između poreznih olakšica usmjerenih na profesionalni odnosno amaterski sport. Međutim, moguće je uočiti neke ključne karakteristike pojedinih grupa poreznih olakšica. Naime, porezne olakšice u sferi dohotka, naročito one koje nadilaze manja oslobođenja do unaprijed definiranih iznosa, redovito će biti usmjerene više na profesionalne sportaše. Istovremeno će porezne olakšice koje se vežu za neproduktivne rashode, poput poreznih oslobođenja odnosno porezno priznatih rashoda vezanih za troškove bavljenja sportom kako je, primjerice, u Italiji ili na Malti²⁵ – biti usmjerene na amaterski sport.

U Hrvatskoj postoji veći broj poreznih olakšica i oslobođenja koja se izravno ili neizravno odnose na sportaše. Tako se, primjerice, dohotkom ne smatraju državne nagrade ustanovljene propisima koje donose Hrvatski sabor i Vlada Republike Hrvatske, nagrade jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, propisane statutom tih jedinica, i novčane nagrade za osvojenu medalju na Olimpijskim igrama, Paraolimpijskim igrama i Olimpijskim igrama gluhih te svjetskim i europskim prvenstvima, planirane za te namjene u državnom proračunu Republike Hrvatske i proračunima jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.²⁶ Međutim, ova oslobođenja često se odnose samo na određeni segment vrhunskih sportaša koji su ostvarili značajne svjetske uspjehe.²⁷ Za širi spektar amaterskih sportaša mnogo su bitnije druge porezne mjere. Unutar hrvatskog prava koje regulira oporezivanje dohotka, posebno stoga valja istaknuti tri ključne mjere kojima se umanjuje porezna obveza sportaša i to:

- Porezno oslobođenje za sportske stipendije;
- Porezno oslobođenje za nagrade u sportu;
- Porezno oslobođenje za naknadu za treniranje.

4.1. Porezna oslobođenja za sportske stipendije

Zakonom o porezu na dohodak propisano je da se porez na dohodak ne plaća na sportske stipendije koje se prema posebnim propisima isplaćuju sportašima za njihovo sportsko usavršavanje, do propisanog iznosa.²⁸ Predmetna zakonska odredba dalje je razrađena kroz Pravilnik o porezu na dohodak. Tako se sportskim stipendijama smatraju olimpijske stipendije i stipendije kategoriziranih sportaša, prema sljedećim kriterijima.²⁹ Olimpijske stipendije jesu stipendije koje primaju sportaši koji su ispunili odgovarajuću normu za nastup na Olimpijskim igrama,

²⁵ Vidjeti tablicu u: *Journal of Physical Education and Sport*, izd. 20 (dodatak br. 2), pp 1038-1043, str. 1041.

²⁶ Čl. 8. st. 1. t. 3. Zakona o porezu na dohodak.

²⁷ Kao što je iznad objašnjeno, status vrhunskog sportaša nije ovisan o amaterskom ili profesionalnom statusu sportaša.

²⁸ Čl. 9. stavak 1. točka 16. Zakona o porezu na dohodak.

²⁹ Čl. 52. st. 8. Pravilnika o porezu na dohodak.

a koju propisuje pripadajuća međunarodna sportska asocijacija određenog sporta za određenu olimpijsku disciplinu. Nasuprot tome, stipendije kategoriziranih sportaša dodjeljuju se sportašima u skladu s njihovim statusom prema pravilniku o kategorizaciji sportaša, a isplaćuju ih Hrvatski olimpijski odbor, županijske i gradske sportske zajednice te sportski klubovi. Pravilnikom o porezu na dohodak utvrđeno je da su sportske stipendije sve stipendije koje se prema posebnim propisima isplaćuju sportašima za njihovo sportsko usavršavanje do iznosa od 1750,00 kn mjesečno.³⁰

Sportaši mogu, naravno, primati i stipendije u većem iznosu, pri čemu se iznosi iznad 1750,00 kn mjesečno neće smatrati neoporezivanim primitkom po ovoj osnovi. Svaki primitak iznad navedenog iznosa, naime, smatrat će se primitkom od kojeg se utvrđuje drugi dohodak.³¹ Pri tome valja naglasiti da su oslobođenja za sportske stipendije kumulativna oslobođenja u odnosu na druge pravilnikom predviđene stipendije.³² U ovome je kontekstu bitna i odredba o isplati sportskih stipendija za razdoblje od više mjeseci. Naime, ako se u tijeku jednoga mjeseca poreznog razdoblja isplaćuju primici po osnovi sportskih stipendija za više mjeseci istog ili prethodnog poreznog razdoblja, propisani neoporezivi iznosi priznaju se u ukupnom iznosu kumulativno za broj mjeseci za koje je sportska stipendija trebala biti isplaćena.³³ Na ovaj način naročito se štite interesi samih sportaša jer je čest slučaj da su njihova primanja neredovita i ovisna o ograničenim financijskim mogućnostima sportskih klubova i drugih aktera u sportu koji isplaćuju naknade sportašima.

4.2. Porezno oslobođenje za nagrade i naknade u sportu

Pored poreznog oslobođenja stipendija, Zakon o porezu na dohodak također sadrži i oslobođenja za naknade i nagrade sportašima. Tako se porez na dohodak ne plaća na nagrade za sportska ostvarenja i naknade sportašima amaterima prema posebnim propisima, do propisanih iznosa.³⁴ Predmetna odredba obuhvaća zapravo dvije kategorije, stipendije i naknade za treniranje. Razlika između ovih kategorija posebno je vidljiva unutar odredbi Pravilnika o porezu na dohodak. One su, naime, usmjerene na oslobađanje primitaka vezanih za:

- određene aktivnosti (zalaganje i treniranje) s jedne strane i
- sportski uspjeh (nagrađivanje vezano za rezultate tih sportskih aktivnosti) s druge strane.

Kako je riječ o različitim kategorijama, valja svaku od njih razmotriti zasebno.

³⁰ Čl. 6. st. 1. t. 6. Pravilnika o porezu na dohodak.

³¹ Čl. 52. st. 7. Pravilnika o porezu na dohodak.

³² Čl. 5. st. 9. Pravilnika o porezu na dohodak.

³³ Čl. 6. st. 5. Pravilnika o porezu na dohodak.

³⁴ Čl. 9. stavak 1. točka 17. Zakona o porezu na dohodak.

4.2.1. Nagrade

Nagradama za sportska ostvarenja smatraju se one nagrade koje su određene prema Pravilniku o kategorizaciji sportaša i Pravilniku o mjerilima za dodjelu nagrada. Subjekti koji su ovlašteni za isplaćivanje nagrade obuhvaćene ovim oslobođenjem jesu Hrvatski olimpijski odbor, sportski savezi na razini gradova i županija odnosno nacionalni sportski savezi te sportske zajednice u gradovima i županijama i sportski klubovi.³⁵ Za razliku od stipendija i naknada za sportaše amatere, porezna oslobođenja za nagrade nisu definirana u mjesečnom, već u godišnjem ukupnom iznosu. Tako se sportašu može neoporezivo godišnje isplatiti ukupno do 20.000,00 kn na ime nagrada za sportske uspjehe.³⁶ Skup osoba koje se smatraju ovlaštenim isplateljima, kao i popis sportskih uspjeha obuhvaćenih ovim poreznim oslobođenjem, definirani su čl. 6. i 7. pravilnika o mjerilima za dodjelu nagrada sportašima za sportska ostvarenja.³⁷ Tako se, na temelju rezultata odnosno poretka na natjecanjima, može dodijeliti nagrade kada su oni značajni za razvoj sporta i promociju vrijednosti Republike Hrvatske, odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.³⁸

Ovlaštene su za dodjelu ovog tipa nagrada pravne osobe iz sustava sporta Republike Hrvatske registrirane kao udruge: Hrvatski olimpijski odbor, Hrvatski paraolimpijski odbor, Hrvatski sportski savez gluhih, sportski savezi na razini gradova i županija, nacionalni sportski savezi, županijske i gradske sportske zajednice te sportski klubovi. Isto kao i u odnosu na stipendije, i nagrade za sportske uspjehe mogu se isplatiti iznad iznosa definiranih pravilnikom o porezu na dohodak, međutim, više isplaćeni iznosi nisu oslobođeni od oporezivanja. Tako se nagrade za sportska ostvarenja isplaćena iznad iznosa od 20.000,00 kn u dijelu razlike više isplaćenog iznosa, smatraju primitkom od kojeg se utvrđuje drugi dohodak.³⁹

4.2.2. Naknade za sportaše amatere

Sportaši amateri koji nastupaju na sportskim natjecanjima, unatoč tome što prihodi od sportskih aktivnosti ne predstavljaju njihova glavna ili jedina primanja, redovito ulažu značajne napore u ostvarenje sportskih rezultata. Uspjeh u sportskim natjecanjima ovisan je o doprinosima sportaša, koji moraju biti zdravi, fizički spremni i raspolagati odgovarajućim sportskim vještinama. Za ostvarenje takve spremnosti sportaši moraju redovito trenirati, izbjegavati štetna ponašanja, poput konzumacije opojnih sredstava i opasnih aktivnosti, te održavati režim zdrave prehrane. S obzirom na to da sve navedeno zahtijeva značajan napor, zakonodavac je predvidio posebno porezno oslobođenje za prihode koje sportaš ostvari kao

³⁵ Čl. 52. st. 10. Pravilnika o porezu na dohodak.

³⁶ Čl. 6. st. 1. t. 7. Pravilnika o porezu na dohodak u vezi sa čl. 9. stavak 1. točka 17. Zakona o porezu na dohodak.

³⁷ Pravilnik o mjerilima za dodjelu nagrada sportašima za sportska ostvarenja, NN br. 46/2014.

³⁸ Čl. 6. st. 1. Pravilnika o mjerilima za dodjelu nagrada sportašima za sportska ostvarenja.

³⁹ Čl. 52. st. 9. Pravilnika o porezu na dohodak.

svojevrstu naknadu za značajno ulaganje vremena i truda u bavljenju određenim sportom.

Sukladno odredbama Zakona o sportu, sportaš, između ostaloga, ima pravo na naknadu za putne troškove, naknadu za troškove smještaja i prehranu u vrijeme natjecanja i priprema, te naknadu za pojačanu prehranu.⁴⁰ Predmetne naknade oslobođene su od poreza do mjesečnog iznosa od 1750,00 kuna.⁴¹ Također i za prihod sportaša amatera iznad propisanih iznosa vrijedi pravilo da se prihodi, u dijelu razlike više isplaćenog iznosa, smatraju primitkom od kojeg se utvrđuje drugi dohodak.⁴² Jednako kao i u pogledu na sportske stipendije, i za naknade vrijedi da u slučaju kada se u tijeku jednoga mjeseca poreznog razdoblja isplaćuju primici za više mjeseci istog ili prethodnog poreznog razdoblja, propisani neoporezivi iznosi priznaju se u ukupnom iznosu kumulativno za broj mjeseci za koje je naknada trebala biti isplaćena.⁴³ Upravo se temeljem ove odredbe želi postići ravnopravan položaj sportaša stipendista sa sportašima koji primaju naknade u ekvivalentnome iznosu. Jednako kao u pogledu na stipendije, i ovdje se vodi računa o često nestabilnoj financijskoj situaciji sportskih klubova u Hrvatskoj i o potrebi zaštite legitimnih interesa sportaša amatera.

5. POREZNOPRAVNI STATUS SPORTAŠA U SAVEZNOJ REPUBLICI NJEMAČKOJ

Jednako kao i u hrvatskome pravu, za utvrđenje poreznog statusa amaterskih sportaša u Njemačkoj ključno je razumjeti njihov odnos sa sportskim klubovima i način na koji se njihova sportska djelatnost porezno kategorizira. Stoga se u nastavku valja prvo osvrnuti na odnos između sportaša i sportskih klubova, zatim na pravni status sportaša amatera te završno i na njihov porezni tretman u pravnome sustavu SR Njemačke.

5.1. Odnos sportaša i sportskih klubova prema pravu Savezne Republike Njemačke

Kao što je prethodno već istaknuto, sportaš može prihode ostvariti temeljem različitih vrsta pravnih odnosa te je naročito u klupskim sportovima potrebno utvrditi uvrštavaju li se oni u sferi radnog prava ili građanskog prava. Po ovome pitanju, u Njemačkoj se nametnulo shvaćanje da su odnosi između sportaša i sportskih klubova redovito radni odnosi u sportu. Naime, od sportaša u kolektivnim sportovima redovito se ne zahtijeva odgovornost za realizaciju određenog sportskog

⁴⁰ Čl. 7. st. 1. Zakona o sportu.

⁴¹ Čl. 6. st. 1. t. 8. Pravilnika o porezu na dohodak u vezi sa čl. 9. stavak 1. točka 17. Zakona o porezu na dohodak u vezi za čl. 7 st. 1. Zakona o sportu.

⁴² Čl. 52. st. 11. Pravilnika o porezu na dohodak.

⁴³ Čl. 6. st. 5. Pravilnika o porezu na dohodak.

uspjeha poput osvajanja prvenstva i sl., nego sportaš ima jasno definirane obveze obavljanja (radnih) zadataka. Po tome se kolektivni sport razlikuje od individualnog sporta, gdje sportaši mnogo više ovise o individualnim nagradama za osvajanje natjecanja, pojedinim ugovorima u sferi marketinga i promocije i sl. pa se oni ne mogu smatrati radnicima. Naravno, i u kolektivnim sportovima sportski se uspjesi mogu nagrađivati dodatnim naknadama u obliku bonusa. Međutim, oni redovito neće predstavljati temeljnu obvezu iz ugovora između kluba i sportaša.

Stoga se u njemačkoj pravnoj praksi zaključilo kako ne može biti riječ o ugovoru o djelu ili sličnome ugovoru.⁴⁴ Štoviše, valja primijetiti da su sportaši naročito u klubskim sportovima vezani upravo uz napatke poslodavca, te su obvezni odlaziti na treninge i natjecanja po nalogu poslodavca. Oni nadalje mogu samo nastupati na natjecanju uz izričite napatke poslodavca odnosno njegovog predstavnika (trenera).⁴⁵ Stoga (porezno)pravnu kvalifikaciju ovakvih ugovornih odnosa kao ugovora o radu neće promijeniti ni korištenje nekakvog drugog naziva za ugovorni odnos.⁴⁶ Koliko god je ovakav pristup povoljan s aspekta zaštite legitimnih radnopravnih interesa sportaša, toliko je i problematičan u sferi amaterskog sporta u kojemu treba razlikovati manje naknade troškova sportaša od plaća, o čemu će detaljno biti riječ u nastavku.⁴⁷

5.2. Specifičnosti radnopravnog odnosa u sferi sporta

Iz svih gornjih razloga, njemačko pravo jasno počiva na tome da je odnos u kojemu klub plaća sportaša u vezi s njegovom sportskom aktivnošću – radni odnos. Istovremeno je, međutim, prihvaćeno i to da ugovori o radu u sportu u određenoj mjeri odstupaju od tradicionalnih ugovora o radu. Sportaši kao radnici imaju standardni skup radnih prava na koja se mogu pouzdati. Međutim, ta se prava moraju tumačiti u kontekstu njihova statusa sportaša, što primjerice znači da sportska odluka izbora određenog nogometaša da nastupa u prvoj postavi ekipe, isključivo pripada stručnoj osobi – treneru, te ne predstavlja poslodavčevu povredu obveze da rasporedi radnika na obavljanje radnih zadataka.⁴⁸ Radno pravo u sportu stoga je nerazdvojno povezano sa sportskim pravom i autonomnim pravom sportskih organizacija, što je vidljivo i u strukturi te sadržaju samih ugovora o radu u ovome području.

⁴⁴ Johan-Michel Menke (2006.): *Profisportler zwischen Arbeitsrecht und Unternehmertum*, Kovač, str. 120.

⁴⁵ Philip S. Fischinger, Heiko Reiter (2021.): *Das Arbeitsrecht im Sport*, C. H. Beck, 9.

⁴⁶ Vidjeti primjerice BAG 11. VIII. 2015. – 9 AZR 98/14, NZA-R-R, 2016., 288; Vidjeti i: Andrijana Bilić i Vanja Smokvina (2012.): „Ugovori između profesionalnih nogometaša i klubova – ugovori radnog ili građanskog prava?“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, god. 49, 4/2012., str. 831-862, str. 857; Marko Ivkošić (2009.): „Pravni okvir transfera profesionalnih nogometaša“, str. 105-156, u: I. Crnić, et al., *Uvod u sportsko pravo*, Inženjerski biro, Zagreb, str. 109. i 110.

⁴⁷ Vidjeti ispod 5.3. Porezne olakšice za sportaše u njemačkome pravu.

⁴⁸ Julian Cahn (2020.): *Der Allgemeine Beschäftigungsanspruch von Arbeitnehmern im Berufssport*, Kovač, str. 117.

Tako su njemački sudovi zbog posebnosti radnog odnosa u nogometu zauzeli stav da se ovaj radni odnos može ograničiti i mimo uobičajenih pravila o ograničenju rada na određeno vrijeme. Naime, s obzirom na to da se u profesionalnome sportu očekuju od sportaša vrhunski rezultati, koje sportaši po prirodi stvari samo mogu isporučiti ograničeni broj godina karijere, Njemački savezni radni sud došao je do zaključka da je primjereno ograničiti radni odnos na razdoblje usklađeno s mogućnošću ispunjenja radnikovih obveza.⁴⁹ Stoga profesionalni sportaši, naročito nogometaši, imaju redovito sklopljen ugovor o radu na određeno vrijeme sa sportskim klubom za koji nastupaju. Ugovor o radu zbog toga često i po trajanju i po određenim posebnostima, kao što je težište na premijama za sportske uspjehe, slični ugovoru o djelu, ali neupitno predstavlja ugovor o radu prilagođen posebnostima sporta.

5.3. Porezne olakšice za sportaše u njemačkome pravu

Njemačko pravo poznaje posebne porezne olakšice za manje naknade koje porezni obveznik prima u vezi s dobrotvornim odnosno humanitarnim radom ili pedagoškom ili umjetničkom djelatnosti ili djelatnosti njege. Naime, porezno su oslobođeni prihodi do iznosa od 3000 eura ostvarenih temeljem aktivnosti edukacije ili stručnog obrazovanja drugih osoba tzv. Übungsleiterfreibetrag.⁵⁰ Pored navedenog oslobođenja, također postoje posebna oslobođenja i za druge društveno korisne aktivnosti, poput djelatnosti njege odnosno socijalnog rada, ali i umjetničke djelatnosti.⁵¹ Međutim, predmetne olakšice ne mogu se primijeniti na sferu sporta.⁵² Naime, sportaši ne djeluju dobrotvorno već s rekreacijskom i/ili natjecateljskom svrhom.⁵³ Stoga se posebni porezni tretman sportaša amatera koji primaju neki oblik naknade ne temelji na zakonom predviđenim oslobođenjima, već bitnu ulogu za poticanje amaterskog sporta igra struktura njemačkog sustava javnih davanja. Tako se porez na dohodak od nesamostalne djelatnosti, ali i doprinosi za zdravstveno i mirovinsko osiguranje, isključivo plaćaju za dohodak ostvaren u radnome odnosu.⁵⁴ Stoga su one isplate kluba koje ne predstavljaju plaću sportašu bitno manje opterećene javnim davanjima, čime se izravno potiče amaterske klubove i sportaše amatere.

Prema njemačkom pravu, slično kao i u pravnim odnosima izvan sporta u Republici Hrvatskoj, nije bitno kako ugovorne strane naslove određeni pravni

⁴⁹ Savezni radni sud, Presuda od 16. I. 2018. (Az.: 7 AZR 312/16).

⁵⁰ § 3 br. 26 Zakon o porezu na dohodak – Einkommenssteuergesetz (EStG).

⁵¹ § 3 Nr. 26a EStG

⁵² Vidjeti pismo saveznog ministarstva financija – BMF, Schreiben vom 25. XI. 2008., Az. IV C 4 – S 2121/07/0010, AbruF-Nr. 084045.

⁵³ Thomas Krüger i Dirk Schwenn (2021.): *Gemeinnützigkeit – Steuern und gestalten: Recht und Steuern für Vereine*, BoD, poglavlje J, V, 2.

⁵⁴ Thomas Krüger i Dirk Schwenn (2021.): *Gemeinnützigkeit – Steuern und gestalten: Recht und Steuern für Vereine*, BoD, poglavlje J, V, 2.

odnos, već isključivo koja je bit njihova odnosa.⁵⁵ Stoga nije odlučujuće sklapaju li sportaš i njegov klub ugovor o radu, ugovor o djelu, ugovor o nagrađivanju sportskog uspjeha ili neki drugi ugovor, već će za pitanja poreza i javnih davanja biti mjerodavan sadržaj tog pravnog odnosa. Po ovome pitanju, njemačko je sportsko pravo bitno naprednije od hrvatskog sportskog prava u kojemu se porezna tijela ne upuštaju u utvrđivanje statusa sportaša kao radnika. Naime, prema prevladavajućem mišljenju, u Njemačkoj za određivanje radnopravnog statusa određene osobe ključan je cjelovit pregled njezina odnosa s potencijalnim poslodavcem. Pri tome bi se naročito trebalo voditi računa o tome radi li se o takvome odnosu koji bi po svojoj prirodi trebao potpadati pod posebnu zaštitu radnog prava.⁵⁶

Međutim, s obzirom na to da se u njemačkome sustavu ulazi u izmjenu klasifikacije pojedinih ugovornih odnosa, bilo je potrebno razviti kriterije za razlikovanje ugovora o radu od drugih pravnih odnosa. Ovo je pitanje posebno otežano upravo za sferu amaterskog sporta. Naime, sektorski specifični kratkotrajni ugovori i veći fokus na isplati posebnih nagrada u kombinaciji s činjenicom da sportaši amateri imaju prihode koji su bitno manji od redovite plaće, otvorili su problematiku određivanja minimalnih kriterija za utvrđenje radnog odnosa. Kao odgovor na ovu problematiku, u sudskoj se praksi nametnulo nekoliko kriterija razlikovanja radnog odnosa od amaterske naknade. Jedan je indikator nekomercijalno usmjerenje samog sportskog kluba. Naime, činjenica da određeni sportski klub ne obavlja aktivnost koja ima gospodarsko usmjerenje, može ukazivati na to da i odnos kluba i sportaša ne predstavlja ugovor o radu.⁵⁷ Međutim, iako je nekomercijalni status sportskog kluba značajan indikator, on samostalno nije dovoljan za određivanje statusa sportaša.

Pored navedenog kriterija, u sudskoj se praksi tako razvio i mnogo bitniji kriterij razlikovanja utemeljen na testu značaja prihoda ostvarenih od sporta na ukupni budžet sportaša. Kada prihodi nisu dovoljno značajni da u bitnoj mjeri doprinose budžetu sportaša, onda se takvi prihodi neće smatrati plaćom.⁵⁸ Međutim, kako je i ovaj kriterij suviše neprecizan, u administrativnoj se praksi ustalilo pravilo da se prihodi niži od 200 eura mjesečno neće smatrati dohotkom od nesamostalnog rada za pitanja obveznih osiguranja.⁵⁹ No pri tome je bitno naglasiti da ovaj iznos ne predstavlja porezno oslobođenje, već isključivo utvrđenu granicu ispod koje se neki prihod neće smatrati dohotkom od nesamostalnog rada. Stoga, za razliku od oslobođenja predviđenih za sportaše u hrvatskome pravu, sportaš u Njemačkoj koji premaši iznos iznad kojega se određeni dohodak smatra dohotkom od nesamostalne djelatnosti, mora platiti sva davanja na cijeli iznos tako ostvarenog prihoda.

⁵⁵ Njemački savezni socijalni sud – Bundessozialgericht [BSG], presuda od 27. X. 2009., Az. B 2 U 26/08 R, br. 093899.

⁵⁶ Johan-Michel Menke (2006): *Profisportler zwischen Arbeitsrecht und Unternehmertum*, Kovač, str. 117.

⁵⁷ Socijalni sud pokrajine Baden-Württemberg – Landessozialgericht Baden-Württemberg, odluka od 13. XII. 2013., Az. L 8 U 1324/13; br. 141339.

⁵⁸ Socijalni sud Düsseldorf – Sozialgericht Düsseldorf, odluka od 5. VI. 2014., Az. S 44 R 967/14 ER; br. 142268.

⁵⁹ Thomas Krüger i Dirk Schwenn (2021.): *Gemeinnützigkeit – Steuern und gestalten: Recht und Steuern für Vereine*, BoD, poglavlje J, V, 2.

No, budući da je riječ isključivo o administrativno postavljenoj granici pri kojoj se upravna tijela ne upuštaju u analizu svih relevantnih okolnosti, u sudskoj je praksi zauzet stav da ipak treba proučiti posebnosti svakog slučaja.⁶⁰ Tako je Socijalni sud pokrajine Niedersachsen-Bremen zauzeo stav da i naknada od 350 eura može predstavljati naknadu koja ne predstavlja dohodak od nesamostalne djelatnosti. Sud je ovaj stav temeljio na tome da je omjer naknade od 350 eura toliko nizak u odnosu na odrađenu aktivnost treniranja i igranja koje su imale opseg od preko 100 sati u predmetnome mjesecu, da se ne može govoriti o aktivnosti usmjerenoj na realizaciju prihoda. Ostvarivanje prihoda na ovaj način nije ekonomski isplativo, te prihodi tek predstavljaju sporadan učinak sportske aktivnosti.⁶¹

Iako je njemački sustav, dakle, objektivniji po pitanju definiranja stvarne svrhe ugovornog odnosa između sportaša i sportskog kluba, razlikovanje amaterske naknade od plaće isplaćene na temelju radnog odnosa predstavlja ozbiljan problem. Naime, zbog činjenice da kod navedenih iznosa od 200 eura odnosno 350 eura nije riječ o poreznim oslobođenjima, te porezni obveznici imaju rizik da cijela naknada bude označena kao plaća, bitno je ugrožena pravna sigurnost sportaša, ali i sportskih klubova u ovoj sferi.

6. POREZNI TRETMAN STUDENATA-SPORTAŠA U PRAVU SAD-A

Kako je vidljivo iz prethodnih dijelova ovoga rada, poseban značaj za porezni tretman sportaša ima njegov status amatera. Poticanje amaterskog sporta kroz porezne olakšice za sportaše amatere, štoviše, bitno je manje problematično s aspekta porezne pravednosti jer nema za svrhu ostvarenje profita, već realizaciju drugih pozitivnih učinaka sporta. Stoga je upravo ključan preduvjet za ostvarivanje zadovoljavajuće razine pravednosti oporezivanja da se jasno razlikuje sportaša amatera od sportaša profesionalca. Međutim, pojam amaterskog sportaša definira se u skladu s nacionalnim pravom te postoje bitno različita shvaćanja amaterskog sporta i potrebe poticanja sportaša amatera. U tom kontekstu, posebno zanimljiv primjer poticanja amaterskog sporta kroz porezne olakšice može se pronaći u SAD-u. Naime, ovdje je sveučilišni sport dugo godina uživao specifičan, redovito povlašteni porezni tretman, unatoč svom golemom ekonomskom značaju.⁶²

Naime, različito od sveučilišnih sportskih aktivnosti u većem dijelu svijeta, pa tako i u Hrvatskoj, sveučilišni sport u SAD-u predstavlja aktivnost koja je, zbog svoje velike popularnosti i značajnih financijskih sredstava, usporediva sa sportskim ligama profesionalnog sporta u mnogim europskim državama. Unatoč tome, velika

⁶⁰ Socijalni sud pokrajine Niedersachsen-Bremen – Landessozialgericht Niedersachsen-Bremen, odluka od 12. XI. 2013., Az. L 4 KR 383/13 B ER, br. 14258.

⁶¹ Socijalni sud pokrajine Niedersachsen-Bremen – Landessozialgericht Niedersachsen-Bremen, odluka od 12. XI. 2013., Az. L 4 KR 383/13 B ER, br. 14258.

⁶² Kritično, primjerice: Richard Schmalbeck, Lawrence Zelenak (2019.): „The NCAA and the IRS: Life at the Intersection of College Sports and the Federal Income Tax“, 92, *S. Cal. L. Rev.*, 1087, str. 1088.

sveučilišna sportska natjecanja u SAD-u i dalje imaju status amaterskih sportskih natjecanja. Ovakva disonanca između ekonomskog značaja i amaterskog statusa natjecanja, za sobom povlači i cijeli niz pitanja vezanih za porezni tretman sportaša, ali i organizacija koje sudjeluju u ovome natjecanju. Stoga u nastavku valja definirati status visokih učilišta u sportu i studenata sportaša, da bi se zatim moglo proučiti kriterije prema kojima studenti sportaši uživaju određena porezna oslobođenja.

6.1. Sveučilišni sport i studenti sportaši kao posebna kategorija sportaša amatera u SAD-u

Budući da su pravne osobe koje sudjeluju u ovim natjecanjima sveučilišta, odnosno njihova sportska društva, redovito dolazi do primjene posebnih propisa o poreznom tretmanu sveučilišta. Naime, kako su mnoga sveučilišta u SAD-u registrirana kao neprofitne pravne osobe⁶³ čija je primarna (dobrotvorna) svrha visokoškolsko obrazovanje, sveučilišta će redovito biti izuzeta obveze plaćanja poreza na dobit, pod uvjetom da im je u fokusu djelovanja uistinu predmetna primarna djelatnost.⁶⁴ Međutim, iz toga ujedno proizlazi i to da iznimka od poreznog oslobođenja postoji utoliko što će i sveučilišta biti obveznici poreza na dobit, ako su dobit ostvarili od djelatnosti koja se ne smatra povezanom s njihovom temeljnom obrazovnom misijom a da pri tome ta djelatnost po svojoj svrsi ili opsegu dovodi u pitanje temeljnu obrazovnu djelatnost.⁶⁵ Tako porezna oslobođenja visokih učilišta nisu u fokusu ovog rada, kao što će biti niže predstavljeno, upravo ova podjela na oporezive i porezno oslobođene aktivnosti visokih učilišta igra ključnu ulogu i u poreznom tretmanu studenata sportaša.

6.2. Status studenata sportaša (amatera)

U SAD-u se još pedesetih godina prošlog stoljeća nametnuo stav da su studenti-sportaši amateri, pa da u skladu s time, bez obzira na prinose koje ostvaruju pravne osobe za koje nastupaju, nemaju prava iz radnopravnog odnosa ili druga prava na izravnu novčanu naknadu.⁶⁶ Naime, najznačajnije sportsko udruženje za sveučilišni sport u SAD-u „National Collegiate Athletic Association (NCAA)“ desetljećima je imao stav da svako financiranje studenata sportaša, mimo stipendiranja

⁶³ Vodeća sveučilišta u SAD-u neprofitne su pravne osobe, koje se onda dijele na privatna i javna neprofitna sveučilišta. Pored njih postoji i bitno manje relevantna kategorija komercijalnih sveučilišta koja ne mogu uživati porezno povlašteni tretman.

⁶⁴ Vidjeti Richard Schmalbeck, Lawrence Zelenak (2019.): „The NCAA and the IRS: Life at the Intersection of College Sports and the Federal Income Tax“, 92, *S. Cal. L. Rev.*, 1087, str. 1091. s referencom na *Treas. Reg. § 1.501(c)(3)-1(c)(1)* (2019).

⁶⁵ Vidjeti Richard Schmalbeck, Lawrence Zelenak (2019.): „The NCAA and the IRS: Life at the Intersection of College Sports and the Federal Income Tax“, 92, *S. Cal. L. Rev.*, 1087, str. 1093.

⁶⁶ Kathryn Kisska-Schulze i Adam Epstein (2021.): „Changing the Face of College Sports One Tax Return at a Time“, 73 *Okla. L. Rev.*, 457, str. 463; *State Comp. Ins. Fund v. Indus. Comm’n*, 314 P.2d 288, 289-290 (Colo. 1957).

troškova školarine, ugrožava status amaterskog sporta. Stoga su sportaši redovito imali isključivo pristup stipendijama kojima bi se pokrile školarine na njihovim sveučilištima, te pristup sportskom osoblju, spravama i objektima za treniranje. Sama školarina na privatnim sveučilištima u SAD-u može doseći i do 70.000 američkih dolara te se ni često višemilijunski troškovi sveučilišta za profesionalno sportsko osoblje,⁶⁷ opremu i sportske objekte ne mogu zanemariti.⁶⁸ Međutim, u nekoliko nedavnih odluka, NCAA je ublažila stav u pogledu da dopušta preuzimanje troškova povezanih s obrazovanjem poput troškova prehrane, smještaja i udžbenika.⁶⁹ Svrha ovog proširenja jest prije svega stvaranje više razine socijalne uključenosti. Naime, na ovaj način postigla se veća uključenost socijalno ugroženih skupina sportaša, koji bez ovih mjera ne bi imali ni osnovna sredstva za život.

Međutim, i ovako ublažena pravila kompenzacije sportaša, upitnog su opsega kada se stave u širi kontekst sveučilišnog sporta SAD-a. Naime, sveučilišni sport u SAD-u ima više sličnosti s profesionalnim sportom u mnogim drugim sportskim ligama diljem svijeta. Pojedini sveučilišni programi procijenjeni su na vrijednosti od više stotina milijuna dolara, dok su sportski treneri redovito tretirani kao zaposlenici s naknadama u rangu vodećih profesionalaca u svome području.⁷⁰ Upravo zbog toga, mnoga su zakonodavna tijela saveznih država SAD-a pokrenula procedure za donošenje zakonskih akata kojima bi se trebalo omogućiti studentima-sportašima da ostvaruju prihode od raspolaganja pravima na svoje ime, lik i imidž (*name, image and likeness*) mimo navedenih stipendija u sportu.⁷¹ Na ovaj način, studentima sportašima otvara se drugi oblik prihoda koji je neovisan o visokim učilištima, te se izbjegava mogućnost da visoka učilišta i njihovi sportski savezi ostvaruju dodatne prihode nad ovim pravima sportaša.

6.3. Porezni tretman studenata sportaša (amatera)

Kao što je vidljivo iz gornjeg teksta, studenti sportaši u SAD-u mogu ostvariti različite prihode koji ne moraju nužno biti vezani isključivo uz sportski klub ili drugi subjekt za koji nastupaju. Prihodi koje studenti ostvaruju od prodaje svojih imidž-prava (pravo korištenja imena i sl.) predstavljaju posebnu kategoriju prihoda neovisno o isplatitelju. Naime, s obzirom na to da studenti-sportaši i dalje nisu zaposlenici sveučilišta na kojima studiraju, odnosno njihovih sportskih organizacija,

⁶⁷ Kathryn Kisska-Schulze (2018.): „This Is Our House – The Tax Man Comes to College Sports“, 29 *Marq. Sports L. Rev.*, 347, str. 353.

⁶⁸ Vidjeti Richard Schmalbeck, Lawrence Zelenak (2019.): „The NCAA and the IRS: Life at the Intersection of College Sports and the Federal Income Tax“, 92, *S. Cal. L. Rev.*, 1087, str. 1113.

⁶⁹ Kathryn Kisska-Schulze i Adam Epstein (2021.): „Changing the Face of College Sports One Tax Return at a Time“, 73 *Okla. L. Rev.*, 457, str. 466.

⁷⁰ Kathryn Kisska-Schulze i Adam Epstein (2021.): „Changing the Face of College Sports One Tax Return at a Time“, 73 *Okla. L. Rev.*, str. 468.

⁷¹ Kathryn Kisska-Schulze i Adam Epstein (2021.): „Changing the Face of College Sports One Tax Return at a Time“, 73 *Okla. L. Rev.*, str. 473. i slj.

prihodi koje na ovaj način ostvaruju, predstavljaju oporezivi dohodak.⁷² Predmetni će prihodi, kao i svaki drugi prihodi ovoga tipa, biti uredno oporezivani.

Kada studenti primaju stipendije od neprofitnih privatnih ili javnih sveučilišta, onda one mogu biti oslobođene od poreza, neovisno o stvarno nastalim troškovima sveučilišta ili o primljenoj vrijednosti. Stipendije koje studenti-sportaši primaju, u načelu su oslobođene od poreza, ako su ispunjeni predviđeni zakonski uvjeti za tzv. „kvalificirane stipendije“. Stipendije ovog tipa sve su one stipendije koje su dane studentima za kvalificirane troškove, a da ne predstavljaju zabranjenu protučinidbu. Kvalificirani troškovi jesu svi troškovi vezani uz školarinu ili naknade, knjige i opremu potrebnu za predavanja ili vježbe.⁷³ Dakle, plaće, dnevnice i drugi oblici prihoda studenata-sportaša ne bi bili obuhvaćeni ovom kategorijom. Pri tome valja imati na umu da studenti-sportaši redovito nemaju druge prihode, pa dodatne pogodnosti, poput smještaja i prehrane u sklopu sveučilišta, iako predstavljaju prihode, redovito neće nadilaziti iznose osnovnog osobnog poreznog odbitka.⁷⁴ Nadalje, kvalificiranom stipendijom ne smatraju se svi oni prihodi ostvareni u zamjenu za izvršene nastavne ili istraživačke usluge ili druge usluge pružene kao preduvjet za dobivanje stipendije.⁷⁵

7. ZAKLJUČAK

U ovome radu predstavljen je porezni tretman prihoda sportaša amatera u tri države: SAD-a, Njemačke i Hrvatske. Posebno težište rada bilo je na utvrđivanju poreznih olakšica usmjerenih na sportaše amatere. Iz analize različitih pravni sustava postalo je jasno da se porezni tretman sportaša izravno veže uz dva ključna čimbenika. Prvi je čimbenik njihov status amaterskog sportaša, jer mnogi pravni sustavi ograničavaju porezne olakšice izravno ili neizravno na segment amaterskog sporta. Drugi čimbenik jest pravna osnova temeljem koje sportaši ostvaruju određene prihode čiji je porezni tretman potencijalno povlašten. Pravna osnova naročito će u klupskim sportovima, gdje sportaši primarno ostvaruju naknade i druga primanja izravno od svog sportskog kluba, redovito biti određeni ugovor između kluba i sportaša. Takav ugovor u analiziranim slučajevima najčešće poprima oblik ugovora o radu, ugovora o djelu, stipendijskog ugovora ili ugovora o naknadi za nastale troškove. Svi analizirani pravni sustavi koji ograničavaju porezne olakšice na sportaše amatere, redovito će isključiti mogućnost dobivanja porezne olakšice u odnosu na određene oblike prihoda (primjerice prihode od nesamostalne djelatnosti). Štoviše, nije ni u svim ovdje analiziranim pravnim sustavima presudna kvalifikacija ugovora od strane samih ugovornih strana – sportskog kluba i sportaša.

⁷² Kathryn Kisska-Schulze i Adam Epstein (2021.): „Changing the Face of College Sports One Tax Return at a Time“, 73 *Okla. L. Rev.*, str. 491. i slj.

⁷³ Internal Revenue Code (I.R.C.) § 117 (2).

⁷⁴ Richard Schmalbeck, Lawrence Zelenak (2019.): „The NCAA and the IRS: Life at the Intersection of College Sports and the Federal Income Tax“, 92, *S. Cal. L. Rev.*, 1087, str. 1127.

⁷⁵ I.R.C. § 117 c (1).

Ovisno o pravilima pojedine jurisdikcije, može doći i do prekvalifikacije pojedinog ugovornog odnosa, ovisno o njegovoj ekonomskoj biti.

Pravna kvalifikacija u SAD-u vrlo je specifična, s obzirom na to da je riječ o posebnoj kategoriji amaterskog sporta. Naime, kako su studenti sportaši redoviti studenti te nemaju pravo na plaću za svoju sportsku aktivnost, njihov ugovorni odnos sa sveučilištem ne smatra se radnim odnosom. Prihodi koje sportaši ostvare u obliku plaćenih školarina ili drugih za nastavu bitnih naknada, porezno su oslobođeni ako se sveučilišta primarno bave svojom obrazovnom misijom. Ostali prihodi, pa makar proizašli iz sportskih aktivnosti, predstavljaju oporezivi dohodak sportaša. Zahvaljujući općem institutu osobnog odbitka, manje naknade ipak neće biti oporezivane u konačnici.

U usporedbi sa sustavom SAD-a u kojem je moguće realizirati prihode (u obliku stipendije) koji dosežu vrijednost ekvivalentnu više milijuna kuna, i hrvatsko i njemačko porezno pravo predviđaju vrlo ograničen povlašteni porezni tretman amaterskog sporta. Pri tome je porezni tretman manje povoljan za sportaše u Njemačkoj, unatoč višem prosjeku plaća i višem standardu u Njemačkoj. Iako naizgled slična granica od 200 eura odnosno 350 eura u odnosu na hrvatskih 1750 kuna za naknadu, ukazuje na sličnosti dvaju sustava, zapravo je riječ o bitno različitim institutima. U Hrvatskoj govorimo o više različitim mjerama koje predstavljaju legitimna porezna oslobođenja. Porezni obveznici isključivo na prihode iznad navedenih iznosa plaćaju porez. Njemačko pravo, međutim, ne sadrži posebna porezna oslobođenja, već počiva na administrativnoj i sudskoj praksi, te u slučaju krive procjene oko maksimalno dopuštenog iznosa, porezni obveznik odgovara za sva davanja obračunata na cijeli iznos primljenih naknada. Time u Hrvatskoj postoji bitno više pravne sigurnosti u sferi amaterskog sporta, koja međutim i dijelom proizlazi iz činjenice da hrvatski zakonodavac, nauštrb legitimnih interesa sportaša, nije zaštitio konzistentnu primjenu radnog prava.

POPIS LITERATURE

1. Bilić, Andrijana i Smokvina, Vanja (2012.): „Ugovori između profesionalnih nogometaša i klubova – ugovori radnog ili građanskog prava?“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, god. 49, 4/2012., str. 831-862.
2. Cahn, Julian (2020.): *Der Allgemeine Beschäftigungsanspruch von Arbeitnehmern im Berufssport*, Kovač.
3. Fischinger, Philip S., Reiter Heiko (2021.): *Das Arbeitsrecht im Sport*, C. H. Beck.
4. Ivkošić, Marko (2009.): „Pravni okvir transfera profesionalnih nogometaša“, str. 105-156, u Crnić. I., et al., *Uvod u sportsko pravo*, Inženjerski biro, Zagreb.
5. Ketteler, Gerd (1997.): *Sport als Rechtsbegriff*, SpuRt, 73.
6. Kisska-Schulze, Kathryn i Epstein, Adam (2021.): „Changing the Face of College Sports One Tax Return at a Time“, *73 Okla. L. Rev.*, 457.
7. Kisska-Schulze, Kathryn (2018.): „This Is Our House – The Tax Man Comes to College Sports“, *29 Marq. Sports L. Rev.*, 347.

8. Krüger, Thomas i Schwenn, Dirk (2021.): *Gemeinnützigkeit – Steuern und gestalten: Recht und Steuern für Vereine*, BoD, poglavlje J, V, 2.
9. Menke, Johan-Michel (2006.): *Profisportler zwischen Arbeitsrecht und Unternehmertum*, Kovač.
10. Schmalbeck, Richard, Zelenak, Lawrence (2019.): „The NCAA and the IRS: Life at the Intersection of College Sports and the Federal Income Tax“, 92 *S. Cal. L. Rev.*, 1087.
11. Sokanović, Lucija, Šinković, Zoran i Pajčić, Matko (2012.): „Utaja poreza i drugih davanja u sportu“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, god. 49, 4/2012., str. 803-830.
12. Uredništvo (2020.): *Journal of Physical Education and Sport*, izd. 20 (dodatak br. 2), pp. 1038-1043, str. 1038.

SUBSIDIZING AMATEUR SPORTS THROUGH THE TAX SYSTEM: A COMPARATIVE LAW ANALYSIS OF TAX BREAKS FOR AMATEUR ATHLETES IN THE USA, GERMANY AND CROATIA

The Republic of Croatia, similar to the EU in general considers it to be especially important to support sport and athletic activities. Sport helps to create a more inclusive society and enhances public health in general. Croatia has therefore, like many other jurisdictions created special incentives for athletes. These incentives are in many countries limited to amateur sports, while the Croatian legal system contains benefits for both amateur athletes and professional athletes. An especially popular method to grant such benefits is through the tax system. This paper analyses tax incentives for amateur athletes in Croatia, Germany and the USA. It compares the requirements for beneficial tax treatment to be granted, the role of sport clubs and the contractual relationships between athletes and clubs. Based on this, the paper shows the extent to which amateur athletes can receive a beneficial tax treatment in the respective jurisdictions and compares the various shortcomings of the individual mechanisms by which those advantages are granted.

Key words: *income tax, amateur sport, tax break, tax advantaged treatment, sports club*