

Dr Jelena Šuput
Naučni saradnik
Institut za uporedno pravo iz Beograda

PORESKI TRETMAN FUDBALA U REPUBLICI SRBIJI

Fudbalski klubovi u Republici Srbiji nalaze se poslednjih godina u izuzetno lošoj finansijskoj situaciji. Svaki poreski podsticaj koji bi mogao da se manifestuje u vidu poreskih olakšica ili u vidu poreskih oslobođenja mogao bi, iako u skromnom obimu, makar barem kratkoročno da doprinese poboljšanju finansijske situacije u kojoj se klubovi nalaze. Poreskim zakonima nije propisan dovoljan broj poreskih olakšica koje bi doprinele lakšem i jeftinijem finansijskom poslovanju klubova. Naprotiv, u toku 2012. i 2013. godine doneti su zakoni kojima su izmenjeni postojeći poreski propisi u delu koji se odnosi na povećanje poreskih stopa i izmene obaračuna poreske osnovice. Iako je ta mera države bila neophodna, pre svega radi smanjenja postojećeg budžetskog deficita, ona će se negativno odraziti na finansijsko poslovanje fudbalskih klubova u Srbiji.

Ključne reči: fudbalski klubovi, porezi, poreske olakšice, poreska stopa, finansijska situacija

I Uvod

Finansiranje sistema sporta u Republici Srbiji godinama je predmet brojnih stručnih rasprava koje se uglavnom svode na kritiku, kako ranijih, tako i aktuelnog modela direktnog budžetskog finansiranja sporta koji je uspostavljen odredbama Zakona o sportu⁷³ donetog 2011. godine. Takva situacija u drugi plan je stavila pitanje indirektnog budžetskog finansiranja sporta, a pogotovo poreski tretman fudbalskog sporta kao najkomercijalnijeg sporta koji bi od dobro koncipiranog i lako primenjivog sistema poreskih olakšica i oslobođenja, u vremenima svetske ekonomske krize, mogao da dobije neophodan podsticaj, tj. vetar u leđa za bolje poslovanje fudbalskih klubova i jačanje fudbalskog sporta u Srbiji i to ne samo kao sportske, već i kao izuzetno perspektivne poslovne delatnosti. Međutim, dugogodišnje zanemarivanje ekonomskog potencijala sportskih aktivnosti i delatnosti u Republici Srbiji, zajedno sa izostankom sprovođenja procesa svojinske transformacije sportskih organizacija (pre svega sportskih klubova) i sistemskim obeshrabrivanjem mogućnosti rada sportskih klubova kao privrednih društava, dovelo je do toga da u Srbiji, za razliku od država zapadne Evrope i severne Amerike, sport, a pogotovo fudbal, ne predstavljaju rastuću privrednu granu koja doprinosi razvoju pratećih delatnosti kao što su: proizvodnja sportske opreme i suvenira, ugostiteljske usluge, turizam, distribucija medijskih sadržaja i organizovanje i rad sportskih škola, kampova i trening centara.

Kako bi fudbalski sport u Srbiji krenuo putem internacionalnih uspeha, ne samo na planu sportskih rezultata, već i u oblasti ostvarivanja poslovnih rezultata, neophodno je da osim mnogih drugih reformskih koraka, budu preduzeti i koraci koji će dodatno

⁷³ Zakon o sportu, „Sl. glasnik RS“ br. 24/2011 i 99/2011 – dr. zakon.

poboljšati poreski tretman fudbala kao sportske delatnosti u našoj državi. Potreba i opravdanje za uspostavljanje sistema značajnih poreskih olakšica i oslobođenja za sve sportske delatnosti i aktivnosti, pa samim tim i za fudbal, proizlazi iz činjenice da se sport pre svega mora posmatrati i tretirati kao društveno korisna delatnost koja doprinosi očuvanju i unapređenju zdravlja građana i pravilnom razvoju dece i omladine. Usled svega navedenog, kao i usled činjenice da se kroz sport ostvaruju značajne socijalne, zdravstvene, obrazovne i ekonomske dobrobiti društvene zajednice, nameće se potreba da država, propisivanjem efikasnog modela indirektnog budžetskog finansiranja sporta, tj. primenom adekvatnih poreskih olakšica i oslobođenja, stvori povoljan ambijent za razvoj privatne inicijative u oblasti fudbalskog sporta i povoljne uslove za ulaganje zdravog kapitala u fudbalske klubove.

II Propisi Republike Srbije koji uređuju poreski tretman fudbala

Zakon o sportu Republike Srbije ne uređuje materiju poreskog tretmana sportskih aktivnosti i delatnosti, već tu materiju prepušta opštim propisima koji uređuju poreze u Republici Srbiji.

Potreba za detaljnom analizom poreskog tretmana fudbalskog sporta nameće se iz više razloga, a pre svega usled okolnosti da je krajem 2013. godine izvršena značajna poreska reforma, koja je obuhvatila izmenu i dopunu velikog broja propisa koji su u određenoj meri izmenili poreski tretman sporta, tj. sportskih aktivnosti i delatnosti, pa je neophodno sagledati efekte reformskih poteza na buduće poslovanje fudbalskih organizacija (saveza i klubova). Osim toga, brojnim zakonima Republike Srbije propisan je čitav niz poreskih oslobođenja i olakšica, što fudbalskim radnicima koji nisu poreski eksperti i poznavaoци pravnog okvira koji uređuje materiju poreza, čitav sistem čini netransparentnim i teškim za sagledavanje i primenu, pa se rada potreba da se analizom, na jednom mestu, prikažu svi elementi sistema poreskih olakšica i oslobođenja. Sa pravom se može izneti tvrdnja da skoro svi poreski zakoni sadrže odredbe na osnovu kojih lica, ili organizacije koje se bave fudbalskim sportom kao sportskom delatnošću, imaju povoljniji poreski tretman u odnosu na opšta pravila oporezivanja ostalih poreskih obveznika. U tom domenu, najvažnije su odredbe sledećih zakona:

- Zakona o porezu na dohodak građana;
- Zakona o porezu na dobit preduzeća;
- Zakona o porezima na imovinu i
- Zakona o porezu na dodatu vrednost.

III Fudbalski klubovi kao poreski obveznici

Nastanak sportskih organizacija, prevashodno klubova je utemeljen na jednoj vrsti interesnog organizovanja i udruživanja. Stoga su te organizacije, po pravilu neprofitne (što ne znači da ne mogu da ostvaruju prihode pa i dohotke ali te dobitke ne raspoređuju među svojim članovima kao profit nego ih koriste za poboljšanje sportske delatnosti i rezultata svoje organizacije). Sa druge strane, takve organizacije deluju kao udruženja, jer nisu ništa drugo nego organizacije nastale udruživanjem svojih članova – bili oni aktivni sportisti, navijači ili sportski radnici). Razume se, kao i svaka nevladina organizacija,

tako i klubovi, pogotovo oni jači i razvijeniji, osim članova računaju i na razne stručnjake (organizatore, one koji vrše razne upravljačke funkcije i naravno, sportske trenere, lekare i druge), koji se pre svega angažuju kao profesionalci, dakle ljudi zaposleni u takvim udruženjima.⁷⁴ Zarade svih tih lica podležu određenom sistemu oporezivanja i plaćanja doprinosa koji idu na teret poslodavca, u konkretnom slučaju na teret klubova. Međutim, tokom razvoja sportske delatnosti pojavili su se i drugi oblici organizovanja osim ovih tradicionalnih. Naime, iako sportske organizacije, izvorno ne nastaju radi sticanja profita tokom vremena su nastale i sportske organizacije koje se formiraju upravo radi ostvarivanja profita.⁷⁵ U Republici Srbiji fudbalski klubovi u najvećem broju slučajeva osnivaju se i rade kao sportska udruženja (specifična udruženja građana), koja su, iako funkcionišu na neprofitnoj osnovi obveznici plaćanja konkretnih vrsta poreza. Prema Zakonu o porezu na dohodak građana⁷⁶ zaposleni u fudbalskim klubovima, ali i druga lica koja na osnovu radnog angažovanja u njima ostvaruju određene prihode u obavezi su u skladu sa odredbama navedenog Zakona da plate porez na dohodak građana, koji se plaća na prihode iz svih izvora, izuzev onih kojih su posebno izuzeti Zakonom.

Zakonom o porezu na dobit pravnih lica⁷⁷ propisano je da su poreski obveznici, između ostalih i fudbalski klubovi organizovani kao udruženja građana ukoliko ostvaruju prihode prodajom proizvoda na tržištu ili vršenjem usluga uz naknadu (npr. prodaja karata za fudbalske utakmice ili prodaja suvenira).⁷⁸ Osim toga, fudbalski klubovi su i obveznici plaćanja poreza na posedovanje i promet imovine u skladu sa Zakonom o porezima na imovinu⁷⁹, kao i obveznici plaćanja PDV-a na osnovu odredbi Zakona o porezima na dodatu vrednost⁸⁰, s obzirom da se kao propratnom delatnošću bave i pružanjem usluga, ali i prometom dobara. Osim obezbeđivanja plaćanja poreza, poreskim zakonima su propisane i poreske olakšice i poreska oslobođenja koja su neznatna u odnosu na poreske obaveze koje se fudbalskim klubovima nameću nakon izmene poreskih zakona koje su izvršene u 2013. godini. Stoga je neophodno osvrnuti se, kako na poreske olakšice, tako i na nova rešenja propisana poslednjim izmenama i dopunama poreskih zakona.

74 Cerović B., *Kontroverze privatizacije u sportu, osnovi teorijsko-metodološke analize u: Sport i privatizacija*, priredio D. Šuput, Institut za uporedno pravo i Sportski fond Zepter, Beograd, 2009, str. 16 i 17.

75 Ibid. str. 17.

76 Zakon o porezu na dohodak građana „Sl. glasnik RS“, br. 24/2001, 80/2002, 80/2002-dr.zakon, 135/2004, 62/2006, 65/2006-isp., 31/2002, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011-odluka US, 7/2012-usklađeni din. izn., 93/2012, 114/2012-odluka US, 8/2013-usklađeni din. izn., 47/2013, 48/2013-isp., 108/2013 i 6/2014-usklađeni din. izn. i 68/2014-dr. zakon).

77 Zakon o porezu na dobit pravnih lica „Sl. glasnik RS“, br. 25/2001, 80/2002, 80/2002-dr. zakon, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013 i 108/2013 i 68/2014-dr. zakon).

78 Član 1. stav 3 Zakona o porezu na dobit pravnih lica.

79 Zakon o porezima na imovinu „Sl. glasnik RS“, br. 26/2001, „Sl. list SRJ“, br. 42/2002-odluka, SUS i „Sl. glasnik RS“, br. 80/2002, 80/2002-dr. zakon, 135/2004, 61/2007, 5/2009, 101/2010, 24/2011, 78/2011, 57/2012-odluka US i 47/2013 i 68/2014-dr. zakon).

80 Zakon o porezima na imovinu „Sl. glasnik RS“, br. 84/2004, 86/2004-isp., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013 i 6/2014-usklađeni din. izn. i 68/2014-dr. zakon)

IV Pojam i značaj poreskih olakšica

U savremenim poreskim sistemima poreskim obveznicima se iz različitih razloga pružaju raznovrsne poreske povlastice kojima se njihov poreski teret umanjuje u odnosu na situaciju koja bi postojala da povlastica nije odobrena. Takve povlastice se nazivaju poreskim olakšicama. Poreska olakšica predstavlja ustupak koji čini država u pogledu poreskog obveznika, poreske osnovice, poreskih stopa ili iznosa poreskog prihoda, sve to u poređenju sa ta četiri elementa koji bi zakonom bili uređeni u odsustvu olakšice.⁸¹

Zakonom o budžetskom sistemu Republike Srbije⁸² propisano je da se porezi mogu uvoditi samo zakonom i to na potrošnju, dohodak, dobit, imovinu i prenos imovine fizičkih i pravih lica. Poreskim zakonom moraju biti utvrđeni ne samo predmet oporezivanja, osnovica, obveznik, poreska stopa ili iznos, način i rokovi plaćanja poreza, već i sva izuzimanja i olakšice od oporezivanja. U skladu sa tim načelom, poreskim zakonima Republike Srbije propisane su olakšice od oporezivanja koje se mogu primeniti i u slučajevima kada se kao poreski obveznik pojavljuje određena fudbalska organizacija (fudbalski klub).

Zakonom o porezu na dohodak građana Republike Srbije propisane su pogodnosti za plaćanje poreza na primanja sportista i sportskih radnika. U skladu sa navedenim Zakonom propisano je da se porez na dohodak građana ne plaća na primanja ostvarena po osnovu naknade za ishranu – hranarine koju sportistima amaterima isplaćuju amaterski sportski klubovi, u skladu sa Zakonom o sportu – u mesečnom iznosu do 8.689 dinara. Dinarski iznos se usklađuje sa godišnjom stopom rasta cena na malo.⁸³

Osim toga, prihodi sportista i sportskih stručnjaka se smatraju ostalim prihodima u skladu sa članom 81. Zakona o porezu na dohodak.

Prihodi sportista obuhvataju primanja koja ostvare profesionalni sportisti, amateri, sportski stručnjaci i stručnjaci u sportu od sportske organizacije, odnosno organizacije za obavljanje sportske delatnosti, sportskih društava i saveza, koja nemaju karakter zarade u smislu propisa kojima se uređuje sport, odnosno radni odnosi, a naročito primanja po osnovu:⁸⁴

- 1) naknada na ime zaključenja ugovora (npr. transfer);
- 2) naknade za korišćenje lika sportiste;
- 3) novčane pomoći vrhunskim sportistima sa posebnim zaslugama;
- 4) stipendija vrhunskim sportistima za sportsko usavršavanje;
- 5) novčanih i drugeih nagrada;
- 6) nacionalnih priznanja i nagrada za poseban doprinos razvoju i afirmaciji sporta;
- 7) naknada i nagrada za rad sportskim stručnjacima, odnosno stručnjacima u sportu (treneri, sudije, delgati i slično).

U skladu sa odredbama Zakona o porezu na dohodak građana osnovica za oporezivanje primanja sportista i sportskih stručnjaka utvrđuje se tako što se bruto prihod umanjuje za 50% na ime normiranih troškova. U skladu sa tim se poreska stopa za prihode sportista i sportskih radnika svodi na samo 10%, umesto sope od 20% koja važi za ostale primaocce prihoda. Navedenim Zakonom je propisano i da su naknade troškova po osnovu službenih putovanja fizičkih lica koja su po pozivu ili dobrovoljno angažovana, a nisu zaposlena kod sportskih saveza i uduženja (znači i fudbalskih klubova) oslobođena poreza na druge prihode.

Zakonom o porezu na dobit pravnih lica takođe su propisane poreske olakšice. Tim zakonom je predviđena obaveza za preduzeća i druga pravna lica da plate porez po stopi od 10% na dobit koju ostvare iz poslovanja. Određeni rashodi se ne priznaju u poreskom bilansu, ili je njihov iznos limitiran za poreske svrhe. To znači da se uključuju u poresku osnovicu i da se na te iznose plaća porez na dobit.

Zakonom o porezima na imovinu propisana je obaveza plaćanja poreza na posедovanje i promet imovine. Iako se na prvi pogled može učiniti da se odredba prema kojoj su oslobođeni plaćanja poreza na imovinu direktni i indirektni budžetski korisnici, kao i drugi korisnici javnih sredstava koji su uključeni u konsolidovani račun trezora kao i dobra u opštoj upotrebi primenjuje i na imovinu kojom raspolažu fudbalski klubovi, to ipak nije veliki broj slučajeva. Prema Naredbi o spisku direktnih i indirektnih korisnika sredstava budžeta Republike Srbije, odnosno budžeta lokalne vlasti, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje, kao i drugih korisnika javnih sredstava koji su uključeni u sistem konsolidovanog računa trezora⁸⁵, samo je jedna fudbalska organizacija korisnik budžetskih sredstava. To je fudbalski klub iz Arandelovca, i samo ta organizacija je oslobođena plaćanja konkretnog oblika poreza na imovinu.

V Povećanje poreskih stopa kao antipod poreskim olakšicama

Tranzicioni problemi i svetska ekonomska kriza koja je započela u drugoj polovini 2008. godine i prenela se na srpsku ekonomiju početkom 2009. godine, stvorili su pritisak na državi budžet Republike Srbije, koji je već više od tri decenije hronično pritisnut prevelikom javnom potrošnjom čiji je uzrok nesprovođenje ozbiljnih strukturnih reformi javnog sektora.⁸⁶

Porez predstavlja instrumenat javnih prihoda kojim država (uključujući i niže političko-teritorijalne zajednice) od subjekata pod svojom poreskom vlašću prinudno uzima novčana sredstva, bez neposredne protivusluge, u svrhu pokrivanja svojih finansijskih potreba i postizanja drugih – prvenstveno ekonomskih i socijalnih ciljeva.⁸⁷

85 („Službeni glasnik RS“, broj 103/2010. od 31.12.2010.). Sastavni deo Naredbe je i Spisak direktnih i indirektnih korisnika sredstava budžeta Republike Srbije, odnosno budžeta lokalne vlasti korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje kao i drugih korisnika javnih sredstava koji su uključeni u sistem konsolidovanog računa trezora. Navedenim Spiskom obuhvaćen je i fudbalski klub iz Arandelovca.

86 Šuput D., Modaliteti vlasništva na sportskim objektima u: Sport i privatizacija Modaliteti vlasništva na sportskim objektima u: Sport i privatizacija, priredio D. Šuput, Institut za uporedno pravo i Sportski fond Zepter, Beograd, 2009. str. 98.

87 Popović D., Nauka o porezima i poresko pravo, Op. cit. str. 35

81 Popović D., Nauka o porezima i poresko pravo, Open Society Institute/Constitutional and Legislative Policy Institute (Institut Otvoreno društvo/Institut za ustavnu i zakonodavnu politiku, Beograd, 1997, str. 192. i 193.

82 Zakon o budžetskom sistemu, „Sl. glasnik RS“, 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013-ispr. i 108/2013.

83 Član 9. tačka 13) Zakona o porezu na dohodak građana.

84 Član 84 a Zakona o porezu na dohodak.

Prihod predstavlja povećanje neto imovine opšteg sektora države, koje je rezultat određene transakcije, na primer, naplate poreza.⁸⁸ Kada se pojavi deficit u budžetu određene zemlje, najčešće se poseže za nepopularnom merom – povišenja poreskih stopa.

U cilju smanjenja budžetskog deficita i omogućavanja funkcionisanja Republike Srbije i njenih institucija, ali i usklađivanja poreskih propisa sa zahtevima Evropske unije, povećan je iznos poreske stope poreza na dodatu vrednost. Povećanje poreskih stopa izvršeno je u dva navrata 2012. i naredne 2013. godine. Zakonom o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dodatu vrednost iz 2012. godine izmenjen je član 23. stav 1. tako da nakon tih izmena opšta poreska stopa umesto dotadašnjih 18% iznosi 20%. Zakonom o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dodatu vrednost⁸⁹ povećana je posebna poreska stopa propisana u članu 23. stav 2. Zakona sa 8% na 10%. To povećanje istovremeno je poskupelo i troškove koje će fudbalski klubovi morati da plate za smeštaj u hotelima, motelima, odmaralištima, domovima i kampovima, zatim cenu toplotne energije za potrebe grejanja, kao i cenu za ostale usluge koje su fudbalski klubovi u obavezi da plaćaju. Osim toga, ovim Zakonom izmenjen je član 23. tako što je iz stava 2. tog člana izbrisana tačka 7a) kojom je bilo propisano da se po posebnoj poreskoj stopi oporezuju promet i uvoz personalnih računara i komponenti od kojih se sastoje personalni računari, tako da se sada promet i uvoz navedenih dobara oporezuju prema opštoj stopi poreza na dodatu vrednost, koja nakon poslednjih izmena iznosi 20%.

Ranije se porez na promet usluga koje su se sastojale u naplati ulaznica na sportske događaje, pa i fudbalske utakmice, naplaćivao po posebnoj stopi od 8% što je predstavljalo svojevrsnu poresku olakšicu u odnosu na 18% koliko je iznosila opšta stopa poreza na dodatu vrednost. Nakon poslednjih izmena Zakona o porezu na dodatu vrednost prema kojoj je posebna poreska stopa povećana za 2%, tako da sada iznosi 10%, povećana je i cena ulaznica za sportske događaje, što će verovatno uticati na broj posetilaca na utakmicama, a što će se negativno odraziti na već lošu finansijsku situaciju u fudbalskim klubovima.

Porezi podstiču pojedince da prave izbore pri potrošnji i investiranju, ne na osnovu ekonomskih troškova i koristi, već na osnovu podsticaja ili destimulacije koji potiču od tih dažbina.⁹⁰ Imajući u vidu navedene izmene poreskih zakona može se zaključiti da će ekonomski troškovi za fudbalske klubove biti veći nego u ranijem periodu, što će dodatno ugroziti lošu finansijsku situaciju u fudbalskim klubovima.

Veliko finansijsko opterećenje za fudbalske klubove, bilo da su korisnici ili vlasnici zemljišta na kojima se nalaze stadioni i fudbalski tereni, prouzrokovala je između ostalog i izmena metodologije obračuna poreza⁹¹ na imovinu propisana Zakonom o izmenama i

dopunama Zakona o porezima na imovinu iz 2013. godine.⁹² Površina fudbalskih stadiona, terena i pratećih objekata (svlačionica, parkinga, magacina, kancelarija, biletarnica i sl.)T predstavlja zemljište čija se površina meri u hektarima. Te površine u najvećem broju slučajeva imaju status gradskog građevinskog zemljišta. Imajući u vidu navedeno, može se zaključiti da će godišnji iznos poreza na imovini biti veći od godišnjeg budžeta pojedinih fudbalskih klubova, što će svakako onemogućiti njihov dalji rad i opstanak. Iako su članom 12. Zakona o porezima na imovinu predviđeni izuzeci od plaćanja poreza na imovinu u te izuzetke nisu svrstani fudbalski, ali ni ostali sportski klubovi, tj. njihovi objekti i zemljište koje koriste.⁹³ Imajući u vidu odredbe člana 12. može se zaključiti da su od plaćanja poreza na imovinu izuzeti državni organi i organizacije, ali i druga lica koja

imovinu nepokretnosti razvrstavaju u sledeće grupe odgovarajućih nepokretnosti: građevinsko zemljište, poljoprivredno zemljište, šumsko zemljište, stanovi, kuće za stanovanje, poslovne zgrade i drugi (nadzemni i podzemni) građevinski objekti koji služe za obavljanje delatnosti, garaže i garažna mesta. Ako objekat čini više posebnih celina koje se u smislu ovog člana mogu svrstati u različite grupe, svaka posebna celina u okviru objekta se za potrebe utvrđivanja poreza na imovinu svrstava u odgovarajuću grupu nepokretnosti. Objekat koji je jedinstvena celina mešovitog karaktera za potrebe ugrđivanja poreza na imovinu razvrstava se u skladu sa članom 6a. prema pretežnoj nameni. Ovakav način obračuna poreza na imovinu predstavlja dodatno oprećenje ne samo za fudbalske, već i ostale sportske klubove, koji za plaćanje poreskih obaveza nemaju dovoljno finansijskih sredstava

92 „Službeni glasnik RS“, broj 47/2013.

93 Članom 12. Zakona o porezima na imovinu predviđeno je da se porez na imovinu ne plaća na: nepokretnosti u javnoj svojini koje koriste direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava, korisnici sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i drugi korisnici javnih sredstava koji su uključeni u sistem konsolidovanog računa trezora u skladu sa propisima kojima se uređuje budžetski sistem, osim javnih preduzeća, nepokretnosti diplomatskih i konzularnih predstavništava stranih država pod uslovom reciprociteta, u svojini tradicionalnih crkava i verskih zajednica i drugih crkava i verskih zajednica registrovanih u skladu sa zakonom kojim se uređuje pravni položaj crkava i verskih zajednica koje su namenjene isključivo da se koriste za obavljanje bogoslužbene delatnosti, koje su od strane nadležnog organa proglašene kulturnim ili istorijskim spomenicima na nepokretnosti u celini, odnosno na posebne delove koji služe za ove namene, poljoprivredno i šumsko zemljište koje se ponovo privodi nameni pet godina, računajući od početka privođenja nameni, puteve, pruge i druga dobra u opštoj upotrebi u javnoj svojini, prema propisima kojima se uređuje javna svojina, kao i na izgrađene obale za pristajanje plovila (kejske zidove i slično), brodske prevodnice, manevarsku površinu i poletno sletne staze na aerodromima, vodno zemljište i vodne objekte koji su upisani u registar katastra vodnog dobra, odnosno katastra vodnih objekata, osim na objekte za uzgoj riba (ribnjake), zemljište-za površinu pod objektom na koji se porez plaća, osim na zemljište pod skladišnim ili stovarišnim objektom, skloništa ljudi i dobara od ratnih dejstava, objekte obveznika poreza na dohodak građana na prihode od poljoprivrede i đumarstva, odnosno obveznika kome je poljoprivreda prerežna registrovana delatnost koji su namenjeni i koriste se isključivo za primarnu poljoprivrednu proizvodnju, u skladu sa zakonom kojim se uređuje poljoprivredno zemljište, objekte, odnosno delove objekata koji u skladu sa propisima neposredno služe za obavljanje komunalnih delatnosti, za koje je međunarodnim ugovorom koji je zaključila Republika Srbija uređeno da se neće plaćati porez na imovinu. Porez na imovinu na teritoriji jednice lokalne samouprave ne plaća obveznik kad ukupna osnovica za sve njegove nepokretnosti na toj teritoriji ne prelazi iznos od 400.000 dinara. Odredbe koje se

88 Popović D., Poresko pravo, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Centar za izdavaštvo i informisanje, Beograd, 2012, str. 3

89 Zakon o izmenama i dopunama poreza na dodatu vrednost „Sl. glasnik RS“, br. 108/2013.

90 David N. Hyman, Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy, The Dryen Press, 1999. P. 5-6, navedeno prema Anđelković M., Javne finansije i finansijsko pravo, Centar za publikacije Pravnog fakulteta u Nišu, Niš, 2012. str. 7.

91 Porez na imovinu se obračunava u skladu sa čl. 5, 6 i 6a Zakona o porezima na imovinu. Članom 6a. Zakona o porezima za imovinu je propisano da se za svrhu utvrđivanja osnovice porza na

obavljaju delatnost od opšteg interesa. Sport predstavlja ustavnu kategoriju. U skladu sa odredbom člana 97. stav 1. tačka 10. Ustava Republika Srbija⁹⁴ uređuje sistem u oblasti sporta. Članom 183. stav 1, tačka 3. Propisano je da autonomne pokrajine u skladu sa Ustavom i svojim statutom uređuju pitanja od pokrajinskog značaja u oblasti sporta. Osim toga, članom 190. stav 1, tačka 4. Ustava je propisano da se opština preko svojih organa u skladu sa Zakonom stara o zadovoljenju potreba građana u oblasti sporta i fizičke kulture. Navedeno ide u prilog činjenici da sport takođe predstavlja delatnost od opšteg interesa i da je neophodno i sportske, pa i fudbalske klubove svrstati u izuzetke od plaćanja poreza na imovinu. U skladu sa tim, a na osnovu brojnih inicijativa fudbalskih klubova, Fudbalski savez Beograda se obratio dopisom⁹⁵ Ministarstvu finansija - Sektoru za fiskalni sistem sa inicijativom za izmenu člana 12. Zakona o porezima na imovinu, kojim bi iz metodologije obračuna poreza na imovinu koja je uspostavljena 2012. godine izuzeli, ne samo fudbalski, već i drugi sportski klubovi imajući u vidu činjenicu da je sport ustavna kategorija i da će visok iznos dažbina dovesti do zahtvaranja sportskih klubova, a samim tim i smanjenja sportskih aktivnosti građana Srbije, što može biti štetno i za javno zdravlje. Iako je Ministarstvo finansija odgovorilo da će razmotriti navedenu inicijativu u narednom periodu⁹⁶, ne znači da će član 12. Zakona o porezima na imovinu biti zaista i dopunjen u delu u kojem će od plaćanja poreza na imovini biti izuzeti i sportski klubovi. Međutim, ukoliko se to ne dogodi u skorije vreme, može se očekivati zatvaranje nekih fudbalskih klubova koji se već nalaze u izuzetno teškoj finansijskoj situaciji.

VI Zaključak

Uopšteno posmatrano, poreske olakšice umanjuju poreski teret pojedinih kategorija poreskih obveznika na koje se odnose. Zapravo, one predstavljaju ustupak koji država čini u pogledu konkretnog poreskog obveznika, najčešće sa namerom da bi olakšala i ohrabrila ulaganja u pojedinu delatnost i njen razvoj. Fudbalski klubovi takođe spadaju u obveznike za koje su propisane određene poreske olakšice, ali čini se nedovoljne, gledajući iz ugla važnosti fudbalskog sporta kao društveno korisne delatnosti koja doprinosi javnom zdravlju i razvitku duševnih i fizičkih sposobnosti građana, a pogotovo dece i omladine. Postojeće poreske olakšice propisane su Zakonom o porezu na dohodak građana, Zakonom o porezu na dobit preduzeća i Zakonom o porezu na imovinu. Broj tih olakšica nije veliki, ali imajući u vidu na težak finansijski položaj fudbalskih klubova u Srbiji od velikog je značaja svaka postojeća, pa i najmanja olakšica. Kao antipod poreskim olakšicama, prošle godine uvedena su nova poreska opterećenja koja faktički anuliraju pozitivne efekte olakšica. Krajem 2013. godine došlo je do povećanja poreskih stopa što će se, i već se negativno odražava na poslovanje fudbalskih klubova.

odnose na oslobođenje plaćanja poreza na imovinu ne primenjuju se na nepokretnosti koje se trajno daju drugim licima radi ostvarivanja prihoda.

94 Ustav Republike Srbije („Službeni glasnik RS“, broj 98/2006).

95 Dopis Fudbalskog saveza Beograda broj 66/03 od dana 29. 05. 2014. godine.

96 Odgovor je sadržan u Dopisu Ministarstva finansija broj 011-00-00637/2014-04 od dana 14. 07. 2014. godine.

U Republici Srbiji većina fudbalskih klubova, organizovana je u formi sportskih udruženja. U skladu sa odredbama Zakona o sportu i Zakona o uduženjima Republike Srbije, fudbalski klubovi osnovani u formi udruženja su dobrovoljne i nedobitne organizacije, koje su osnovane udruživanjem više fizičkih ili pravnih lica radi ostvarivanja zajedničkog cilja ili interesa. Obzirom na većinski način organizovanja, većina fudbalskih klubova u Republici Srbiji se finansira od članarina, dobrovoljnih priloga, donacija i poklona (u novcu ili naturi), finansijskih subvencija, ostavine, kamata na uloge, zakupnina, dividendi ili na drugi zakonom dozvoljen način. Jedina olakšica u vezi sa finansiranjem fudbalskih klubova, a koja je propisana Zakonom o uduženjima jeste mogućnost oslobođenja određenih poreskih obaveza fizičkih ili pravnih lica koja daju udruženjima priloge i poklone, a u skladu sa propisima kojima je uređen određeni porez. Međutim, dodeljivanje dobrovoljnih priloga i poklona fudbalskim klubovima zavisi isključivo od volje pojedinih fizičkih i pravnih lica, koja malim iznosima olakšica nisu preterano motivisana da to čine, tako da takva olakšica može da ima, ali i ne mora da ima pozitivne efekte na finansiranje fudbalskih klubova. Ti efekti najčešće su minorni.

Imajući u vidu mali broj poreskih olakšica, povećanje poreskih stopa i mere štednje u državi koje se najviše ogledaju u domenu smanjenja javne potrošnje, može se sa pravom postaviti pitanje da li je trenutno ugrožen opstanak fudbalskih klubova u Republici Srbiji. Čini se da je odgovor potvrđan i da izbegavanje realizacije takvog scenarija zahteva, ne samo hitnu izmenu poreskih propisa, već i stvaranje osnova za svojinsku transformaciju fudbalskih klubova, kako bi oni promenili model poslovanja i stekli mogućnost za ostvarivanje većih prihoda koji se ne mogu očekivati bez novih investicija u fudbalske klubove. Sa druge strane, jedan od preduslova za priliv investicija i zdravog kapitala u fudbalske klubove je i uvođenje povoljnijeg poreskog tretmana za te klubove i zainteresovane investitore..

LITERATURA

1. Anđelković M., Javne finansije i finansijsko pravo, Centar za publikacije Pravnog fakulteta u Nišu, Niš, 2012.
2. Cerović B., Kontroverze privatizacije u sportu, osnovi teorijsko-metodološke analize u: Sport i privatizacija, priredio D. Šuput, Institut za uporedno pravo i Sportski fond Zepeter, Beograd, 2009, str. 13–46.
3. Ustav Republike Srbije („Službeni glasnik RS“, broj 98/2006).
4. Zakon o sportu, „Sl. glasnik RS“ br. 24/2011 i 99/2011 – dr. Zakon.
5. Zakon o porezu na dohodak građana „Sl. glasnik RS“, br. 24/2001, 80/2002, 80/2002-dr.zakon, 135/2004, 62/2006, 65/2006-ispr., 31/2002, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011-odluka US, 7/2012-usklađeni din. izn., 93/2012, 114/2012-odluka US, 8/2013-usklađeni din.izn., 47/2013, 48/2013-ispr., 108/2013 i 6/2014-usklađeni din. izn. i 68/2014-dr. zakon).
6. Zakon o porezu na dobit pravnih lica „Sl. glasnik RS“, br. 25/2001, 80/2002, 80/2002-dr. zakon, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013 i 108/2013 i 68/2014-dr. zakon).
7. Zakon o porezima na imovinu „Sl. glasnik RS“, br. 26/2001, „Sl. list SRJ“, br. 42/2002-odluka SUS i „Sl. glasnik RS“, br. 80/2002, 80/2002-dr. zakon, 135/2004,

- 61/2007, 5/2009, 101/2010, 24/2011, 78/2011, 57/2012-odluka US i 47/2013 i 68/2014-dr. zakon).
8. Naredba o spisku direktnih i indirektnih korisnika sredstava budžeta Republike Srbije, odnosno budžeta lokalne vlasti, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje, kao i drugih korisnika javnih sredstava koji su uključeni u sistem konsolidovanog računa trezora („Službeni glasnik RS“, broj 103/2010).
 9. Popović D., Nauka o porezima i poresko pravo, Open Society Institute/Constitutional and Legislative Policy Institute (Institut Otvoreno društvo/Institut za ustavnu i zakonodavnu politiku, Beograd, 1997.
 10. Zakon o o budžetskom sistemu, „Sl. glasnik RS“, 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013-ispr. i 108/2013.
 11. Šuput D., Modaliteti vlasništva na sportskim objektima u: Sport i privatizacija, priručnik D. Šuput, Institut za uporedno pravo i Sportski fond Zepter, Beograd, 2009, str. 47–68.
 12. Popović D., Poresko pravo, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Centar za izdavaštvo i informisanje, Beograd, 2012.
 13. Dopis Fudbalskog saveza Beograda broj 66/03 od 05. 2014. godine.
 14. Dopis Ministarstva finansija broj 011-00-00637/2014-04 od 14. 07. 2014. godine.

Jelena Šuput, PhD
Scientific Associate
Institute of Comparative Law - Belgrade

TAX TREATMENT OF FOOTBALL IN THE REPUBLIC OF SERBIA

Summary

In the Republic of Serbia football clubs are in a very bad financial position. All kind of tax reliefs, however modesty and for a brief period should make better a financial situation of football clubs. For the better financial situation of football clubs will be very important if a more tax stimulus would be prescribed by tax laws. Instead of that, during the 2012. and 2013. tax law were changed in the way that tax bracket has been increased and model of tax base accounting has been changed. However, mentioned state measures were necessary due to economic crisis and it will have negative effects on financial situation of football clubs in Serbia.

Key words: football clubs, tax, tax exemption, tax rate, financial situation.