

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**PRIMERJAVA OBDAVČITVE ŠPORTNIKOV V SLOVENIJI IN
IZBRANIH EVROPSKIH DRŽAVAH**

Ljubljana, maj 2021

KRIS LAZAR

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisani Kris Lazar, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtor predloženega dela z naslovom Primerjava obdavčitve športnikov v Sloveniji in izbranih evropskih državah, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem red. prof. dr. Mitjo Čokom

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravil samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbel, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobil vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označil;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnal v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobil soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne

Podpis študenta: _____

KAZALO

UVOD	1
1 PODLAGA ZA DAVČNO OBRAVNAVO ŠPORTNIKOV V SLOVENIJI	4
1.1 Kategorije športnikov	4
1.2 Organizacijske oblike športnika	6
1.2.1 Fizična oseba v delovnem razmerju	6
1.2.2 Samostojni podjetnik	8
1.2.3 Gospodarska družba	9
2 STATUS DAVČNEGA REZIDENTSTVA V SLOVENIJI	9
2.1 Pomen statusa davčnega rezidentstva	9
2.2 Določanje statusa davčnega rezidentstva po ZDoh-2	10
2.3 Obravnava statusa davčnega rezidentstva po mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja	13
3 OBDAVČITEV ŠPORTNIKA V SLOVENIJI	16
3.1 Obdavčitev športnika kot fizične osebe	17
3.1.1 Splošna opredelitev dohodkov po ZDoh-2	17
3.1.2 Obdavčitev športnika kot fizične osebe v delovnem razmerju	18
3.1.2.1 Dohodnina v delovnem razmerju z glavnim delodajalcem	22
3.1.2.2 Dohodnina iz drugih pogodbenih razmerij	25
3.1.3 Obdavčitev športnika kot samostojnega podjetnika	27
3.1.3.1 Obdavčitev na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov	27
3.1.3.2 Obdavčitev na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov	29
3.2 Obdavčitev športnika, organiziranega kot gospodarska družba	30
3.3 Obdavčitev športnikov v skladu s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja	31
3.4 Primerjava različnih načinov obdavčitve v Sloveniji	32
4 OBDAVČITEV ŠPORTNIKA V IZBRANIH EVROPSKIH DRŽAVAH	35
4.1 Obdavčitev športnika v Monaku	35
4.2 Obdavčitev športnika na Češkem	38
4.3 Primerjava obdavčitve športnikov v Monaku in na Češkem z obdavčitvijo v Sloveniji	42
5 BEG SLOVENSКИH ŠPORTNIKOV V TUJINO	46

5.1	Predstavitev rezultatov in analiza pridobljenih podatkov.....	46
5.2	Razlogi za odhod športnikov iz Slovenije	51
5.3	Predlogi za zadržanje uspešnih športnikov v Sloveniji.....	52
5.4	Odgovor na raziskovalno vprašanje	53
	SKLEP.....	54
	LITERATURA IN VIRI	55
	PRILOGA	61

KAZALO TABEL

Tabela 1:	Splošna olajšava za leto 2021 (v EUR).....	23
Tabela 2:	Lestvica za odmero dohodnine na letni ravni od dohodka, izplačanega s strani glavnega delodajalca za leto 2021 (v EUR)	24
Tabela 3:	Primer obdavčitve dohodka na letni ravni za zavezanca v delovnem razmerju z glavnim delodajalcem za leto 2021 (v EUR)	24
Tabela 4:	Primer obračuna avtorskega honorarja rezidenta Slovenije, vključenega v zdravstveno zavarovanje, a ne tudi v pokojninsko in invalidsko zavarovanje za leto 2021 (v EUR)	26
Tabela 5:	Primer obračuna avtorskega honorarja rezidenta Slovenije, vključenega v zdravstveno zavarovanje in tudi v pokojninsko in invalidsko zavarovanje za leto 2021 (v EUR)	26
Tabela 6:	Primer izračuna letne dohodnine na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov športnika za leto 2021 (v EUR).....	28
Tabela 7:	Primer izračuna letne dohodnine na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov športnika za leto 2021 (v EUR).....	30
Tabela 8:	Primer obdavčitve dohodka na letni ravni za športnika v delovnem razmerju v Monaku za leto 2021 (v EUR)	36
Tabela 9:	Primer obdavčitve dohodka na letni ravni za športnika v delovnem razmerju na Češkem za leto 2021 (v EUR).....	40
Tabela 10:	Primerjava obdavčitve dohodkov športnika v delovnem razmerju v Sloveniji, na Češkem in v Monaku (v EUR).....	43
Tabela 11:	Primerjava obdavčitve športnika, ki opravlja samostojno dejavnost v Sloveniji in na Češkem	44

KAZALO SLIK

Slika 1:	Organizacijske oblike športnikov, sodelujočih v raziskavi.....	47
Slika 2:	Izbira organizacijske oblike športnikov, sodelujočih v raziskavi	47

Slika 3: Vpliv davčnega vidika na izbiro organizacijske oblike pri športnikih, sodelujočih v analizi	48
Slika 4: Urejanje davčnih obveznosti športnikov, sodelujočih v raziskavi	48
Slika 5: Vpliv socialne kapice pri zadržanju vrhunskih slovenskih športnikov v Sloveniji	50
Slika 6: Vpliv višine obdavčitve na izbiro potencialnega delodajalca	51

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Vprašalnik	1
-----------------------------	---

SEZNAM KRATIC

angl. – angleško

BDP – (angl. Gross domestic product); bruto domači proizvod

CZK – (angl. Czech Republic Koruna); češka krona

d. n. o. – (angl. Unlimited liability company); družba z neomejeno odgovornostjo

d. o. o. – (angl. Limited liability company); družba z omejeno odgovornostjo

EGP – (angl. European economic area); Evropski gospodarski prostor

EU – (angl. European Union); Evropska unija

EUR – (angl. Euro); evro

FURS – (angl. Financial administration of the Republic of Slovenia); Finančna uprava Republike Slovenije

KIDO – (angl. Convention of the avoidance of double taxation); Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja

k. n. – (angl. Limited partnership); komanditna družba

NPŠZ – (angl. National Industry Sports Federation); Nacionalna panožna športna zveza

OECD – (angl. Organization for economic cooperation and development); Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj

OKS-ZŠZ – (angl. Olympic Committee of Slovenia - Association of Sports Associations); Olimpijski komite Slovenije – Združenje športnih zvez

PRS – (angl. Business register of Slovenia); Poslovni register Slovenije

RS – (angl. Republic of Slovenia); Republika Slovenija

SKD – (angl. Statistical classification of economic activities); Standardna klasifikacija dejavnosti

SPINS – (angl. Trade union of professional football players of Slovenia); Sindikat profesionalnih igralcev nogometa Slovenije

ŠIS-SPK – (angl. Association for Sports for the Disabled of Slovenia - Paralympic Committee); Zveza za šport invalidov Slovenije – Slovenski Paralimpijski komite

ZDDPO-2 – (angl. Corporate income tax act); Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb

ZDoh-2 – (angl. Personal income tax act); Zakon o dohodnini

ZPIZ-2 – (angl. Pension and disability insurance act); Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju

ZDR-1 – (angl. Employment Relationship Act); Zakon o delovnih razmerjih

ZGD-1 – (angl. Companies Act); Zakon o gospodarskih družbah

ZŠpo-1 – (angl. Sports act); Zakon o športu

UVOD

Slovenija je po svetu med drugim znana tudi kot država s številnimi uspešnimi športniki, zato šport, tudi zaradi priljubljenosti zdravega načina življenja, vse bolj pridobiva na pomenu. Med najbolj znanimi športniki trenutno najbolj izstopata Luka Dončić in Primož Roglič. Vsem je znano, da športna panoga prinaša bajne zasluške, zlasti tistim, ki so na svojem področju v samem vrhu, kot sta to omenjena športnika in še mnogi drugi. Ti posamezniki so tudi medijsko izpostavljeni, kar jim prinaša dodatne zasluške z vidika sponzorskih pogodb. Na podlagi tega lahko mirno rečemo, da na letni ravni zaslužijo več kot milijon evrov (v nadaljevanju EUR). Uspešni športniki se tako kot ostali srečujejo tudi z obdavčitvijo.

Obdavčitev fizičnih oseb je davčno področje, ki ga posamezniki najbolj občutimo, saj neposredno vpliva na naš prihodek, zato je ga je treba obravnavati z veliko mero pravičnosti. To lahko dosežemo tudi s progresivno dohodninsko lestvico, ki je uveljavljena tudi v Republiki Sloveniji (v nadaljevanju Sloveniji), pomeni pa, da fizične osebe z višjimi letnimi prihodki plačajo več davka kot osebe z nižjimi prihodki, saj povprečna dohodninska davčna stopnja narašča s povečevanjem dohodka posameznika.

Republika Slovenija v splošnem velja za deželo, kjer so dohodninske davčne stopnje dokaj visoke. Glede na dohodninsko lestvico, ki je trenutno v veljavi, lahko sklepamo, da se določenim slovenskim športnikom prihodek na letni ravni skoraj prepolovi, saj najvišji dohodninski razred predpisuje kar 50-odstotno davčno stopnjo. Trenutno stanje v svetu, ki mu dogajanje нареkuje virus covid-19, ne prinaša nikakršnih napovedi, ki bi ponazarjale znižanje dohodninskih davčnih stopenj, saj je to en izmed glavnih dohodkov, ki polnijo državni proračun. Tega ne moremo pričakovati, saj se trenutno srečujemo z recesijo, kar predstavlja upad gospodarske rasti, ki se kaže predvsem v nižjem bruto domačem proizvodu (v nadaljevanju BDP). Nižja gospodarska rast podjetja prisiljuje v odpuščanja delavcev, saj si jih v nuji po preživetju enostavno ne morejo privoščiti. Posledično to pomeni višjo stopnjo brezposelnosti, kar za državo pomeni manj pobranih davkov z naslova dohodnine. Poleg tega je v obdobju covid-19 Slovenija namenila veliko finančne pomoči za reševanje gospodarstva in se tako zadolževala.

Zgoraj navedene visoke davčne stopnje so eden najbolj pogostih razlogov za beg uspešnih športnikov iz Slovenije v tujino. V medijih lahko velikokrat zasledimo objave na omenjeno temo, in sicer beremo, kako številni slovenski športniki svoja premoženja selijo preko meja Slovenije. Nedavno je bilo veliko govora o Primožu Rogliču, ki je svoje stalno prebivališče preselil v Monako in se tako izognil visokim obdavčitvam v Sloveniji. To je le eden od primerov. Tudi nova zvezda slovenskega kolesarstva Tadej Pogačar ima svoje stalno prebivališče prijavljeno v Monaku. A to ni nič posebnega, saj Monako velja za eno najbolj prepoznanih t. i. davčnih oaz, v katero se selijo številni svetovno znani športniki, kot so Lewis Hamilton, Novak Djoković in Caroline Wozniacki.

En od glavnih razlogov za njihovo selitev pa je 0-odstotna dohodninska davčna stopnja, ki jo ponuja Monako. To pomeni, da celotni osebni dohodek, če je prislužen na območju Monaka, ni predmet obdavčitve, ampak le predmet socialnih prispevkov.

Zgoraj omenjene selitve iz Slovenije v Monako so dokaj predvidljive, saj so, kot rečeno, v Sloveniji stopnje obdavčitve dohodka dokaj visoke, v Monaku pa nične. V raziskavo sem zaradi tega vključil še eno evropsko državo, in sicer Češko, ki predstavlja davčno okolje, bolj podobno slovenskemu. S tem bom pridobil realno sliko višine obdavčitve osebnega dohodka v Sloveniji v primerjavi z ostalimi evropskimi državami, kar bo dodatno pomagalo pri iskanju oziroma potrjevanju razlogov za selitev športnikov iz Slovenije v druge evropske države, predvsem v Monako.

Namen magistrskega dela je v prvi vrsti seznaniti bralce s sistemom obdavčitve športnikov v Sloveniji, v nadaljevanju pa tudi s sistemom obdavčitve športnikov v Monaku in na Češkem ter tako razširiti poznavanje določenih postopkov, s katerimi se srečujejo športniki, ki prejemajo dohodek tako v državi rezidentstva kot tudi v tujini. Z magistrskim delom želim tudi povečati razumevanje mednarodnega obdavčevanja omenjene skupine, saj vrhunski oziroma poklicni športniki prejemajo številne dohodke, ki nimajo vira v državi njihovega rezidentstva. Dodatno želim z magistrskim delom pripomoči pri izboljšavi davčnega sistema oziroma iskanju rešitev za omenjene težave.

Glavni **cilj** magistrskega dela je analizirati obdavčevanje športnikov v Sloveniji in predstaviti različne postopke znotraj tega, ob tem tudi raziskati obdavčevanje športnikov v Monaku in na Češkem ter to primerjati z obdavčevanjem v Sloveniji. Poleg tega si želim tudi podrobno opisati različne možnosti statusa športnika v Sloveniji. Dodatno bom v magistrskem delu poiskal razloge za odhod športnikov iz Slovenije ter poskušal podati nekaj predlogov za njihovo zadržanje v Sloveniji. Eden izmed ciljev je tudi opraviti več intervjujev z uspešnimi osebami, ki imajo status športnika v Sloveniji, ter pridobljene podatke vplesti v magistrsko delo.

Glavno **raziskovalno vprašanje** magistrskega dela je:

- Zakaj se mnogi vrhunski športniki iz Slovenije preselijo v druge evropske države?

Na vprašanje bom skušal odgovoriti z naslednjo **metodologijo**. Magistrsko delo je sestavljeno iz dveh glavnih delov, prvega, teoretičnega in drugega, raziskovalnega. V teoretičnem delu, ki obsega večji del magistrskega dela, sem uporabljal sekundarne vire, ki temeljijo tako na domačih kot tudi na tujih virih. V prvem delu so najbolj izpostavljene tri metode: metoda deskripcije, sinteze in kompilacije. Tako sem v prvem delu magistrskega dela pregledane vire in literaturo opisoval, povzemal in združeval v smiselne enote. Uporabil sem tudi metodo komparacije, s katero sem primerjal različne postavke v magistrskem delu. Na takšen način sem najučinkoviteje predstavil teoretični del ter postavil izhodišče magistrskega dela.

Drugi, raziskovalni, del pa temelji predvsem na analiziranju pregledanih sekundarnih virov. Tako sem skušal odgovoriti na raziskovalno vprašanje. Podatke sem pridobil tudi s kvalitativno metodo, saj sem med določenimi športniki v Sloveniji izvedel vprašalnik, v katerega sem vključil tudi nekaj vprašanj zaprtega tipa. Vprašalnik je zaradi varovanja osebnih podatkov popolnoma anonimen. Pridobljene primarne podatke sem vpletel v magistrsko delo in tako dobil dodatne informacije, ki so mi pomagale pri iskanju odgovora na raziskovalno vprašanje.

Struktura magistrskega dela sestoji iz sedmih večjih poglavji, ki so smiselno razdeljena na podpoglavja. V prvem poglavju sem podrobno opisal različne kategorije in statuse športnikov, ki so podlaga za davčno obravnavo v Sloveniji. Osredotočil sem na status fizične osebe v delovnem razmerju, na status samostojnega podjetnika in status gospodarske družbe. V drugem poglavju sem predstavil pravila pri določanju statusa rezidentstva v Sloveniji, saj je to ključnega pomena pri obdavčitvi posameznika.

Jedro teoretičnega dela magistrskega dela sta tretje in četrto poglavje. V tretjem poglavju sem se poglobil v obdavčitev športnikov v Sloveniji. Športniki so v večini primerov obdavčeni kot fizične osebe, zato se tukaj večino magistrskega dela nanašam na davek na dohodek oziroma na dohodnino. Pri tem pa sem se predvsem osredotočil na posebna pravila, ki veljajo prav za njih. Tretje poglavje je razdeljeno na podpoglavja o obdavčitvi športnika kot fizične osebe, obdavčitvi športnika, organiziranega kot gospodarska družba, mednarodni obdavčitvi, kjer sem predstavil načela glede dvojnega obdavčevanja, in podpoglavje o primerjavi različnih načinov obdavčitve v Sloveniji. V poglavju obdavčitve fizičnih oseb sem prikazal obdavčitev v delovnem razmerju in obdavčitev dohodkov, doseženih v okviru opravljanja samostojne dejavnosti oziroma samozaposlitve.

Četrto poglavje sloni na predstavitvi obdavčevanja športnikov v Monaku in na Češkem. Za omenjeni državi sem prikazal obdavčitev športnikov z dohodnino kot tudi obdavčitev športnikov kot pravnih oseb. Predstavil sem davčne stopnje, olajšave, posamezna izvzeta iz obdavčitve, mednarodno obdavčevanje ter druge pojme.

Ravno tako sem v četrtem poglavju primerjal obdavčitev športnikov v Monaku in na Češkem z obdavčitvijo športnikov v Sloveniji. Skušal sem poiskati podobnosti, izpostaviti razlike, poudariti zanimivosti ter si tako postaviti izhodišče za iskanje razlogov za odhod slovenskih športnikov iz naše države. Zadnje, peto, poglavje temelji na iskanju razlogov za odhod športnikov iz Slovenije, ki sem jih, kot že omenjeno, pridobil z analizo v četrtem poglavju in z izvedenimi vprašalniki. Na podlagi tega sem podal nekaj predlogov, s katerimi bi lahko zadržali večji delež uspešnih športnikov v Sloveniji.

Magistrsko delo smiselno zaokrožujeta uvod in sklep, v katerih sem povzel glavne ugotovitve magistrskega dela. V zaključku dela so ustrezno navedeni viri in literatura ter priložena priloga.

1 **PODLAGA ZA DAVČNO OBRAVNAVO ŠPORTNIKOV V SLOVENIJI**

Za razumevanje obdavčitve športnikov v Sloveniji moramo najprej poznati določene pojme in opredeliti različne kategorije športnikov ter predstaviti možnosti njihove pravnoorganizacijske oblike.

1.1 **Kategorije športnikov**

Zakon o športu (ZŠpo-1), Ur. l. RS, št. 29/17, v 2. členu športnika opredeljuje kot osebo, ki je registrirana kot športnik po določilih 32. člena, ki določajo, da se lahko vsak posameznik, ki dopolni 12 let registrira kot športnik. Ob tem pa mora izpolnjevati tudi naslednje pogoje, in sicer biti mora član športnega društva, ki je včlanjeno v Nacionalno panožno športno zvezo (v nadaljevanju NPŠZ) ali Zvezo za šport invalidov Slovenije – Slovenski paraliptijski komite (ŠIS-SPK), s strani Olimpijskega komiteja Slovenije – Združenje športnih zvez (v nadaljevanju OKS-ZŠZ) mora imeti potrjen nastop na uradnem tekmovanju ter potrjen vpis v evidenco registriranih in kategoriziranih športnikov. Športnik je lahko tudi oseba, mlajša od 12 let, a starejša od 10, če je registrirana v olimpijski športni disciplini individualnih športnih panog, kjer lahko na svetovnih prvenstvih v kategoriji članov nastopajo osebe, mlajše od 18 let.

Po registraciji se lahko državljan Slovenije uvrsti pod naziv kategoriziran športnik, ko dopolne 14 let. Pogoji, kriteriji in pravila za registriranje in kategoriziranje športnikov v Sloveniji predstavljajo zelo pomemben sistemski dokument, ki je podlaga za določanje reprezentativnih športnih organizacij ter prepoznavanje tekmovalnih sistemov in registracije športnikov. Ob tem postavlja tudi pogoje, na podlagi katerih je omogočena kategorizacija športnika, iz česar izhajajo njegove statusne pravice, ki jih določa ZŠpo-1, Nacionalni program športa v Sloveniji in drugi pravilniki, ki urejajo področje športa (OKS-ZŠZ, brez datuma a). Kot predpisuje OKS-ZŠZ (2020), so glede na spodaj opisane pogoje kategorizirani športniki razdeljeni v enega izmed naslednjih šestih razredov:

1. **Mladinski razred** – na podlagi uvrstitve na svetovnih, evropskih in mednarodnih mladinskih tekmovanjih ter na mladinskih državnih prvenstvih si lahko naziv športnik mladinskega razreda pridobi športnik mladinec ali kadet. Naziv si lahko pridobi tudi športnik mlajši član ali športnik invalid na podlagi rezultata na zgoraj opisanih tekmovanjih, vendar v svoji kategoriji za mlajše člane oziroma invalide. Pridobljeni naziv je veljaven 12 mesecev.
2. **Državni razred** – uvrstitev v ta razred pridobi posameznik, ki v članski kategoriji doseže uspehe na olimpijskih igrah, svetovnih prvenstvih in evropskih prvenstvih, pa tudi na uradnih mednarodnih tekmovanjih in državnih prvenstvih. Slednje velja tudi za športnike invalide, a v svojih tekmovalnih kategorijah, kot so na primer paraolimpijske igre. Pridobljeni naziv je veljaven 12 mesecev.

3. **Perspektivni razred** – gre za mladinske kategorije, kjer lahko naziv pridobi športnik glede na svoje dosežke na svetovnih in evropskih prvenstvih in rang lestvicah. Naziv športnik perspektivnega razreda lahko pridobi tudi posameznik v kategoriji mlajših članov ali članov glede na uspehe na omenjenih tekmovanjih, a v svoji kategoriji. Pridobljeni naziv je veljaven 12 ali 24 mesecev.
4. **Mednarodni razred** – uvrstitev v ta razred lahko pridobi športnik v članski kategoriji, in sicer glede na uspehe na olimpijskih igrah, svetovnih in evropskih prvenstvih, sredozemskih igrah in na drugih podobnih tekmovanjih. Enako velja za športnike invalide, ki lahko naziv športnik mednarodnega razreda pridobijo glede na uspehe v svojih tekmovalnih kategorijah. Pridobljeni naziv je veljaven 12 ali 24 mesecev.
5. **Svetovni razred** – naziv športnik svetovnega razreda športnik pridobi z osvojenjo medalje na olimpijskih igrah, evropskih in svetovnih tekmovanjih ter na podlagi svetovnih razvrstitvenih lestvic. Slednje velja tudi za športnike invalide, a v svojih tekmovalnih kategorijah, ko so na primer paraolimpijske igre. Pridobljeni naziv je veljaven 24 ali 48 mesecev.
6. **Olimpijski razred** – naziv športnik olimpijskega razreda športnik pridobi v članski kategoriji, in sicer na osnovi osvojene medalje na olimpijskih igrah, svetovnih in evropskih prvenstvih. To velja za športnika invalida, le da gre za prilagojeno vrsto tekmovanj. Naziv je veljaven 48 mesecev.

Seznam športnikov, ki so bili razdeljeni v enega od zgoraj navedenih razredov in si tako pridobili status kategoriziranega športnika Slovenije, trikrat na leto objavi Strokovni svet za tekmovalni šport. Skladno s tem se vodita Evidenci registriranih in kategoriziranih športnikov. Slednja vsebuje vse pregledane in ustrezne prijave za uveljavljanje statusa kategoriziranega športnika, oddane s strani NPŠZ. Evidenca registriranih športnikov pa je osnovana glede na nastope na tekmah uradnega tekmovalnega sistema, potrjenih s strani OKS-ZŠZ. Uradni tekmovalni sistem je v 2. členu ZŠpo-1 opredeljen kot sistem tekmovanj tako v Sloveniji kot mednarodnih tekmovanj v panogi, ki je stopenjsko določena glede na medsebojno konkurenčnost. Poleg tega morajo biti v skladu s pravili NPŠZ oziroma mednarodnih športnih zvez ter dokumentirana s strani OKS-ZŠZ (OKS-ZŠZ, brez datuma a).

Na podlagi razvrstitve v določen razred športnike v Sloveniji delimo na športnike s statusom vrhunškega športnika ter na športnike s statusom poklicnega športnika. Glede na zgornjo klasifikacijo lahko status vrhunškega športnika pridobi le športnik, ki je razvrščen vsaj v perspektivni ali višji razred. Ob tem poznamo tudi status zasebnega športnega delavca. Status vrhunškega, poklicnega športnika in zasebnega športnega delavca je urejen z vpisom v razvid poklicnih oziroma vrhunskih športnikov ali zasebnih športnih delavcev. Pridobljeni naziv, ki je veljaven za nedoločen čas, a le dokler so izpolnjeni spodaj opisani pogoji, tem posameznikom omogoča koriščenje določenih ugodnosti (Končan Verstovšek & Končan, brez datuma).

Vrhunski športnik – definicija v 2. členu Pravilnika o zaposlovanju vrhunskih športnikov in trenerjev v Slovenski vojski, Ur. l. RS, št. 39/10 navaja, da je vrhunski športnik oseba, ki na podlagi določil OKS-ZŠZ doseže svetovni, mednarodni ali perspektivni razred in za to pridobi ustrezno potrdilo.

Poklicni športnik – za pridobitev statusa poklicnega športnika mora biti posameznik star najmanj 15 let, biti član nacionalne športne zveze in imeti stalno ali začasno prebivališče v Sloveniji. Status poklicnega športnika lahko v Sloveniji pridobijo tudi tujci, ki morajo ravno tako izpolnjevati opisane pogoje (Končan Verstovšek & Končan, brez datuma).

Zasebni športni delavec – ZŠpo-1 v 2. členu definira zasebnega športnega delavca kot strokovnega delavca v športu, vpisanega v razvid zasebnih športnih delavcev. Ob tem pa mora posameznik samostojno opravljati delo v športu bodisi kot edino oziroma dopolnilno dejavnost. Kot pogoj za pridobitev statusa mora biti posameznik primerno izobražen oziroma primerno usposobljen za opravljanje določene dejavnosti.

1.2 Organizacijske oblike športnika

Športnik kot posameznik je lahko pravno organiziran na več različnih načinov. Glede na njegovo pravnoorganizacijsko obliko se ustrezno razlikuje tudi način obdavčitve športnikovih dohodkov. Več o obdavčitvi v 3. poglavju.

1.2.1 Fizična oseba v delovnem razmerju

Zakon o delovnih (ZDR-1), Ur. l. RS, št. 21/13, v 4. členu opredeljuje delovno razmerje kot razmerje med delodajalcem in delavcem, za kar veljajo naslednji elementi:

- delavec se vključi v organiziran delovni proces po svoji lastni volji,
- za delo prejema plačilo,
- delo opravlja osebno,
- delo opravlja neprekinjeno,
- delo opravlja pod kontrolo delodajalca in v skladu z njegovimi navodili.

V skladu s 5. členom ZDR-1 se za delavca šteje vsaka fizična oseba, ki vstopa v delovno razmerje na osnovi urejene pogodbe o zaposlitvi. Delodajalec pa je lahko fizična ali pravna oseba oziroma drug subjekt kot na primer lokalna skupnost ali državni organ.

Delovno razmerje med delavcem in delodajalcem se načeloma sklene na podlagi pisne pogodbe o zaposlitvi, kjer sta obe pogodbeni stranki zavezani k izvajanju dogovorjenih pravic in dolžnosti. Za delovno razmerje se šteje tudi, če pisna pogodba ni sklenjena, ampak je v razmerju moč zaznati zgoraj opisane elemente (Ministrstvo za javno upravo, brez datuma).

Številni športniki v Sloveniji delujejo kot fizične osebe v delovnem razmerju. Nekateri športniki, predvsem iz ekipnih športov, lahko v okviru svojega kluba ali športnega društva delujejo pod pogodbo o zaposlitvi, kar pa načeloma ni pogosta praksa. Številni zaposleni športniki delujejo v okviru državne uprave. OKS-ZŠZ (brez datuma b) kot izhodišče za tovrstno zaposlovanje športnikov in tudi športnih trenerjev postavlja Sporazum o zaposlovanju vrhunskih športnikov in trenerjev na Ministrstvu za obrambo (Slovenska vojska), Ministrstvu za notranje zadeve (policija) ter Ministrstvu za finance (finančna uprava). Gre za sporazum, ki je bil nazadnje posodobljen leta 2013 in določa, da se v državni upravi zaposli 115 vrhunskih športnikov in trenerjev, in sicer:

- 70 mest priskrbi **vojska** Republike Slovenije (Ministrstvo za obrambo),
- 30 mest priskrbi **policija** Republike Slovenije (Ministrstvo za notranje zadeve),
- 15 mest priskrbi **finančna uprava** (carina) Republike Slovenije (Ministrstvo za finance).

Razpisana mesta so zapolnjena glede na prijavljene kandidate, ki najbolj ustrezajo merilom zaposlovanja vrhunskih športnikov. Med njimi najpogosteje zasledimo športnike s področja atletike, smučanja in veslanja (OKS-ZŠZ, brez datuma c).

Pri samem zaposlovanju aktivno sodeluje tudi OKS-ZŠZ, ki je med drugim odgovoren za pripravo kriterijev, na podlagi katerih sprejemajo prijavljene kandidate. Pogosto se zgodi, da je število prijavljenih večje od števila razpisanih mest. Zato se enkrat letno, 1.10, objavi prednostna lista kandidatov, na kateri so športniki razvrščeni predvsem glede na svoje dosežene uspehe na velikih mednarodnih tekmovanjih (OKS-ZŠZ, brez datuma c).

Zaposlitev športnikov v državni upravi prinaša določene naloge in obveznosti, ki so med drugim opredeljene v Sporazumu o zaposlovanju vrhunskih športnikov in trenerjev v Ministrstvu za obrambo – Slovenski vojski, na Ministrstvu za notranje zadeve – policiji in na Ministrstvu za finance – finančni upravi. Športniki, zaposleni v finančni upravi, so tako zavezani k promoviranju dogodkov in prireditev, organiziranih s strani ministrstva (Ministrstvo za obrambo RS, Ministrstvo za notranje zadeve RS, Ministrstvo za finance RS, Ministrstvo za izobraževanje, znanost in šport & Olimpijski komite Slovenije – Združenje športnih zvez, 2013).

Podobno velja za vrhunske športnike, zaposlene pri policiji, ki so predvsem zavezani k aktivnemu sodelovanju v promociji preventivne, športne, vzgojno-izobraževalne in druge dejavnosti, organizirane s strani policije, zavodov oziroma drugih izobraževalnih ustanov. Vrhunski športniki so tako ambasadorji številnih projektov, eden bolj poznanih projektov se glasi Bodi zvezda! Ne meči petard (Ministrstvo za notranje zadeve, brez datuma).

Obveznosti prinaša tudi zaposlitev v Slovenski vojski. Kot športniki, zaposleni pri policiji, se morajo tudi športniki, zaposleni pri vojski, udeleževati promocij in propagand, ki jih organizira Ministrstvo za obrambo. Poleg tega so zavezani k sodelovanju na domačih in nacionalnih vojaških tekmovanjih, udeležbi pri določenih vojaških usposabljanjih in zagotavljanju strokovne pomoči pri izpopolnjevanju profesionalnih delavcev in vojakov ter

nudnju strokovne pomoči pri postavljanju programov. Ob tem morajo delodajalcu redno poročati o svojem delu in dosežkih (Slovenska vojska, brez datuma).

1.2.2 Samostojni podjetnik

Samostojni podjetnik je ena izmed mnogih pravnoorganizacijskih oblik, kot so na primer družba z omejeno odgovornostjo, delniška družba ali društva in zavodi. Samostojno podjetništvo navadno predstavlja prvotno statusno obliko posameznika, ki se odloči podati na samostojno pot. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1), Ur. l. RS, št. 65/09, opredeljuje samostojnega podjetnika v 3. členu kot fizično osebo, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost v okviru organiziranega podjetja. Samostojni podjetnik je tako lahko le posamezna fizična oseba, saj družba več podjetnikov v Sloveniji ne obstaja. Če športnik želi pridobiti status samostojnega podjetnika, mora opraviti registracijo, ki je brezplačna, hitra in enostavna. Slednje lahko opravi prek Slovenske poslovne točke. V registraciji je treba navesti dejavnost, ki jo bo posameznik opravljal – pri športnikih gre za drugo športno dejavnost, ki se po Standardni klasifikaciji dejavnosti (v nadaljevanju SKD) uvršča pod številko 93.190. V sklopu omenjene dejavnosti lahko posameznik samostojno opravlja poklic športnika, med drugim lahko deluje tudi kot športni sodnik ali organizator športnih dejavnosti. Če športnik namerava opravljal tudi dejavnost promoviranja raznih izdelkov, mora registrirati še dejavnost oglaševalskih agencij, ki v SKD sodi pod številko 73.110 (Data, 2019; Petrović, 2020).

Same pravice iz omenjenega statusa posameznik pridobi ob vpisu v Poslovni register Slovenije (v nadaljevanju PRS). V naslednjih korakih je treba status samostojnega podjetnika prijaviti v obvezna socialna zavarovanja ter o tem v osmih dneh po vpisu v PRS obvestiti tudi Finančno upravo Republike Slovenije (v nadaljevanju FURS), kateri moramo sporočiti predvsem število in lokacije poslovnih prostorov, ki se bodo uporabljali za namen dejavnosti, poslovne enote, naložbe v kapital, številke računov v tujini ter način vodenja knjig (Ministrstvo za javno upravo, 2021).

Posameznik za vzpostavitev statusa samostojnega podjetnika ne potrebuje začetnega kapitala. Ker pa ZGD-1 ne postavlja ločnice med osebnim premoženjem in premoženjem organiziranega podjetja samostojnega podjetnika, je posameznik oziroma v tem primeru športnik za obveznosti iz poslovanja neomejeno odgovoren z vsem svojim premoženjem (Ministrstvo za javno upravo, 2021).

Status samostojnega podjetnika lahko v Sloveniji pridobijo tudi tujci, a morajo najprej pridobiti slovensko davčno številko. Ob tem se morajo obvezno včlaniti tudi v socialno zavarovanje, za kar morajo pridobiti enotno dovoljenje za samozaposlitev ter tudi slovensko enotno matično številko občana. Ob registraciji statusa samostojnega podjetnika morajo poleg naštetega predložiti še veljaven osebni dokument (Ministrstvo za javno upravo, 2021).

1.2.3 Gospodarska družba

ZGD-1 v 3. členu opredeljuje **gospodarsko družbo** kot pravno osebo, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost (tj. vsaka dejavnost, ki se na trgu opravlja z namenom pridobivanja dobička) kot svojo izključno dejavnost. Poleg tega ZGD-1 vse družbe opredeljuje kot pravne osebe, ki to lastnost pridobijo z vpisom v register.

Poznamo tri glavne oblike gospodarskih družb, in sicer družbo z omejeno odgovornostjo (v nadaljevanju d. o. o.), družbo z neomejeno odgovornostjo (v nadaljevanju d. n. o.) in komanditno družbo (v nadaljevanju k. d.). Gospodarska zbornica Slovenije – Zbornica računovodskih servisov (brez datuma) za vsako izmed navedenih oblik opisuje svoje značilnosti in odgovornosti:

- **d. o. o.** je družba, ki jo lahko ustanovi ena ali več oseb, če zagotovi vsaj 7.500 EUR osnovnega kapitala. Za obveznosti družbeniki za razliko od samostojnega podjetnika odgovarjajo do višine svojega vložka in ne s celotnim svojim premoženjem;
- **d. n. o.** je družba, ki jo lahko ustanovita dve ali več oseb, pri čemer ni postavljenega minimalnega začetnega osnovnega kapitala. Zaradi tega družbeniki za obveznosti družbe odgovarjajo s celotnim svojim premoženjem;
- **k. n.** je družba, ki jo lahko ustanovita dve osebi ali več, v kateri je vsaj en družbenik za obveznosti družbe odgovoren s celotnim svojim premoženjem (tj. komplementar) ter vsaj en družbenik za obveznosti družbe ni odgovoren (tj. komanditist). Ob ustanovitvi ni potrebe po zagotovitvi minimalnega začetnega osnovnega kapitala, ampak se na podlagi dogovora družbenikov sklene pogodba, ki določa višino vložka v družbo s strani komanditista. Komplementar pa ni zavezan k začetnemu vložku.

2 STATUS DAVČNEGA REZIDENTSTVA V SLOVENIJI

V naslednji fazi je ključnega pomena status davčnega rezidentstva (v nadaljevanju rezidentstva), saj samo določanje statusa rezidentstva postavlja osnovo obdavčitve prejetih dohodkov posameznika oziroma športnika. S tem se določi državo, ki ima pravico do obdavčitve celotnega dohodka, pravico do obdavčitve dela dohodka oziroma pravice do obdavčitve dohodka, ki ga prejme posameznik, sploh nima.

2.1 Pomen statusa davčnega rezidentstva

Zakon o dohodnini (ZDoh-2), Ur. l. RS, št. 13/11, v 2. točki 1. člena dohodnino opredeljuje kot davek od dohodkov fizičnih oseb. Fizično osebo pa v 4. členu opredeljuje kot zavezanca za dohodnino, kamor spadajo tudi športniki. Po ZDoh-2 se lahko fizična oseba šteje kot rezident ali nerezident.

Rezident Slovenije v skladu s 1. točko 5. člena ZDoh-2 plačuje dohodnino od vseh dohodkov, ki izvirajo iz Slovenije in tudi iz tujine. FURS dodatno opredeljuje zavezanost k

plačilu dohodnine rezidenta po t. i. »načelu obdavčitve po svetovnem dohodku« (FURS, 2018a). To pomeni, da se dohodek zavezanca rezidenta v Sloveniji obdavči tudi v primeru, ko ta nima vira v Sloveniji oziroma je prislužen v tujini – na primer za dohodek, zaslužen na podlagi zaposlitve v tujini ali prejetih nagrad v tujini (Železnik, 2017).

Po 2. točki 5. člena ZDoh-2 je **nerezident** zavezan k plačilu dohodnine v Sloveniji od vseh dohodkov, ki izvirajo iz Slovenije. Gre za t. i. »obdavčevanje dohodka po viru«. Kot pravi FURS (2018a, str. 17) dohodki izvirajo iz Slovenije, če:

- »se izvaja zaposlitev ali se opravljajo storitve v Sloveniji,
- dohodke izplačuje slovenski rezident (slovenska pravna oseba ali zasebnik) ali poslovna enota nerezidenta (poslovna enota tuje pravne osebe v Sloveniji),
- nerezident opravlja dejavnost v ali prek poslovne enote ali stalne baze v Sloveniji,
- so dohodki od nepremičnine in pravic na nepremičnini, vključno z dobičkom iz kapitala od odsvojitve nepremičnine, ki je v Sloveniji (vključuje tudi dobiček iz odsvojitve lastniških deležev in pravic iz lastniških deležev v gospodarski družbi, zadrugi ali drugi obliki organiziranja, katerih več kot 50 % vrednosti je kadar koli v obdobju 365 dni pred odsvojitvijo izhajalo neposredno ali posredno iz nepremičnin in pravic na nepremičninah, ki so v Sloveniji),
- so dohodki od vrednostnih papirjev in lastniških deležev, katerih izdajatelj je Slovenija, Banka Slovenije, samoupravne lokalne skupnosti oziroma gospodarske družbe, zadruge idr., ki so ustanovljene v Sloveniji, vključno z dobičkom iz kapitala, doseženim z njihovo odsvojitvijo«.

Zaradi navedenega je pomembno, da najprej določimo status rezidentstva zavezanca, saj lahko le tako razdelimo pripadajoče obveznosti in pravice. Določitev statusa rezidentstva je ključna zlasti zaradi opredelitve obsega davčnih obveznosti zavezanca in določitve pravic, ki izhajajo iz davčnih in drugih olajšav (Mercina, 2015, str. 17).

2.2 Določanje statusa davčnega rezidentstva po ZDoh-2

Osnovne postavke, ki ločujejo rezidenta od nerezidenta so navedene v ZDoh-2. 6. člen ZDoh-2 navaja, da je zavezanec **rezident** Slovenije v katerem koli času davčnega leta, ki v Sloveniji traja od 1. 1. do 31. 12, če v tem obdobju dosega enega izmed spodaj navedenih pogojev:

- »ima uradno prijavljeno stalno prebivališče v Sloveniji;
- biva izven Slovenije zaradi zaposlitve v diplomatskem predstavništvu, konzulatu, mednarodni misiji Republike Slovenije ali stalnem predstavništvu Republike Slovenije pri Evropski uniji ali stalnem predstavništvu Republike Slovenije pri mednarodni organizaciji kot javni uslužbenec z diplomatskim ali konzularnim statusom ali je zakonec ali vzdrževani družinski član takega javnega uslužbenca in prebiva s to osebo;

- je bil rezident Slovenije v katerem koli obdobju preteklega ali tekočega leta in biva izven Slovenije zaradi zaposlitve:
 - o v diplomatskem predstavništvu, konzulatu, mednarodni misiji Republike Slovenije ali stalnem predstavništvu Republike Slovenije pri Evropski uniji ali stalnem predstavništvu Republike Slovenije pri mednarodni organizaciji kot javni uslužbenec v tehnični ali administrativni funkciji, brez diplomatskega ali konzularnega statusa;
 - o kot javni uslužbenec ali funkcionar v državnem organu ali organu lokalne skupnosti, in sicer v državi, ki na podlagi vzajemnosti takega uslužbenca ne šteje za svojega rezidenta;
 - o kot uslužbenec v institucijah Evropskih skupnosti, Evropski centralni banki, Evropski investicijski banki ali Evropskem investicijskem skladu ali je zakonec, ki ni zaposlen in ne opravlja dejavnosti, ali vzdrževan otrok takega uslužbenca in prebiva s to osebo;
- je bil rezident Slovenije v katerem koli obdobju preteklega ali tekočega leta in biva izven Slovenije zaradi opravljanja funkcije poslanca v Evropskem parlamentu;
- ima svoje običajno bivališče ali središče svojih osebnih in ekonomskih interesov v Sloveniji;
- je v katerem koli času v davčnem letu prisoten v Sloveniji skupno več kot 183 dni«.

7. člen ZDoh-2 pa ne glede na zgoraj navedeno zavezanca šteje za **nerezidenta**, če dosega vsaj enega izmed naslednjih pogojev:

- »opravlja delo kot oseba z diplomatskim ali konzularnim statusom v Sloveniji v diplomatskem predstavništvu, konzulatu ali mednarodni misiji skupine tujih držav ali tuje države ali je zakonec ali vzdrževani družinski član take osebe in prebiva s to osebo, če ni slovenski državljan;
- bi postal rezident samo zaradi opravljanja dela kot funkcionar, strokovnjak ali uslužbenec mednarodne organizacije, če ni slovenski državljan;
- bi postal rezident samo zaradi zaposlitve:
 - o v diplomatskem predstavništvu, konzulatu ali mednarodni misiji tuje države v Sloveniji kot javni uslužbenec v tehnični ali administrativni funkciji brez diplomatskega ali konzularnega statusa in ni slovenski državljan;
 - o kot uslužbenec tuje države v Sloveniji v funkciji, ki ni diplomatska, konzularna ali mednarodna, pod pogojem, da ta tuja država na podlagi vzajemnosti podobnega uslužbenca Republike Slovenije ne šteje za svojega rezidenta;
 - o kot uslužbenec v institucijah Evropskih skupnosti, Evropski centralni banki ali Evropski investicijski banki v Sloveniji;
- je fizična oseba, ki izpolnjuje naslednje pogoje:
 - o bo bivala v Sloveniji izključno zaradi zaposlitve kot tuj strokovnjak za dela, za katera v Sloveniji ni dovolj ustreznega kadra,
 - o ni bila rezident v katerem koli času petih let pred prihodom v Slovenijo,
 - o ni lastnik nepremičnine v Sloveniji,

- bo bivala v Sloveniji skupno manj kot 365 dni v dveh zaporednih davčnih letih;
- je fizična oseba, ki biva v Sloveniji izključno zaradi študija ali zdravljenja».

Na podlagi opisanega postane zavezanec rezident ali nerezident Slovenije, ko izpolnjuje vsaj enega izmed opisanih pogojev. Za uradno potrditev statusa oziroma za vpis pravnega statusa rezidentstva v davčni register mora zavezanec vložiti vlogo za ugotovitev statusa rezidentstva. Vlogo zavezanec dopolni z ustreznimi dokazi, kot so dokazilo o prijavljenem stalnem ali začasnem prebivališču, dokazilo o zaposlitvi, žig v potnem listu ipd. (Železnik, 2017).

Vlogi lahko posameznik doda tudi izpolnjen vprašalnik »**Ugotovitev rezidentskega statusa po ZDoh-2 – prihod v Republiko Slovenijo**« oziroma »**Ugotovitev rezidentskega statusa po ZDoh-2 – odhod iz Republike Slovenije**«. Vprašalnik je namenjen temu, da zavezanec v njem navede svoje vezi s Slovenijo oziroma drugo državo, ki je predmet njegovih okoliščin, kot so stalno ali začasno prebivališče, potna listina, bančni račun, vozniško dovoljenje, lastništvo nepremičnin, naložbe, članstvo v društvih ali klubih ter ožji družinski člani, s katerimi prebiva. V vprašalnik zavezanec vnese tudi svoje identifikacijske podatke in opredeli trajanje ter razlog bivanja v Sloveniji oziroma drugi državi (FURS, brez datuma).

Gre za dokaj kompleksen vprašalnik, ki od izpolnjevalca zahteva zelo detaljne podatke, kar v določenih primerih privede do nepopolne vloge. FURS lahko posameznika naknadno pozove k dopolnitvi vprašalnika v primeru, ko potrebuje dodatna dokazila, ki bodo pripomogla k določitvi rezidentskega statusa. Vprašalnik ni obvezen za začetek postopka razrešitve statusa rezidentstva. Tako ima zavezanec možnost, da tudi na drug način dokaže svoje vezi z določeno državo, ki bodo pomagale pri pravilni določitvi rezidentskega statusa (FURS, 2019).

FURS na podlagi prejete vloge ter priloženih dokazil v naslednji fazi po uradni dolžnosti odloča o rezidentskem statusu zavezanca, kar stori z izdano odločbo. Če nastane sprememba rezidentskega statusa zavezanca, se vnese v davčni register. Zavezanec pa mora prejeto odločbo posredovati svojemu delodajalcu, ki mora spremembo statusa rezidentstva upoštevati, saj bo le tako davčni odtegljaj v obračunu pravilno odmerjen (FURS, 2019, str. 7).

V primeru sprememb okoliščin, ki bi potencialno lahko povzročile spremembo rezidentskega statusa, mora zavezanec v roku osmih dni po nastanku spremembe to sporočiti FURS-u. To stori z novo izpolnjeno in oddano vlogo za ugotavljanje rezidentskega statusa, ki mora biti dopolnjena s pripadlimi dokazili. Če zavezanec tega ne stori in FURS izve za spremembo, je FURS po uradni dolžnosti zavezan k ponovni presoji rezidentskega statusa zavezanca (FURS, 2019, str. 7).

V primeru presojanja rezidentskega statusa s strani FURS-a **po uradni dolžnosti** se zavezanec, za katerega to velja, sooča z manjšo administrativno in tudi finančno obremenitvijo. Ob tem pa lahko FURS o rezidentskem statusu odloča le na podlagi podatkov,

ki jih ima na razpolago in je tako zelo verjetno, da določenih dejstev in okoliščin ne bo upošteval. S tem lahko posameznik izgubi pravice oziroma je prisiljen izpolnjevati obveznosti, ki jih določa rezidentstvo Slovenije. Na primer, Slovenec, ki se dolgoročno izseli iz Slovenije, se navadno tu šteje za nerezidenta. V primeru, da o tem ne obvesti FURS-a, je še vedno obvezan izpolnjevati dolžnosti, ki jih določa status rezidentstva v Sloveniji (Železnik, 2017).

2.3 Obravnavanje statusa davčnega rezidentstva po mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja

Kot davčni svetovalec se velikokrat srečujem s primeri določanja statusa rezidentstva, predvsem v primerih, ko zavezanec zapusti Slovenijo. Pogosto nastane problem, ko se zavezanec v skladu z zakonodajo lahko šteje za rezidenta dveh ali več držav. Najpogostejša vez, s katero sem se srečal v praksi, ki jo zavezanec ob odhodu iz Slovenije ohrani s Slovenijo, je ohranitev stalnega prebivališča. Kot navaja FURS (2019a, str. 11), se to šteje kot rezidenčna vez zavezanca kljub njegovemu bivanju v tujini, če mu je prebivališče še vedno na voljo. V primeru, da zavezanec svoje prebivališče v Sloveniji odda tretji osebi, s čimer izgubi pravico do bivanja v njem, se prebivališče pri obravnavi FURS-a ne šteje za rezidenčno vez.

Dvojno rezidentstvo, za katero velja, da je zavezanec rezident Slovenije po 6. členu ZDoh-2 in tudi rezident druge države, s katero ima Slovenija sklenjeno mednarodno pogodbo, se določa na podlagi postopka uveljavljanja ugodnosti po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja oziroma v okviru skupnega dogovarjanja po mednarodni pogodbi. Namen slednjega je preprečevanje dvojnega obdavčevanja dohodka zavezanca ter zagotovitev pravic in ugodnosti iz omenjenih pogodb (FURS, 2019).

Ena od glavnih dokumentacij o preprečevanju dvojne obdavčitve je trenutno **Vzorčna konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja OECD** (angl. Model tax convention on income and capital OECD – v nadaljevanju Vzorčna konvencija OECD), ki predstavlja podlago za sklepanje Konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja (v nadaljevanju KIDO).

Vzorčna konvencija OECD (2019) se v začetku omeji na področje uporabe in poda definicije glavnih uporabljenih pojmov. V nadaljevanju prikaže pravice in obveznosti zavezanih držav in rezidentov ter predstavi metode izogibanja dvojne obdavčitve. Poda pravila glede skupnega dogovarjanja držav pogodbenic ter zaključni s določili glede začetka in konca veljavnosti pogodbe.

Slovenija ima po zadnjih podatkih podpisanih **59 KIDO**. Obstajata še dve dodatni konvenciji, in sicer z Egiptom in Marokom, ratificirani, a se ju še ne uporablja (FURS, 2020a). Kot pravi FURS (2019a, str. 16), se presojanje dvojnega obdavčevanja nanaša na kriterije oziroma prelomna pravila, ki so navadno opredeljena v 4. členu posamezne KIDO

pogodbe, po kateri se prednost določi eni izmed držav pogodbenic na podlagi povezanosti z zavezancem. Pravila, ki se jih uporablja za ugotovitev pravice obdavčitve dohodka zavezanca, se presoja v takšnem zaporedju, kot so navedena v posameznem KIDO. Sledijo si v naslednjem vrstnem redu:

- najprej je obravnavano vprašanje **stalnega prebivališča**, ki je za namene Vzorčne konvencije OECD tam, kjer ima zavezanec v lasti in posesti dom. Stalno prebivališče tako ne predstavlja zgolj bivališča, ki ga ima zavezanec zabeleženega v potnem listu ali na osebni izkaznici, ampak gre za bivališče, ki je zavezancu neprestano na voljo za bivanje, torej za daljše obdobje in ne zgolj za dneve prisotnosti v posamezni državi. Tako se zavezanec šteje za rezidenta države pogodbenice, kjer ima na voljo stalno prebivališče. Če ima zavezanec stalno prebivališče na voljo v obeh državah pogodbenicah (v tujini prebiva v najetem stanovanju, v domači državi pa svojo lastno prebivališče ohranja na razpolago), se rezidentstvo presoja po naslednjem navedenem pravilu.
- Vprašanje **centra ekonomskih in življenjskih interesov**. Življenjski interesi se nanašajo predvsem na družinske in družbene povezave, kot so udeležba v društvih, članstvo v športnih klubih oziroma klubih na splošno, prebivališče ožje družine (zakonski oziroma izvenzakonski partner in otroci) ter politične, kulturne in druge dejavnosti. Državo ekonomskega interesa pa se določa na podlagi posameznikove zaposlitve, plačevanja socialnih prispevkov, finančnih naložb in drugih finančnih prihodkov. Gre torej za državo, v kateri ima posameznik večjo koncentracijo omenjenih aktivnosti in interesov. Navadno se pri presoji primarno upošteva življenjske interese, sekundarno pa ekonomske interese. Če statusa rezidentstva ni mogoče določiti tudi po drugem pravilu, 4. člen dodatno opredeljuje še naslednji dve pravili.
- Vprašanje **običajnega prebivanja**, po katerem se rezidentstvo dodeli tisti državi, v kateri zavezanec običajno stanuje oziroma je v njen običajno fizično prisoten. Slednje pa ne izvira zgolj zaradi posameznikove zaposlitve oziroma opravljanja dela v posamezni državi. Če tudi običajno prebivališče ne določi statusa rezidentstva posameznika, se upošteva zadnje, četrto, pravilo.
- Vprašanje **državljanstva**, po katerem se rezidentstvo dodeli državi, kjer je zavezanec državljan. Včasih pa določitev rezidentstva ni mogoča tudi z uporabo tega pravila, saj imajo v določenih primerih zavezanci državljanstvo v obeh oziroma nobeni državi pogodbenici. Takrat FURS status rezidentstva določi na podlagi medsebojnega dogovora.

Kot rečeno, se primere, v katerih se zavezanec šteje za rezidenta dveh ali več držav, obravnava v skladu s prelomnimi pravili, zapisanimi v KIDO, če ta obstaja med zadevnima državama, ki določi status rezidentstva zavezanca. Skladno z napisanim je z začetkom leta 2017 v veljavo stopil nov odstavek **7. člena ZDoh-2**, ki opredeljuje, da se zavezanec, za katerega je bilo ugotovljeno, da dosega kriterije rezidentstva v dveh ali več državah in je po pravilih KIDO prepoznan za rezidenta druge države pogodbenice, ne šteje za rezidenta

Slovenije, čeprav se po pravilih, opredeljenih, v 6. členu ZDoh-2 šteje za rezidenta Slovenije. S tem mu v Sloveniji prenehajo veljati pravice davčnih olajšav, poleg tega mu ni treba slediti pravilom in postopkom, kot je na primer letna napoved za odmero dohodnine, ki zavezuje rezidente Slovenije (FURS, 2019, str. 17).

Kot navaja Mercina (2020), se je FURS s sprejetjem 7. člena ZDoh-2 želel znebiti dvojnega rezidentstva in posledično dvojnih ugodnosti v povezavi s pripadajočimi davčnimi olajšavami. Hkrati pa je FURS želel tudi razbremeniti in poenostaviti administrativne zahteve posameznikov. Kot že navedeno, zaradi odstranitve dvojnega rezidentstva posamezniku praviloma ni treba več slediti določenim postopkovnim pravilom, ki veljajo za rezidente Slovenije. Če bi se posameznik štel za nerezidenta Slovenije hkrati po KIDO in ZDoh-2, mu skladno z načrtom FURS-a ne bi bilo treba vlagati napovedi, dokler se njegove okoliščine, ki vplivajo na določitev rezidentskega statusa, ne bi spremenile. Vendar pa se je v praksi ta poenostavitev izkazala malenkost drugače. FURS rezidentstvo po KIDO ugotavlja na podlagi predloženega potrdila o davčnem rezidentstvu tuje države. Če zavezanec to dotično potrdilo pridobi zgolj za eno davčno leto (kar se v praksi najpogosteje dogaja), FURS tudi status nerezidenta Slovenije po KIDO in ZDoh-2 določi zgolj za davčno leto, na katerega se nanaša priloženo tuje potrdilo. To pomeni, da se rezidentski status posameznika ugotavlja za vsako davčno leto posebej.

Potrdilo o davčnem rezidentstvu v tuji državi pa je težko pridobiti vnaprej. To so pokazali tudi rezultati raziskave družbe Deloitte Slovenija d. o. o., ki je bila zaradi spremembe določanja rezidentskega statusa na podlagi 7. člena ZDoh-2 opravljena leta 2016. Rezultati so pokazali, da le tri izmed 33 sodelujočih držav, to so Latvija, Portugalska in Avstrija, s katerimi ima Slovenija sklenjen KIDO, izdajajo tovrstna potrdila vnaprej. Večina ostalih držav pa potrdilo izdajo šele v drugi polovici leta, in sicer za prejšnje leto (Deloitte Slovenija, 2016).

Kot navaja Mercina (2020), je FURS z uveljavitvijo 7. člena ZDoh-2 tako dosegel le delno poenostavitev, saj mora zavezanec, opredeljen kot davčni rezident Slovenije po ZDoh-2 in nerezident po KIDO, kljub dopolnitvi 7. člena ZDoh-2 še vedno vlagati davčno napoved za dohodek, prejet v posameznem davčnem letu, poleg napovedi predložiti dokazilo (potrdilo) o davčnem rezidentstvu tuje države ter z napovedjo pozvati FURS k ugotovitvi rezidentskega statusa po KIDO v povezavi z drugim odstavkom 7. člena ZDoh-2 za vsako posamezno davčno leto oziroma obdobje, za katerega uspe pridobiti potrdilo o rezidentstvu tujega davčnega organa. S tem je, kot že omenjeno, poenostavitev zelo minimalna, saj mora zavezanec vsako leto vedno znova pridobiti potrdilo o rezidentstvu v tuji državi ter vložiti letno napoved, s katero lahko FURS v skladu s KIDO presoja položaj zavezanca, čeprav se njegove okoliščine niso spremenile.

Kot že omenjeno na začetku tega poglavja, se kot davčni svetovalec največkrat srečam s primerom določanja rezidentskega statusa slovenskega državljana, ki je zaposlen v tujini pri tujem delodajalcu, a pri tem v Sloveniji ohranja eno samo rezidenčno vez, in sicer prijavljeno

stalno prebivališče. Zaradi slednjega je zavezanec po lokalni zakonodaji prepoznan kot rezident Slovenije. Drugi svoje stalno prebivališče v Sloveniji odjavijo in ga prijavijo v tujini, ob tem pa v Sloveniji še naprej prebiva zavezančeva družina, bodisi partner ali otroci. Tudi to velja za pogosto rezidenčno vez, ki zavezanca kljub prebivanju in delu v tujini ohranja kot rezidenta v Sloveniji in ga postavlja pred status dvojnega rezidentstva. To za zavezanca predstavlja določene administrativne obveznosti v povezavi s Slovenijo, in sicer predvsem s področja poročanja dohodka, prejetega v tujini. Za lažjo predstavo v nadaljevanju navajam dva najpogostejša primera, s katerima sem se srečal na delovnem mestu. Zaradi varovanja osebnih podatkov sem izpustil imena zavezancev in zamenjal imena krajev:

- zavezanec se je zaradi zaposlitve iz Slovenije preselil na Norveško. Na Norveškem je najel stanovanje, v katerem prebiva z družino (partner in otroci). V Sloveniji ohranja svoje stalno prebivališče, kar ga po lokalni zakonodaji opredeljuje kot rezidenta Slovenije. S tem ima zagotovljeno prebivališče v obeh državah, a je Norveška očitno center njegovih življenjskih in ekonomskih aktivnosti, zato se po prelomnih pravilih zapisanih pod 4. točko v KIDO zavezanec šteje za davčnega rezidenta Norveške, kar je skladno s KIDO z odločbo potrdil tudi FURS.
- Zavezanec se zaradi zaposlitve iz Slovenije preseli v Avstrijo in skladno s tem tam prijavi svoje stalno prebivališče in ga odjavi v Sloveniji. Zaradi zaposlitve v sosednji državi se partner z otroki ne odloči za selitev z zavezancem, ampak nadaljuje svoje bivanje v Sloveniji. S tem je zavezanec center svojih življenjskih interesov ohranil v Sloveniji. Čeprav je zavezanec v Sloveniji prisoten manj kot 183 dni, se zaradi močnejših življenjskih vezi šteje za davčnega rezidenta Slovenije.

Če želi posameznik rezident Slovenije pridobiti ustrezno potrdilo, s katerim dokazuje svoj status rezidentstva v Sloveniji za namene presojanja po KIDO, lahko to stori z obrazcem »Zahtevek za izdajo potrdila o rezidentstvu v Republiki Sloveniji za namene izvajanja konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja«, z dopisom ali z obrazcem tujega davčnega organa za izkoriščanje koristi po mednarodnih pogodbah. Slednje je zlasti uporabno za posameznike, ki prejemajo določene dohodke v tujini, za katere želijo uveljavljati ugodnosti, ki izhajajo iz mednarodne pogodbe, kot je izvzem plačila davka ali znižana davčna stopnja (FURS, 2019, str. 19).

3 OBDAVČITEV ŠPORTNIKA V SLOVENIJI

Način oziroma metoda obdavčevanja športnikov, rezidentov Slovenije, ki prejemajo svoje dohodke tako v Sloveniji kot tudi v tujini, je odvisna od oblike opravljanja dela ter od posameznikove pravnoorganizacijske oblike. FURS (2018b, str. 11) zato opredeljuje več različnih vrst:

- fizična oseba, ki v **odvisnem razmerju** opravlja delo na podlagi pogodbe za redno delovno razmerje ali kot drugo pogodbeno razmerje;
- fizična oseba, ki opravlja **dejavnost kot samostojni podjetnik**. Pri tem poznamo dva načina določanja davčne osnove (tj. vrednost, od katere se odmeri dohodnina), in sicer:
 - o na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov,
 - o na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, ki znašajo 80 % vrednosti dejanskih prihodkov;
- fizična oseba, ki na podlagi pogodbe z izplačevalcem dohodka ali drugi pravni podlagi ustvarja prihodke iz prenosa premoženjskih pravic, ter
- gospodarska družba, kjer se dohodki, ki jih prejme športnik, ki je v Sloveniji organiziran kot gospodarska družba, štejejo kot dohodki pravne osebe, če so doseženi v okviru dejavnosti organizirane pravne osebe.

Če športnik prejme dohodek, za katerega nima priglašene dejavnosti ali organizirane gospodarske družbe ter z izplačevalcem ni v pogodbenem razmerju oziroma dohodek ne izvira iz prenosa premoženjskih pravic, se ta šteje za drugi dohodek, opredeljen v 105. členu ZDoh-2, in se obdavči po 25-odstotni davčni stopnji. Slednje je pomembno oziroma relevantno zlasti za amaterske oziroma ljubiteljske športnike (FURS, 2018b).

3.1 Obdavčitev športnika kot fizične osebe

ZDoh-2 je zakon, ki določa zavezanca za dohodnino, vire dohodka, predmet obdavčitve, neobdavčene dohodke, oprostitve plačila dohodnine in drugo. Dohodnina pa je opredeljena kot davek od dohodkov fizičnih oseb. Tako je športnik, ki je med drugim lahko opredeljen kot fizična oseba, eden izmed zavezancev za dohodnino, kar pomeni, da njegovo obdavčitev opredeljuje ZDoh-2 (FURS, 2021).

3.1.1 Splošna opredelitev dohodkov po ZDoh-2

Kot določa 15. člen ZDoh-2, se dohodnina obračuna od vseh dohodkov in dobičkov fizične osebe (če ZDoh-2 ne določa drugače), ki so bili doseženi v davčnem letu, ki je skladno s koledarskim letom. Ob tem se dohodek šteje kot vsako izplačilo ali prejem dohodka, ne glede na obliko, ki se šteje kot prejet, ko je fizični osebi izplačan oziroma dan na razpolago za upravljanje.

Dodatno ZDoh-2 v 18. in 19. členu postavlja mejo med tem, kaj dohodek je in kaj ne, predstavlja dohodek po ZDoh-2 za namen obdavčitve. Najprej opredeli in razdeli dohodek na šest osnovnih vej, in sicer:

- »dohodek iz zaposlitve,
- dohodek iz dejavnosti,
- dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti,

- dohodek iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice,
- dohodek iz kapitala in
- drugi dohodek«.

V nadaljevanju pa ZDoh-2 opredeljuje prejemke fizičnih oseb, ki se ne glede na zgoraj navedeno ne štejejo za dohodek, in sicer:

- dediščine;
- volila, pri čemer se volila, prejeta v okviru opravljanja dejavnosti, štejejo za dohodek fizične osebe;
- prejeta darila od fizične osebe, ki ni prejemnikov delodajalec oziroma povezana oseba delodajalca ali delodajalec osebe, ki je povezana s prejemnikom. Tako kot volila se tudi darila, prejeta v okviru opravljanja dejavnosti, štejejo za dohodek;
- dobitki pri igrah na srečo;
- prejemki, ki izvirajo iz zavarovanja za primer bolezni, poškodbe ali invalidnosti, katerih zakon, ki ureja zavarovalništvo, ne opredeljuje kot obvezno zavarovanje, ali kot prejemke, ki izvirajo iz zavarovanja za škodo, povzročeno na osebnem premoženju;
- sredstva in dobički fizične osebe, ki so pridobljeni na podlagi prenosa sredstev med svojim podjetjem, kjer posameznik opravlja samostojno dejavnost, in svojim gospodinjstvom ali na podlagi prenehanja opravljanja dejavnosti; slednje ne velja za obveznosti fizične osebe, ki opravlja dejavnost, kar je opredeljeno v 3. poglavju ZDoh-2;
- ugodnosti, ki jih prejme fizična oseba ob nakupu blaga in storitev, vključno s priložnostnim prejemom dodatnega blaga ali storitev, če je omenjena ugodnost vsem strankam na razpolago pod enakimi pogoji in ni v zvezi z zaposlitvijo ali dejavnostjo fizične osebe.

3.1.2 Obdavčitev športnika kot fizične osebe v delovnem razmerju

Delovno razmerje pa ZDoh-2 v 2. točki 35. člena opredeljuje kot zaposlitev v okviru odvisnega pogodbenega razmerja, v katerega vstopa fizična oseba pri opravljanju fizičnega ali intelektualnega dela, vključno z opravljanjem storitev in ustvarjanjem ali izvedbo avtorskega dela, ne glede na čas trajanja. FURS (2018b, str. 12) navaja, da se kot slednje v skladu s 3. točko 35. člena ZDoh-2 šteje:

- »delovno razmerje in
- vsako drugo pogodbeno razmerje, ki glede nadzora in navodil v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, načina opravljanja dela ali storitev, plačila za opravljeno delo ali storitev, zagotavljanja sredstev in pogojev za opravljanje dela ali storitev in drugih pravic ter odgovornosti fizične osebe in delodajalca kaže na odvisno pogodbeno razmerje med delodajalcem in fizično osebo«.

ZDR-1 pa delovno razmerje v 4. členu opredeljuje kot razmerje med delodajalcem in delojemalcem, kjer se delojemalec v organiziran delovni proces vključi popolnoma prostovoljno ter v njem opravlja delo osebno, nepretrgano in v zameno za plačilo, in sicer po navodilih delodajalca ter pod njegovim nadzorom (FURS, 2021, str. 4).

Kot pojasnjuje FURS (2021, str. 4), iz tega izhaja, da je delojemalec oziroma športnik v delovnem razmerju obdavčen na podlagi prejete plače in vseh ostalih dohodkov iz delovnega razmerja, ki jih uvrščamo pod dohodke iz zaposlitve, za kar se šteje vsako izplačilo in boniteta, ki je bilo prejeto v okviru pretekle ali sedanje zaposlitve. Tako med slednje uvršča predvsem:

- plačo, ki mora biti izdana v denarni obliki in nad zakonsko določenim minimumom, in nadomestilo plače ter vsako drugo plačilo za opravljeno delo, kar vključuje tudi provizije;
- regres za letni dopust, odpravnino, jubilejno nagrado in solidarnostno pomoč,
- povračilo stroškov v zvezi z delom;
- bonitete, izplačane oziroma podane s strani delodajalca za delojemalca ali njegove družinske člane;
- nadomestilo, zagotovljeno s strani delodajalca na osnovi dogovora z delojemalcem zaradi katerega koli pogoja v zvezi z zaposlitvijo ali zaradi spremembe v pogojih v zvezi z zaposlitvijo, vsako izplačilo delodajalca v zvezi s prenehanjem veljavnosti pogodbe o zaposlitvi, vsako izplačilo zaradi prenehanja zaposlitve in podobni prejemki, kamor spadajo predvsem dohodki v zvezi s prenehanjem pogodbe o zaposlitvi, nadomestilo za spoštovanje konkurenčne klavzule ali odškodnina za neizrabljen del letnega dopusta;
- prejemke, ki izvirajo iz začasnega neizplačila dohodka iz zaposlitve;
- nadomestila in druge prejemke, ki jih zagotovi delodajalec ali druge osebe, skladno z drugimi predpisi, kot posledica zaposlitve oziroma obveznega zavarovanja za socialno varnost;
- prejet dohodek, pridobljen iz delovnega razmerja na podlagi udeležbe v dobičku.

Poleg plače je treba pri športnikih izpostaviti predvsem številne **bonitete**. Številni klubi imajo sponzorje, ki športnikom ponujajo uporabo njihovega vozila, kar se po ZDoh-2 šteje za boniteto in mora biti temu primerno obdavčena. Podobno velja tudi za stanovanja, ki so klubska last, v njih pa so večinoma nameščeni športniki, ki ne prebivajo v istem kraju, kjer opravljajo treninge.

Pri tem je smiselno omeniti, da ZDoh-2 v 2. točki 37. člena določa še dodatne vrste dohodkov iz delovnega razmerja, ki sicer po delovnopravni zakonodaji ne spadajo pod dohodke iz delovnega razmerja, kot so dohodki za vodenje ali nadzor poslovnega subjekta, pokojnine, nadomestila ter drugi dohodki iz naslova tako obveznega, obveznega dodatnega in prostovoljnega dodatnega pokojninskega in invalidskega zavarovanja (FURS, 2021).

Skupek prejetih dohodkov, bonitet in povračil stroškov (le del, ki se zakonsko priznava v davčno osnovo) tvori **davčno osnovo**. Slednja je pred obdavčitvijo zmanjšana za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih mora delodajalec v skladu z zakonom plačevati za delojemalca (FURS, 2021, str. 8). Ob tem je pomembno dodati, da se v davčno osnovo določeni dohodki iz delovnega razmerja ne vštevajo. V skladu s 44. členom ZDoh-2 mednje uvrščamo:

- obvezne **prispevke za socialno varnost**, ki jih je delodajalec dolžan plačati za delojemalca;
- plačila **prostovoljnega dodatnega pokojninskega in invalidskega zavarovanja**, ki jih v imenu delojemalca zavarovanca plačuje delodajalec izvajalcu pokojninskega načrta s sedežem v Sloveniji ali v drugi državi članici Evropske unije (v nadaljevanju EU), ki je registriran v posebnem registru, vendar največ višine zneska, ki je enak 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca in ne več kot 2.819,09 EUR letno;
- povrnjene **stroške**, ki so nastali med oziroma zaradi **opravljanja dela**, med katere spadajo stroški prehrane med delom, stroški prevoza na delo in z dela, terenski dodatek, vendar le do zakonsko določenih višin;
- povrnjene **stroške**, nastale v povezavi s **službenim potovanjem**, kot so dnevnic, stroški prevoza, vključno s povračilom stroškov za uporabo delojemalčevega osebnega vozila za službene namene (t. i. kilometrina), in povračilo stroškov zaradi prenočitve delojemalca;
- povrnjene **stroške** za plačane premije za **individualno zdravstveno zavarovanje z medicinsko asistenco v tujini**, vendar le za zavarovanje, ki velja v vseh državah in je sklenjeno v namen opravljanja nalog na službenem potovanju ali v okviru napotitve na delo v tujino, poleg tega pa mora biti kot tako na voljo vsem zaposlenim podjetja;
- povrnjene **stroške prehrane, prevoza in prenočišča**, nastalih v povezavi z začasno napotitvijo na delo v tujino;
- vrednost **uniform** in zaščitnih delovnih sredstev;
- nadomestila za uporabo lastnega orodja, potrebnega za uspešno opravljanje dela, vendar le do višine 2 % mesečne plače delojemalca in ne več kot do višine 2 % povprečne mesečne plače v Sloveniji;
- **jubilejne nagrade** za delovno dobo, odpravnine ob upokojitvi in enkratna solidarnostna pomoč, vendar le do določenih višin;
- **odpravnino** zaradi odpovedi zaposlitvene pogodbe, vendar le do višine seštevka desetih povprečnih mesečnih plač v Sloveniji;
- **nadomestilo za uporabo lastnih sredstev v času dela od doma**, vendar le do višine 5 % mesečne plače zaposlenega in ne več kot do višine 5 % povprečne mesečne plače v Sloveniji;
- **odpravnino**, izplačano zaradi prenehanja pogodbe o zaposlitvi za določen čas, a le do višine seštevka treh povprečnih mesečnih plač v Sloveniji; ter
- **regres** za letni dopust, in sicer le do višine 100 % povprečne mesečne plače v Sloveniji.

Določeni športniki dosegajo vrhunske rezultate, za katere prejemajo tudi denarne nagrade. Če športnik, rezident Slovenije, prejme denarno nagrado kot dohodek iz zaposlitve ali samostojnega opravljanja dejavnosti za **osvojeno medaljo** na olimpijskih igrah, svetovnem, evropskem ali drugem mednarodnem prvenstvu ter je ta izplačana iz proračuna v skladu s pravilnikom, ki postavlja merila za izvajanje letnega programa športa na državni ravni, je dohodek v skladu s 5. točko 31. člena ZDoh-2 oproščen plačila dohodnine. Primer je športnik, ki je za osvojeno zlato olimpijsko medaljo v individualnem športu na olimpijskih igrah leta 2016 s strani Ministrstva za šolstvo in šport prejel 17.160 EUR. Olimpijski komite Slovenije je športniku izplačal še dodatnih 20.000 EUR, pri čemer se ta znesek obdavči kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja in se všteva v letno davčno osnovo (Rosć & Klarić, 2017).

FURS (2021) navaja, da imajo številni zaposleni v okviru pogodbe o zaposlitvi opredeljeno tudi **plaćilo za poslovno uspešnost**, katero lahko žargonsko imenujemo tudi trinajsta plaća, božićnica ali letna nagrada. Slednje lahko z davčnega vidika obravnavamo ugodnejše kot ostale redne plaće, in sicer tako, da iz davčne osnove izvzamemo del plaće za poslovno uspešnost v maksimalni vrednosti 100 % zadnje poznane povprečne mesečne plaće v Sloveniji. Tovrstno ugodnejšo obravnavo lahko uporabimo zgolj za del plaće za poslovno uspešnost, ki bo izplaćana vsem upravićencem enkrat letno. Poleg tega pa mora biti zagotovljen še eden izmed spodnjih navedenih pogojev:

- pravica do izplaćila mora biti določena v splošnem aktu delodajalca, o čemer pa morajo biti delojemalci obveščeni vnaprej. Pogoji za pridobitev pravice izplaćila morajo biti za vse enaki;
- pravica do izplaćila mora biti določena v kolektivni pogodbi, kjer so tudi določeni kriteriji za pridobitev omenjene pravice, ki pa niso nujno postavljeni enotno za vse zaposlene.

Ob tem FURS (2021, str. 11) dodatno poudarja, da je za davčno ugodnejšo obravnavo opisanega izplaćila potrebno določiti kriterije, ki so povezani s poslovno uspešnostjo izplaćevalca dohodka.

V svetu športa lahko slednje srećamo zlasti pri ekipnih športih. Spodaj navajam dva pogosta primera:

- rokometni klub vsem igralcem in strokovnemu štabu v pogodbo zapiše, da jim izplaća plaćilo za poslovno uspešnost, če na koncu sezone zasedejo eno izmed prvih dveh mest na razpredelnici oziroma se uvrstijo v kvalifikacije za Evropsko ligo. S tem, ko so kriteriji postavljeni za vse enako, delodajalec izpolnjuje prvega izmed dveh zgoraj postavljenih pogojev.
- Nogometni klub posameznim igralcem v pogodbi opredeli različne kriterije, na podlagi katerih, jim bo če bodo izpolnjeni, izplaćano plaćilo za poslovno uspešnost. Tako na

primer napadalcu postavi pogoj dvajsetih doseženih zadetkov v prvenstvu, vratarju pa lahko na primer postavi cilj dvajsetih tekem brez prejetega zadetka.

Vrednost dela plače, izplačanega za poslovno uspešnost, ki presega 100 % zadnje povprečne mesečne plače v Sloveniji, pa tvori del davčne osnove delojemalca. Kljub temu pa se prispevki za socialno varnost delodajalca in delojemalca obračunajo in plačajo od celotnega zneska izplačila za poslovno uspešnost. Posledično pa je moč davčno osnovo zmanjšati zgolj za sorazmerni del obveznih prispevkov za socialno varnost, glede na delež izplačila za poslovno uspešnost, ki se je prištel v davčno osnovo. Če omenjeni pogoji niso izpolnjeni, se slednji dohodki obravnavajo enakovredno z ostalimi prejetimi dohodki, kot je plača (FURS, 2020b).

Kot omenjeno, je davčna osnova podlaga za obračun dohodnine, slednje pa se razlikuje glede na to, ali je plačnik dohodka glavni delodajalec ali gre za prejet dohodek iz drugega pogodbenega razmerja. Slednje predstavlja pomembno predpostavko za pravilno obdavčitev prejetega dohodka. S tem se skuša doseči čim večjo skladnost med izračunano in odtegnjeno akontacijo dohodnine na mesečni in dohodnino na letni ravni. Delodajalec pa lahko svoj status (glavni delodajalec ali delodajalec iz drugega pogodbenega razmerja) določi le s pomočjo delojemalca (FURS, 2021).

3.1.2.1 Dohodnina v delovnem razmerju z glavnim delodajalcem

Delodajalec, ki delojemalcu izplačuje pretežni del dohodka iz delovnega razmerja, velja za **glavnega delodajalca**. Če ima zavezanec le enega delodajalca, je jasno, da gre za glavnega delodajalca. V primerih, ko zavezanec v enem davčnem oziroma koledarskem letu pridobi dohodke s strani dveh ali več delodajalcev, pa je potrebno izplačevalce opredeliti kot glavne delodajalce ali neglavne delodajalce, ki dohodek izplačujejo na podlagi drugega pogodbenega razmerja (FURS, 2021).

Ob spremembi ZDoh-2, ki je prišla v veljavo s 1.1. 2020, se je pojavila novost pri načinu določanja glavnega delodajalca. Ta določa, da mora sedaj delodajalec kot plačnik davka pozvati delojemalca, da opredeli status delodajalca. Pri tem pa za glavnega delodajalca velja, da izplačuje pretežni del dohodka iz delovnega razmerja zavezancu in to ne glede na vrsto zaposlitve (zaposlitev za polni delovni čas, krajši oziroma polovični delovni čas ali dopolnilno zaposlitev), če je dohodek izplačan redno in kontinuirano. Poleg tega sedaj zakon zavezancu nalaga tudi odgovornost sporočanja sprememb svojim delodajalcem, ki bi lahko vplivale na njihov status (Malnar Molek, 2020).

V primeru, da le eden izmed delodajalcev zavezancu izplačuje dohodek iz delovnega razmerja na redni ravni dlje trajajočega delovnega razmerja, lahko le on pridobi status glavnega delodajalca. V takšnih primerih kriterij rednih, kontinuiranih plačil prevlada nad kriterijem višine izplačanega dohodka. S tem je delodajalec, ki dohodke iz delovnega

razmerja zavezancu izplačuje redno, zavarovan pred določenimi enkratnimi izplačili tudi, če ta predstavljajo pretežni del dohodka delojemalca v določenem obdobju (FURS, 2021).

Pri izračunu dohodnine na letni ravni rezidenta Slovenije najprej seštejemo vse dohodke v bruto znesku, prejete v posameznem letu s strani glavnega delodajalca, znesek, ki ga dobimo, je podlaga za obračun. Kot že rečeno, omenjeni znesek naprej zmanjšamo za obvezne socialne prispevke delojemalca, in sicer v vrednosti 22,1 % dohodka. V naslednjem koraku odštejemo vse pripadajoče davčne olajšave, do katerih je posamezen zavezanec upravičen (FURS, 2021).

Načeloma davčne olajšave pripadajo vsem fizičnim osebam s statusom rezidenta Slovenije, a lahko v skladu s 116. členom ZDoh-2 slednje uveljavlja tudi fizična oseba s statusom rezidentstva države članice EU ali Evropskega gospodarskega prostora (v nadaljevanju EGP), ki dosega dohodke iz zaposlitve, dohodke iz dejavnosti (razen dohodkov iz dejavnosti, kjer se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov), dohodke iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti ter prenosa premoženjske pravice in drugih dohodkov. Ob tem pa mora dokazati, da dohodki, prejeti v Sloveniji, dosegajo vsaj 90 % njenih obdavčljivih dohodkov v posameznem letu ter so v državi njenega rezidentstva izvzeti iz obdavčitve. FURS (2020c) v letu 2021 predpisuje naslednje olajšave za fizične osebe v delovnem razmerju:

1. **Splošna olajšava**, ki pripada vsem rezidentom Slovenije in nerezidentom v skladu s 116. členom ZDoh-2. Tabela 1 prikazuje vrednost splošne olajšave na letni ravni.

Tabela 1: Splošna olajšava za leto 2021 (v EUR)

Skupni dohodek		Splošna olajšava
... nad	... do	
	13.316,83 EUR	3.500,00 EUR + (18.700,38 EUR – 1,40427 EUR x skupni dohodek)
13.316,83 EUR		3.500,00 EUR

Vir: FURS (2020c).

2. **Osebna olajšava**, ki pripada invalidu s 100-odstotno telesno okvaro, in sicer v višini 17.658,84 EUR na letni ravni.
3. **Posebna osebna olajšava**, ki pripada rezidentu Slovenije, ki ima status dijaka ali študenta, in sicer v višini 3.500 EUR letno.
4. **Posebna olajšava za vzdrževane otroke** na letni ravni znaša 2.436,92 EUR za prvega vzdrževanega otroka, 2.649,24 EUR za drugega, 4.418,54 EUR za tretjega, 6.187,85 EUR za četrtega in 7.957,14 EUR za petega ter 1.769,30 EUR več za vsakega naslednjega. Za vzdrževanega otroka, ki potrebuje posebno nego, pa 8.830,00 EUR.
5. **Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje**, in sicer maksimalno do zneska v višini 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje

oziroma 5,844 % zneska pokojnine zavarovanca, a ne več kot 2.819,09 EUR na letni ravni.

Pridobljen znesek nato obdavčimo z davčnimi stopnjami, in sicer na podlagi progresivne lestvice, ki je prikazana v tabeli 2, določene v 122. členu ZDoh-2. Tako dobimo znesek dohodnine. Poleg socialnih prispevkov delojemalca (22,1 % bruto dohodka) mora delodajalec plačati še socialne prispevke delodajalca, in sicer v višini 16,1 % bruto dohodkov (FURS, 2021).

Tabela 2: Lestvica za odmero dohodnine na letni ravni od dohodka, izplačanega s strani glavnega delodajalca za leto 2021 (v EUR)

Neto mesečna davčna osnova v EUR		Dohodnina v EUR	
nad	do		
	8.500,00		16 %
8.500,00	25.000,00	1.360,00	+ 26 % nad 8.500,00
25.000,00	50.000,00	5.650,00	+ 33 % nad 25.000,00
50.000,00	72.000,00	13.900,00	+ 39 % nad 50.000,00
72.000,00		22.480,00	+ 50 % nad 72.000,00

Vir: FURS (2020c).

V tabeli 3 za lažjo predstavo prilagam primer obdavčitve letnega dohodka športnika, prejetega iz delovnega razmerja z glavnim delodajalcem.

Tabela 3: Primer obdavčitve dohodka na letni ravni za zavezanca v delovnem razmerju z glavnim delodajalcem za leto 2021 (v EUR)

Bruto letni prihodek	48.000,00
Socialni prispevki delojemalca (22,1 %)	10.608,00
*Olajšava:	
Splošna olajšava	3.500,00
Davčna osnova	33.892,00
Znesek dohodnine	8.584,36
Neto izplačilo	28.807,64
Socialni prispevki delodajalca (16,1 %)	7.728,00
Strošek izplačevalca	18.336,00

*Upoštevana le splošna olajšava.

Vir: lastno delo.

V primeru, da v določenem mesecu zavezanec prejme dohodek, ki se nanaša na daljše obdobje, se dohodnina odvede od celotnega dohodka, a po **povprečni stopnji dohodnine** od enomesečnega dohodka. Pri uporabi slednje se tovrstni dohodek razdeli na toliko enakih delov, na kolikor mesecev se nanaša, a ne več kot 12 mesecev (FURS, 2021).

Športnik, zaposlen v delovnem razmerju, pa lahko poleg plače prejme tudi **avtorski honorar**, ki se v takšnih primerih šteje za dodatni dohodek iz delovnega razmerja, od katerega se ravno tako obračuna, odtegne in plača dohodnina. Socialni prispevki se v tem primeru ne obračunajo in ne izplačajo ob izplačilu dodatnega dohodka, ki presega dogovorjeno plačilo v skladu z zaposlitveno pogodbo, ampak delodajalec obračuna in plača prispevke za poškodbe pri delu in poklicne bolezni po stopnji 0,53 % ter prispevke delojemalca za zdravstveno zavarovanje, in sicer po stopnji 6,36 % (FURS, 2018b).

3.1.2.2 Dohodnina iz drugih pogodbenih razmerij

Kot opredeljuje FURS (2020d), gre pri dohodkih iz drugega pogodbenega razmerja navadno za prejemke, ki izvirajo iz opravljenega dela ali storitev, ko med plačnikom dohodka in prejemnikom oziroma fizično osebo ni rednega razmerja, ampak gre za občasno izplačilo dohodka. V skladu s 38. členom ZDoh-2 so tovrstni dohodki zlasti:

- dohodki, prejeti zaradi opravljenega dela ali storitve,
- dohodek, ki izvira iz avtorskega ali folklornega dela,
- dohodek za opravljeno delo ali storitev, kjer ne gre za dohodek iz dejavnosti, ter
- dohodek verskih delavcev.

V primeru športnikov opazimo predvsem dohodek, prejet iz avtorskega dela oziroma **avtorski honorar**. Takšni dohodki so velikokrat del **sponzorskega dela** ali **denarnih nagrad**, ki jih prejmejo športniki na tekmovanjih. Določeni športniki (rokometaši, nogometaši, odbojkarji itd.) prejmejo dohodek za igranje za **reprezentanco**, ki ga ravno tako uvrščamo pod avtorski honorar. Poleg tega reprezentanca športnikom omogoča uporabo njihove opreme, treninge pod vodstvom trenerja, prevoze na tekmovalna prizorišča itd. Prejeti dohodek iz drugega pogodbenega razmerja pa predstavlja tudi davčno osnovo, ki je povečana za vrednost povrnjenih stroškov in prejetih bonitet (le del, ki presega zakonsko določene omejitve) ter znižana za obvezne socialne prispevke, ki jih plača delodajalec. Poleg tega pa je davčna osnova zmanjšana tudi za normirane stroške, in sicer v višini 10 % bruto dohodka. Dodatno lahko športnik svojo davčno osnovo zniža z uveljavljanjem stroškov prevoza in nočitev, a ni upravičen do zmanjševanja davčne osnove z naslova davčnih olajšav. Na pridobljeni znesek, ki predstavlja davčno osnovo, pa se obračuna in plača dohodnina, in sicer po 25-odstotni davčni stopnji (FURS, 2018b).

Razlika, ki je prikazana v spodnjih dveh tabelah, lahko nastane glede na vključenost posameznika oziroma športnika v zavarovanje po 18. členu Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (ZPIZ-2), Ur. l. RS, št. 96/12, v katerega so obvezno vključeni športniki, ki delo opravljajo v kakšnem drugem pravnem razmerju oziroma niso obvezno že vključeni v omenjeno pokojninsko in invalidsko zavarovanje. Tako je lahko zavezanec rezident Slovenije, vključen v zdravstveno zavarovanje, a ni zavarovan po 18. členu ZPIZ-2 (primer izračuna v tabeli številka 4) ali pa je zavarovan po 18. členu ZPIZ-2 (primer izračuna v tabeli številka 5) (FURS, 2018b).

Tabela 4: Primer obračuna avtorskega honorarja rezidenta Slovenije, vključenega v zdravstveno zavarovanje, a ne tudi v pokojninsko in invalidsko zavarovanje za leto 2021 (v EUR)

Bruto znesek	1.000,00
Prispevek za zdravstveno zavarovanje (6,36 %)	63,60
Normirani stroški (10 %)	100,00
Davčna osnova	836,40
Akontacija dohodnine (25 %)	209,10
Neto izplačilo	727,30
Prispevek za posebne primere zavarovanja – PIZ (8,85 %)	88,50
Prispevek za poškodbe pri delu (0,53 %)	5,30
Strošek izplačevalca	1.093,80

Vir: FURS (2018b).

Tabela 5: Primer obračuna avtorskega honorarja rezidenta Slovenije, vključenega v zdravstveno zavarovanje in tudi v pokojninsko in invalidsko zavarovanje za leto 2021 (v EUR)

Bruto znesek	1.000,00
Prispevek za zdravstveno zavarovanje (6,36 %)	63,60
Prispevek za pokojninsko zavarovanje po 18. členu ZPIZ-2 (15,5 %)	155,00
Normirani stroški (10 %)	100,00
Davčna osnova	681,40
Znesek dohodnine (25 %)	170,35
Neto izplačilo	611,05
Prispevek za pokojninsko zavarovanja delodajalca – PIZ (8,85 %)	88,50
Prispevek za poškodbe pri delu (0,53 %)	5,30
Strošek izplačevalca	1.093,80

Vir: FURS (2018b).

Med dohodke iz drugega pogodbenega razmerja uvrščamo tudi dohodke iz **podjemne pogodbe**, ki jo skleneta športnik kot fizična oseba in izplačevalec dohodka, ki je navadno organizator določene športne prireditve. Obdavčitev tovrstnih prihodkov je podobna kot zgoraj navedena obdavčitev avtorskega honorarja, a z eno razliko, in sicer je tukaj izplačevalec dohodka, ki je zavezan za plačilo davka, dodatno obremenjen s posebnim davkom na določene prejemke, ki znaša 25 % bruto dohodka. Tako mora delodajalec poleg prispevkov za pokojninsko zavarovanje in prispevkov za poškodbe pri delu plačati še omenjen posebni davek, kar posledično povečuje skupni strošek izplačevalca (FURS, 2018b).

3.1.3 Obdavčitev športnika kot samostojnega podjetnika

Športnik lahko deluje tudi kot fizična oseba, ki **samostojno in neodvisno opravlja dejavnost** (tj. samostojni podjetnik). Dohodki, ki jih športnik doseže na takšen način, so ravno tako obdavčeni z dohodnino. Za namen obdavčitve oziroma ugotavljanja davčne osnove pa lahko športniki izbirajo med dvema načinoma: obdavčitev na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov ali pa obdavčitev na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov (FURS, 2018b).

Ne glede na metodo ugotavljanja davčne osnove pa so športniki, ki opravljajo samostojno dejavnost, prav tako zavezani plačilu socialnih prispevkov v višini 38,2 % zavarovalne osnove. Slednja se določi na podlagi doseženega dobička športnika iz preteklega leta. Minimalno zavarovalno osnovo pa predstavlja 60 % zadnje dostopne povprečne letne plače zaposlenih v Sloveniji, preračunane na mesec. Če dobiček športnika na mesečni ravni ne presega minimalne zavarovalne osnove, ki za mesec januar 2021 znaša 1.052,30 EUR, je dolžan plačati 401,98 EUR socialnih prispevkov. 3,5-kratnik povprečne plače pa predstavlja najvišjo možno zavarovalno osnovo, iz česar izhaja, da maksimalni prispevki športnikov, ki opravljajo samostojno dejavnost za mesec januar 2021, znašajo 2.344,87 EUR (FURS, 2018c).

3.1.3.1 Obdavčitev na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov

V primeru obdavčitve na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov se davčno osnovo določi kot razliko med **prejetimi prihodki in dejansko ustvarjenimi odhodki** v obdobju koledarskega leta. Za določanje ustvarjenih prihodkov in odhodkov, ki so davčno priznani in tako povečujejo oziroma zmanjšujejo davčno osnovo, se uporablja Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2), UR. l. RS, št. 117/06, ki slednje določa na podlagi poslovnega izida, in sicer v skladu z računovodskimi izkazi (FURS, 2020e).

FURS (2020e) navaja, da mora športnik vse prihodke in odhodke, ki jih je v določenem koledarskem letu ustvaril v okviru opravljanja dejavnosti, vnesti v obrazec za davčni obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti, ki ga morajo davčnemu organu predložiti najpozneje do 31. 3. tekočega leta za predhodno leto. Tukaj lahko uveljavlja tudi številne olajšave, ki jih določa ZDoh-2:

- olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj,
- olajšava za investiranje,
- olajšava za zaposlovanje,
- olajšava za zaposlovanje invalidov,
- olajšava za zavezanca invalida,
- olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju,
- olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje,
- olajšava za donacije.

Če zavezanec ni izkoristil splošne olajšave, dodatne splošne olajšave in olajšave za vzdrževane družinske člane v okviru svojega delovnega razmerja oziroma ni bilo na ta način upoštevanih vsaj 8 od 12 tovrstnih olajšav (če le-to obstaja), lahko slednje uveljavlja za zmanjševanje davčne osnove dohodka iz dejavnosti. Poleg tega lahko uveljavljajo tudi olajšavo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, če so obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovani (FURS, 2020e).

Dodatno ZDoh-2 v 4. točki 113. člena športnikom omogoča dodatno **posebno osebno olajšavo**. Športniku, ki je rezident Slovenije in nima sklenjenega delovnega razmerja in ne opravlja druge dejavnosti ter je ob tem vpisan v razvid poklicnih športnikov, je omogočeno zmanjšanje davčne osnove od dohodka iz dejavnosti, in sicer v višini 15 % prihodkov letno, a le do zneska 25.000 EUR njegovih prihodkov iz dejavnosti, ki so predmet dohodnine. Če športnik izpolnjuje omenjene pogoje, izpolni obrazec, s katerim obvesti davčni organ, ki mu nato izda potrdilo, veljavno za posamezno leto (Končan Verstovšek & Končan, brez datuma).

Pridobljeno davčno osnovo, ki predstavlja dobiček, zmanjšano za vse pripadajoče olajšave, obdavčimo po dohodninski lestvici kot v primeru dohodkov iz delovnega razmerja in tako dobimo končni znesek plačila dohodnine, od katerega odbijemo akontacijo dohodnine plačano med letom. Tako dobimo končni znesek za doplačilo dohodnine oziroma preplačilo, ki je zavezancu povrnjeno. V primeru, da so davčni priznani odhodki višji od prihodkov, zavezanec oziroma športnik ustvari izgubo, s katero lahko zmanjšuje ustvarjen dobiček v prihodnjih davčnih letih, pri tem pa lahko dobiček oziroma davčno osnovo za določeno leto zmanjša le za 50 % (FURS, 2020f).

V tabeli 6 za lažjo predstavbo prilagam primer obračuna dohodnine športnika na letni ravni v primeru dejanskih prihodkov v višini 48.000 EUR in dejanskih odhodkov v višini 8.000 EUR.

Tabela 6: Primer izračuna letne dohodnine na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov športnika za leto 2021 (v EUR)

Prihodki	48.000,00
Davčno priznani odhodki	8.000,00
*Olajšave:	
Splošna olajšava	3.500,00
Posebna osebna olajšava za športnike	7.200,00
Davčna osnova	29.300,00
Dohodnina	7.069,00
Socialni prispevki	18.336,00

**Upoštevani le splošna in posebna osebna olajšava (ob predpostavki, da nobena izmed možnih olajšav ni bila uveljavljana pri izračunu dohodnine v delovnem razmerju zavezanca)*

Vir: lastno delo.

Višina predhodne dohodnine, ki jo mora plačati športnik, se določi na podlagi zadnjega davčnega obračuna. Če znesek predhodne akontacije dohodnine znaša nad 400 EUR, se ta plačuje vsak mesec, v primeru, ko ne presega 400 EUR, pa četrtno (FURS, 2020e).

Športnik lahko v okviru opravljanja dejavnosti prejme tudi nagrado na raznih športnih tekmovanjih, ki se tako kot ostali dohodki iz dejavnosti obdavči po zgoraj opisanih pravilih. Če pa športnik, ki ni registriran za opravljanje dejavnosti in z izplačevalcem nagrade ni v pogodbenem razmerju, prejme nagrado, se ta obravnava kot **drugi dohodek**, od katerega se obračuna in plača (če akontacija presega 20 EUR) akontacija dohodnine po 25-odstotni stopnji (FURS, 2018b).

3.1.3.2 Obdavčitev na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov

Tovrstna oblika obdavčitve predstavlja poenostavljeno metodo obdavčitve dohodkov, ustvarjenih iz opravljanja dejavnosti, saj zavezancem ni potrebno hraniti dokazil glede ustvarjenih odhodkov, ampak se tem priznajo v vrednosti **80 %** dejanskih prihodkov. Slednje predstavlja največjo razliko glede na obdavčitev na podlagi dejanskih odhodkov (FURS, 2020e).

Če želijo športniki, ki opravljajo dejavnost, uporabljati tovrstno metodo obdavčitve, morajo to priglasiti davčnemu organu, in sicer najpozneje do 31. marca tekočega leta za obravnavo dohodkov preteklega leta. Poleg tega pa morajo izpolnjevati pogoj (t. i. **prihodkovni limit**), ki pravi, da njihovi prihodki iz dejavnosti v predhodnem davčnem letu ne smejo biti višji od 50.000 EUR oziroma ne presegajo zneska 100.000 EUR, če je športnik za vsaj pet neprekinjenih mesecev obvezno zavarovan za polni delovni čas. Za športnike, ki komaj začenejo z opravljanjem dejavnosti, zgornje omejitve v prvem davčnem letu ne veljajo. Samo priglasitev pa je potrebno opraviti le v prvem letu, saj za naslednja leta velja avtomatsko podaljšanje. Za izstop iz sistema pa je treba davčnemu organu predložiti obvestilo o prenehanju ugotavljanja davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov, in sicer do 31. 3. za tekoče leto. Športnik pa mora iz sistema izstopiti, če povprečje ustvarjenih prihodkov zadnjih dveh let presega 150.000 EUR (FURS, 2020e).

FURS (2020e) med prihodke iz dejavnosti, s katerimi lahko športnik preseže prihodkovni limit, uvršča:

- prihodke športnika pred prenehanjem opravljanja dejavnosti,
- prihodke družbe ali zavoda oziroma ekvivalentne osebe v skladu s tujim zakonom,
- prihodke osebe, ki je del podjetja prevzela v svojo last,
- prihodke osebe, ki je podjetje (ali del) prenesla na športnika, in
- prihodke povezanih oseb (tj. družinski člani ali druge osebe, ki jih športnik nadzira), prejetih iz opravljanja dejavnosti.

Davčna osnova se določi kot razlika med dejanskimi prihodki (priznani v času pojavitve in ne šele ob plačilu) in normiranimi odhodki v višini **80 %** dejanskih dohodkov. Pri tem pa lahko normirani odhodki znašajo največ 40.000 EUR oziroma 80.000 EUR, če je bil športnik v zadevnem davčnem letu neprekinjeno zavarovan vsaj 5 mesecev za polni delovni čas. Športnik tokrat ni upravičen do davčnih olajšav za zmanjševanje davčne osnove. Od razlike med zgoraj omenjenimi prihodki in odhodki se odmeri dohodnina, in sicer po stopnji 20 %, kar predstavlja končni znesek davka. Slednje, tako kot pri obdavčitvi na podlagi dejanskih odhodkov, določa plačilo predhodne akontacije za naslednje davčno leto. Sam obračun pa je treba vložiti do 31. 3. tekočega leta za preteklo leto (FURS, 2020e).

V tabeli 7 za lažjo predstavo prilagam primer obračuna dohodnine športnika na letni ravni v primeru dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov.

Tabela 7: Primer izračuna letne dohodnine na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov športnika za leto 2021 (v EUR)

Prihodki	48.000,00
Normirani odhodki	38.400,00
Davčna osnova	9.400,00
Dohodnina (20 %)	1.880,00
Socialni prispevki	4.823,76

Vir: lastno delo.

3.2 Obdavčitev športnika, organiziranega kot gospodarska družba

Športnik je lahko organiziran tudi kot **gospodarska družba**, a za to se odločajo redki športniki. V tem primeru se vsi njegovi prihodki, ki jih prisluži v okviru organizirane družbe, obravnavajo kot prihodki pravne osebe. Zaradi statusa pravne osebe je športnik dolžan izplačevalcem dohodka izstavljati račune za opravljeno delo, ki jih mora nato tudi zabeležiti za namene računovodskih izkazov. Rezident Slovenije mora beležiti prihodke, ustvarjene tako v Sloveniji kot v tujini (FURS, 2018b).

Podobno kot fizična oseba je tudi pravna oseba, rezidentka Slovenije, zavezana plačilu davka (davek od dohodka pravnih oseb) po pravilu svetovnega dohodka. Obdavčitev dohodka pravne osebe pa določa ZDDPO-2, ki pravi, da je predmet obdavčitve ustvarjen dobiček pravne osebe, rezidentke Slovenije, ki se obdavči po 19-odstotni stopnji. Dobiček je razviden iz poslovnega izida, in sicer nastane kot razlika med prihodki in odhodki (lahko nastane tudi izguba). Med odhodke, ki so davčno priznani, štejemo le odhodke, ki so nastali zaradi ustvarjanja davčno priznanih prihodkov (FURS, 2018b, str. 17).

FURS (2018b) navaja, da so obdavčeni tudi dohodki pravne osebe, ki se navezujejo na 70. člen ZDDPO-2. Tu so mišljena plačila dividend (razen dividend in dohodkov, podobnim dividendam, ki so izplačani prek poslovne enote nerezidenta, ki se nahaja v Sloveniji),

plačila določenih obresti, plačila za pravico do uporabe avtorskih pravic, patentov in drugih podobnih premoženjskih pravic, plačila za nakup nepremičnin v Sloveniji ter plačila za storitve nastopajočih športnikov, če slednja pripadajo drugi osebi. Sem spadajo tudi plačila za svetovanje, trženje, raziskave trga, kadrovanje, administracijo, informacijske in pravne storitve, če so plačila namenjena osebam, ki imajo sedež ali kraj dejanskega delovanja posloводства v državah (razen držav članic EU), ki imajo splošno oziroma povprečno nominalno stopnjo obdavčitve dobička pravnih oseb nižjo od 12,5 % in je ob tem država navedena na seznamu v skladu z 8. členom ZDDPO-2. Davek od omenjenih dohodkov pa se obračuna, odtegne in plača po 15-odstotni davčni stopnji.

3.3 Obdavčitev športnikov v skladu s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja

Kot vemo, slovenski športniki veliko tekmujejo v tujini, kar pomeni, da prejemajo določene dohodke z virom izven Slovenije. Obdavčitev športnikov po KIDO navadno opredeljuje 17. člen posamezne pogodbe KIDO, ki prevlada nad postavkami, določenimi v 7. členu, ki obravnava poslovni dohodek, 14. členu, ki obravnava samostojne osebne storitve, in 15. členu, ki postavlja pravila glede dohodka o zaposlitvi. Pravila iz **17. člena posamezne KIDO** se upoštevajo, ko športnik prejme dohodek za opravljanje dejavnosti v svojem imenu in za svoj račun, kot tudi, ko športnik opravlja dejavnost za drugo osebo (slovenskega delodajalca), s katero ima sklenjeno delovno razmerje, ali pa dejavnost opravlja na podlagi drugega pogodbenega razmerja (FURS, 2018b, str. 3).

V skladu s prvim odstavkom 17. člena posamezne KIDO se dohodek športnika rezidenta države pogodbenice, ki dohodek pridobi na podlagi opravljanja dejavnosti v drugi državi pogodbenici, lahko obdavči v državi vira oziroma drugi državi pogodbenici. Drugi odstavek 17. člena KIDO pa se uporablja v primeru, ko je prejemnik dohodka druga pravna oseba, pri kateri je športnik zaposlen oziroma nastopa na podlagi drugega pogodbenega razmerja. Dohodki športnikov, rezidentov Slovenije, ki jih dosežejo prek organizirane gospodarske družbe, na podlagi svojih nastopov v drugi državi pogodbenici, se prav tako obdavčijo v skladu s 17. členom posamezne KIDO. Med tovrstne dohodke se štejejo dohodki, ki jih športnik ustvari z opravljanjem dejavnosti, kot so honorarji za medijsko izpostavljenost, nastopanje v reklamah oziroma oglasih, pojavljanje na raznih prireditvah, delež od prodanih vstopnic ter druge premije ali nagrade. Pri tem je pomembno poudariti, da se za omenjene dohodke v primeru, da niso neposredno povezani z javnim nastopom športnika, uporabljajo druge določbe KIDO, navadno 14. ali 15. člen (FURS, 2018b).

V primeru višje obdavčitve v Sloveniji morajo športniki davek na dohodke, ustvarjene v tujini, plačati tudi v Sloveniji, pri čemer mora Slovenija v skladu s KIDO uporabiti primerno **metodo za odpravo dvojnega obdavčevanja** (le KIDO med Slovenijo in Švedsko določa uporabo metode oprostitve s progresijo, ostale KIDO, podpisane s strani Slovenije, določajo uporabo metode navadnega odbitka). Kot primer lahko vzamemo Tino Maze in Petra Prevca,

ki sta veliko nagrad zaslužila v tujini, od katerih sta davek plačala že v državi vira. Zaradi razlike v obdavčitvi v Sloveniji sta morala davek plačati tudi v državi rezidentstva, torej v Sloveniji, kljub temu da jima je bil priznan odbitek v tujini plačanega davka (metoda navadnega odbitka). Če znesek v tujini plačanega davka presega celotno davčno obveznost v Sloveniji, športnik iz naslova zadevnega dohodka nima doplačila (R. K., 2016).

Tretji odstavek 17. člena KIDO pa navaja, da se dohodek športnika lahko obdavči le v državi rezidentstva, če športnik nastope opravlja v sklopu kulturnega sodelovanja. Ob tem mora biti nastop večinsko financiran iz proračuna javnih financ države, v kateri je športnik prepoznan kot rezident. Do tovrstne oprostitve plačila davka v državi vira je upravičen le dejanski prejemnik dohodka, če so izpolnjeni pogoji, opredeljeni v 3. točki 17. člena KIDO. Pri tem določene KIDO navajajo, da morajo biti izpolnjeni vsi pogoji, pri nekaterih pa zadostuje, da je izpolnjen le eden izmed pogojev (FURS, 2018b).

Določeni slovenski športniki pa prejemajo dohodke v tujini pri **tujih delodajalcih** v sklopu delovnega razmerja, kar ni ravno najpogostejša praksa. Najpogostejše so to športniki, ki delujejo v okviru ekipnih športov, kot so na primer rokomet, nogomet ali odbojka. Tovrstni športniki so navadno v času sezone v tujini, kjer trenirajo skupaj z ekipo, med odmori pa se pogosto vračajo v Slovenijo, kjer ohranjajo stalno prebivališče. Kljub temu da večino leta preživijo v tujini, so še vedno prepoznani kot rezidenti Slovenije. Kot navaja Muller (2019), je takšen športnik zavezan k mesečnemu poročanju dohodka, prejetega v tujini in plačevanju medletne akontacije, zmanjšane za davek plačan v tujini. Sama obdavčitev je tako obravnavana v skladu s 15. členom v KIDO, če je ta med zadevnima državama podpisana. Tako je Slovenija športniku zavezana končni znesek plačila dohodnine v Sloveniji na letni ravni zmanjšati za znesek v tujini plačanega davka (ne ustvarja povračila). V nasprotnem primeru, ko je športnik po KIDO prepoznan kot nerezident Slovenije, lahko v okviru letne napovedi oziroma ugovora zoper informativni izračun dohodnine uveljavlja izvzem dohodka (ustvarjenega iz delovnega razmerja pri tujem delodajalcu) iz obdavčitve z vlogo »Zahtevke za oprostitev davka od dohodka iz zaposlitve (razen pokojnin) na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka – KIDO 5.

3.4 Primerjava različnih načinov obdavčitve v Sloveniji

Kot vidimo, so lahko športniki, rezidenti Slovenije, v skladu s slovensko zakonodajo obdavčeni na več različnih načinov, ki so pogojeni z vrsto njihove zaposlitve. V okviru zaposlitve v obliki fizične osebe, ki samostojno opravlja dejavnost, pa lahko športnik sam izbere način obdavčitve svojih prihodkov, seveda ob predpostavki izpolnjenih potrebnih pogojev.

Športnik v delovnem razmerju je glede na naravo dela lahko obdavčen na dva načina. Pri obdavčitvi prejetih dohodkov s strani **glavnega delodajalca** se najprej bruto vrednost dohodkov zniža za 22,1 %, kar predstavlja vrednost plačanih delojemalčevih prispevkov za socialno varnost. Poleg tega lahko športnik uveljavlja vse olajšave, za katere izpolnjuje

pogoje, opisane v poglavju 3.1.2.1, dohodnina pa se odmeri po progresivni dohodninski lestvici (od 16 %, 26 %, 33 %, 39 % vse do 50 %). Delodajalec pa mora na bruto vrednost izplačanih dohodkov plačati še 16,1 % delodajalčevih prispevkov za socialno varnost. V primeru obdavčitve prejetih dohodkov s strani **drugega pogodbenega razmerja** pa se stvari nekoliko spremenijo. Bruto vrednost dohodkov se najprej zniža za plačane delojemalčeve socialne prispevke v višini 6,36 % (21,86 % v primeru, da je športnik zavarovan v skladu z 18. členom ZPIZ-2), nato se odšteje 10 % normiranih stroškov, ki športniku pri obračunu dohodnine od dohodkov pri glavnem delodajalcu ne pripadajo, dohodnina pa se odmeri po fiksni davčni stopnji v višini 25 %. Vsi dohodki iz delovnega razmerja pa se v letni napovedi seštejejo in tako predstavljajo osnovo za odmero dohodnine na letni ravni, ki je nato zmanjšana za med letom plačano akontacijo dohodnine.

Pri tem se obveznost izplačevanja dohodkov v celoti nanaša na delodajalca, kar pomeni, da ima športnik manj administrativnih obveznosti, saj mu ni treba izdajati računov, na podlagi katerih nato prejme dohodke (slednje velja za športnike, ki opravljajo samostojno dejavnost). Poleg tega ima urejeno plačevanje socialnih prispevkov, ki mu prinašajo nujno socialno varnost. To je ena izmed glavnih prednosti tovrstne organizacijske oblike športnika.

Obdavčitev športnika, ki kot **fizična oseba samostojno opravlja dejavnost**, se občutno razlikuje od zgoraj opisane obdavčitve. Tukaj gre za športnika, ki v okviru samostojne dejavnosti ustvarja prihodke in tudi odhodke, ki jih lahko uporabi za zmanjšanje davčne osnove. V primeru obdavčitve na podlagi **dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov** lahko športnik tako kot v delovnem razmerju uveljavlja davčne olajšave, a ima v tem primeru pravico do dodatne posebne osebne olajšave za športnika v višini 15 % prihodkov (do maksimalne vrednosti 25.000 EUR), kar velja zgolj za športnike, ki kot fizične osebe opravljajo samostojno dejavnost in so obdavčeni na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov. Dohodnina pa se tako kot za športnike v delovnem razmerju odmeri po predpisani progresivni davčni lestvici. Športnik se lahko ob izpolnitvi določenih pogojev odloči tudi za obdavčitev na podlagi **normiranih dohodkov**, pri kateri se mu priznajo odhodki, ki zmanjšujejo davčno osnovo, in sicer v višini 80 % dejanskih prihodkov. Športnik sicer ni upravičen do uporabe kakršnih koli davčnih olajšav, a se dohodnina od davčne osnove odmeri po fiksni davčni stopnji, ki znaša 20 %.

Tako ima športnik, ki samostojno opravlja dejavnost, možnost izbire obdavčitve, in sicer med obdavčitvijo na podlagi normiranih odhodkov ali dejanskih odhodkov, kar predstavlja eno izmed prednosti tovrstne organizacijske oblike športnika. Poleg tega lahko pri obdavčitvi na podlagi dejanskih odhodkov uveljavlja tudi posebno osebno olajšavo za športnike. Ena od glavnih slabosti športnikov s samostojno dejavnostjo, pa je obveznost rednega, mesečnega oziroma periodičnega plačevanja socialnih prispevkov, za kar je zadolžen športnik sam. Za plačevanje socialnih prispevkov je zavezan ne glede na to, ali ustvarja prihodke iz opravljanja samostojne dejavnosti ali ne.

Obdavčitev športnika na podlagi normiranih odhodkov po mojem mnenju predstavlja najbolj ugoden način obdavčitve za večino športnikov, a je uporaben le za tiste, ki izpolnjujejo določene pogoje (glej poglavje 3.1.3.2). V primeru, da športnik na letni ravni dosega 100.000 EUR prihodkov, bo na ta zaslužek plačal le 4.000 EUR dohodnine, tudi v primeru, da nima nikakršnih odhodkov, kar je sicer zelo redek pojav. Športnik mora biti pozoren pri izbiri obdavčitve pri opravljanju samostojne dejavnosti in poznati naravo svojega dela. Če prepozna, da bo v prihodnjem letu ustvaril veliko odhodkov, ki se bodo zelo verjetno približali meji 80 % ustvarjenih prihodkov (ali jo celo presegli), je smiselno, da se odloči za obdavčitev na podlagi dejanskih odhodkov. Tako bo imel nižjo davčno osnovo in pravico do uporabe davčnih olajšav. Poleg tega bo v primeru ustvarjene izgube slednjo lahko uporabljal za zmanjševanje davčne osnove v prihodnjih letih, kar pri obdavčitvi na podlagi normiranih odhodkov ni mogoče.

Športnik je v Sloveniji lahko organiziran tudi kot gospodarska družba, ki davek plača od ustvarjenega dobička, in sicer po 19-odstotni fiksni davčni stopnji, na določene prihodke pa plačuje 15-odstotni davek. Gre za povsem drugačen način obdavčitve, kot je obdavčitev na podlagi delovnega razmerja ali fizične osebe, ki samostojno opravlja dejavnost, saj športnik v tem primeru velja za pravno osebo.

V Sloveniji je večina športnikov registrirana kot fizična oseba, ki samostojno opravlja dejavnost. Kot navaja Simič (2009), je bilo v takratnem obdobju v prvi slovenski nogometni ligi le 18 igralcev v delovnem razmerju s svojim klubom, 186 igralcev pa je dejavnost opravljajo v obliki fizične osebe, ki samostojno opravlja dejavnost. Slednje pa ne velja za vse športne panoge. Kot že rečeno, številni športniki, ki se ukvarjajo z zimskimi športi (smučanje, deskanje, smučarski skoki itd.) ali atletiko, so v delovnem razmerju bodisi s policijo, vojsko ali finančno upravo. Davčni strokovnjak, gospod Ivan Simič, je mnenja, da bi v kolektivnih športih, kjer športnik dnevno opravlja treninge in igra za isti klub, moralo biti v ospredju delovno razmerje (R. K., 2016).

Kot že poudarjeno, mora športnik poznati naravo svojega dela ter predvideti svojo uspešnost v naslednji sezoni, saj so denarne nagrade, ki jih športniki prejmejo, odvisne zlasti od njihovih dosežkov. Na tak način bodo športniki lahko primerno izbrali organizacijsko obliko, ki bo najbolj ugodna glede na panogo, v kateri tekmujejo. Kot vemo, pa so del športa tudi poškodbe, ki lahko športniku v trenutku spremenijo kariero in življenje.

Vsak opisan način obdavčitve prinaša svoje ugodnosti, ki jih mora športnik znati izkoristiti glede na višino svojih prihodkov in odhodkov. Nekateri se o tem odločajo sami, drugi pa najamejo davčne svetovalce, ki jim pomagajo pri urejanju davčnih zadev. Tako se lahko športniki povsem osredotočijo na svoje športne dejavnosti, davčne obveznosti pa prepustijo svojim svetovalcem.

4 OBDAVČITEV ŠPORTNIKA V IZBRANIH EVROPSKIH DRŽAVAH

Za primerjavo obdavčitve športnika sem izbral državi Monako in Češka. Kot vemo je Monako država z nično stopnjo obdavčitve, Češka pa je država, ki je glede na davčno okolje bolj primerljiva s Slovenijo. Tako bom s primerjavo pridobil realnejšo sliko obdavčitve športnikov v Sloveniji.

4.1 Obdavčitev športnika v Monaku

Monako zaradi svojega sistema obdavčitve velja za eno najbolj prepoznavnih davčnih oaz. S tem privablja številne svetovno znane in najuspešnejše športnike, med katerimi so tudi slovenski.

Kot navajata No More Tax (brez datuma) in Wolters Kluwer (2021a), je bila v Monaku leta 1869 sprejeta oprostitve plačila dohodnine na osebne dohodke. Tako so monaški državljani in vsi tujci, ki prebivajo v Monaku in ob tem izpolnjujejo pogoje rezidentstva, upravičeni do **0-odstotne obdavčitve osebnega dohodka**. Pri tem pa obstaja ena izjema, in sicer so to državljani Francije, ki so kljub rezidentstvu v Monaku zavezani plačevanju dohodnine po francoski zakonodaji. Obstajajo pa tri izjeme, določene v KIDO med Monakom in Francijo, ko francoskim državljanom rezidentom v Monaku ni treba plačevati dohodnine v Monaku, in sicer:

- če so bili prepoznani kot rezidenti Monaka vsaj 5 let na dan 13. 10. 1962 in imajo dvojno državljanstvo (francosko in monaško),
- če imajo povezavo s prinčevim gospodinjstvom,
- če imajo francoske korenine, živijo v Monaku in so poročeni s tujci, pri čemer je bila poroka sklenjena pred 1. 1. 1986.

Nagrade, ki jih športniki v delovnem razmerju ali športniki, ki opravljajo samostojno dejavnost, rezidenti Monaka (razen francoskih državljanov) prejmejo na tekmovanjih v tujini, so tako obdavčene le v državi vira, ki je navadno država, kjer se tekmovanje izvaja. Zaradi 0-odstotne davčne stopnje v Monaku tako ne pride do dodatne obdavčitve oziroma do doplačila dohodnine. To pomeni, da športnik celoten bruto dohodek zmanjšan za davek, ki ga plača v državi vira, ter za socialne prispevke, ki jih plača v Monaku, prejme na svoj račun.

Kljub 0- odstotni dohodninski stopnji pa so rezidenti Monaka zavezani plačilu prispevkov za socialno varnost. Za fizično osebo v delovnem razmerju oziroma delojemalca je delodajalec zavezan k plačilu prispevkov za pokojninsko zavarovanje v višini 6,55 % bruto prihodkov iz zaposlitve. Delodajalec je zavezan tudi za plačilo delodajalčevih prispevkov za pokojninsko zavarovanje, in sicer v višini 8,07 %, ter prispevkov za zdravstveno zavarovanje v višini 15,15 % nad bruto plačo delojemalca. Pri tem najvišja osnova za izračun

pokojsninskih prispevkov znaša 4.760 EUR mesečno, najvišja osnova za zdravstvene prispevke pa 8.500 EUR mesečno (Wolters Kluwer, 2021b).

Kot potrditev navedenega v tabeli 8 prilagam primer obdavčitve dohodka športnika, ki deluje kot fizična oseba v delovnem razmerju, na letni ravni za leto 2021, ob predpostavki, da je športnik na letni ravni ustvaril 48.000 EUR bruto prihodkov.

Tabela 8: Primer obdavčitve dohodka na letni ravni za športnika v delovnem razmerju v Monaku za leto 2021 (v EUR)

Bruto letni prihodek	48.000,00
Socialni prispevki delojemalca	3.144,00
Davčna osnova	48.000,00
Končni znesek dohodnine	0,00
Neto izplačilo	44.856,00
Strošek izplačevalca	59.145,60

Vir: lastno delo.

Če športnik želi, da se njegovi dohodki obdavčijo v skladu z monaško zakonodajo, mora biti prepoznan kot rezident Monaka, kar ni najbolj preprosto, saj zgolj registracija stalnega prebivališča v Monaku ne zadošča, ampak morata biti v Monako prenesena tako življenjski oziroma osebni interes kot tudi ekonomski. Če športnik v Monaku zgolj prijavi stalno prebivališče in se v Monaku naseli le zaradi ugodne davčne obravnave, lahko davčni organ v domači državi športnika sproži postopek na sum davčne utaje (Čakš, 2016). A kot navaja Hancock (brez datuma), je Monako odprt pri sprejemanju tujcev, ki želijo pridobiti t. i. status rezidentstva »bona fide«, pri tem pa morajo izpolnjevati predpisane pogoje in opraviti določene formalnosti. Kot pravi No More Tax (brez datuma), mora športnik najprej na francoskem veleposlaništvu v svoji trenutni državi rezidentstva zaprositi za pridobitev dovoljenja za bivanje v Monaku. Sama prijava je v celoti obdelana skozi pravne postopke v Franciji. Čeprav je za prijave s strani državljanov držav članic EU odobritev prijave skoraj samodejna, mora športnik v procesu prijave dokazati, da izpolnjuje vsaj enega izmed spodaj naštetih pogojev, tj. da:

- v Monaku opravlja delo na podlagi pogodbe o zaposlitvi oziroma da bo tam začel z zaposlitvijo na podlagi pravkar prejete pogodbe o zaposlitvi, odobrene s strani monaškega delodajalca;
- namerava v Monaku ustanoviti podjetje oziroma samostojno opravljati dejavnost in razpolaga z ustreznim uradnim dokumentom, ki dovoljuje ustanovitev podjetja v Monaku;
- dokaže svoje bogastvo in zadosten prihodek, ne da bi se udeleževal v kakršni koli pridobitni dejavnosti. Za pridobitev slednjega je potrebno odpreti bančni račun v Monaku, na katerega je potrebno naložiti vsaj 500.000 EUR. Banka na podlagi tega izda potrdilo, ki dokazuje športnikovo bogastvo.

Hancock (brez datuma) navaja, da mora športnik tudi dokazati, da ima v Monaku na razpolago stanovanje, ki mu je na voljo za prebivanje. Ko je vloga za pridobitev dovoljenja za prebivanje v Monaku odobrena s strani monaškega konzula, je športnik povabljen na predstavitveni intervju z monaško policijo, kjer mora predložiti tudi potrdilo o dobrem vedenju, saj osebe, obsojene kaznivih dejanj, niso dobrodošle v Monaku. Če je predstavitveni intervju zadovoljiv, je športniku izdano dovoljenje za prebivanje, ki je veljavno eno leto z možnostjo dvakratnega podaljšanja. Zatem je športniku izdano dovoljenje, veljavno tri leta, ki je prav tako lahko dvakrat obnovljeno ob izpolnjevanju pogoja, ki pravi, da je športnik v Monaku prisoten vsaj tri mesece znotraj posameznega leta. Šele nato je športniku izdano 10-letno dovoljenje. Kot pravi Anthony (2020), mora športnik, ki želi biti prepoznan kot rezident Monaka, poleg pridobljenega dovoljenja za bivanje, veljavnega za 10 let, v Monaku imeti vsaj 6 mesecev in en dan prisotnosti, ob tem pa za določena obvezna poslovna potovanja velja posebna olajšava, zaradi katere športniku ni potrebno izpolniti omenjenega pogoja. Slednje je koristno predvsem za številne kolesarje, ki večino časa preživijo na tekmovanjih ali pripravah v drugih državah.

Davčna obravnava športnikov v Monaku, ki so organizirani kot gospodarska družba, je prav tako zelo ugodna, in sicer predpisuje obveznost plačila davka na dobiček v višini 33,33 %, a le če športnik v okviru organizirane gospodarske dejavnosti doseže več kot 25 % svojih prihodkov, vezanih na komercialne in industrijske dejavnosti, izven Monaka (Z REAL Invest, brez datuma).

Monaška zakonodaja pa tudi ob preseganju omenjenega praga predpisuje določene fleksibilnosti oziroma olajšave. Omogoča zmanjševanje davčne osnove za stroške, ki so nastali zaradi pridobivanja prihodkov, pri čemer so določene omejitve glede na promet podjetja, in sicer do 3,5 milijona EUR za storitvena podjetja in 7 milijonov EUR za ostala podjetja. Če podjetje ustvari večji promet, se za določitev odbitnih stroškov uporabljajo veljavne mednarodne oziroma evropske prakse (Z REAL Invest, brez datuma).

Monaška zakonodaja omogoča tudi nekatere davčne spodbude. V skladu z Monaško uredbo številka 10.324, sklenjeno 17. 10. 1991, lahko novonastale gospodarske družbe uveljavljajo popolni izvzem iz obdavčitve za prvih 23 mesecev delovanja. Po izteku 23 mesecev pa se lahko uveljavlja 75- odstotni izvzem, 50- odstotni izvzem in 25- odstotni izvzem, in sicer vsak za eno davčno leto. Gospodarske družbe morajo ob tem izpolnjevati dva pogoja, ki pravita, da imajo druge družbe manj kot 25- odstotni lastniški delež v zadevnem novonastalem podjetju ter da družba ni nastala v okviru preoblikovanja oziroma prestrukturiranja ali razširitve že obstoječe dejavnosti (A.L.F.A. Monaco, 2019).

Če pa športnik, organiziran kot gospodarska družba, prejme prihodke v tujini, so ti tudi del davčne osnove, kar pomeni, da športnik na prihodek, prejet v tujini, plača davek tako v državi vira kot v državi rezidentstva. Dohodek, prejet v tujini, pa je iz davčne osnove izvzet, če je v tujini ustvarjen prek stalne poslovne enote ali odvisnega zastopnika (Schellekens, 2015).

Monaška davčna zakonodaja iz obdavčitve izvzema tudi kapitalske dobičke in ne predpisuje davka na premoženje. Predpisuje pa obdavčitev na dediščine in darila, vendar le na sredstva, pozicionirana v Monaku (nepremičnine v Monaku, denar na računu monaške banke itd.) – a tudi pri tem določa izjeme, in sicer so to otroci, partner ali starši, ki so ob prejemu dediščine ali darila izvzeti iz obdavčitve (No More Tax, brez datuma).

4.2 Obdavčitev športnika na Češkem

Športnik, katerega obdavčitev dohodkov na Češkem poteka na podlagi svetovnega dohodka, ima status rezidentstva na Češkem. Kot navaja Accace (2021), lahko fizična oseba pridobi status rezidentstva na Češkem, če izpolnjuje enega od spodaj navedenih kriterijev:

- če ima na Češkem prijavljeno stalno prebivališče ali
- na Češkem preživi vsaj 183 dni v posameznem davčnem letu, ki je enako koledarskemu letu (slednji pogoj ni aplikativen za študente oziroma tiste, ki na Češkem prejemajo zdravstveno oskrbo).

Na Češkem ni posebne zakonodaje, ki bi posebej opredeljevala obdavčitev športnikov. Tako je lahko športnik obdavčen kot fizična oseba v delovnem razmerju, fizična oseba, ki opravlja samostojno dejavnost, ali kot športnik, ki je organiziran kot gospodarska družba. Pri tem pa je pomembno razlikovati karakteristike posameznega športa, ki se razlikujejo predvsem glede na to, ali gre za ekipni ali individualni šport. Pri individualnih športih športnik sam izbira, kje in kdaj bo treniral ter na katerih tekmovanjih bo nastopil in tako pridobival prihodke s strani več izplačevalcev, ki so običajno organizatorji športnih tekmovanj. Športnik stroške treniranja in terapij poravnava sam. Pri ekipnih športih so športnikove aktivnosti omejene na pravila, ki jih postavi njegov klub. Tekmuje in trenira po urniku, ki ga postavi klub in na to nima vpliva. Praviloma naj bi se prihodki športnikov v ekipnih športih obdavčili kot dohodki iz delovnega razmerja, prihodki športnikov v individualnih športih pa kot dohodki fizične osebe, ki opravlja samostojno dejavnost (v primeru, da športnik ni zaposlen na Ministrstvu za obrambo ali Ministrstvu za notranje zadeve). Poudariti je treba, da športniki v ekipnih športih prejemajo tudi druge prihodke, zlasti iz sponzorskih pogodb, ki se obdavčijo kot dohodek športnika, ki opravlja samostojno dejavnost. Kljub navedenemu pa številni športniki v ekipnih športih svoj prihodek obravnavajo kot prihodek iz opravljanja samostojne dejavnosti (Radvan & Neckář, 2016).

Športnik je lahko obdavčen kot **fizična oseba v delovnem razmerju**, kar se po zgoraj opisanem nanaša zlasti na športnike, ki tekmujejo v ekipnih športih. V letu 2020 so bili prihodki športnika v delovnem razmerju obdavčeni po fiksni 15-odstotni davčni stopnji. Dodatno se je plačeval tudi 7-odstotni solidarnostni davek, obračunan na bruto letno plačo. S 1. 1. 2021 je nastopila sprememba, ki je uvedla progresivno davčno lestvico. Če bruto dohodki iz delovnega razmerja, med katere štejemo tudi bonitete in povračila stroškov, ki se vštevajo v davčno osnovo, na letni ravni ne presegajo 1.701.168 čeških kron (v nadaljevanju CZK) (65.847,41 EUR po tečaju 25,835, objavljenem na dnevni tečajnici Banke Slovenija

na dan 10. 2. 2021; tečaj je uporabljen pri vseh naslednjih pretvorbah iz CZK v EUR), so obdavčeni po 15-odstotni davčni stopnji, razlika, ki presega omenjeni limit, pa po 23-odstotni davčni stopnji. Znesek za plačilo davka je nato zmanjšan za pripadajoče davčne olajšave. Neto izplačilo tako predstavlja bruto dohodek, zmanjšan za socialne prispevke delojemalca in dohodnino, ki je zmanjšana za davčne olajšave v obliki znižanja davka (»tax credit«). Progresivna davčna lestvica pa se nanaša na vse vrste prihodkov. Tako so tudi številne nagrade, prihodki za igranje za reprezentanco in prihodki, prejeti za opravljanje sponzorskih dolžnosti, ki jih športniki navadno prejmejo v obliki honorarja iz drugega pogodbenega razmerja, obdavčeni po stopnjah progresivne davčne lestvice (PWC, 2021a).

Številni športniki, ki imajo s svojim klubom sklenjeno delovno razmerje, prejemajo določene nedenarne bonitete, kot so na primer uporaba klubskih oblačil in opreme, namestitve, prevoz na tekme ali fizioterapevtske storitve. Tudi tem bonitetam je treba določiti vrednost, saj so del obdavčljivega dohodka športnika iz delovnega razmerja (Fučík & partneri, 2017).

Kot omenjeno, lahko športnik v delovnem razmerju svojo obveznost plačila dohodnine znižuje z davčnimi olajšavami. Accace (2021) za leto 2021 opredeljuje naslednje olajšave, ki veljajo za vse rezidente Češke ter rezidente drugih držav članic EU ali EGP, v primeru, da vsaj 90 % njihovega prihodka izvira na Češkem:

1. **Splošna olajšava** v višini 27.840 CZK (1.077,61 EUR).
2. **Olajšava za odvisnega zakonca** v višini 24.840 CZK (1.000,19 EUR). Veljavna le v primeru, ko obdavčljivi letni prihodki odvisnega zakonca ne presegajo 68.000 CZK (2.632,09 EUR). V primeru invalidnosti odvisnega zakonca se vrednost olajšave podvoji.
3. **Olajšava za invalidnost** v višini 2.520 CZK (97,54 EUR) za primer invalidnosti prve ali druge stopnje oziroma v višini 5.040 CZK (195,08 EUR) za primer invalidnosti tretje stopnje.
4. **Osebnolajšava za študente** v višini 4.020 CZK (155,60 EUR).
5. **Olajšava za vzdrževane otroke**, ki živijo v istem gospodinjstvu, in sicer 15.204 CZK (588,50 EUR) za prvega otroka, 19.404 CZK (751,07 EUR) za drugega in 24.204 CZK (24.204 EUR) za vsakega naslednjega otroka.
6. **Olajšava za darovanje v dobrodelne namene** (vključno z darovanjem krvi) v maksimalni višini 15 % davčne osnove in 3.000 CZK (116,12 EUR) za darovanje krvi, pod pogojem, da je opravljena donacija visoka vsaj 2 % posameznikove davčne osnove oziroma minimalno 1.000 CZK (38,71 EUR).
7. **Olajšava za plačevanje prispevkov** za življenjsko zavarovanje in plačevanje prispevkov za pokojninsko zavarovanje v maksimalni višini 24.000 CZK (928,97 EUR).
8. **Olajšava za plačevanje članarine v sindikalnih organizacijah** v višini 1,5 % davčne osnove, a le do maksimalne višine 3.000 CZK (116,12 EUR).

Za dohodek, ki je obdavčen z dohodnino, so fizične osebe, zaposlene pri češkem delodajalcu, zavezane tudi k plačevanju prispevkov v sistem socialne varnosti in zdravstvenega

zavarovanja. Prispevke pa za račun delojemalca plačuje delodajalec, in sicer v višini 6,5 % bruto plače za socialno varnost in v višini 4,5 % bruto plače za zdravstveno zavarovanje. Ti prispevki ne zmanjšujejo davčne osnove. Poleg tega je delodajalec zavezan tudi k plačilu delodajalčevih socialnih prispevkov v višini 33,8 % bruto plače delojemalca. Najvišja osnova za izračun delojemalčevih in delodajalčevih prispevkov socialne varnosti pa je 1.701.168 CZK (65.847,41 EUR) (PWC, 2021b).

Za boljšo predstavo prilagam v tabeli 9 primer obdavčitve dohodka športnika, ki deluje kot fizična oseba v delovnem razmerju, na letni ravni za leto 2021.

Tabela 9: Primer obdavčitve dohodka na letni ravni za športnika v delovnem razmerju na Češkem za leto 2021 (v EUR)

Bruto letni prihodek	48.000,00
*Olajšava:	
Splošna olajšava	1.077,61
Davčna osnova	48.000,00
Znesek dohodnine	7.200,00
Končni znesek dohodnine	6.122,39
Socialni prispevki delojemalca	5.280,00
Neto izplačilo	36.597,61
Socialni prispevki delodajalca	16.224,00
Strošek izplačevalca	64.224,00

**Upoštevana le splošna olajšava.*

Vir: lastno delo.

Športnik lahko na Češkem svoje delo opravlja tudi v okviru **opravljanja samostojne dejavnosti**. Kot navajajo Lotko, Zawadska-Pak in Radvan (2018), je opravljanje samostojne dejavnosti na Češkem najbolj pogosta pravnoorganizacijska oblika športnika. Pri tem so športniki, za razliko od obdavčitve v delovnem razmerju, sami zavezani izpolniti davčno napoved, plačati davek in prispevke za socialno in zdravstveno varnost. Postopek obdavčitve v tem primeru poteka na podoben način kot obdavčitev športnika, ki samostojno opravlja dejavnost v Sloveniji. Davčno osnovo se lahko določi na dva načina:

1. Na podlagi **dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov**, kjer lahko športnik svoje dohodke zmanjšuje za davčno priznane odhodke, za katere velja, da so nastali v procesu pridobivanja, zavarovanja ali ohranjanja dohodkov. Med te športniki uvrščajo zlasti stroške nastanitve in prevoza. Nekateri dodajajo celo stroške pranja opreme, kar sicer večini postori njihov klub. Manj znani češki nogometaš Jiří Sabou naj bi med stroške zavedel tudi stroške svojega agenta, ki so nastali zaradi pogajanj za podpis pogodbe Jiříja s klubi, kot so Manchester United, FC Barcelona in AC Monaco, čeprav ti niso ničesar vedeli o njem. Zadevo je preiskovalo Evropsko sodišče v Luksemburgu. Davčno obveznost iz dohodnine, izračunano po progresivni davčni lestvici (15 % in 23 %), pa

lahko športnik zmanjša za zgoraj omenjene davčne olajšave (Lotko, Zawadska-Pak & Radvan, 2018, str. 727).

2. Na podlagi **dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov**, kjer lahko športnik, ki opravlja samostojno dejavnost, uveljavlja normirane odhodke za zmanjševanje davčne osnove v višini 60 % dohodkov, pri čemer ti ne smejo presegati vrednosti 1.200.000 CZK (46.448,62 EUR). Zaradi uveljavljanja normiranih odhodkov športnik ni upravičen do davčne olajšave za vzdrževane otroke in olajšave za odvisnega zakonca. Za izračun dohodnine pa se od 1. 1. 2021 prav tako uporablja progresivna davčna lestvica (15 % in 23 %) (Lotko, Zawadska-Pak & Radvan, 2018, str. 727; PWC, 2021).

Organizirani športniki so tako sami zadolženi za plačevanje prispevkov za socialno in zdravstveno varnost. Zavezani so k plačevanju pokojninskih prispevkov v višini 28 %, prispevkov za primer brezposelnosti v višini 1,2 % in prispevkov za zdravstveno zavarovanje v višini 13,5 %. Prostovoljno lahko plačujejo tudi prispevke za primer bolezni v višini 2,1 %. Znesek, na katerega se stopnje pokojninskih prispevkov in prispevkov za primer brezposelnosti nanašajo, je določen kot polovica davčne osnove za odmero dohodnine in lahko predstavlja maksimalno vrednost v višini 1.701.168 CZK (65.847,41 EUR) (Accace, 2021).

Športnik je lahko organiziran tudi kot **gospodarska družba**. Tako organiziran športnik s statusom rezidenta na Češkem je zavezan k plačilu davka po načelu svetovnega dohodka. V tem primeru davčno osnovo predstavlja dobiček (razlika med prihodki in odhodki). Davčna osnova je lahko dodatno zmanjšana z določenimi olajšavami, kot je na primer olajšava za raziskave in razvoj. Sam dobiček se obdavči po 19- odstotni davčni stopnji. Posebna 15-odstotna obdavčitev se nanaša na dohodek od dividend, ki jo podjetje s statusom rezidentstva na Češkem prejme od podjetja nerezidenta na Češkem, razen v primeru oprostitve (Accace, 2021; PWC, 2021d).

Športnik, organiziran kot gospodarska družba, lahko tako svojo davčno osnovo določi kot razliko med prihodki in odhodki, lahko pa se odloči, da davčno osnovo ugotavlja kot razliko med prihodki in normiranimi odhodki, ki predstavljajo 60 % prihodkov oziroma največ 1.200.000 CZK (46.448,62 EUR), tako kot to velja za športnika, ki opravlja samostojno dejavnost (Lotko, Zawadska-Pak & Radvan, 2018, str. 727).

Tudi češki športniki določen del prihodkov pridobijo v tujini. Tudi za Češko veljajo pravila iz Vzorčne konvencije OECD. V času nastajanja tega dela je Češka podpisala **80 KIDO** (Czech-Lawyers, 2021).

Kot že omenjeno, je športnik, davčni rezident Češke, zavezan k plačilu dohodnine od prejetih prihodkov tako na ozemlju Češke kot tudi v tujini. Če športnik izpolnjuje pogoje rezidentstva v dveh ali več državah, se za namen izogibanja dvojni obdavčitvi njegov status rezidentstva določi po pravilih v 4. členu Vzorčne konvencije OECD. Določitev rezidentskega statusa je ključnega pomena, saj je športnik upravičen do uveljavljanja davčnih olajšav le v eni državi

pogodbenici. Mednarodno obdavčitev športnikov pa opredeljuje 17. Člen Vzorčne konvencije OECD. Tako ima Češka pravico do obdavčitve dohodka športnika, če se je dejavnost, na katero se prejeti dohodek nanaša, izvajala na območju Češke. To velja tako v primeru, ko je dohodek neposredno izplačan športniku, kot tudi v primeru izplačila dohodka drugi pravni osebi za aktivnosti športnika (Košťál, 2015).

Športnik, ki določene dohodke, kot so na primer nagrade na tekmovanjih, prejme v tujini, je tako zavezan k plačilu davka v državi vira, kljub temu da ni rezident te države. Kot rezident Češke pa je zavezan k plačilu davka tudi na Češkem, po čeških davčnih stopnjah. Če je med državama (Češka in država vira) sklenjena KIDO, mora Češka kot država rezidentstva upoštevati pravilno metodo za izogibanje dvojne obdavčitve. Ne glede na organizacijsko obliko športnika, tako kot v Sloveniji, poznamo metodo oprostitve s progresijo in metodo navadnega odbitka. Večina KIDO, sklenjenih s strani Češke, narekuje uporabo metode navadnega odbitka. Ta določa, da se na Češkem plača davek, če je obdavčitev v drugi državi pogodbenici nižja kot na Češkem, pri čemer mora Češka obveznost plačila davka zmanjšati za davek, plačan v državi vira. V nasprotnem primeru doplačilo davka na Češkem ni potrebno. Če je športnik organiziran kot gospodarska družba, pa lahko v primeru, ko je davek, plačan v državi vira, presegel davčno obveznost na Češkem, razliko v naslednjem davčnem obdobju uveljavlja kot davčni odhodek, kar zmanjša davčno osnovo (Czech-Lawyers, 2021; Accace, 2021).

4.3 Primerjava obdavčitve športnikov v Monaku in na Češkem z obdavčitvijo v Sloveniji

Obdavčitev dohodkov športnika je dokaj specifično in kompleksno področje obdavčitve, za katerega številne države še iščejo ustrezno zakonodajo. Iz predhodnih poglavij je razvidno, da je obdavčitev športnikov v Monaku, na Češkem in v Sloveniji dokaj raznolika. Najbolj izstopa obdavčitev v Monaku, saj gre za t. i. davčno oazo.

V letošnjem letu (2021) sta si obdavčitvi fizične osebe v delovnem razmerju na Češkem in Sloveniji podobni, saj so leto poprej na Češkem zopet sprejeli progresivno davčno lestvico za obdavčitev z dohodnino. V letu 2020 je namreč tam veljala fiksna 15-odstotna davčna stopnja, kar je mojemu mnenju zelo nizka obdavčitev. Z letom 2021 pa je v veljavo stopila progresivna davčna lestvica s stopnjama 15 % in 23 %. Ta sicer še vedno predstavlja dokaj nizko mero obdavčitve v primerjavi s Slovenijo, ki predpisuje davčne stopnje od 16 % pa vse do 50 %. V primeru nizkih dohodkov ne prihaja do velikih razlik pri obdavčitvi, saj sta najnižji stopnji skoraj enaki. To velja le za dohodke do 8.500 EUR, saj so dohodki fizičnih oseb v delovnem razmerju v Sloveniji nad 8.500 EUR že obdavčeni po 26-odstotni oziroma višji davčni stopnji. Kot vemo, športniki zlahka presežejo omenjeni znesek. Določeni nogometaši v prvi slovenski nogometni ligi na letni ravni zaslužijo krepko preko 100.000 EUR. Ob takšnih dohodkih pa je razlika med Slovenijo in Čeko v obveznosti plačila dohodnine iz delovnega razmerja znatnejša oziroma precej velika. Za primerjavo sem v

tabeli 10 prikazal primer obdavčitve športnika v delovnem razmerju v Sloveniji, na Češkem in v Monaku. Predpostavil sem, da športnik prejme 200.000 EUR bruto dohodkov iz delovnega razmerja z virom v državi rezidentstva, torej v Monaku, na Češkem ali v Sloveniji ter primerjal višino obdavčitve, pri čemer sem upošteval le splošno olajšavo. Na podlagi tega je razvidno, da je športnik v Sloveniji obdavčen s povprečno davčno stopnjo **41,12 %**, na Češkem pa s povprečno davčno stopnjo **19,83 %**, kar je več kot dvakrat nižja obdavčitev. Slednje se odraža zlasti v višini dohodnine ter nenazadnje tudi na neto dohodku, ki ga športnik obdrži zase. Opazimo, da športnik z enako bruto plačo na Češkem v žep pospravi **53.895,30 EUR** več kot športnik v Sloveniji. V Monaku pa športnik ni zavezan k plačilu dohodnine in tako zase zadrži ves bruto dohodek, zmanjšan za socialne prispevke delojemalca. Strošek izplačevalca pa je v vseh treh državah dokaj podoben.

Tabela 10: Primerjava obdavčitve dohodkov športnika v delovnem razmerju v Sloveniji, na Češkem in v Monaku (v EUR)

Država	Slovenija	Češka	Monako
Bruto letni prihodek	200.000,00	200.000,00	200.000,00
Socialni prispevki delojemalca	44.200,00	13.280,09	3.741,36
Olajšava:			
Splošna olajšava	3.500,00	1.077,61	
Davčna osnova	152.300,00	200.000,00	200.000,00
Končni znesek dohodnine	62.630,00	39.654,61	0,00
Neto izplačilo	93.170,00	147.065,30	196.258,64
Strošek izplačevalca	232.200,00	234.330,17	220.062,58

Vir: lastno delo.

Ena izmed zanimivih razlik pri izračunu dohodnine med Slovenijo in Češko je tudi uporaba davčnih olajšav. Te v Sloveniji zmanjšujejo davčno osnovo, na Češkem pa zmanjšujejo dejansko obveznost plačila dohodnine (»tax credit«). Zaradi tega je splošna olajšava na Češkem nižja kot v Sloveniji, kar je lahko za športnika celo ugodnejše.

Obdavčitve športnikov, ki opravljajo samostojno dejavnost na Češkem in v Sloveniji, so si v določenih pogledih podobne, zopet pa izstopa obdavčitev v Monaku, saj športniki v tem primeru niso zavezani k plačilu dohodnine, ampak le socialnih prispevkov. V nadaljevanju se bom zato osredotočil na primerjavo med Slovenijo in Češko. Tako na Češkem kot v Sloveniji lahko športnik, ki opravlja samostojno dejavnost, izbira med obdavčitvijo na podlagi dejanskih odhodkov ali normiranih odhodkov. Pri tem pa nastopijo določene razlike. Če športnik v Sloveniji želi svoje prihodke zmanjševati za normirane odhodke, mora izpolnjevati določene pogoje, ki so opisani v poglavju 3.1.3.2, normirani odhodki pa bodo znašali **80 %** prihodkov, a ne več kot 80.000 EUR (pod pogojem, da je športnik neprekinjeno zavarovan vsaj 5 mesecev za polni delovni čas), dohodnina pa se izračuna na podlagi fiksne 20-odstotne davčne stopnje. Na Češkem pa športniku ni potrebno izpolnjevati nobenih pogojev za uveljavljanje normiranih odhodkov, a bodo ti znašali le **60 %** prihodkov, a ne

več kot 1.200.000 CZK (46.448,62 EUR), dohodnina pa je obdavčena na podlagi progresivne češke davčne lestvice (15 % in 23 %). Poleg tega športnik v Sloveniji ni upravičen do uveljavljanja davčnih olajšav, medtem ko je na Češkem športnik upravičen do vseh olajšav razen do olajšave za odvisnega zakonca in olajšave za vzdrževane družinske člane.

V primeru obdavčitve športnika s samostojno dejavnostjo na podlagi dejanskih odhodkov pa se določena pravila spremenijo. Davčno osnovo se tako v Sloveniji kot na Češkem določi kot razliko med prihodki in davčno priznanimi odhodki. Na Češkem je to tudi davčna osnova, ki je obdavčena po prej omenjeni progresivni davčni lestvici. Pridobljena dohodnina pa je nato zmanjšana za vse pripadajoče davčne olajšave. V Sloveniji pa se pred obdavčitvijo po progresivni slovenski davčni lestvici davčno osnovo zmanjša za vse pripadajoče davčne olajšave, ob tem pa športniku pripada tudi dodatna posebna osebna olajšava, in sicer v višini 15 % prihodkov oziroma največ v višini 25.000 EUR.

Tabela 11: Primerjava obdavčitve športnika, ki opravlja samostojno dejavnost v Sloveniji in na Češkem

Država	Slovenija	Češka
<i>Obdavčitev na podlagi normiranih odhodkov</i>		
Prihodki	100.000,00	100.000,00
Normirani odhodki	80.000,00	46.448,62
Olajšava:		
Splošna olajšava		1.077,61
Davčna osnova	20.000,00	53.551,38
Končni znesek dohodnine	4.000,00	6.995,10
Socialni prispevki	7.640,00	11.433,25
Obveznost plačila socialnih prispevkov in dohodnine	11.640,00	18.428,35
<i>Obdavčitev na podlagi dejanskih odhodkov</i>		
Prihodki	100.000,00	100.000,00
Davčno priznani odhodki	15.000,00	15.000,00
Olajšava:		
Splošna olajšava	3.500,00	1.077,61
Posebna osebna olajšava	15.000,00	
Davčna osnova	66.500,00	85.000,00
Končni znesek dohodnine	20.335,00	13.203,95
Socialni prispevki	28.138,44	18.147,55
Obveznost plačila socialnih prispevkov in dohodnine	48.473,44	31.351,50

Vir: lastno delo.

Iz tabele 11 je razvidno, da je v Sloveniji obdavčitev na podlagi normiranih odhodkov zelo ugodna. V primeru prihodkov v višini 100.000 EUR znaša znesek dohodnine le 4.000 EUR, kar sicer ne predstavlja 4-odstotne obdavčitve, saj imajo športniki običajno določene stroške,

kot so na primer stroški goriva za prevoz na trening ali tekmo, opreme ali nastanitve. V primeru obdavčitve na podlagi dejanskih odhodkov pa je obdavčitev na Češkem ugodnejša, saj se v Sloveniji v tem primeru dohodki obdavčijo na podlagi progresivne davčne lestvice, prikazane v tabeli 2, ki za dohodke nad 72.000 EUR predpisuje 50-odstotna obdavčitev. Določeni slovenski vrhunski športniki pa dosegajo letne prihodke tudi v višini 1 mio. EUR, kar pomeni, da ne izpolnijo pogoja za obdavčitev na podlagi normiranih odhodkov in morajo tako svoje prihodke obdavčiti na podlagi dejanskih odhodkov. V primeru nizkih davčno priznanih odhodkov lahko športniki izgubijo približno 50 % prihodkov zaradi obveznosti plačila dohodnine, kar predstavlja zelo visoko obdavčitev, tudi v primerjavi z obdavčitvijo na Češkem. Z zgornje tabele je razvidno tudi, da je oblika ugotavljanja davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov ugodnejša v Sloveniji tudi z vidika socialnih prispevkov, ki jih samozaposleni plačujejo. Tabela prikazuje, da v tem primeru športnik v Sloveniji plača le 11.640,00 EUR dohodnine in prispevkov, na Češkem pa 18.428,35 EUR, a omenjena razlika po mojem mnenju ne zadostuje, da bi lahko obdavčitev v Sloveniji na podlagi normiranih odhodkov imeli za konkurenčno prednost pred Čeko. V primeru ugotavljanja davčne osnove na podlagi dejanskih odhodkov pa je na podlagi primera v zgornji tabeli razvidno, da je ta oblika ugodnejša na Češkem, kjer športnik za dohodnino in prispevke odšteje 31.351,50 EUR, v Sloveniji pa 48.473,44 EUR. To predstavlja nekoliko večjo razliko v prid Češki.

Če športnik deluje kot gospodarska družba, je obdavčitev med omenjenimi tremi državami najbolj podobna. V vseh treh vzorčnih državah davčno osnovo predstavlja dobiček, ki je določen kot razlika med prihodki in odhodki, zmanjšana za določene davčne olajšave. V Sloveniji in na Češkem se dobiček obdavči po **19-odstotni davčni stopnji**, v Monaku pa po **33,33-odstotni stopnji**. Opazimo, da je obdavčitev v Monaku v tem primeru najvišja, res pa je, da tamkajšnja zakonodaja določa številne izvzeme dobička iz obdavčitve. Dobiček, na primer, je popolnoma izvzet, če športnik v okviru organizirane gospodarske dejavnosti doseže manj kot 25 % svojih prihodkov, vezanih na komercialne in industrijske dejavnosti, izven Monaka. Zakonodaja na Češkem pa določa tudi alternativno metodo ugotavljanja davčne osnove, in sicer na podlagi normiranih odhodkov, ki lahko znašajo **60 %** prihodkov oziroma maksimalno 46.448,62 EUR. Če ima športnik nizke odhodke, mu omenjena metoda nudi ugodnejšo obdavčitev.

Športniki pa veliko prihodkov prejmejo tudi v tujini. Prihodki športnika rezidenta Slovenije oziroma Češke, ki jih prejme v drugi državi, s katero ima Slovenija ali Češka sklenjeno KIDO, se obdavčijo po 17. členu posamezne KIDO. V nekaterih primerih ima država rezidentstva športnika izključno pravico do obdavčitve prihodkov športnika, v določenih primerih pa ima pravico do obdavčitve tudi država vira. Tako je športnik na prihodke, dosežene v tujini, obdavčen v državi vira in v državi rezidentstva, kjer mora država rezidentstva skladno s KIDO ustrezno uporabiti metodo za odpravo dvojnega obdavčevanja, ki je najpogostejše metoda navadnega odbitka. Športnik, rezident v Monaku, pa je zaradi 0-

odstotne dohodninske stopnje zavezan k plačilu dohodnine le v državi vira in tako v državi rezidentstva ne pride do doplačila dohodnine.

Na podlagi napisanega menim, da je obdavčitev športnika, ki prejema prihodke do 100.000 EUR na letni ravni, ob predpostavki nizkih odhodkov, najugodnejša v Sloveniji, če se davčno osnovo ugotavlja na podlagi normiranih odhodkov. V primeru sedemmestnega števila prihodkov fizične osebe pa je obdavčitev v Sloveniji v primerjavi s Česko zelo visoka, kaj šele v primerjavi z Monakom.

5 BEG SLOVENSКИH ŠPORTNIKOV V TUJINO

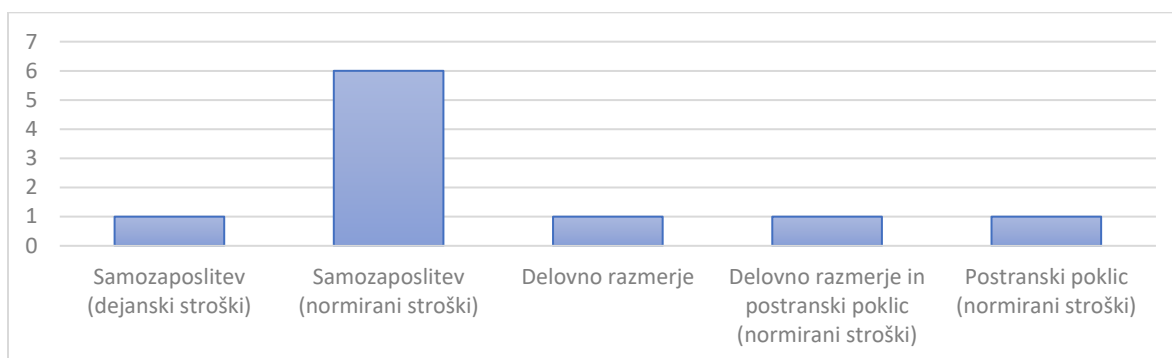
Dandanes in tudi v preteklosti smo bili priča številnim selitvam uspešnih, svetovno znanih športnikov, tudi slovenskih, v Monako in druge evropske t. i. davčne oaze, v katerih so dohodninske davčne stopnje zelo nizke oziroma nične.

V okviru magistrskega dela sem izvedel anonimen vprašalnik s štirimi zaprtimi ter sedmimi odprtimi vprašanji (priloga 1), s katerim sem želel pridobiti mnenja slovenskih športnikov o obdavčitvi športnikov v Sloveniji ter skušal ugotoviti, ali obdavčitev v Sloveniji obravnavajo kot visoko. Zaradi izrednih razmer okoliščin v državi (covid-19) in zasedenosti športnikov je v raziskavi sodelovalo le 10 vrhunskih slovenskih športnikov. Večina sodelujočih v raziskavi se ukvarja z nogometom, in sicer kar 9 (90 %) vprašanih, en pa se ukvarja z alpskim smučanjem.

5.1 Predstavitev rezultatov in analiza pridobljenih podatkov

S slike 1 je razvidno, da večina sodelujočih (60 %) svojo dejavnost opravlja kot samozaposleni oziroma samostojni podjetnik z uveljavljanjem normiranih stroškov. Samozaposlitev kot organizacijsko obliko z določanjem osnove na podlagi dejanskih stroškov in kot obliko postranskega poklica (t. i. popoldanski samostojni podjetnik) pa uporablja po en sodelujoči. Dva anketiranca svojo športno dejavnost opravljata v okviru delovnega razmerja, od tega ima eden izmed njiju prijavljeno opravljanje dejavnosti kot postranski poklic z uveljavljanjem normiranih stroškov, prek katere opravlja svoje obstranske dejavnosti, kot so sponzorstva ter prejema razne nagrade, ki jih doseže na tekmovanjih.

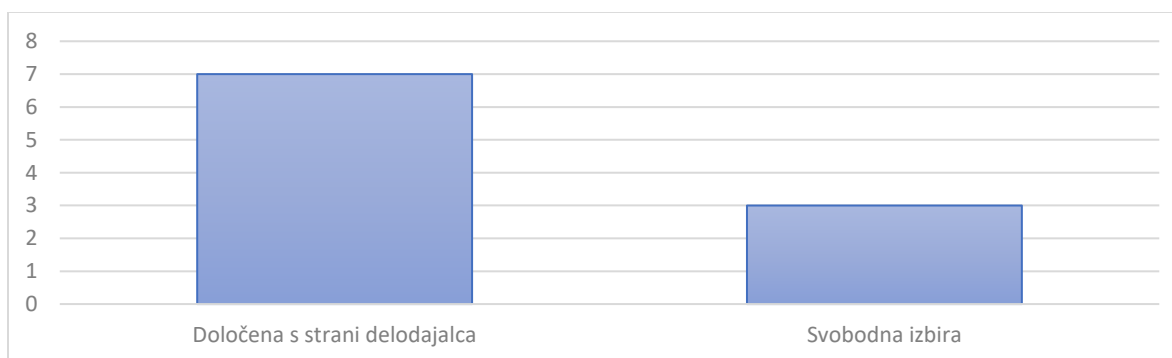
Slika 1: Organizacijske oblike športnikov, sodelujočih v raziskavi



Vir: lastno delo.

Kar 70 % sodelujočih pravi, da je bila njihova organizacijska oblika določena s strani delodajalca, 30 % pa je imelo pri izbiri organizacijske oblike proste roke, kar je razvidno tudi s slike 2. Ugotovil sem, da je zlasti v nogometu praksa, da klubi od večine igralcev zahtevajo samozaposlitev, saj je ta z vidika delodajalca cenejša kot redna zaposlitev. Kot izpostavljeno v poglavju 3.4, je Ivan Simič že opozoril na to problematiko, saj je mnenja, da bi se prihodki športnikov, ki svojo dejavnost opravljajo za en klub, pod klubskimi pravili, uporabljajo klubsko opremo in prostore, morali obravnavati kot prihodki, pridobljeni na podlagi rednega delovnega razmerja.

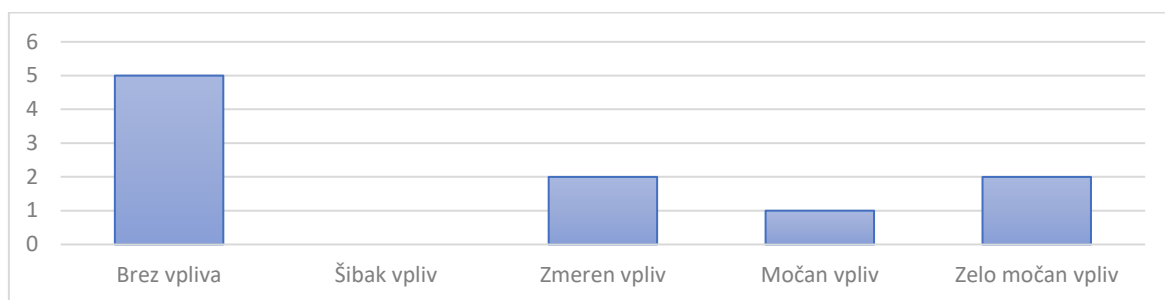
Slika 2: Izbira organizacijske oblike športnikov, sodelujočih v raziskavi



Vir: lastno delo.

S slike 3 lahko opazimo, da pri kar polovici športnikov, sodelujočih v raziskavi, davčni vidik ni imel nikakršnega vpliva pri izbiri organizacijske oblike, saj je ta v večini določena s strani kluba. Za 20 % sodelujočih je bil davčni vidik pri izbiri organizacijske oblike najmočnejši dejavnik, za 10 % vprašanih je predstavljal močan vpliv, za 20 % pa zmeren vpliv. S slednjega razberem, da veliko športnikov, zlasti v kolektivnih športih, pri izbiri svoje organizacijske oblike davčnemu vplivu ne nameni veliko pozornosti, saj to zanje naredi njihov klub oziroma delodajalec.

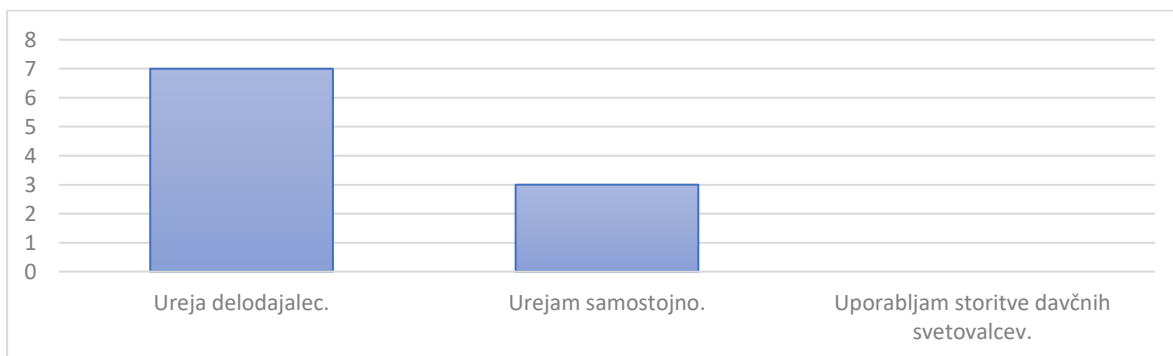
Slika 3: Vpliv davčnega vidika na izbiro organizacijske oblike pri športnikih, sodelujočih v analizi



Vir: lastno delo.

Na podlagi slike 4 je moč opaziti, da ima večina športnikov (70 %) svoje davčne obveznosti urejene s strani delodajalca, kar pomeni, da jim ni treba skrbeti za oddajanje raznih obrazcev. To v njihovem imenu opravi delodajalec. Ostalih 30 % v raziskavi sodelujočih športnikov pa davčne obveznosti uredijo sami, saj se, kot pravijo sami, na določene davčne pravice in obveznosti dobro spoznajo. Zanimivo je, da nihče izmed izprašanih športnikov ni uporabnik storitev davčnih svetovalcev. Po eni strani je to razumljivo, saj so, kot že omenjeno, določeni vprašani dobro seznanjeni z davčnimi zadevami, ostali pa imajo stvari urejene prek delodajalca, kar lahko razberemo tudi kot pomoč davčnih svetovalcev, saj določene družbe uporabljajo storitev davčnega svetovanja, ki v njihovem imenu ureja davčne obveznosti zaposlenih oziroma v tem primeru športnikov.

Slika 4: Urejanje davčnih obveznosti športnikov, sodelujočih v raziskavi



Vir: lastno delo.

S slednjega razberem, da je večina športnikov slabo seznanjena s svojimi davčnimi pravicami in obveznostmi. Vsi v analizi sodelujoči športniki bi bili pripravljeni za storitve davčnih svetovalcev odšteti le do 500 EUR na letni ravni. Športnika, ki je prepuščen samemu sebi pri opravljanju svojih davčnih obveznosti in pri tem ne uporablja storitev davčnih svetovalcev, lahko to v nekaterih okoliščinah drago stane. Eden izmed sodelujočih športnikov, ki sicer pravi, da bi za storitve davčnih svetovalcev odštél največ 500 EUR na letni ravni, dodaja, da bi storitev izbral na podlagi kakovosti in ne toliko na podlagi cene, iz

česar lahko razberemo, da bi za kakovosten nasvet bil pripravljen odšteti tudi višjo ceno. Kot pravi nekdanji slovenski uspešni košarkar, lahko športnik, ki nima ne časa ne znanja, izgubi veliko količino denarja, če davčne zadeve ureja sam, saj najverjetneje ne obvlada vseh zank, zapisanih v zakonih. To je lahko zlasti problematično v primeru prejemanja dohodkov v tujini (R. K., 2016).

Na podlagi odgovorov na sedmo vprašanje (Priloga 1) sem razbral, da se nekateri športniki razumljivo ne strinjajo z obdavčitvijo v tujini, če dohodek dosežejo v tujini, in z doplačilom, ki navadno sledi v Sloveniji kot državi rezidentstva, saj za Slovenijo velja dokaj visoka obdavčitev v primerjavi z mnogimi preostalimi evropskimi državami. Zavedajo se, da če je med državama podpisana KIDO, do dvojnega obdavčevanja ne prihaja, kot sem pa razbral iz prejetih odgovorov, bi si pa športniki želeli obdavčitve zgolj v državi, kjer je bil dohodek prejet, kar bi odpravilo morebitno dvojno obdavčitev in administrativno razbremenilo posameznika. Nekateri so v času opravljanja svoje športne dejavnosti za tuj klub tam prijavili tudi svoje stalno prebivališče in se tako izognili obveznosti poročanja dohodka v Sloveniji in morebitnemu doplačilu dohodnine, nekateri pa so dohodke, pridobljene v tujini, prijavljali v Sloveniji in uveljavljali davek, plačan v tujini za zmanjšanje obveznosti plačila dohodnine v Sloveniji. Menim, da predvsem dejstvo doplačila dohodnine v Sloveniji zaradi visokih davčnih stopenj številne športnike prežene v t. i. davčne oaze oziroma celo druge evropske države, kjer je obdavčitev zmerna.

Na podlagi odgovorov na osmo vprašanje (Priloga 1) je pri večini vprašanih (70 %) zaznано, da se zavzema za dodatne davčne ugodnosti, ki bi bile namenjene izključno športnikom. Slednje vprašani utemeljujejo z različnimi razlogi. Izpostavljajo zlasti dejstvo, da kariera športnika lahko traja do največ približno 35. leta. V tem času si mora športnik zagotoviti določene prihranke, s katerimi bo lahko preživel čas po zaključeni športni karieri, ko se znajde v nezavidljivem položaju, z nizko izobrazbo in skromnimi delovnimi izkušnjami. Poleg tega so mnjenja, da si dodatne olajšave zaslužijo, ker je šport največji in najboljši promotor države v svetu in tako veliko naredijo za državo, predvsem s prepoznavnostjo majhne Slovenije v svetu, ki jo v nekaterih državah prepoznajo prav po uspešnih slovenskih športnikih. Nekateri vprašani športniki so s trenutnim stanjem obdavčitve v Sloveniji zadovoljni. Pri tem se nanašajo predvsem na obdavčitev samozaposlenih športnikov na podlagi normiranih odhodkov in poudarjajo, naj enaka obdavčitev velja za vse davčne zavezance.

Omenjeno lahko povežem z enajstim vprašanjem (Priloga 1), na katerega večina v raziskavi sodelujočih športnikov odgovarja, da so spremembe na področju obdavčitve športnikov nujno potrebne. Zadovoljni so z obdavčitvijo športnikov na podlagi normiranih odhodkov, a si želijo sprememb, zlasti v povezavi z visokimi davčnimi stopnjami pri izjemno visokih dohodkih ter v povezavi z višino prispevkov, za katere predpostavljajo, da so previsoki tako za delojemalca kot delodajalca. Z zmanjšanjem teh bi se zmanjšal tudi strošek izplačevalca, kar bi posledično lahko privedlo do večje stopnje delovnih razmerij na področju kolektivnih športov. Kot je izpostavil eden izmed vprašanih, nogometni klubi po Sloveniji od športnikov

zahtevajo večinoma zaposlitev prek samostojnega opravljanja dejavnosti, saj je ta oblika za klub cenejša kot delovno razmerje. Če bi klubi športnike zaposlovali na podlagi delovnega razmerja, bi bile plače nižje in tako si ne bi uspeli privoščiti kvalitetnejših športnikov, kar lahko klub pahne v nižji rang tekmovanja. En sodelujoči je izpostavil, da je član Sindikata profesionalnih igralcev nogometa Slovenije (v nadaljevanju SPINS) in se zavzema za interese omenjenega sindikata. Eden izmed interesov SPINS je bil tudi Zakon o premostitvenem zavarovanju poklicnih športnikov, ki ni več veljaven, a se je zavzemal za socialno varnost športnikov po končani karieri. Poleg tega je pod okriljem SPINS vzpostavljen tudi garancijski sklad, iz katerega se nogometašem poravnajo obveznosti izplačila plač, če klub, za katerega je nogometaš igral, gre v stečaj in do nogometaša ne poravna vseh obveznosti. V sezoni 2016/17 je bilo tako opravljeno prvo izplačilo iz garancijskega sklada, in sicer takratnemu nogometašu kluba NK Zavrč (SPINS, 2017).

Pri devetem vprašanju (Priloga 1) je večina (80 %) sodelujočih športnikov podprla odločitve vrhunskih slovenskih športnikov o selitvi iz Slovenije v t. i. davčne oaze, kot je na primer Monako, in bi na njihovem mestu ravnala enako. Menijo namreč, da je v Sloveniji stopnja obdavčitve visokih dohodkov zelo visoka ter da Slovenija na omenjenem področju naredi premalo, da bi zadržala določene športnike. 20 % vprašanih jih je nasprotnega mnenja in se za selitev ne bi odločili. Na podlagi prejetih odgovorov je tako moč sklepati, da bodo odhodi športnikov iz Slovenije postali praksa, če se na omenjenem področju določene zadeve ne spremenijo na boljše, kar je Ivan Simič že večkrat poudaril.

V želji po spremembi se trenutno pripravlja predlog uvedbe t. i. socialne kapice (podrobneje v podpoglavju 5.3), ki bi določila najvišji možni delodajalčev in delojemalčev socialni prispevek. Kot je razvidno s slike 5, raziskava kaže, da največ (40 %) v raziskavi sodelujočih športnikov meni, da bi predlog imel šibak vpliv pri zadržanju športnikov v Sloveniji oziroma na njih osebno. 30 % vprašanih meni, da uvedba socialne kapice ne bi imela vpliva na zadržanje vrhunskih športnikov v Sloveniji. Sklepamo torej, da omejitev maksimalnih socialnih prispevkov ne bo zadostovala za zadržanje vrhunskih športnikov v Sloveniji, ampak so na tem področju potrebni drugačni ukrepi. Kot že omenjeno, bi na področju športa pripomoglo zlasti povečanje deleža zaposlitev v okviru delovnega razmerja v kolektivnih športih, saj bi se tako zmanjšal strošek izplačevalca.

Slika 5: Vpliv socialne kapice pri zadržanju vrhunskih slovenskih športnikov v Sloveniji



Vir: lastno delo.

Opravljen raziskava kaže, da za največ (30 %) v raziskavi sodelujočih športnikov višina obdavčitve predstavlja zelo močan vpliv pri izbiri kluba, kjer bi lahko potencialno opravljali svojo dejavnost. Slika 6 pa prikazuje, da se mnenja športnikov razlikujejo, saj noben od navedenih odgovorov ne izstopa pretirano. Ob tem določeni poudarjajo, da višina obdavčitve ni primarni kriterij pri izbiri kluba. V primeru enako mikavnih ponudb bi izbiro kluba določili tudi na podlagi višine obdavčitve v državi, v kateri klub nastopa. Na podlagi omenjenih rezultatov lahko sklepam, da ima višina obdavčitve določen vpliv na izbiro delodajalca, ne predstavlja pa ključnega oziroma odločilnega kriterija. Posledično je lahko to tudi razlog, da se nekateri športniki odločajo za igranje v tujini tudi zato, ker je tamkajšnja obdavčitev zmernejša oziroma ugodnejša od slovenske, čeprav so lahko prejeli podobno mikavno pogodbo s strani slovenskega kluba.

Slika 6: Vpliv višine obdavčitve na izbiro potencialnega delodajalca



Vir: lastno delo.

5.2 Razlogi za odhod športnikov iz Slovenije

V letu 2019 je svoje stalno prebivališče v Monaku prijavil trenutno (2021) najuspešnejši slovenski in tudi svetovni kolesar Primož Roglič, ki zagotovo ni zadnji športnik, ki je svoj primarni naslov prijavil v davčni oazi. Ob njem imata stalna naslova v Monaku prijavljena tudi Matej Mohorič in Jani Brajkovič, na vrhuncu svoje kariere pa je tam prebivala tudi Jolanda Čepлак (sedaj Batagelj). V Monaku je prebivala tudi slovenska tenisačica Polona Hercog, ki ima trenutno prijavljeno stalno prebivališče v Katarju (Združeni arabski emirati), kjer že nekaj let domuje še en izvrsten slovenski tenisač Blaž Kavčič (Vodovnik, 2020).

Športniki največkrat kot razlog za selitev navajajo **boljše pogoje za trening, ugodnejšo klimo** ali celo **zagotovljeno mirno življenje**. Tako naj bi se na primer Primož Roglič ob Azurni obali lahko bolje pripravljaj na glavni izziv sezone, Dirko po Franciji. Ob tem ni skrivnost, da ob selitvi izbirajo predvsem med davčno ugodnimi državami. Polona Hercog je leta 2010 izjavila, da se je v Monako preselila, ker je v Sloveniji obdavčitev z dohodnino neverjetno visoka. Kot pravi sama, naj bi na podlagi obveznosti plačila davka in prispevkov izgubila kar 54 % svojih prihodkov. Pri tem pa je pomembno poudariti, da je pri selitvi v drugo državo športnik zavezan izpolnjevati pogoje rezidentstva, ki jih določa ta tuja država in mora prekiniti vse vezi rezidentstva v Sloveniji ter tako nakazati, da namerava tam tudi dejansko živeti. Tako je za nekatere športnike, ki večino leta preživijo izven Slovenije, kot

so na primer tenisači ali kolesarji, davčno najugodnejše, da si uredijo status rezidentstva v državi, ki ima zelo ugodno ali celo nično dohodninsko stopnjo. Pri tem pa lahko FURS sproži postopke zaradi suma davčne utaje, če ugotovi, da ima oseba v t. i. davčni oazi prijavljeno zgolj stalno prebivališče (Vodovnik, 2020; Čakš, 2016).

Športnikom njihovo odločitev za selitev v davčno ugodnejše države ne moremo zameriti, kvečjemu jih lahko popolnoma razumemo. Kot pravi Ivan Simič, je odločitev kolesarja Primoža Rogliča edina logična, saj Slovenija spada med eno **najbolj obdavčenih držav**, posameznik pa ima pravico, da svoje finance ureja po lastnih željah, kar podpiram tudi sam. Če športniku druge države nudijo boljše pogoje za trening in posledično njihovo kariero, ob tem pa še ponujajo ugodnejšo davčno obravnavo, ne vidim razloga, da se v tovrstnih primerih športniki ne bi odločili za selitev. Vrh vsega kariere športnikov v najboljših primerih trajajo približno 15 do 20 let, kar predstavlja le polovico delovne dobe normalnega državljana Slovenije, zato je razumljivo, da si športniki v tem času želijo zagotoviti sredstva, ki jim bodo omogočala brezskrbno življenje na stara leta. Slovenija slovi po tem, da premore veliko število svetovno uspešnih športnikov, zato lahko pričakujemo, da se jih bo vse več odločalo za selitev iz svoje matične države. To naj bo dodatno opozorilo za Ministrstvo za finance, ki mora poiskati rešitve, s katerimi bo slovenska davčna obravnava sprejemljiva tudi za športnike z najvišjimi zasluži (Kavčič, 2015; Pompe, 2019).

5.3 Predlogi za zadržanje uspešnih športnikov v Sloveniji

Kot že rečeno, so spremembe na davčnem področju v želji po zadržanju določenih športnikov s prihodki, višjimi od 1.000.000 EUR, zelo zaželeno. Ivan Simič si že nekaj let prizadeva in ponuja različne predloge, s katerimi bi lahko to dosegli, a za zdaj ga vlada še ni (u)slušala. Leta 2020 je bil v obravnavi **Predlog ukrepov za debirokratizacijo na davčnem, gospodarskem in okoljskem področju**, ki je bil v celoti sestavljen iz 74 predlogov in je potencialno nakazal korak v pravo smer. Eden od ukrepov je govoril tudi o možnosti uvedbe **6. razreda dohodninske lestvice**, s čimer bi dosegli pozitivni učinek v davčnem proračunu z vsakim športnikom oziroma posameznikom, ki bi zaradi tega ostal v Sloveniji. Pripravili so izračun na 3 mio. neto plače, ki bi jih športnik zaslužil v enem davčnem letu, kjer bi po zdajšnji zakonodaji plačal približno 1,5 milijona EUR dohodnine, po predlagani spremembi pa dobrih 700.000 EUR, kar bi obdavčitev visokih zaslužkarjev dejansko prepolovilo. Cilj omenjenega predloga je bil zlasti zadržati določene uspešne športnike, katerih dohodki so tako visoki, da so zaradi dohodnine v Sloveniji izgubili približno 50 % svojih zaslužkov (Urad vlade za komuniciranje, 2020).

Eden izmed 74 predlogov, za katerega se zavzemal Ivan Simič, je bil predlog **znižanja normiranih odhodkov** iz 80 % na 60 % pri metodi obdavčitve na podlagi normiranih odhodkov za posameznike, ki opravljajo samostojno dejavnost. S tem bi se efektivna obdavčitev prihodkov spremenila, in sicer iz 4 % na 8 %, kar še vedno predstavlja nizko in sprejemljivo davčno breme (Urad vlade za komuniciranje, 2020).

Trenutno (2021) je v obravnavi predlog za uvedbo **socialne kapice** za zaposlene v delovnem razmerju. Predvidevajo, da bi socialna kapica v tem primeru znašala 6.000 EUR mesečno. Tako davčni zavezanci, ki mesečno zaslužijo 6.000 EUR bruto ali več, ne bi plačevali prispevkov od bruto plače, ki omenjen znesek presega, kar pomeni, da bi maksimalni delojemalčevi prispevki znašali 1.326 EUR mesečno, delodajalčevi pa 966 EUR mesečno. Po zadnjih podatkih, pridobljenih na FURS, naj bi omenjen ukrep zadeval približno 17.000 davčnih zavezancev, katerih mesečna bruto plača presega 6.000 EUR, med katerimi se verjetno znajdejo tudi nekateri športniki. V Avstriji na primer omenjena socialna kapica znaša 5.500 EUR na mesečni ravni, na Češkem pa kot rečeno 65.847,41 EUR na letni ravni oziroma 5.487,28 na mesečni ravni. Kot je razvidno iz tabele 10, so delojemalčevi prispevki v Sloveniji v primerjavi z Monakom in Čeko visoki. Z uvedbo socialne kapice pa bi se omenjenima državama približali. Za dodatno primerjavo, zaposlenemu v Beogradu ostane 3.700 EUR več kot zaposlenemu v Sloveniji, če oba prejmeta bruto plačo v višini 10.000 mesečno. Z uvedbo socialne kapice se sicer pričakuje upad prihodkov v državnem proračunu, a s tem ciljajo na vrnitev nekaterih multinacionalk v Slovenijo. Sama sprememba pa na obdavčitev vrhunskih športnikov ne bi imela velikega vpliva (Urad vlade za komuniciranje, 2020).

Predlog za uvedbo 6. razreda dohodninske lestvice ni bil sprejet. Čeprav bi športnik na prihodke v višini 3.000.000 EUR plačal le 700.000 EUR, osebno ne verjamem, da bi ta ukrep lahko zadržal določene športnike pred selitvijo v Monako, kjer bi tudi omenjenih 700.000 EUR zadržali zase, bi pa s tem zagotovo postali konkurenčnejši drugim evropskim državam. Prav tako ni bil sprejet predlog znižanja normiranih odhodkov, a sam menim, da bi bilo treba iskati rešitve prav v tej smeri, in sicer v povezavi z uporabo metode normiranih odhodkov za samozaposlene športnike, če njihovi prihodki presegajo trenutno postavljene omejitve. Tako bi na primer športnik, čigar prihodki presegajo 100.000 EUR na letni ravni, uveljavljal normirane odhodke, ki bi znašali na primer 50 % in ne bi bili navzgor omejeni. Fiksno davčno stopnjo pa bi nekoliko povišali, na primer na 30 %. Tako bi športnik ob prihodkih v višini 3.000.000 EUR plačal 450.000 EUR dohodnine, kar se sliši veliko bolje.

5.4 Odgovor na raziskovalno vprašanje

Na podlagi opravljene analize in pregledanih sekundarnih virov sem prišel do ugotovitev, s katerimi lahko odgovorim na raziskovalno vprašanje (**zakaj se mnogi vrhunski športniki iz Slovenije preselijo v druge evropske države**). Kot ugotavljam, je obdavčitev v Sloveniji na splošno dokaj visoka v primerjavi z ostalimi evropskimi državami. Obstajajo sicer organizacijske oblike športnikov, pri katerih je obdavčitev celo ena najboljših v Evropi, kar pomeni, da je v Sloveniji obdavčitev športnikov, ki na letni ravni prejmejo približno 100.000 EUR izjemno ugodna, a slednja žal ni relevantna za vrhunske športnike, ki dosegajo visoke prihodke. Obdavčitev slednjih je v Sloveniji skoraj 50-odstotno, kar pomeni, da športnik izgubi skoraj 50 % svojih ustvarjenih dohodkov zaradi obveznosti plačila dohodnine. Tako **višina obdavčitve** v Sloveniji nedvoumno predstavlja enega izmed razlogov za selitev

vrhunskih športnikov iz Slovenije. Zagotovo pa so med razlogi za selitev športnikov v druge evropske države tudi **ugodnejša klima, mirnejše življenje in boljši pogoji za trening**, kar je za športnike ključnega pomena. Kolesar v Franciji na primer lahko opravi veliko kvalitetnejše višinske priprave kot v Sloveniji. Tako opažam, da je razlogov za selitev več. A ko se športnik seli in lahko na primer izbira med Francijo, Italijo, Avstrijo, Nemčijo, Češko ali Monakom menim, da bi večina, če ne skoraj vsak posameznik, izbrala Monako, če si lahko privoščijo ceno tamkajšnjega življenja. Predvidevam, da selitev v sosednjo Italijo, Avstrijo ali celo Nemčijo, Francijo ali Češko za športnika ni smiselna, saj razlika v višini obdavčitve ni tako občutna.

Osebnostno menim, da bi morali v Sloveniji na področju obdavčitve športnikov z visokimi prihodki uvesti določene **spremembe**. Seveda bi bilo iracionalno zahtevati 0-odstotno obdavčitev športnikov v Sloveniji, bi pa bilo treba višino davka znižati na razumno raven, podobno, kot to velja za obdavčitev športnikov, ki opravljajo samostojno dejavnost in svojo davčno osnovo uveljavljajo na podlagi normiranih odhodkov. Če bi se visoke prihodke (nad določenim zneskom) obdavčilo z na primer 10-odstotno dohodninsko stopnjo, menim, da bi se število selitev v druge evropske države zmanjšalo, čeprav bi odpravili oziroma zmanjšali moč le enemu izmed razlogov za tovrstne selitve.

SKLEP

V svetu slovenskega športa smo bili priča številnim selitvam slovenskih športnikov v druge države Evrope, zlasti v Monako. Eden izmed glavnih razlogov za omenjene selitve je visoka obdavčitev v Sloveniji. Oblika obdavčitve športnikov, ki v Sloveniji opravljajo samostojno dejavnost in svojo davčno osnovo ugotavljajo na podlagi normiranih stroškov, je sicer zelo ugodna, saj športnik, ki na letni ravni ustvari 100.000 EUR prihodkov in ima ob tem nizke odhodke, za dohodnino odšteje le 4.000 EUR. A če si športnik želi tovrstnega načina obdavčitve, mora izpolnjevati določene pogoje ter t. i. **prihodkovni limit**. Njegov dohodek iz prejšnjega leta tako ne sme presegati zneska 100.000 EUR, v kolikor je športnik za vsaj pet neprekinjenih mesecev obvezno zavarovan za polni delovni čas, nato pa povprečje ustvarjenih prihodkov zadnjih dveh let, odkar se njegova osnova določa na podlagi normiranih stroškov, ne sme presegati 150.000 EUR. Tako številni vrhunski športniki na podlagi opisanih pogojev izpadejo iz takšnega načina obdavčitve, kar pomeni, da morajo svojo dejavnost opravljati prek drugačne organizacijske oblike, in sicer v obliki delovnega razmerja ali opravljanja samostojne dejavnosti z ugotavljanjem davčne osnove na podlagi dejanskih odhodkov. V primeru obeh organizacijskih oblik pa so dohodki nad 72.000 EUR obdavčeni s **50-odstotno davčno stopnjo**, kar predstavlja zelo visoko obdavčitev. Športnik lahko svojo dejavnost opravlja tudi v obliki gospodarske družbe, kjer se dobiček obdavči z 19-odstotno davčno stopnjo, a se za to obliko redkokdo odloči.

Na podlagi primerjave višine obdavčitve, ki sem jo opravil med Slovenijo in Češko ter Monakom, je razvidno, da je višina obdavčitve športnika v delovnem razmerju ali športnika,

ki samostojno opravlja dejavnost (dejanski odhodki), v Sloveniji najvišja, in sicer je športnik v delovnem razmerju v Sloveniji v primeru prejema 200.000 EUR bruto dohodkov obdavčen s povprečno davčno stopnjo **41,12 %**, na Češkem s povprečno davčno stopnjo **19,83 %**. Posledično športnik na Češkem po plačilu dohodnine in socialnih prispevkov zasluži kar **53.895,30 EUR** več kot športnik v Sloveniji. Športnik v Monaku pa zadrži vse svoje prihodke ter plača le **3.741,36 EUR socialnih prispevkov**. Športnik, ki v Sloveniji opravlja samostojno dejavnost in osnovo ugotavlja z dejanskimi odhodki, pa v primeru prihodkov v višini 100.000 EUR letno z vidika **dohodnine in prispevkov** odšteje **48.473,44 EUR**, na Češkem pa **31.351,50 EUR**. Za športnika, ki opravlja samostojno dejavnost, pa je v Sloveniji najugodnejša obdavčitev, saj tu športnik z vidika dohodnine in prispevkov odšteje le **11.640 EUR**, na Češkem pa **18.428,35 EUR**. Menim pa, da omenjena razlika ni dovolj velika, da bi lahko predstavljala določeno konkurenčno prednost.

Na osnovi opravljene raziskave sem ugotovil, da so športniki večinoma mnenja, da je obdavčitev v Sloveniji visoka, z izjemo obdavčitve na podlagi normiranih odhodkov ter da so na področju obdavčitve športnikov, predvsem tistih, ki dosegajo visoke prihodke, spremembe vsekakor zaželeni, saj je višina obdavčitve tisti ključni razlog, zaradi katerega vrhunski športniki zapuščajo Slovenijo. Ugotovil sem, da je med razlogi za odhod tudi boljša klima oziroma boljši pogoji za trening v tujini. Ker na to žal ne moremo vplivati, je pomembno, da v želji po zmanjšanju števila odhodov slovenskih vrhunskih športnikov v druge evropske države, uvedemo določene spremembe na davčnem področju. **Predlog ukrepov za debirokratizacijo na davčnem, gospodarskem in okoljskem področju, zasnovan leta 2020**, lahko predstavlja korak v pravo smer. Med ukrepi je bila predlagana uvedba **6. razreda dohodninske lestvice**, s čimer bi se znesek dohodnine v primeru prihodkov v višini 3 mio. EUR znižal iz približno 1,5 mio. EUR na dobrih 700.000 EUR. Predlagano je bilo tudi znižanje normiranih odhodkov, ki bi jih lahko športnik uveljavljal za zmanjšanje davčne osnove, in sicer iz 80 % na 60 %. Trenutno (2021) je predlagana uvedba **socialne kapice** za zaposlene v delovnem razmerju. Ukrep pomeni, da davčni zavezanci, ki mesečno zaslužijo 6.000 EUR bruto ali več, ne bi plačevali prispevkov od bruto plače, ki omenjeni znesek presega. Z opravljeno raziskavo pa sem ugotovil, da ta uvedba ne bi imela močnega vpliva pri zadržanju vrhunskih športnikov v Sloveniji.

Osebnostno ne verjamem, da bi omenjeno zadoščalo za zadržanje športnikov v Sloveniji, bi pa s takšnim načinom zagotovo postali konkurenčnejši številnim drugim evropskim državam.

LITERATURA IN VIRI

1. Accace. (2021, 19. januar). *2021 tax Guideline for the Czech Republic*. Pridobljeno 10. februarja 2021 iz <https://accace.com/tax-guideline-for-the-czech-republic/>
2. A.L.F.A. Monaco. (2019, 9. maj). *Corporate tax planning developments in Monaco*. Pridobljeno 8. februarja 2021 iz

<https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=2690248f-68f1-4d47-8e28-30d4b14dc90c>

3. A.L.F.A. Monaco. (brez datuma). *New business income tax rules*. Pridobljeno 8. februarja 2021 iz <https://www.alfa-monaco.mc/en/new-business-income-tax-rules/>
4. Anthony, C. (2020, 31. januar). *Why is Monaco considered a tax haven?* Pridobljeno 7. februarja 2021 iz <https://www.investopedia.com/ask/answers/060316/why-monaco-considered-tax-haven.asp>
5. Czech-Lawyers. (2021, 4. januar). *Double taxation treaties in Czech Republic*. Pridobljeno 16. februarja 2021 iz <https://www.czech-lawyers.com/double-taxation-treaties-in-czech-republic>
6. Čakš, R. (2016, 11. april). Slovenski športniki, ki pred požrešno državo bežijo v davčne oaze. *Domovina*. Pridobljeno 7. februarja 2021 iz <https://www.domovina.je/slovenski-sportniki-ki-pred-pozresno-drzavo-bezijo-v-davcne-oaze/>
7. Data. (2019, 18. februar). »Hardcore« športnik lahko opravlja dejavnost profesionalnega športnika tudi preko registracije lastnega podjetja [objava na blogu]. Pridobljeno 11. januarja 2021 iz <https://data.si/blog/sportnik-dejavnost-lastno-podjetje/>
8. Deloitte Slovenija. (2016). *Rezultati raziskave glede odločanja o rezidentskem statusu zavezancev in izdaje potrdil o rezidentskem statusu med državami, s katerimi je Republika Slovenija sklenila Konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja* (interno gradivo). Ljubljana: Deloitte svetovanje d. o. o.
9. Finančna uprava Republike Slovenije. (2018a). *Mednarodno obdavčevanje: Brošura o mednarodni obdavčitvi posameznikov*. Ljubljana: Ministrstvo za finance.
10. Finančna uprava Republike Slovenije. (2018b). *Mednarodno obdavčevanje: Obdavčitev umetnikov in športnikov*. Ljubljana: Ministrstvo za finance.
11. Finančna uprava Republike Slovenije. (2018c). *Prispevki za socialno varnost: Plačevanje prispevkov za socialno varnost za zavarovance – samozaposlene osebe*. Ljubljana: Ministrstvo za finance.
12. Finančna uprava Republike Slovenije. (2019a). *Mednarodno obdavčevanje: Rezidentstvo po ZDoh-2, ZDDPO-2 in po mednarodnih pogodbah*. Ljubljana: Ministrstvo za finance.
13. Finančna uprava Republike Slovenije. (2020a). *List of double taxation conventions (DTA) currently in force (January 1, 2020)*. Ljubljana: Ministrstvo za finance.
14. Finančna uprava Republike Slovenije. (2020b). *Dohodnina: Del plače za poslovno uspešnost*. Ljubljana: Ministrstvo za finance.
15. Finančna uprava Republike Slovenije. (2020c). *Obvestilo o lestvici za odmero dohodnine in olajšave za leto 2021*. Ljubljana: Ministrstvo za finance.
16. Finančna uprava Republike Slovenije. (2020d). *Dohodnina – Dohodek iz zaposlitve: Dohodki iz drugega pogodbenega razmerja*. Ljubljana: Ministrstvo za finance.
17. Finančna uprava Republike Slovenije. (2020e). *Dohodek iz dejavnosti: Brošura o dohodku iz dejavnosti*. Ljubljana: Ministrstvo za finance.
18. Finančna uprava Republike Slovenije. (2020f). *Davki za začetnike: Fizične osebe, ki opravljajo dejavnost*. Ljubljana: Ministrstvo za finance.

19. Finančna uprava Republike Slovenije. (2021). *Dohodek iz zaposlitve: Dohodek iz delovnega razmerja*. Ljubljana: Ministrstvo za finance.
20. Finančna uprava Republike Slovenije. (brez datuma). *Ugotovitev rezidentskega statusa*. Pridobljeno 16. januarja 2021 iz https://edavki.durs.si/EdavkiPortal/openportal/CommonPages/Opdynp/PageD.aspx?category=ugotovitev_rezidentstvo_fo
21. Fučík & partneri. (2017, 27. junij). *Taxation of athletes*. Pridobljeno 11. februarja 2021 iz <https://www.gtnews.cz/en/articles/taxation-of-athletes/>
22. Gospodarska zbornica Slovenije – Zbornica računovodskih servisov. (brez datuma). *S.p. ali d.o.o. – poznate razlike, preden odprete podjetje*. Pridobljeno 24. januarja 2021 iz https://www.gzs.si/zbornica_racunovodskih_servisov/vsebina/Za-podjetja/Sp-ali-doo-poznate-razlike-preden-odprete-podjetje
23. Hancock, A. F. (brez datuma). *The legal system of Monaco*. Pridobljeno 7. februarja 2021 iz http://uniset.ca/microstates2/mc_cyclopedia.pdf
24. K., R. (2016, 21. april). *Davki slovenskih športnikov doma in v tujini*. Pridobljeno 4. februarja 2021 iz <https://www.rtvsl.si/sport/preostali-sporti/davki-slovenskih-sportnikov-doma-in-v-tujini/391224>
25. Kavčič, S. (2015, 5. januar). *Zakaj športniki domujejo v Monaku ali Dubaju?* Pridobljeno 13. marca 2021 iz <https://siol.net/sportal/sportal-plus/zakaj-sportniki-domujejo-v-monaku-ali-dubaju-295772>
26. Končan Verstovšek, N. & Končan, D. (brez datuma). *Davki v življenju športnikov*. Pridobljeno 9. januarja 2021 iz <http://www.svetuj.si/davki-v-zivljenju-sportnikov/>
27. Košťál, D. (2015, 11. november). *International taxation of athletes*. Pridobljeno 16. februarja 2021 iz <https://www.mondaq.com/income-tax/442986/international-taxation-of-athletes>
28. Lotko, E., Zawadska-Pak, U. K. & Radvan, M. (2018). Optimization of organization and legal solutions concerning public revenues and expenditures in public interest. *Termida* 2, 719–728.
29. Malnar Molek, J. (2020, 9. januar). *Delodajalci – pridobite izjave o statusu delavca* [objava na blogu]. Pridobljeno 30. januarja 2021 iz <https://www.svetovanje.si/svetovanje/blogi/delodajalci-pridobite-izjave-o-statusu-delavca-5e173be22114e03678989394>
30. Mercina, J. (2015). Davčno rezidentstvo, tokrat malo drugače in pravilno. *Davčno-finančna praksa*, 16(7/8), 17–19.
31. Mercina, J. (2020). Uporaba drugega odstavka 7. člena ZDoh-2 v praksi – gre res za administrativno poenostavitev davčnega rezidentstva? *Davčno-finančna praksa*, 21(9), 13–15.
32. Ministrstvo za javno upravo. (2021). *Samostojni podjetnik*. Pridobljeno 11. januarja 2021 iz <https://evem.gov.si/info/zacenjam/zelim-ustanoviti-podjetje/poslovne-oblike/samostojni-podjetnik/>

33. Ministrstvo za javno upravo. (brez datuma). *Pravice iz delovnega razmerja*. Pridobljeno 10. januarja 2021 iz <https://e-uprava.gov.si/podrocja/delo-upokojitev/delo/pravice-iz-delovnega-razmerja.html>
34. Ministrstvo za notranje zadeve. (brez datuma). *Oddelek vrhunskih športnikov*. Pridobljeno 10. januarja 2021 iz <https://www.policija.si/o-slovenski-policiji/organiziranost/generalna-policijska-uprava/policijska-akademija/center-za-izpopolnjevanje-in-usposabljanje/oddelek-vrhunskih-sportnikov>
35. Ministrstvo za obrambo RS, Ministrstvo za notranje zadeve RS, Ministrstvo za finance RS, Ministrstvo za izobraževanje, znanost in šport & Olimpijski komite Slovenije – Združenje športnih zvez. (2013, 10. september). *Sporazumu o zaposlovanju vrhunskih športnikov in trenerjev v Ministrstvu za obrambo - Slovenski vojski, na Ministrstvu za notranje zadeve - policiji in na Ministrstvu za finance - carinski upravi*. Pridobljeno 10. januarja 2021 iz <http://stara.olympic.si/fileadmin/dokumenti/vrhunski-sport/SportnaKariera/zaposlovanje/SPORAZUM-PODPISAN.pdf>
36. Muller, M. (2019, 4. april). *Davčne obveznosti fizične osebe, ki je zaposlena pri tujem delodajalcu*. Pridobljeno 4. februarja 2021 iz <https://www.findinfo.si/nasveti-in-clanki/FCLN101D20190409N0P617876346>
37. No More Tax. (brez datuma). *Living in Monaco*. Pridobljeno 7. februarja 2021 iz <https://nomoretax.eu/living/relocation-to-monaco/>
38. Olimpijski komite Slovenije – Združenje športnih zvez. (2020, 15. december). *Pogoji, pravila in kriteriji za registriranje in kategoriziranje športnikov v Republiki Sloveniji*. Pridobljeno 9. januarja 2021 iz https://www.olympic.si/datoteke/Pogoji_pravila_in_kriteriji_za_registriranje_in_kategoriziranje_2021%20-%20POTRJENI.pdf
39. Olimpijski komite Slovenije – Združenje športnih zvez. (brez datuma a). *Registracija in kategorizacija*. Pridobljeno 9. januarja 2021 iz <https://www.olympic.si/sportniki/registracija-in-kategorizacija>
40. Olimpijski komite Slovenije – Združenje športnih zvez. (brez datuma b). *Sporazum o zaposlovanju*. Pridobljeno 10. januarja 2021 iz <https://www.olympic.si/sportniki/olimpijski-karierni-center/poklicna-integracija/zaposlovanje-vrhunskih-sportnikov/sporazum-o-zaposlovanju-slovenskih-sportnikov-in-trenerjev>
41. Olimpijski komite Slovenije – Združenje športnih zvez. (brez datuma c). *Zaposlovanje vrhunskih športnikov*. Pridobljeno 10. januarja 2021 iz <https://www.olympic.si/sportniki/olimpijski-karierni-center/poklicna-integracija/zaposlovanje-vrhunskih-sportnikov>
42. Organisation for economic cooperation and development. (2019). *Model tax convention on income and capital 2017 (Full version)*. OECD publishing.
43. Petrović, T. (2020, 22. oktober). *Podjetništvo: Kdo je samostojni podjetnik?* Pridobljeno 11. januarja 2021 iz <https://www.dostop.si/podjetnistvo-kdo-je-samostojni-podjetnik/>

44. Pompe, A. (2019, 27. december). *Toliko bi Dončiču pobrala naša država*. Pridobljeno 13. marca 2021 iz <https://www.moskismet.com/sport/toliko-bi-doncicu-pobrala-nasa-drzava.html>
45. PWC. (2021a, 19. januar). *Individual – Taxes on personal income*. Pridobljeno 10. februarja 2021 iz <https://taxsummaries.pwc.com/czech-republic/individual/taxes-on-personal-income>
46. PWC. (2021b, 19. januar). *Individual – Other taxes*. Pridobljeno 10. februarja 2021 iz <https://taxsummaries.pwc.com/czech-republic/individual/other-taxes>
47. PWC. (2021c, 19. januar). *Individual – Deductions*. Pridobljeno 14. februarja 2021 iz <https://taxsummaries.pwc.com/czech-republic/individual/deductions>
48. PWC. (2021d, 25. januar). *Corporate – Taxes on corporate income*. Pridobljeno 15. februarja 2021 iz <https://taxsummaries.pwc.com/czech-republic/corporate/taxes-on-corporate-income>
49. Radvan, M. & Neckář, J. (2016). Taxation of professional team sport athletes in the Czech Republic. *Public Governance, Administration and Finances Law Review*, 1(1), 40–46.
50. Rosc, S. & Klarič, M. (2017, 9. avgust). *Koliko so vredne olimpijske medalje*. Pridobljeno 10. februarja 2021 iz <https://novice.svet24.si/clanek/novice/slovenija/57b5819abc34d/koliko-so-vredni-dobitniki-medalj>
51. Schellekens, M. (2015). *European tax handbook 2015*. Amsterdam: IBFD print books.
52. Simič, I. (2009, 05. avgust). *Ivan Simič odgovarja sindikatu*. Pridobljeno 6. februarja 2021 iz https://www.nzs.si/novica/Ivan_Simic_odgovarja_Sindikatu?id=36054&id_objekta=3
53. Slovenska vojska. (brez datuma). *Vrhunski športnik*. Pridobljeno 10. januarja 2021 iz <https://postanivojak.si/poklici/vrhunski-sportnik/>
54. SPINS. (2017, 20. april). *SPINS izvedel prvo izplačilo iz garancijskega sklada*. Pridobljeno 28. marca 2021 iz http://www.spins.si/novice/1/prvo_izplacilo_garancjski_sklad.html
55. Urad vlade za komuniciranje. (2020, 16. september). *Predlog ukrepov za debirokratizacijo na davčnem, gospodarskem in okoljskem področju*. Pridobljeno 13. marca 2021 iz <https://www.gov.si/novice/2020-09-16-predlog-ukrepov-za-debirokratizacijo-na-davcnem-gospodarskem-in-okoljskem-podrocju/>
56. Vodovnik, D. (2020, 19. januar). Slovenski športniki ogromne zaslužke nosijo v davčne oaze. *Slovenske novice*. Pridobljeno 4. marca 2021 iz <https://www.slovenskenovice.si/novice/slovenija/slovenski-sportniki-ogromne-zasluzke-nosijo-v-davcne-oaze-foto/>
57. Z REAL invest. (2019, 21. april). *The tax system in Monaco*. Pridobljeno 7. februarja 2021 iz <https://www.zrealinvest.com/en/2019/04/21/tax-system-in-monaco/>
58. Železnik, A. (2017). *Primerjava statusa davčnega rezidentstva fizičnih oseb v izbranih EU državah* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

59. Wolters Kluwer. (2021a, 27. februar). *Monaco: Personal taxation*. Pridobljeno 7. februarja 2021 iz <https://www.lowtax.net/information/monaco/monaco-residence-and-liability-for-taxation.html>
60. Wolters Kluwer. (2021b, 27. februar). *Monaco: Personal taxation*. Pridobljeno 12. marca 2021 iz <https://www.lowtax.net/information/monaco/monaco-social-security-taxes.html>

PRILOGA

Priloga 1: Vprašalnik

1. S katerim športom se ukvarjate?
2. V okviru katere organizacijske oblike športnika delujete (delovno razmerje, samostojni podjetnik – normirani ali dejanski odhodki, gospodarska družba, delovno razmerje in popoldanski s. p. itd.)?
3. Zakaj ste se odločili za takšno organizacijsko obliko? Ste imeli pri izbiri svobodo ali vam je bila oblika določena (na primer s strani kluba) ?
4. Označite, v kolikšni meri je na vašo izbiro organizacijske oblike vplival davčni vidik.

Sploh ni imel vpliva 1 2 3 4 5 Imel je najmočnejši vpliv
5. Kako skrbite za svoje davčne obveznosti? Uporabljate storitve davčnih svetovalcev? Vam davčno podpora ponuja delodajalec?
6. Koliko bi bili pripravljeni odšteti za storitve davčnih svetovalcev na letni ravni?
 - a) 0–500 EUR
 - b) 501–1.000 EUR
 - c) 1001–1.500 EUR
 - č) Več kot 1.500 EUR
7. Kot športnik veliko potujete in dosegate prihodke tudi v tujini, od katerih plačujete davek tako v državi tekmovanja kot v Sloveniji. Glede na to, da je to narava vašega dela, kaj menite o tem, da ste kot športnik na isti dohodek obdavčeni tudi v Sloveniji? Zakaj?
8. Menite, da bi si športniki zaslužili dodatne davčne ugodnosti, kljub temu da samozaposlenemu športniku pripada dodatna posebna osebna olajšava za športnike? Zakaj?

9. Podpirate odločitve vrhunskih športnikov, ki se iz Slovenije preselijo v davčne oaze, kot je Monako, ki ima 0-% dohodninsko stopnjo? Bi na njihovem mestu ravnali enako? Zakaj?

10. Trenutno se pripravlja predlog uvedbe socialne kapice. Ta pomeni, da se za posameznika, ki ima bruto mesečno plačo nad 6.000 EUR, ne bi plačevalo socialnih prispevkov (delojemalčevih in delodajalčevih) nad omenjenim zneskom. Tako bi lahko maksimalni prispevki delodajalca znašali 1.326 EUR, delodajalca pa 966 EUR mesečno. Označite, kolikšen vpliv bi po vašem mnenju slednje imelo pri zadržanju uspešnih športnikov v Sloveniji oziroma kolikšen vpliv bi ta ukrep imel na vas, v primeru, da zaslužite več kot 6.000 EUR bruto mesečno.

Sploh ne bi imelo vpliva 1 2 3 4 5 Imelo bi zelo močan vpliv

11. Menite, da so v Sloveniji na področju obdavčitve športnika nujno potrebne spremembe oziroma ste s trenutno obdavčitvijo zadovoljni? Zakaj oziroma v kakšni smeri?

12. Če bi imeli na razpolago ponudbe različnih klubov, za katere bi lahko potencialno opravljali svojo športno dejavnost, v kolikšni meri bi na vašo odločitev oziroma izbiro kluba vplivala višina obdavčitve v državi, v kateri klub nastopa?

Sploh ne bi imela vpliva 1 2 3 4 5 Imela bi zelo močan vpliv