

OSNOVE POREZNOG SUSTAVA SJEDINJENIH AMERIČKIH DRŽAVA

*Prof. dr. sc. Nikola Mijatović **

UDK: 336.221.4(73)
Pregledni znanstveni rad
Primljeno: veljača 2014.

U radu se pruža uvid u porezni sustav Sjedinjenih Američkih Država. S obzirom na postojanje više razina poreznih vlasti ovlaštenih na uvođenje i ubiranje poreza, potrebno je razmotriti ustavne ovlasti oporezivanja. Zatim se daju osnove poreza na federalnoj razini, pri čemu najveću fiskalnu važnost i kompleksnu uređenost ima porez na dohodak fizičkih osoba. Na saveznoj razini i nižim razinama porezne vlasti najznačajnijim se ocjenjuje porez na imovinu kao odraz prihvaćenog koncepta lokalne autonomije. Mogu se očekivati skore porezne reforme radi postizanja veće jednostavnosti i učinkovitosti poreznog sustava.

Ključne riječi: porezni sustav, federalna razina, porez na dohodak, lokalna razina, porez na imovinu

1) OPĆENITO

U Sjedinjenim Američkim Državama porezi se ubiru na više razina javne vlasti. Nadležne vlasti ubiru mnoštvo različitih poreza radi prikupljanja prihoda nužnih za podmirenje javnih rashoda. Cilj oporezivanja – osim prikupljanja nužnih sredstava – može biti također i ubiranje naknade od strane države prilikom korištenja njezinih usluga (*user fees*), usmjeravanje i poticanje angažmana u određenim djelatnostima, kažnjavanje osoba koje poduzimaju određene aktivnosti i sl. Osim federalne porezne vlasti svaka od pedeset američkih država ima samo-

* Dr. sc. Nikola Mijatović, profesor Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu, Trg m. Tita 14, Zagreb

stalno pravo oporezivanja.¹ Naime, svakoj je državi odnosno gradu dano pravo samostalnog ubiranja vlastitih poreza i osmišljavanje njihovih pravila. Većina država imaju porez na dohodak/dobit sličan federalnom porezu na dohodak/dobit. Mnoge države također ubiru poreze na nekretnine (*real property taxes*), trošarine (*excise taxes*), poreze na nasljedstva (*inheritance taxes*) i, rjeđe, poreze na bogatstvo (*wealth taxes*). Izdašan izvor državnih prihoda predstavljaju porezi na promet (*sales taxes*). Većina država također oporezuje korporacije, ponekad u obliku poreza na dobit (*income tax*), ali puno češće u obliku poreza na franšize (*franchise tax*) kojim se oporezuje povlastica prava poslovanja u tim državama.

Premda su porezi na svim tim razinama značajni i mogu se ticati svih onih koji obavljaju poreznorelevantnu djelatnost, na federalnoj razini fiskalno najznačajniji je porez na dohodak/dobit (*federal income tax*). Tiče se ne samo građana SAD-a (rezidenata) i tuzemnih poslovnih subjekata, već također i stranih pojedinaca (nerezidenata) i inozemnih poslovnih subjekata koji imaju određene veze sa SAD-om. Na saveznoj i lokalnoj razini, po svojoj fiskalnoj izdašnosti i strukturi, ističe se porez na imovinu koji tereti prava na nekretninama koje se nalaze na područjima na kojima vrijedi porezna obveza takve vrste.

2) USTAVNA PITANJA OPOREZIVANJA

Jedan od predsjednika Vrhovnog suda SAD-a (*U.S. Supreme Court*) John Marshall svojedobno je, govoreći o pravu odnosno “moći oporezivanja”, upozorio kako to pravo odnosno moć “uključuje moć uništavanja”.² U stvarnosti, ako ne postoje granice državnog prava (moći) na oporezivanje, posljedice potencijalno mogu biti izrazito destruktivne; država nametanjem konfiskatornih poreza, zapravo, može jednostavno izvršiti zapljenu (konfiskaciju) imovine. Stoga država mora biti ograničena u svojem pravu oporezivanja, jednako kao što postoji ograničenje prilikom njezina reguliranja i zadiranja u privatno vlasništvo. Pravne granice (ograničenje) državnog prava reguliranja porezne materije proizlaze iz ustavnog načela “jednakosti u oporezivanju”.³

¹ Nakon Drugog svjetskog rata došlo je do porasta poreznog opterećenja. Taj porast nije se toliko dogodio na federalnoj razini, već uglavnom na razini pojedinih saveznih američkih država. Opširnije o porastu poreznih prihoda u tom razdoblju: Steuerle, Eugene C., *Contemporary U.S. Tax Policy*, The Urban Institute Press, Washington D. C., 2004., str. 37.

² Citirano Morrison, Alan B. (ed.), *Fundamentals of American Law*, Oxford University Press, New York, 1998., str. 266.

³ Jednakost u oporezivanju, prema Ustavu SAD-a, zahtijeva samo “povremenu vještinu grube jednakosti u poreznom tretmanu slično situiranih vlasnika imovine”.

Federalna vlast u SAD-u uređuje samo ona pitanja koja su joj Ustavom SAD-a izrijekom stavljena u zadaću. Članak I, § 8 Ustava SAD-a dopušta Kongresu da “propisuje i ubire poreze, carine, davanja i trošarine...”⁴ Ustavom je, također, dopušteno saveznom državam i ostalim lokalnim vlastima ubiranje vlastitih poreza. Pritom takvi porezi, koje nametnu pojedine države i lokalne vlasti, ne smiju kršiti proceduru propisanu Ustavom. S jedne strane, postoji ustavna obveza egzistiranja minimalne poveznice između porezne vlasti i osobe, imovine ili transakcije koje su predmet oporezivanja (*Due Process Clause*). S druge strane, članak I, § 8, točka 3 Ustava izrijekom daje Kongresu ovlasti da “regulira trgovinu sa stranim narodima i između pojedinih država” (*Commerce Clause*). Iako takva odredba ništa ne govori o zaštiti trgovine između država u odsutnosti bilo kakve akcije Kongresa, Vrhovni sud (*Supreme Court*) je *Commerce Clause* odredio kao više nego jasno odobrenje porezne moći, koje zabranjuje državi upletanje u trgovinu između saveznih država ili trgovinu s inozemnim obilježjima.⁵ Slijedom toga, postoji ustavno ograničenje nametanja poreza na izvoz.⁶

Postoje i druge ustavne odredbe koje se izravno tiču oporezivanja i na federalnoj razini, i na razini saveznih država i lokalnih vlasti.^{7,8} Zahvaljujući ustavnim ovlastima porezi se ubiru na gotovo svaki mogući način: na dohodak, realnu imovinu, neopipljivu imovinu, franšize, zrakoplovne karte, darove, alkohol, pri-

Drugim riječima, porezni obveznici s nejednakom imovnom situacijom mogu biti klasificirani u različite porezne razrede i, primjereno tome, oporezivani različitim poreznim stopama. Raspravljajući o nepravednim porezima Vrhovni sud (*Supreme Court*) nije zatražio da “zakonodavstvo ili vladajući donosioci odluka, zapravo, u svakom trenutku artikuliraju svrhu racionalne potpore njihovoj klasifikaciji” (misli se na pravednost, N. M.), već je dovoljno da “svrha može biti razumljiva (shvatljiva)”. Opširnije o jednakosti u oporezivanju vidi *ibid.*, str. 267 i dalje.

⁴ Pojam *imposts* *Porezni leksikon* definira kao davanje, tj. koji znači “porez i odnosi se naročito na carinu (*duty*) na uvezenu robu i na svrstavanje (što ga obavlja carinska služba) (uvezene) robe s ciljem razreza odgovarajućih (uvoznih) poreza.”

⁵ Većina sporova s ustavnopravnim karakteristikama tiče se poreza koje su donijele vlasti pojedinih saveznih država. U tim sporovima provjerava se njihova usklađenost s načelima federalizma.

⁶ Opširnije o *Commerce Clause* u Thuronyi, Victor, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague, 2003., str. 74.

⁷ U SAD-u trenutačno postoji otprilike 60.000 različitih poreznih vlasti (jurisdikcija).

⁸ Mnoge sastavnice državne vlasti odgovorne su za kreiranje i provođenje porezne politike. U slučaju poreza izvršna sastavnica državne vlasti jest Ministarstvo financija (*Treasury Department*), koje često nastupa s poreznim prijedlozima koji zatim trebaju biti prihvaćeni u zakonom propisanoj proceduri. Opširnije o proceduri prihvata prijedloga poreznih propisa u Steuerle, *op. cit.* u bilj. 1, str. 15 i 16.

jenos imovine, prodaju, uslijed smrti i sl.⁹ Može se kazati kako je Ustav SAD-a, u dijelovima u kojima uređuje porezna pitanja, imao dvostruku namjeru. Namjera mu je nadležnoj državnoj vlasti – i na federalnoj, i na saveznoj odnosno nižoj razini vlasti – omogućiti ubiranje prihoda, ali mu je istodobno namjera onemogućiti državnu vlast u zloporabi prava prilikom ubiranja prihoda.¹⁰

3) FEDERALNI SUSTAV OPOREZIVANJA

Postojeći federalni porezni sustav ima četiri ključna elementa: 1) porez na dohodak/dobit koji tereti pojedince/korporacije (sastoji se od uobičajenog poreza na dohodak/dobit i alternativnog minimalnog poreza); 2) porez na plaće (i odgovarajući porez na dohodak koji ostvare samozaposlene osobe), namijenjen financiranju određenih programa socijalnog osiguranja; 3) porez na nasljedstva i darove odnosno ostale oblike prenošenja imovine između generacija; 4) trošarine na određena dobra i usluge. Po svojoj fiskalnoj izdašnosti osobito se ističe porez na dohodak.^{11,12}

3.1) Porezna uprava

Federalnim porezima administrativno upravlja Porezna uprava (*Internal Revenue Service*), velik administrativni aparat koji ima više od stotinu tisuća zaposlenika diljem SAD-a, ali i u mnogim drugim državama (s kojima SAD

⁹ Opširnije o ustavnom određenju poreznih (o)vlasti vidi Abrams, Howard E.; Doernberg, Richard L., *Essentials of United States Taxation*, Kluwer Law International, The Hague-London-Boston, 1999., str. od 1-1 do 1-2.

¹⁰ Opširnije u Jensen, Erik M., *The Taxing Power: A Reference Guide to the United States Constitution*, Praeger Publisher, Westport, 2005., str. 17.

¹¹ Godine 2012. prihodi od poreza na dohodak predstavljali su 46 % ukupnih federalnih poreznih prihoda, prihodi od poreza na dobit predstavljali su 10 % ukupnih federalnih poreznih prihoda, prihodi od poreza na ime financiranja socijalnog osiguranja predstavljali su 35 % ukupnih federalnih poreznih prihoda, prihodi od trošarina predstavljali su 3 % ukupnih federalnih poreznih prihoda, prihodi od poreza na nasljedstva i darove predstavljali su oko 1 % ukupnih federalnih poreznih prihoda te ostali prihodi koji su predstavljali oko 5 % ukupnih federalnih poreznih prihoda. Prema Sherlock, Molly F.; Marples, Donald J., *Overview of the Federal Tax System*, Congressional Research Service, CRS Report for Congress, Doc 2031-12209, May 16, 2013., str. 14.

¹² O pojedinim federalnim poreznim prihodima kao udjelima u BDP-u vidi Joint Committee on Taxation, *Overview of the Federal Tax System as in Effect for 2012* (JCX-18-12), February 24, 2012., str. 19.

ima sporazum o međudržavnoj suradnji). Odgovorna je ne samo za ubiranje poreznih prihoda, već i za tumačenje zakona i pomoć poreznim obveznicima prilikom izvršavanja njihovih poreznih obveza te upravljanje socijalnom politikom (npr. dječje zbrinjavanje) i drugim vrstama politike.^{13,14}

Unutar Porezne uprave postoje četiri organizacijska odjeljenja koja se bave utvrđivanjem porezne obveze: 1) mala poduzeća/samostalne djelatnosti (*Small Business/Self-Employed* (SBSE)); 2) velika i srednja poduzeća (*Large and Mid-Size Businesses* (LMSB)); 3) porezna izuzeća i javnopravne jedinice (*Tax-Exempt and Governmental Entities* (TEGE)); 4) plaće i prihodi od kapitala (*Wage and Investment* (W&I)).¹⁵

3.2) Porezni sudovi

Porezni obveznici i Porezna uprava imaju zajednički interes prilikom postupanja u poreznim predmetima, a to je postizanje sporazuma bez potrebe vođenja poreznog sudskog postupka (*tax litigation*). Svako sporenje pred sudskim tijelima, pa tako i porezno sporenje, za sobom nužno povlače znatne troškove, kao i potrebu angažiranja određenih sredstava. U slučaju prijepora između poreznog obveznika i Porezne uprave na raspolaganju stoji pokušaj mirnog i sporazumnog rješavanja. Ako nema mogućnosti pronalaženja zajedničkog rješenja, sporna pitanja završavaju pred nadležnim federalnim sudovima. Postoje tri federalna suda koja rješavaju u poreznim pitanjima, pri čemu svaki od tih sudova ima konkurentnu nadležnost (zahtjev podnesen pred jednim sudom isključuje mogućnost podnošenja istovjetnog zahtjeva pred ostalim sudovima).^{16,17,18}

¹³ Opširnije o upravljanju socijalnom politikom od strane Porezne uprave, kao i programima dječjeg zbrinjavanja *Steuerle, op. cit.* u bilj. 1, str. 6.

¹⁴ Porezna uprava (*Internal Revenue Service*) propisuje formulare i daje upute za ispunjavanje porezne prijave te pravila kojima tumači zakon prilikom njegove primjene na specifične transakcije. Većina komunikacije i sporova s Poreznom upravom događa se zato što porezni obveznik vjeruje da je počinio pogrešku prilikom ispunjavanja porezne prijave i traži njezin povrat na korekciju ili, češće, zato što je Porezna uprava provela kontrolu podnesene porezne prijave i uočila manjak uplaćenog poreza.

¹⁵ Opširnije o organizacijskoj strukturi Porezne uprave u Cantrell, Patrick W., *Federal Tax Procedures for Attorneys*, American Bar Association, Chicago, 2008., str. 1 i dalje.

¹⁶ Budući da je riječ o sudovima konkurentne nadležnosti, značajno je različito iskustvo i profesionalna orijentacija sudaca svakog od tih sudova.

¹⁷ Opširnije o sudovima koji postupaju u poreznim stvarima u Cantrell, *op. cit.* u bilj. 15, str. 101 i dalje.

¹⁸ O sudskoj jurisdikciji prilikom rješavanja poreznih sporova u Morrison, *op. cit.* u bilj. 2, str. 613.

1) Sud opće nadležnosti (*U.S. District Court, Federal District Court*). Rješava u predmetima iz federalne nadležnosti. Sporenje pred federalnim sudom opće nadležnosti poznato je i pod nazivom “sporenje radi povrata” (*refund litigation*) jer porezni obveznik najprije mora u cijelosti platiti porez, a tek zatim može pred ovim sudom potraživati povrat uplaćenog poreza. Većina predmeta pred ovim sudom pripada u domenu teških kaznenih djela, dok je samo nekoliko predmeta porezne naravi. Zato suci ovoga suda imaju jako malo poreznog iskustva te je njihovo iskustvo uglavnom s kaznenopravnog odnosno građanskopravnog područja.

2) Prizivni sud (*U.S. Court of Federal Claims, C.O.F.C.*). Specijalizirani sud koji postupuje u novčanim sporovima (potraživanjima) pokrenutim protiv federalne vlasti. Iako je lociran u Washingtonu D. C., ima zakonske ovlasti postupati i djelovati diljem SAD-a (radi smanjivanja troškova). Njegova jurisdikcija ograničena je na zahtjeve protiv federalne vlasti. Zato potencijalni tužitelji najprije moraju platiti porez, a tek zatim u sudskom postupku potraživati povrat uplaćenog poreza. Tuženik u postupku uvijek je SAD. Za razliku od poreznog suda, ovaj sud nadležan je za sve vrste federalnih poreza (ne samo za porez na dohodak te porez na nasljedstva ili darove).

3) Porezni sud (*U.S. Tax Court*). Specijalizirani sud koji postupuje samo u predmetima u kojima vlast dokazuje manjak prilikom izvršavanja porezne obveze, pri čemu porezni obveznik – isticanjem zahtjeva pred ovim sudom – odgađa plaćanje poreza. Iako je lociran u Washingtonu D. C., ima zakonske ovlasti postupati i djelovati diljem SAD-a (radi smanjivanja troškova). Budući da se suci ovoga suda bave isključivo poreznim pitanjima, imaju visoku razinu poreznog znanja. U pravilu dolaze iz redova poreznih praktičara, bilo da je riječ o državnim službenicima ili privatnim praktičarima. Stoga posjeduju visoko specijalizirano znanje, koje se rijetko nalazi na prethodno spomenutim sudovima.¹⁹

O žalbi protiv odluka navedenih sudova u konačnici rješava Vrhovni sud SAD-a (*Supreme Court*), što je ipak rijetkost.²⁰

¹⁹ Porezni sud ima devetnaest članova. Imenuju se na razdoblje od petnaest godina od strane predsjednika SAD-a (potvrđuje Senat).

²⁰ Vrhovni sud, primjerice, odlučivao je predstavljaju li nameti na izvoz porez jer je Ustavom izričito zabranjeno nametanje takve vrste poreza. Također je odlučivao jesu li određene vrste poreza izravni porezi jer postoji ustavno ograničenje na koji se način izravni porezi mogu uvesti. Prema Thuronyi, *op. cit.* u bilj. 6, str. 73.

3.3) Porez na dohodak/dobit (*income tax*)

Federalni porez na dohodak/dobit (*federal income tax*) – donosi ga Kongres – pozamašna je pravna materija. Obuhvaća nekoliko tisuća stranica te se govori kako je to najkompleksniji američki zakon. Uređen je *Internal Revenue Codeom* iz 1986. te se mijenja i dopunjava gotovo svake godine. Federalno Ministarstvo financija (*Treasury Department*) nadležno je tijelo koje ima pravo interpretacije tog poreznog oblika; svake godine izdaje interpretacije koje se tiču svih dijelova (sekcija) spomenutog propisa. Riječ je o brojnim interpretacijama koje se, iako same za sebe ne predstavljaju pravne propise (zakon), tretiraju kao pravo (zakon), sve dok sudskim odlukama ne bude utvrđeno da takve interpretacije prekoračuju ovlasti dobivene od strane Kongresa, što se, ipak, vrlo rijetko događa.²¹

Prema federalnom pravu porez na dohodak/dobit ubire se na dohodak/dobit koju ostvare američki državljani i rezidenti²² – pojedinci²³, korporacije, trustovi i imovinske mase – kako u tuzemstvu, tako i u inozemstvu (načelo svjetskog dohotka – vrijedi kako za pojedince, tako i za pravne osobe).²⁴ I suprotno, nerezidenti plaćaju porez samo na dohodak/dobit ostvaren u SAD-u.²⁵ Svake godine porezni obveznici podnose godišnju poreznu prijavu u kojoj navode svoje prihode, kao i odbitke (oslobođenja), utvrđujući sami sebi poreznu obvezu. Dio tako utvrđenog poreza plaća se unaprijed (predujam poreza) ili korištenjem metode poreza po odbitku ili plaćanjem procijenjenog poreza na kvartalnoj osnovici.²⁶

²¹ Prema Morrison, *op. cit.* u bilj. 2, str. 612.

²² Pojam “rezident” uređen je vrlo široko, tako da obuhvaća sve one osobe koje se nalaze na području SAD-a značajno vrijeme kalendarske godine u kojoj se provodi oporezivanje. Načelno je to barem pola godine, a katkada je to i manje, ako je postojala njegova značajna nazočnost prijašnjih godina.

²³ SAD načelno ne poznaje obitelj kao poreznog obveznika. Iznimku predstavlja slučaj kada su bračni supružnici ovlaštteni zajednički kombinirati svoje dohotke radi ostvarivanja prava na jedinstveni (zajednički) povrat.

²⁴ Korporacije osnovane prema pravu bilo koje od 50 američkih saveznih država (uključujući i District of Columbia) načelno su obveznici federalnog poreza na dobit (*corporate income tax*) za ukupnu njihovu dobit, ostvarenu kako na području SAD-a, tako i u inozemstvu (načelo svjetskog dohotka/dobiti).

²⁵ Primjerice, američki državljani koji godinama živi i radi u inozemstvu, iako godinama nije stupio na američko tlo, ostaje američki porezni obveznik. Opširnije o osobnom obuhvatu poreza na dohodak/dobit u Swain, John A., *Same Questions, different Answers: A Comparative Look at International and State and Local Taxation*, Arizona Law Review, vol. 50, 2008., str. 114 i dalje.

²⁶ “Od klasnog poreza do masovnog poreza” (*from a class tax to a mass tax*) izraz je koji najbolje oslikava ekspanziju federalnog poreza na dohodak/dobit, kako u širini

3.3.1) Porez na dohodak (*individual income tax*)

Poreznu osnovicu poreza na dohodak pojedinca predstavlja ostvareni dohodak, koji je vrlo široko definiran. Uključuje ne samo sva primanja koja ostvari porezni obveznik, već i sve promjene u bogatstvu poreznog obveznika tijekom poreznog razdoblja. Bruto dohodak odnosi se na “dohodak iz kojega god izvora potječe”, umanjen za određena oslobođenja ili izuzeća. Riječ je o: 1) odbitcima koji su dopušteni prilikom izračuna prilagođenog bruto dohotka (*adjusted gross income*, AGI) – računa se uzimanjem u obzir određenih odbitaka od ostvarenog dohotka; 2) standardnim odbitcima (ili pojedinačno pobrojanim odbitcima, po izboru poreznog obveznika); 3) odbitcima na ime osobnih izuzeća. Prilikom utvrđivanja porezne odgovornosti pojedinca na njegov oporezivi dohodak primjenjuje se stupnjevana (progresivna) porezna tarifa.

3.3.1.1) Bruto dohodak

Bruto dohodak (*gross income*) podrazumijeva “dohodak iz kojega god izvora potječe”. Izvore bruto dohotka, načelno, predstavljaju naknade za usluge, kamate, dividende, kapitalna dobit, rente, autorska prava, alimentacija i zasebna plaćanja na ime uzdržavanja, anuiteti, dohodak od životnog osiguranja i ugovora o pomoći (ili druga davanja u slučaju smrti), mirovine, bruto prihodi od trgovine ili poduzetničke aktivnosti, dohodak od ostavitelja, dohodak od S-korporacija²⁷, partnerstva,²⁸ trusta ili ostavine i sl. Propisana su određena primanja koja su izuzeta iz bruto dohotka: plaćanja u slučaju smrti na osnovi ugovora o životnom osiguranju, kamate na određene državne i lokalne obveznice, zdravstveno osiguranje koje plaća poslodavac i određene ostale beneficije koje osigurava poslodavac.

poreznog obuhvata, tako i u opsegu ubiranja poreznih prihoda. Razlog takve ekspanzije nisu toliko gospodarske krize, koliko potreba financiranja ratnih događanja (napose Drugog svjetskog rata). Prije Drugog svjetskog rata individualni porez na dohodak primjenjivao se samo na određeni krug građana. Nakon toga počinje se primjenjivati na velik broj građana srednje klase. Primjerice, u 30-im godinama 20. stoljeća federalni individualni porez na dohodak nikada nije prelazio udio od 1,4 % BDP-a, a federalni porez na dobit nije prelazio udio od 1,6 % BDP-a. S druge strane, 1943. godine došlo je do znatnog porasta toga udjela na 8,0 % odnosno 6,9 % BDP-a. Opširnije Steuerle, *op. cit.* u bilj. 1, str. 35 i 36.

²⁷ S-korporacije su određena mala poduzeća koja mogu birati žele li biti obveznici poreza na dobit ili obveznici poreza na dohodak.

²⁸ O oporezivanju partnerstva vidi Joint Committee on Taxation, *Overview of the Federal Tax System as in Effect for 2012*, (JCX-18-12), February 24, 2012., str. 2.

Prilagođeni bruto dohodak (*adjusted gross income*, AGI) utvrđuje se na način da se od ostvarenog bruto dohotka oduzmu određeni odbitci. Riječ je o rashodima na ime određene poduzetničke aktivnosti ili trgovine, gubitcima ostvarenim prilikom prodaje ili razmjene imovine, određenim rashodima na ime kamata i autorskih prava, rashodima za mirovine i ostale mirovinske planove, određenim rashodima na ime uzdržavanja odnosno alimentacije. Spomenuti odbitci priznaju se ne samo poreznom obvezniku, već i njegovu supružniku i ostalim ovisnim osobama.²⁹

3.3.1.2) Porezna obveza

Radi utvrđivanja porezne obveze (*tax liability*) porezni obveznik načelno mora primijeniti odgovarajuću poreznu stopu na utvrđeni oporezivi dohodak (*taxable income*). Prilikom primjene odgovarajuće porezne stope od važnosti je i status osoba koje ispunjavaju poreznu prijavu (ispunjava li pojedinac samostalno ili supružnici zajedno poreznu prijavu). U primjeni je progresivna porezna tarifa; porezne stope su razdijeljene u nekoliko odvojenih razreda (granična porezna stopa povećava se kako se povećava oporezivi dohodak poreznog obveznika).³⁰ Na neto kapitalnu dobit i određene dividende primjenjuju se niže porezne stope.

²⁹ Godine 2013., primjerice, osobno izuzeće iznosilo je 3.900 \$, dok su uobičajeni odbitci za pojedinca (samca) iznosili 6.100 \$, glavu domaćinstva 8.950 \$, supružnike sa zajedničkom poreznom prijavom 12.200 \$ te supružnike s odvojenom poreznom prijavom 6.100 \$. Prema Joint Committee on Taxation, *Overview of the Federal Tax System as in Effect for 2013*, (JCX-2-13R), January 8, 2013., str. 3.

³⁰ Godine 2013., primjerice, pojedinac (samac) na dohodak do 8.925 \$ plaćao je stopu poreza na dohodak od 10 %, na dohodak preko 8.925 \$ do 36.250 \$ plaćao je porez od 892,50 \$ plus 15 % na razliku iznad 8.925 \$, na dohodak preko 36.250 \$ do 87.850 \$ plaćao je porez od 4.991,25 \$ plus 25 % na razliku iznad 36.250 \$, na dohodak preko 87.850 \$ do 183.250 \$ plaćao je porez od 17.891,25 \$ plus 28 % na razliku iznad 87.850 \$, na dohodak preko 183.250 \$ do 398.350 \$ plaćao je porez od 44.603,25 \$ plus 33 % na razliku iznad 183.250 \$, na dohodak veći od 398.350 \$ plaćao je porez od 115.586,25 \$ plus 35 % na razliku iznad 398.350 \$, na dohodak preko 400.000 \$ plaćao je porez od 116.163,75 \$ plus 39,6 % na razliku iznad 400.000 \$. Na odgovarajući način strukturirani su i porezni razredi za glave domaćinstva, oženjene pojedince koji podnose zajedničke prijave i preživjeli bračni drugovi te oženjeni pojedinci koji podnose odvojene prijave. Vidi Joint Committee on Taxation, *Overview of the Federal Tax System as in Effect for 2013*, (JCX-2-13R), January 8, 2013., str. 5.

3.3.1.3) Porezna olakšica

Nakon što bude utvrđena porezna obveza pojedincima se pruža mogućnost umanjenja porezne odgovornosti korištenjem dopuštenih poreznih olakšica (*tax credit*). Riječ je o rashodima na ime određene poduzetničke aktivnosti, određenim plaćenim ili utvrđenim stranim porezima na dohodak, određenim troškovima na ime uzdržavane djece i djece kojoj je potrebna skrb, određenim rashodima na ime uzdržavanja starijih i nemoćnih i sl. Dodatno se zaposlenicima s malim dohotkom priznaje porezna olakšica na ime povrata zarađenog dohotka (*earned income tax credit*, EITC), pod uvjetom ispunjavanja određenih pretpostavki.³¹

3.3.1.4) Alternativna porezna obveza

Porezni obveznik također može biti obveznik alternativnog minimalnog poreza (*alternative minimum tax*, AMT). Riječ je o hibridnom poreznom obliku u SAD-u koji se naplaćuje jedino u slučaju kada bi taj porez, nakon izračuna redovitog poreza, premašio iznos redovite porezne obveze koju bi trebalo platiti. Dohodak podložan alternativnom minimalnom porezu utvrđuje se proširenjem (redovitog) oporezivog dohotka različitim porezno povlaštenim stavkama, npr. korištenjem prirodnih izvora, nematerijalnim troškovima bušenja (*intangible drilling cost*) i uvećanjem za određene odbitke (*deductions*) i iznose čije je uvrštenje u poreznu osnovicu odgođeno ili isključeno prilikom redovitog oporezivanja.³² Ubire se od pojedinaca, ostavine ili trusta i to, kao što je rečeno, u iznosu u kojem iznos namjeravanog alternativnog minimalnog poreza premašuje redoviti iznos poreza na dohodak za oporezivu godinu (porezno razdoblje).³³

³¹ Godine 2011. maksimalni iznos povrata zarađenog dohotka iznosio je 5.751 \$ za poreznog obveznika s više od dvoje kvalificirajuće djece, 5.112 \$ za poreznog obveznika s dvoje kvalificirajuće djece, 3.094 \$ za poreznog obveznika s jednim kvalificirajućim djetetom i 464 \$ za poreznog obveznika bez kvalificirajuće djece. Opširnije o načinu izračuna olakšice povrata na ime ostvarenog dohotka vidi Joint Committee on Taxation, *Present Law and Historical Overview of the Federal Tax System* (JCX-1-11), January 18, 2011., str. 7 i 8.

³² Prema *Porezni leksikon*, Institut za javne financije, Zagreb, 1996., str. 13.

³³ Opširnije o alternativnoj minimalnoj poreznoj obvezi i minimalnom oporezivom dohotku u Joint Committee on Taxation, *Overview of the Federal Tax System as in Effect for 2013*, (JCX-2-13R), January 8, 2013., str. 8.

3.3.2) Porez na dobit

Obveznici federalnog poreza na dobit načelno su trgovački subjekti osnovani snagom pravnih propisa jedne od 50 američkih država (uključujući i Districta Columbiju).³⁴ Porez plaćaju na oporezivu dobit koju ostvare kako u SAD-u, tako i u inozemstvu (načelo svjetske dobiti).³⁵ Dobit ostvarena u partnerstvu³⁶ i određenoj vrsti trgovačkih društava načelno se oporezuje izravno na razini sudionika, a rjeđe na razini samostalne ustrojbene jedinice. Strani porezni obveznici također mogu biti subjekti oporezivanja američkim porezom na dobit – to je načelno slučaj kada je riječ o dobiti koja potječe s područja SAD-a. U pogledu oporezivanja korporacija SAD ima klasičan sustav njihova oporezivanja, najprije na razini društva, a zatim na razini dioničara – sustav dvostrukog (korporativnog) oporezivanja.³⁷ Stoga se korporativna dividenda načelno oporezuje dvaput: prvi put kada je dobit ostvarena od strane korporacija i zatim opet kada se dividenda isplaćuje dioničarima. Iznos koji dioničar dobije u slučaju kompletne likvidacije korporacija načelno se tretira kao isplata u cijelosti na ime dionica (udjela) u vlasništvu dioničara. Korporacija koja se nalazi u likvidaciji načelno priznaje dobit ili gubitak ostvarenu od raspodijeljene imovine ako je takva imovina prodana po svojoj korektnoj tržišnoj cijeni (*fair market value*). U slučaju kada korporacija likvidira svoju korporaciju kćer, u kojoj ima udio odnosno kontrolu od 80 % ili više, gubitak ili dobitak koji pritom nastaju načelno se ne priznaju ni pri korporaciji roditelju ni pri korporaciji kćeri.

3.3.2.1) Bruto dobit

Oporezivu dobit korporacija načelno predstavlja bruto dobit umanjena za dopuštene odbitke. Bruto dobit načelno potječe iz bilo kojeg izvora, uključuju-

³⁴ Porez na dobit u SAD-u uveden je 1909. godine. Federalni porez na dobit primjenjuje se na zaradu korporacija, kao i zaradu odvojenih ustrojbenih jedinica, te razdvojeno od oporezivanja njihovih vlasnika. Od uvođenja federalni porez na dobit doživio je značajne izmjene u pogledu porezne tarife i porezne osnovice.

³⁵ Dobit ostvarena od američkih korporacija majki, koja potječe od inozemnih aktivnosti kojima upravljaju strane korporacije kćeri, načelno podliježe poreznoj obvezi prema pravu SAD-a ako je tako ostvarena dobit u obliku dividende distribuirana domaćim korporacijama majkama.

³⁶ O oporezivanju partnerstva vidi Morrison, *op. cit.* u bilj. 2, str. 632.

³⁷ U vrlo rijetkim slučajevima primjenjuje se sustav integracije, tj. uračunavanja u poreznu obvezu već plaćenog poreza.

ći bruto profit od prodaje dobara i usluga potrošačima, rente, autorskih prava, kamata (različitih od kamata koje potječu od određenih obveznica koje je izdala državna i lokalna vlast), dividendi, dobiti od prodaje poslovanja i imovine, kao i druga dobit. Dopusćeni odbitci jesu redoviti i nužni poslovni rashodi, poput plaća, nadnica, doprinosa uplaćenih na ime sudjelovanja u dobiti i mirovinskih programa (uključujući i doprinose za ostale programe zbrinjavanja nezaposlenih), popravke, loše zajmove, poreze, doprinose za karitativne usluge (iznos podliježe limitu), oglašavanje, troškove na ime kamata, određene gubitke, prodajne troškove i ostale troškove.³⁸ Neto gubitak ostvaren u jednoj poreznoj godini može se prenijeti dvije godine unatrag odnosno 20 godina unaprijed te se koristiti kao odbitak sljedeće porezne godine.

3.3.2.2) Porezna obveza

Porezna obveza korporacije načelno se utvrđuje primjenom odgovarajuće porezne stope na oporezivu dobit. Primijenjena stopa poreza na dobit ovisi o visini ostvarene dobiti (progresivna porezna tarifa). Za razliku od zasebne porezne stope koja se primjenjuje prilikom oporezivanja kapitalne dobiti u okviru poreza na dohodak, prilikom oporezivanja dobiti ostvarene od kapitalne dobiti ne postoji zasebna porezna tarifa.^{39,40}

3.3.2.3) Porezne olakšice

Poput pojedinaca, i korporacije mogu reducirati svoju poreznu odgovornost primjenom instituta poreznih olakšica (*tax credit*). Porezne olakšice priznaju se korporacijama u slučaju proizvodnje goriva iz nekonvencionalnih izvora i alkohola, investicijske porezne olakšice primjenjive u slučaju određenih inve-

³⁸ Opširnije o osnovici poreza na dobit u Joint Committee on Taxation, *Overview of the Federal Tax System as in Effect for 2012* (JCX-18-12), February 24, 2012., str. 9.

³⁹ Korporacije (trgovačka društva) 2013. godine plaćale su porez na dobit kako slijedi: na prvih 50.000 \$ dobiti po stopi od 15 %, na 50.001 \$ – 75.000 \$ dobiti po stopi od 25 %, na 75.001 \$ – 10.000.000 \$ dobiti po stopi od 34 %, na dobit preko 10.000.000 \$ po stopi od 35 %. Prema Joint Committee on Taxation, *Overview of the Federal Tax System as in Effect for 2013*, (JCX-2-13R), January 8, 2013., str. 11. Pregled stopa poreza na dobit za korporacije po pojedinim razdobljima kroz prošlost u Joint Committee on Taxation, *Present Law and Historical Overview of the Federal Tax System* (JCX-1-11), January 18, 2011., str. 21.

⁴⁰ O kronologiji i sadržaju promjena porezne tarife u razdoblju 1975. – 2011. u Joint Committee on Taxation, *Present Law and Historical Overview of the Federal Tax System* (JCX-1-11), January 18, 2011., str. 21 – 28.

sticija u obnovljive izvore energije i obnovu određenih nekretnina, određenih istraživačkih djelatnosti, projekata namijenjenih izgradnji stambenih objekata za osobe s niskim primanjima, pospješivanje otkrića nafte (u slučaju izvora koji se teško mogu koristiti), određenih projekata namijenjenih smanjivanju nezaposlenosti i zapošljavanju osoba s invalidnošću itd.

3.3.2.4) Alternativna porezna obveza

Korporacije su također obveznici alternativnog minimalnog poreza koji se plaća – dodatno na ostale porezne obveze – na iznos koji premašuje redovitu poreznu obvezu korporacije.⁴¹

3.4) Porez na plaće (*payroll tax*)

Sustav socijalnog osiguranja u SAD-u i određene usluge MEDICARE-a primarno se financiraju od poreza koji se ubiru na osnovi *Federal Insurance Contributions Act* (tzv. FICA porezi).⁴² Riječ je o porezu koji tereti plaće (nadnice) (*payroll tax*) koje se zaposleniku isplaćuju tijekom godine.⁴³ Uveden je 1975. godine i sastoji se od dva dijela: 1) iznosa koji se plaća u određenom postotku isplaćene plaće na ime osiguranja za slučaj starosti, življenja nakon smrti hranitelja i invalidnosti (*old age, survivors and disability insurance*, OASDI); 2) iznosa koji se plaća u određenom postotku isplaćene plaće na ime bolničkog osiguranja unutar sustava MEDICARE (*Medicare hospital insurance*, HI). Kao što poslodavci plaćaju FICA poreze, tako i zaposlenici plaćaju taj isti porez, i to u jednakoj visini koju plaćaju i poslodavci. Porez koji plaćaju zaposlenici – FICA porez i FICA doprinosi – jest tzv. porez po odbitku, tj. poslodavac ga, u ime i za račun svojih zaposlenika, odbija od iznosa plaće i doznačuje federalnoj vlasti.⁴⁴

⁴¹ Takav minimalni porez ubire se po proporcionalnoj stopi od 20 % na alternativnu minimalnu oporezivu dobit koji predstavlja razliku iznad poreznih izuzeća u visini 40.000 \$. Opširnije u Joint Committee on Taxation, *Present Law and Historical Overview of the Federal Tax System* (JCX-1-11), January 18, 2011., str. 17.

⁴² FICA porez na plaće značajno je proširen aktom iz 1983. godine (*Social Security Amendments, 1983 Act*). Od tada porez na plaće plaćaju i federalni zaposlenici, članovi Kongresa, predsjednik i dopredsjednik, federalni suci i zaposlenici neprofitnih organizacija.

⁴³ Načelno se doprinosi za socijalno osiguranje nigdje ne nazivaju porezima, osim u SAD-u. Vidi Thuronyi, *op. cit.* u bilj. 6, str. 332.

⁴⁴ Godine 2013. godišnji maksimum primanja na koje su se plaćali socijalni doprinosi iznosio je 113.700 \$. Stopa doprinosa za poslodavce i zaposlenike (ukupno) iznosila je 6,2 % (OASDI) odnosno 1,45 (HI), tj. ukupno 7,65 %. Podatci za 2013.

Sličan porez plaćaju i samostalni zaposlenici. Riječ je o porezu koji propisuje *Self-Employed Contributions Act* (SECA).⁴⁵ SECA uređuje poreze koji terete pojedinca koji se bavi trgovinom ili poduzetničkom djelatnošću kao vlasnik ili partner ili koji obavlja usluge kao neovisna ugovorna strana. Predstavlja pravnu osnovu za plaćanje poreza koji terete samozaposlene osobe i to za sva primanja koja ostvari od izvršavanja usluga, ako je riječ o primanjima koja se ne smatraju plaćama koje podliježu FICA porezima. Iako su stope poreza i ograničenja koja vrijede za samozaposlene osobe gotovo identične onima koje vrijede za zaposlenike koje potpadaju pod FICA-u, samozaposlena osoba plaća istodobno i porezni udio koji tereti zaposlenika i porezni udio koji tereti poslodavca. Strani porezni obveznici (nerezidenti) nisu subjekti SECA poreza.

3.5) Trošarine (*excise tax*)

Dok na razini SAD-a ne postoji jedinstveni porez na promet, dotle federalna vlada ubire čitav niz trošarina prilikom kupnje ili potrošnje određenih proizvoda odnosno korištenja određenih usluga, bez obzira na to ostvaruje li se od takvog prometa neki profit. S obzirom na brojnost takvih poreza, prilično se širokogrudno pristupa korištenju naziva trošarina jer se praktički svaki mješoviti porez (npr. porez na određene transakcije od strane privatnih zaklada) naziva trošarinom. U slučaju trošarina poreznu osnovicu načelno predstavlja jedinična mjera (*per unit*) ili vrijednost (tj. postotak, *ad valorem*) trošarinske proizvodnje, uvoza ili prodaje specifičnih dobara ili usluga. Određene trošarine ubiru se prilikom proizvodnje, prodaje ili potrošnje različitih dobara unutar SAD-a: naftnoga goriva, velikih kamiona, autobusa i kola za stanovanje, alkoholnih pića, cigareta, lokalnih i međugradskih telefonskih razgovora i telegrafskih usluga, vatrenog oružja, određenih ekološki štetnih proizvoda i aktivnosti, ugljena, određenih usluga kladenja, određenih medicinskih uređaja i sl.⁴⁶

prema Joint Committee on Taxation, *Overview of the Federal Tax System as in Effect for 2013*, (JCX-2-13R), January 8, 2013., str. 16. Opširnije o godišnjem maksimumu primanja na koji se plaćaju socijalni doprinosi u razdoblju 1975. – 2012., kao i o njihovoj visini vidi Joint Committee on Taxation, *Overview of the Federal Tax System as in Effect for 2012* (JCX-18-12), February 24, 2012., str. 26 i 27.

⁴⁵ SECA porez uveden je 1975. Ubirao se na istu poreznu osnovicu (plaću) i sastojao se podjednako od OASDI i HI komponenti.

⁴⁶ Godine 2013. visina trošarine za odabrane proizvode iznosila je: a) za benzinsko gorivo – 18,3 centa po galonu; b) za dizelsko gorivo – 24,3 centa po galonu; c) za domaće cigarete – 50,33 \$ za tisuću malih cigareta odnosno 105,69 \$ za tisuću velikih cigareta; d) domaće zrakoplovne karte – 7,5 centi po karti, plus 3,90 \$ odvojeno

Po svojoj izdašnosti najznačajnije su trošarine na benzinska i dizelska goriva⁴⁷, domaće cigarete i domaće zrakoplovne karte.⁴⁸ Federalna je vlast osnovala brojne fondove koji se namjenski financiraju iz pojedinih trošarina. Tako se npr. *Highway Trust Fund* financira iz sredstava trošarine na gorivo, teretna vozila i gume koje se koriste u prijevozu na brzim cestama; *Airport and Airway Trust* financira se iz trošarine koje se plate prilikom komercijalnog prijevoza putnika i prijevoza tereta te prilikom potrošnje goriva u komercijalnoj i nekomercijalnoj avijaciji. Prihodi od ostalih trošarina (npr. trošarina na alkoholna pića) predstavljaju prihod *General Funda*, koji je namijenjen financiranju rashoda opće namjene.

3.6) Porezi na prijenos imovine (*transfer taxes*)

Poreznopravni sustav SAD-a na federalnoj razini poznaje tri sustava oporezivanja prijenosa imovine: 1) federalni porez na ostavinu (*estate tax*); 2) federalni porez na darove (*gift tax*); 3) federalni porez na prijenos imovine koji preskače generacije (*tax on generation-skipping transfers*, GSTT). Ujednačena porezna stopa primjenjuje se i na darovanja učinjena za života, i za prijenose imovine izvršene u slučaju smrti. Svi navedeni porezni oblici koji na federalnoj razini terete prijenos zamišljeni su kao samostalni i neovisni porezni oblici; mogu se istodobno primjenjivati i međusobno se ne isključuju.

3.6.1) Porez na ostavinu i darove (*estate and gift tax*)

Iako su u početku porez na ostavinu i porez na darove bila dva zasebna porezna oblika, od 1. siječnja 1977. na federalnoj su razini ujedinjeni u jedinstveni porezni oblik – *porez na ostavinu i darove* (*estate and gift tax*). Ujedinjeni sustav poreza na ostavinu i darove u SAD-u se primjenjuje na kumulativnu ukupnu vrijednost svih prijenosa koje pojedinac učini za života i u slučaju njegove smrti. Američki pravni sustav oporezivanja darova i ostavine poznaje

po domaćem letu. Prema Joint Committee on Taxation, *Overview of the Federal Tax System as in Effect for 2013*, (JCX-2-13R), January 8, 2013., str. 18.

⁴⁷ Opširno o trošarinama na goriva u Joint Committee on Taxation, *Present Law and Background Information on Federal Excise Taxes* (JCS-1-11), January 2011., str. 3 i dalje.

⁴⁸ Po svojim prihodima (u 2010. godini) najznačajnije su trošarine na benzinska motorna goriva (25,1 bilijun \$), domaće cigarete (14,9 bilijuna \$), dizelska motorna goriva (8,6 bilijuna \$) i domaće zrakoplovne karte (7,6 bilijuna \$). Prema Joint Committee on Taxation, *Overview of the Federal Tax System as in Effect for 2012* (JCX-18-12), February 24, 2012., str. 16.

dvije posebnosti: *Prva posebnost* američkog pravnog sustava oporezivanja darova i ostavine sastoji se u tome da se porezni dug ne ubire od pogodovane osobe (nasljednika, stjecatelja), nego od strane ostavitelja (darovatelja, ostalih osoba koje raspolažu svojom imovinom). Nadalje je za oporezivanje također načelno nebitno tko je pogodovana osoba. *Druga posebnost* jest da različiti porezni oblici samo djelomično tvore jedinstveni pravni sustav. Posebno se kod poreza na darove i poreza na ostavinu pod različitim okolnostima u obzir uzimaju različiti porezni odbitci, metode procjene i poreznog knjiženja. Riječ je o tome npr. da je kod jedne te iste stvari dopušten porezni odbitak u okviru poreza na ostavinu, dok je istodobno taj porezni odbitak nedopušten u okviru poreza na darove. Razlog toj različitosti jest činjenica da su pravo oporezivanja darova i pravo oporezivanja ostavine stupili na snagu neovisno jedno o drugom i dalje se samostalno razvijala. Tek su od 1977. godine oba porezna oblika – osobito njihove porezne tarife – jedan za drugim ujednačeni i prilagođeni i zatim dopunjeni jedinstvenim i složenim poreznim oblikom.⁴⁹

Porez na ostavinu (estate tax) ubire se na svaku oporezivu ostavinu koja se u trenutku smrti nalazila u vlasništvu rezidenta SAD-a, bilo da se ta imovina nalazila u SAD-u, bilo gdje drugdje u svijetu (*neograničena porezna obveza*). Također i na određenu imovinu koja pripada nerezidentima SAD-a, ali samo u pogledu imovine koja se u trenutku njihove smrti nalazila na području SAD-a (*ograničena porezna obveza*).⁵⁰ Ovaj porezni oblik tereti ostavinu ostavitelja, a tržišnu osnovicu načelno predstavlja tržišna vrijednost ostavljene (naslijeđene) imovine na dan smrti ostavitelja.⁵¹ Vrijednost bruto ostavine umanjuje se za

⁴⁹ Prema Wassermeyer, Wolf, *Das US-amerikanische Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1996., str. 2 i 3.

⁵⁰ Za sljedeće oblike imovine smatra se da imaju pripadnost SAD-a: nekretnine koje se nalaze na području SAD-a; opipljiva (vidljiva) osobna imovina koja se nalazi na području SAD-a; dionice izdane od strane korporacija u SAD-u; dužničke obveze osoba u SAD-u (domaće korporacije, domaća ortaštva, državljani SAD-a i rezidenti, domaći trustovi i ostavina); dužničke obveze SAD-ove vlade ili bilo kojih nižih državnih ili političkih tijela ili Districta of Columbia); depoziti u podružnicama stranih banaka u SAD-u ako je podružnica aktivna u komercijalnom bankovnom poslu; nevidljiva osobna imovina koja dokazuje pravo ili zakonski utjerivu obvezu nasuprot rezidentu SAD-a ili domaćih korporacija ili državnih jedinica. Također postoji i određena imovina koja se u trenutku smrti ostavitelja može nalaziti na području SAD-a, ali se unatoč tome ne smatra oporezivom (npr. prihodi od polica životnog osiguranja za nerezidente). Opširnije u Mijatović, Nikola, *Oporezivanje imovine s posebnim osvrtom na oporezivanje nasljedstva i darova*, Pravni fakultet, Zagreb, 2004., str. 206 i dalje.

⁵¹ Može biti izabrana i alternativna procjena vrijednosti prema kojoj se imovina vrednuje na dan koji pada šest mjeseci nakon smrti poreznog obveznika.

(1) troškove i gubitke, (2) hipoteke i dugove, (3) određene poreze koje ubire SAD ili strane države za prijenose učinjene za javne, karitativne ili vjerske svrhe i (4) ostavine za kvalificirane dobrotvorne ustanove.⁵²

Porez na darove (gift tax) načelno se ubire na svako darovanje imovine koje učine državljani SAD-a ili rezidenti, bez obzira na to je li darovanje učinjeno izravno ili neizravno odnosno u obliku trusta ili na bilo koji drugi način. Državljeni SAD-a i strani državljani koji se smatraju domicilnim osobama u SAD-u subjekt su poreza na darove za prijenos svih oblika imovine bez obzira na to gdje se ta imovina nalazi (*neograničena porezna obveza*).⁵³ Nerezidenti su također obveznici američkog poreza na darove ako se darovana imovina u trenutku darovanja nalazi na području SAD-a (*načelo ograničene porezne obveze*). Od oporezivanja su izuzeti prijenosi strane imovine i ostale nevidljive imovine, uključujući dionice izdane od strane američkih korporacija. Obveza plaćanja poreza na darove tereti darovatelja. Poreznu osnovicu predstavlja tržišna vrijednost darovane imovine. Dopušteni su određeni odbitci u slučaju određenih darovanja supružnicima⁵⁴ ili u karitativne svrhe.⁵⁵ Također se primjenjuju i određena izuzeća od plaćanja poreza na darove. Riječ je o godišnjoj vrijednosti darovanja koja se učine jednom te istom daroprimatelju svake godine. Tek ako godišnja vrijednost učinjenih darovanja jednom te istom daroprimatelju prelazi zakonom propisanu vrijednost, dolazi do nastanka porezne obveze.

⁵² Opširnije o poreznim odbitcima vidi Wassermeyer, *op. cit.* u bilj. 49, str. 140 i dalje.

⁵³ U SAD-u ne postoji zakonska definicija darovanja. Sudska praksa je razvila određene pretpostavke darovanja: bitni elementi darovanja među živima su (1) sposobnost darovatelja da učini darovanje, (2) sposobnost daroprimatelja da primi dar, (3) jednoznačno iskazana namjera darovanja od strane darovatelja, (4) neoporezivi prijenos zakonskog naslova na daroprimatelja pod uvjetom vlasti i kontrole predmeta darovanja od strane darovatelja, (5) prijenos predmeta darovanja na daroprimatelja i (6) pristanak darovanja od strane daroprimatelja. Opširnije o pretpostavkama u *ibid.*, str. 20 i dalje.

⁵⁴ Većina darova koje jedan supružnik učini drugom supružniku nisu predmet oporezivanja federalnim porezima na prijenos imovine u slučaju ako je primatelj imovine građanin (rezident) SAD-a. Isto vrijedi i u slučaju nasljeđivanja imovine.

⁵⁵ Osim toga, neoporeziva su darovanja koje godišnje određeni darovatelj učini jednom te istom daroprimatelju u vrijednosti do visine 14.000 \$ (za 2013. godinu). Prema Joint Committee on Taxation, *Overview of the Federal Tax System as in Effect for 2013*, (JCX-2-13R), January 8, 2013., str. 14.

3.6.2) Porez koji preskače generaciju

Osim poreza na darove i nasljedstva, postoji i zaseban porez na prijenos (transfer) imovine među generacijama (tzv. porez koji preskače generacije – *generation-skipping (transfer) tax*, GSTT). Riječ je o samostalnom poreznom obliku uvedenom 1976. godine⁵⁶ koji se ubire neovisno o porezu na ostavinu i darove. Njegovim uvođenjem željelo se spriječiti zakonito izbjegavanje poreza na prijenos (*transfer tax*), tj. poreza na darove (*gift tax*) i poreza na nasljedstva (*estate tax*) uzastopnim preskakanjem sljedeće generacije. Primjenjuje se na prijenose učinjene za života i prijenose učinjene zbog smrti, pod uvjetom da su ti prijenosi učinjeni u korist pogodovanih osoba (*beneficiaries*) koje su više od jedne generacije mlađe od osobe koja je izvršila prijenos.⁵⁷ Povod nastanka GSTT-a jest oporezivi iznos prijenosa imovine koji preskače generacije. Oporezivi iznos dobiva se iz vrijednosti imovine koja se prenosi na način da preskače generacije, umanjena za određene porezne odbitke i smanjenja.⁵⁸ U slučaju nedomicilnih osoba GSTT se primjenjuje ako bi prenesena imovina bila subjekt američkog poreza na ostavinu u vrijeme početnog prijenosa. Porezna tarifa načelno je istovjetna tarifi koja bi se primjenjivala u slučajevima kada bi imovina bila prenesena izravno od strane darovatelja i ponovno od strane prve pogodovane osobe (stjecatelja).⁵⁹

Smisao i svrha ovog poreznog oblika jest, zapravo, želja da se onemogući neplaćanje poreza do kojeg bi došlo prenošenjem imovine ne na sljedeću, već na generaciju koja slijedi prvu sljedeću generaciju ili čak i mlađe generacije.⁶⁰

⁵⁶ Opširnije o povijesnom razvoju poreza koji preskače generacije u McNulty, John K., *Federal Estate and Gift Taxation in a Nutshell*, West Publishing Co., St. Paul, Mims, 1989., str. 3 – 12.

⁵⁷ Sam Zakon kojim je uređen GSTT poznaje tri oblika prijenosa imovine koji preskaču generacije: prijenos imovine pomoću izravnog prijenosa, oporezivog ukidanja prava i oporezive podjele. Opširnije u Wasmeyer, *op. cit.* u bilj. 49, str. 257 – 268.

⁵⁸ Opširnije o poreznim odbitcima i umanjenjima u *ibid.*, str. 269 – 290.

⁵⁹ GSTT značajnije je mijenjan *Tax Reform Actom* iz 1986., uvođenjem i primjenom jedinstvene porezne stope koja je jednaka najvišoj graničnoj stopi poreza na ostavine (55 % u to vrijeme) na sve međugeneracijske prijenose vrijednosti veće od milijun američkih dolara. Vidi Joint Committee on Taxation, *Present Law and Historical Overview of the Federal Tax System* (JCX-1-11), January 18, 2011., str. 30.

⁶⁰ Primjerice, djed G oporučno ostavlja imovinu svojem sinu V. V sa svoje strane ostavlja u nasljedstvo imovinu svojem sinu E. Slijedom toga, imovina podliježe dva-put porezu na ostavinu; prvi put povodom raspolaganja djeda G i drugi put povodom raspolaganja sina V. U slučaju da je djed G imovinu izravno oporučno ostavio unuku E, tada bi imovina samo jedanput bila opterećena porezom na ostavinu. Radi

Ovaj se porez, također, ubire na svaku raspodjelu ili gašenje glavnice trusta (*trust*) odnosno odgovarajućeg subjekta koji je istovjetan (sličan) trustu (doživotna uzdržavanja, ugovori o osiguranju i obročnim isplata i sl.) u korist višestrukih povlaštenika koji dolaze dvije ili više generacija nakon onoga koji ustupa opisana prava. Traži se postojanje mlađe generacije u vrijeme svake raspodjele, a ne u vrijeme osnivanja trusta (*trust*).⁶¹ Iako se porezni dug GSTT-a djelomično plaća od strane osobe koja je pogodovana (stjecatelj, *skip person*), porezni dug na osnovi GSTT-a priračunava se osobi koja raspolaže imovinom koja podliježe plaćanju ovog poreza.⁶²

4) DRŽAVNI I LOKALNI SUSTAV OPOREZIVANJA

Svaka država ima vlastitu i glavnu agenciju koja se bavi poreznim pitanjima.⁶³ Zadaće koje se stavljaju pred takve agencije raznolike su: izrada i donošenje poreznog zakonodavstva, pisanje pravila, regulative i uvjeta, provođenje poreznog nadzora, pokretanje sudskih postupaka i podnošenja tužbi ili donošenje novčanih kazni zbog poreznih prekršaja. Većina država ujedno su i članice zasebnog tijela (*Multistate Tax Commission*), čija je zadaća, između ostalog, provođenje nadzora nad državama članicama prilikom progona nesavjesnih poreznih obveznika i pomoć tim državama. Neke države sklapaju sporazume s drugim državama radi razmjene informacija za potrebe provedbe poreznog zakonodavstva.⁶⁴

Pogleda li se pojedinačna porezna struktura, uočava se kako pojedine države i rastući broj teritorijalnih jedinica ubire poreze na dohodak, imovinu, prodaju (potrošnju), inventar, franšize i sl. Stope pojedinih poreza značajno variraju te su porezni oblik i pravila rijetko kada slični.⁶⁵

izbjegavanja takve porezne utaje (uštede), uveden je GSTT. Prema tome, oporučno raspolaganje djeda G u korist unuka E u tom bi slučaju, pored poreza na ostavinu, podlijegalo i plaćanju GSTT-a.

⁶¹ Prema *Porezni leksikon*, Institut za javne financije, Zagreb, 1996., str. 161.

⁶² Prema Wassermeyer, *op. cit.* u bilj. 49, str. 256.

⁶³ Javljaju se pod različitim imenima: Department of Revenue, Department of Finance, Department of Taxation, Treasury Department, Bord of Equalization i sl.

⁶⁴ Opširnije u Kaminski, Stanley R., *Recent Trends in State and Local Tax Law*, u: *Common Issues in Tax Law*, Thompson/Aspatore, Boston, 2008., str. 11 i dalje.

⁶⁵ O glavnim trendovima koji vladaju državnim i lokalnim poreznim zakonodavstvima vidi Glickman, Jeffrey C., *The Practice of State and Local Tax Law*, u: *Common Issues in Tax Law*, Thompson/Aspatore, Boston, 2008., str. 138 i dalje.

4.1) Porez na dobit (*corporate income tax*) i porez na franšizu (*franchise tax*)

Većina država i neke lokalne jedinice ubiru porez na dobit i porez na franšizu koji tereti domaće korporacije (osnovane na području države) i strane korporacije (osnovane izvan države). Općenito se uzima kako korporacija obavlja djelatnost unutar neke države ako: a) ima ured, materijalna sredstva ili inventar na području te iste države ili b) isplaćuje plaće na tom području i c) većinu prihoda ostvaruje od prodaje unutar države.⁶⁶

Porez na franšizu načelno se ubire od dobiti ili kapitala korporacija. Većina država koristi federalnu oporezivu dobit (s nekim modifikacijama) kao polaznu točku za određivanje oporezive dobiti na razini pojedinih država. Neke države koriste neto vrijednost, kapital, bruto prihode, ekonomsku dobit ili kombinaciju tih metoda. Većina država ima minimalni porez, zasnovan na kapitalu, koji se ubire bez obzira je li ostvaren profit ili gubitak u godini oporezivanja.⁶⁷

4.2) Porez na dohodak (*individual income tax*)

Pojedine države različito uređuju sustave poreza na dohodak. Ipak, poreznim obveznikom načelno se smatra pojedinac koji ima prebivalište na području države i pritom je određeno vrijeme proveo na njezinu području. Oporezivim se smatra neto dohodak koji potječe iz svih izvora, ostvaren unutar i izvan države (načelo svjetskog dohotka). Ista pravila uobičajeno vrijede i u slučaju oporezivanja dohotka na razini pojedinih država. Pojedinac koji ima status nerezidenta porez plaća samo na neto dohodak ostvaren od imovine, usluga ili poslovnih aktivnosti unutar države ili grada.⁶⁸ Minimalna razina dohotka koji podliježe oporezivanju – razina dohotka ispod koje se ne obračunava i naplaćuje porez na dohodak – determinirana je, uglavnom, osobnim izuzećima, standardnim odbitcima i, za prikladne porezne obveznike, osobnim kreditima.⁶⁹

⁶⁶ Prema Abrams, Doernberg, *op. cit.* u bilj. 9, str. 1 – 4.

⁶⁷ Prema *Poreznom leksikonu* (str. 155) većina država SAD-a propisala je godišnje poreze na franšizu rezidentnih i nerezidentnih korporacija na ime povlastice prava poslovanja u tim državama.

⁶⁸ U slučaju kada postoje teškoće oko određenja teritorijalne nadležnosti za pojedine vrste dohotka primjenjuje se odgovarajuća formula raspodjele. Također, ako više država polaže pravo i oporezuje istu vrstu dohotka, porez koji je plaćen u jednoj državi može se koristiti kao odbitak od porezne obveze u državi rezidentnosti.

⁶⁹ Zadnjih godina države poduzimaju reformu poreza na dohodak na saveznom razinama. Opširnije o pravcima reformi vidi Glickman, *op. cit.* u bilj. 65, str. 139 i dalje.

4.3) Porez na nasljedstva i darove (*estate or inheritance tax*)

Neke države ubiru porez na nasljedstva i darove. Načelno, države ograničavaju svoje poreze na imovinu nasljednika koji nisu njihovi rezidenti – samo na imovinu osobe koja se nalazi na području te iste države.

4.4) Porezi na potrošnju i upotrebu (*sales and use taxes*)

U SAD-u na federalnoj razini ne postoji opći porez na promet (npr. PDV). Povijesno, oporezivanje prometa prepušteno je svakoj pojedinoj državi. Većina država ubire porez na promet u maloprodaji (prodaju krajnjem potrošaču), i to najprije na široku osnovicu proizvoda, a tijekom vremena i na određeni broj usluga (npr. telekomunikacije, prijenos podataka, usluge informiranja i sl.). Stvarni porezni teret snose krajnji potrošači, dok su maloprodajni trgovci, zapravo, skupljači poreza (prevaljivanje poreza). Također i brojne niže lokalne jedinice (okruzi i općine) ubiru svoje poreze na potrošnju i upotrebu. Treba istaknuti kako nisu sve prodaje predmet poreza na prodaju u pojedinim državama; neke države također oporezuju limitirani opseg usluga.⁷⁰

4.5) Porezi na imovinu (*property taxes*)

Brojne porezne vlasti, na razinama nižim od državnih, uobičajeno ubiru porez na određenu vrstu prava na nekretninama (uključujući zemlju, komercijalnu imovinu i rezidencijalne objekte).⁷¹ Postoje lokalne vlasti koje ubiru i porez na neke oblike osobne imovine koja se koristi u poslovne svrhe. Pravila variraju od lokalne jedinice do lokalne jedinice. Može se kazati kako se pore-

⁷⁰ Za razliku od federalne vlasti, vlasti pojedinih saveznih država i lokalne vlasti uvelike ovise o prihodima od trošarina i općeg poreza na imovinu. Stoga je kretanje porezne osnovice navedenih poreza za niže razine vlasti od puno veće važnosti negoli je to za više razine vlasti. Pritom je usluge posebno teško oporezivati. Zbog potrebe za povećanim poreznim prihodima mnoge savezne države posežu za povišicom stope općeg poreza na promet. Primjetno je također i širenje osnovice poreza na promet i to a) ubiranjem poreza na promet na usluge i b) kvalitativnim snaženjem dijelova zakonodavstva koji reguliraju ubiranje poreza.

⁷¹ Lokalni porez na imovinu smatra se najstarijim porezom koji se ubire na području SAD-a. Njegovu pravnu osnovu činili su ustavi pojedinih saveznih država doneseni u devetnaestom stoljeću, ali njegova stvarna i administrativna praksa ubiranja puno je starija. Opširnije o povijesti poreza na imovinu u Marin, Isaac William, *The Permanent Tax Revolt*, Stanford University Press, Stanford, California, 2008., str. 4 i dalje; Melnik, Steven V.; Cenedella, David S., *Real Property Taxation and Assessment Processes: A Case for a Better Model*, Legislation and Public Policy, vol. 12, 2009., str. 263 – 265.

zi na imovinu uglavnom odnose na nekretnine i poslovnu imovinu. Pod nekretninama se za potrebe oporezivanja načelno smatraju sva prava na zemlji, građevinama i njihovo trajno unapređenje. Vlasništvo za potrebe oporezivanja ne treba shvatiti previše usko jer obuhvaća i druga prava na imovini. Postoje slučajevi kada su i drugi oblici (ne)materijalne imovine oporezivi u mnogim državama. Razrez poreza načelno se provodi na osnovi postotka njihove fer tržišne vrijednosti. Plaćeni porez na imovinu može se koristiti kao umanjene (odbitak) prilikom plaćanja poreza na dohodak.

Postoje i slučajevi preklapanja kada više različitih razina vlasti (okruzi, gradovi, općine i školski distrikti) ubiru porez na jednu te istu imovinu. Visina poreza na imovinu uvjetovana je visinom porezne stope i poreznom osnovicom, pri čemu je porezna osnovica uvjetovana i procijenjenom vrijednošću imovine, i procijenjenim udjelom (udio procijenjene vrijednosti koji je predmet oporezivanja). Iako je ovaj porezni oblik bitan izvor lokalnih prihoda, njegova stvarna porezna stopa razlikuje se od države do države, od regije do regije.⁷²

4.6) Ostali razni porezi

Države imaju ovlast urediti različita zanimanja i djelatnosti (uključene u posao, trgovinu ili djelatnosti koje često zahtijevaju odobrenje izdano od države). U tom smislu na razini saveznih država i nižih, lokalnih razina vlasti ubiru se porezi na motorna goriva, registracije motornih vozila, cigarete, cigare i duhanske proizvode, alkoholna pića, pojedine prijenose dionica i sl.⁷³

5) ZAKLJUČAK

Američki porezni sustav, s obzirom na višerazinsku hijerarhiju poreznih vlasti, kao i ustavne granice njihovih poreznih ovlasti te brojnost i složenost

⁷² U većini slučajeva struktura poreza na imovinu, napose vrijednost imovine, relativno je jedinstveno uređena unutar pojedine savezne države. Ipak, postoje slučajevi kada se pojedina područja znatno razlikuju od prosjeka savezne države. Primjerice, grad New York (New York City) ima znatno drukčiju strukturu poreza na imovinu od ostalog područja savezne države New York (New York State). Opširnije o porezu na imovinu na području New Yorka u Mijatović, Nikola, *Porez na imovinu na području države i grada New York*, Informator, broj 6238., 18. 12. 2013., str. 1 – 3.

⁷³ Budući da se mnoge trošarine ubiru u visini od nekoliko centi po npr. kartonu ili galonu, do porasta trošarinskih prihoda na razini saveznih država odnosno lokalnim razinama dolazi jedino u slučaju porasta potrošnje, tj. porasta prodaje trošarinskih proizvoda, a ne u slučaju porasta cijena i raspoloživog dohotka.

strukture poreznih sustava na različitim razinama porezne vlasti, iznimno je kompleksan. Ako se promotre podatci o postojećim vrstama pojedinih poreznih oblika, kao i podatci o njihovoj fiskalnoj izdašnosti, uočavaju se znatne razlike u odnosu na porezne sustave europskih država.⁷⁴ Prema studiji OECD-a iz 2008., 10 % najbogatijih Amerikanaca plaća 45,1 % ukupnih poreznih prihoda (uključujući izravne poreze, poput poreza na dohodak i plaće, nacionalne i lokalne, ali isključujući poreze na promet i ostale neizravne poreze), čime znatno odskaču od prosjeka OECD-a, u kojemu taj udio predstavlja 31,6 % ukupnih poreznih prihoda.⁷⁵ Glavni razlog tome jest činjenica da se u SAD-u pojačano oporezuje dohodak pojedinaca i imovina kojom raspolažu, kao najbolji pokazatelji gospodarske snage i fiskalno najizdašniji prihodi, dok ostali porezni oblici, pa tako i porezi na potrošnju, imaju znatno niže porezno opterećenje i time podređenu fiskalnu važnost.

Za strukturiranje američkog poreznog sustava, u svjetlu postojanja lokalnih poreza, a napose poreza na imovinu kao povijesno najstarijeg američkog poreza i fiskalno najizdašnjeg lokalnog izvora financiranja, od važnosti je koncept lokalne autonomije⁷⁶ prema kojem lokalna autonomija, izražena kroz sposob-

⁷⁴ Potrebno je naglasiti kako se američki porezni sustav, u pogledu strukture i visine svojih prihoda, znatno razlikuje od poreznog sustava europskih država. Tako je, primjerice, u zapadnoeuropskim zemljama (osobni) porez na dohodak u razdoblju 1996. – 2002. godine predstavljao 32 % ukupnih poreznih prihoda, dok su prihodi od PDV-a predstavljali 30 % ukupnih poreznih prihoda. Ako se tome pribroje trošarine i porez na dobit, tada prihodi od dohotka/dobiti iznose 44 % ukupnih poreznih prihoda, dok porezi na potrošnju predstavljaju 49 % ukupnih poreznih prihoda. S druge strane, u SAD-u je situacija dijametralno suprotna te prihodi od poreza na dohodak/dobit predstavljaju 82 % ukupnih poreznih prihoda u istom razdoblju, a samo 15 % ukupnih poreznih prihoda potječe od poreza na potrošnju (uključujući poreze na promete na razini pojedinih država). U te statističke podatke nisu uračunati prihodi od poreza na plaću (*payroll tax*) u dijelu u kojem se financira sustav socijalnog osiguranja (*social security tax*). Prema Avi-Yonah, Reuven S., *The Three Goals of Taxation*, *Tax Law Review*, vol. 60, 2006./2007., str. 5 i 6.

⁷⁵ Bogati Amerikanci plaćaju više od bogatih u bilo kojoj drugoj državi OECD-a, čak i ako se uzme u obzir iznos njihova udjela u ukupnom nacionalnom dohotku. Vidi Hassett, Kevin A., *The Progressive U.S. Tax Code*, *National Review*, www.nationalreview.com, January 28, 2013., str. 8.

⁷⁶ Thomas Jefferson (1743. – 1826.), jedan od osnivača Sjedinjenih Američkih Država i glavni autor Deklaracije o nezavisnosti (1776.), bio je snažni zagovornik lokalne vlasti kao najbolje zaštite individualnih sloboda. Slabljenje lokalnog sustava javnih financija ozbiljno bi ugrozilo postojanje i smisao federalnog sustava vlasti. Opširnije o tome u Brunori, David; Bell, Michael E., *Property Taxes and Local Autonomy*, u: *The Property Tax and Local Autonomy*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 2010., str. 1.

nost lokalne vlasti na poduzimanje aktivnosti koje odražavaju preferencije lokalnog stanovništva, zahtijeva postojanje neovisnih izvora lokalnih prihoda i mogućnost njihova samostalnog korištenja.⁷⁷ Ujedno potiče i građanski aktivizam na lokalnoj razini, predstavlja osnovu lokalne demokracije i odgovornosti te se s razlogom kaže kako su “bez fiskalne autonomije lokalne vlasti gotovo irelevantne u američkom federalnom sustavu vlasti”.⁷⁸

Budući da postojeći američki porezni sustav trpi određene nedostatke, unatoč mnogim poduzetim reformama i relativno učinkovitim ubiranjem poreza, očekuju se dalje reforme. Možda ne u mjeri i opsegu u kojem su bile nužne u prošlosti, ali ipak u mjeri koja je nužna radi pružanja odgovora na postojeća sporna porezna pitanja. Zadaća budućih reformi jest stvaranje uvjeta da tijela državne vlasti nadležna za kreiranje i ubiranje poreznih prihoda postanu još učinkovitija prilikom obavljanja svojih poreznih zadataka. Iako je još rano govoriti o mogućim reformskim pravcima, mogu se predvidjeti određeni trendovi. Moguće su porezne promjene na pravcu jačanja obiteljske politike, širenju porezne osnovice, pojednostavljenju porezne politike, porastu alternativnog minimalnog poreza (AMT), jačanju porezne discipline, uvođenju poreza na dodanu vrijednost i sl.⁷⁹ Aktualno je i pitanje treba li u SAD-u porez na dohodak nadomjestiti (pojačanim) oporezivanjem potrošnje, u kontekstu tradicionalnih faktora vrednovanja porezne politike (učinkovitost, pravičnost i mogućnost administrativnog upravljanja).

⁷⁷ Lokalna autonomija može se promatrati kao multidimenzionalni koncept u kojem jedinice lokalne vlasti: a) imaju važnu ulogu u gospodarstvu, b) diskreciju prilikom donošenja odluka o svojem postupanju, bez utjecaja s više razine vlasti, c) raspoložu nužnim financijskim sredstvima za realizaciju svojih ciljeva. Opširnije u Wolman, Harold; McManmon, Robert; Bell, Michael E.; Brunori, David, *Comparing Local Government Autonomy Across States*, u: *The Property Tax and Local Autonomy*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 2010., str. 70.

⁷⁸ Citirano Brunori, David, *Local Tax Policy. A Federal Perspective*, 2nd ed., Urban Institute Press, Washington D. C., 2007., str. 4.

⁷⁹ Opširnije o mogućim pravcima porezne reforme vidi Steuerle, *op. cit.* u bilj. 1, str. 239 i dalje.

Summary

Nikola Mijatović *

**FUNDAMENTALS OF THE UNITED STATES OF
AMERICA TAX SYSTEM**

Considering its multi-level hierarchy of tax authorities, the constitutional limits of their powers of taxation, and the number and complexity of the tax structure systems at different levels of tax authorities, the US tax system can be said to be extremely complex. In addition to the federal tax authorities, each of the fifty states has its own right of taxation, as well as lower levels of government (city, town, county etc.). All levels of government below the federal authorities were given the right to independently design and collect their own local taxes. Looking at the data on the existing types of individual taxes, as well as on the information on their fiscal yields, significant differences are observed in relation to the tax systems of European countries. The main reason for this is the fact that in the US the income of individuals is increasingly taxed as well as their assets, as the best indicators of economic power and fiscal sources of revenue, while other tax forms, including consumption taxes, have a much lower tax burden and subordinate fiscal significance in relation to European states.

Keywords: tax system, federal level, revenue tax, local level, assets tax

* Nikola Mijatović, Ph. D., Professor, Faculty of Law, University of Zagreb, Trg m. Tita 14, Zagreb

