

Małgorzata Magdalena Hybka

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Ekonomii, Katedra Finansów
Publicznych

malgorzata.hybka@ue.poznan.pl

FEDERALNE PODATKI DOCHODOWE W STANACH ZJEDNOCZONYCH AMERYKI – KONSTRUKCJA PRAWNA I ZNACZENIE FISKALNE

Streszczenie: Niezależnie od państwa podatki dochodowe stanowią jedno z najważniejszych źródeł dochodów publicznych. W 2012 r. w państwach OECD wpływy z ich tytułu stanowiły przeciętnie 11,4% produktu krajowego brutto i wahały się w przedziale od 5,2% PKB w Meksyku i na Słowacji do 29,2% PKB w Danii [OECD 2015]. W wielu państwach podatki dochodowe są pobierane nie tylko przez władze szczebla centralnego, lecz także przez władze pozostałych szczebli sektora finansów publicznych. Ma to miejsce w szczególności w państwach federalnych. Do państw tych należą Stany Zjednoczone, gdzie kompetencje w zakresie nakładania podatków dochodowych przysługują nie tylko federacji, lecz również poszczególnym stanom i lokalnym jednostkom samorządu terytorialnego. Celem artykułu jest przedstawienie konstrukcji federalnego podatku dochodowego od osób fizycznych i federalnego podatku dochodowego od osób prawnych w tym państwie, a także określenie znaczenia tych podatków w amerykańskim systemie podatkowym.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych, USA, federalizm fiskalny.

Klasyfikacja JEL: H20, H24, H25.

FEDERAL INCOME TAXES IN THE UNITED STATES – TAX DESIGN AND FISCAL EFFICIENCY

Abstract: Irrespective of the country income tax constitutes one of the most important public revenue sources. In the OECD member states the share of taxes on income, profits and capital gains in the GDP equalled 11,4% in 2012 and varied from 5,2%, Slovakia and Mexico, to 29,2% Denmark [*OECD Revenue Statistics* 2015]. There are many countries where income taxes are not only imposed by central government but also by sub-central government levels. In the United States income taxes are collected by Federal, State and certain local authorities. The main aim of this article is to present federal income tax and federal corporate tax design in that country. Moreover it evaluates the role played by these taxes in the American tax system.

Keywords: federal income tax, federal corporate tax, USA, fiscal federalism.

Wstęp

Na kształt narodowych systemów podatkowych wpływa przede wszystkim ustrój polityczny, podział terytorialny i polityka gospodarcza państwa. W państwach federalnych decentralizacja sektora finansów publicznych wiąże się z koniecznością koordynacji polityki podatkowej prowadzonej przez poszczególne korporacje terytorialne. Zakres działań koordynacyjnych jest uzależniony od stopnia ich autonomii finansowej. Ustawy zasadnicze ogólnie określają w tych państwach kompetencje poszczególnych korporacji terytorialnych w dziedzinie stanowienia prawa podatkowego, uzyskiwania dochodów podatkowych i administrowania podatkami. Tak jest również w Stanach Zjednoczonych, chociaż uregulowania zawarte w amerykańskiej Konstytucji są w tym zakresie mniej szczegółowe niż w innych państwach federalnych. Wprowadzona w życie w 1791 r. 10. poprawka do Konstytucji USA zawiera przepis mówiący o domniemaniu kompetencji dla poszczególnych stanów. Kompetencje federacji są natomiast enumeratywnie wymienione w Konstytucji. W zakresie podatków federacji przysługuje prawo do nakładania i pobierania podatków i ceł w celu zapewniania spłaty zadłużenia oraz środków na obronę narodową i dobrobyt w państwie; zarazem wszystkie podatki od konsumpcji i cła powinny być ujednolicane na terytorium Stanów Zjednoczonych (*taxing and spending clause*) [*The Constitution* 2015, section 8].

Do podatków nakładanych przez wszystkie korporacje terytorialne, to jest federację, stany i jednostki samorządu terytorialnego, należą w USA podatki dochodowe. Dotyczy to zarówno podatku obciążającego dochody osób

fizycznych, jak i podatku obciążającego dochody osób prawnych. Są one pobierane przez federację, większość amerykańskich stanów, a także niektóre lokalne jednostki samorządu terytorialnego.

W artykule zostanie przeprowadzona analiza konstrukcji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych. W analizie tej uwaga zostanie skoncentrowana przede wszystkim na federalnych podatkach dochodowych. Stanowe i lokalne podatki dochodowe charakteryzują się bowiem w USA zróżnicowaną konstrukcją. W niektórych stanach ich konstrukcja jest zbliżona do konstrukcji federalnych podatków dochodowych, w innych natomiast występują różnice dotyczące zasad ustalania podstawy opodatkowania [Hellerstein 2011, s. 55]. W artykule ponadto określono znaczenie fiskalne podatków dochodowych w USA. W tej części artykułu wskazano jednak także na znaczenie fiskalne stanowych i lokalnych podatków dochodowych.

1. Federalny podatek dochodowy od osób fizycznych

Historia podatków dochodowych w USA sięga 1861 r., kiedy to Kongres przegłosował wdrożenie pierwszego podatku od dochodów osobistych w celu sfinansowania wydatków związanych z wojną secesyjną. Podatek ten został zniesiony w 1872 r. Federalny podatek dochodowy od osób fizycznych w obecnej formie został wprowadzony natomiast w 1913 r. [Murphy i Higgins 2009, s. 16].

W przeciwieństwie do innych państw OECD, w USA za rezydentów podatkowych są uznawane przede wszystkim osoby fizyczne posiadające amerykańskie obywatelstwo. Nieograniczony obowiązek podatkowy ciąży bowiem na obywatelach Stanów Zjednoczonych nawet wtedy, gdy ich miejsce zamieszkania lub stałego pobytu znajduje się poza terytorium USA. Obywatele państw obcych podlegają opodatkowaniu federalnym podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, jeżeli posiadają kartę stałego pobytu lub spełniają kryteria określone w tzw. teście pobytu na terytorium USA (*substantial presence test*). Ponadto federalnym podatkiem dochodowym są opodatkowane osoby, które osiągają dochody ze źródeł położonych w USA, a nie są amerykańskimi obywatelami, nie posiadają karty stałego pobytu i nie spełniają kryteriów określonych w teście pobytu [Miller i Oats 2009, s. 35]. Osoby te są jednak objęte ograniczonym obowiązkiem podatkowym.

Kryteria testu pobytu uznaje się za spełnione, jeżeli osoba fizyczna przebywa na terytorium USA:

- przez co najmniej 31 dni w r. kalendarzowym i
- przez co najmniej 183 dni ogółem w okresie bieżącego roku i dwóch lat ten rok poprzedzających, przy czym przy obliczaniu liczby dni ogółem bierze

się pod uwagę wszystkie dni pobytu w bieżącym roku, 1/3 dni obecności w pierwszym z uwzględnianych lat i 1/6 dni obecności w drugim z tych lat.

Osobie fizycznej niebędącej obywatelem amerykańskim przysługuje prawo wyboru statusu amerykańskiego rezydenta za tę część roku, w której nie przebywała ona na terytorium USA (w r. jej przyjazdu do USA), nawet wtedy, gdy nie spełniała wymienionych warunków, jeżeli (*dual status alien*):

- przebywa w USA przez okres co najmniej 31 następujących po sobie dni i
- przebywa w USA przez co najmniej 75% liczby dni liczonych od pierwszego dnia wspomnianego okresu obejmującego 31 dni do końca grudnia danego roku kalendarzowego.

Sytuację tę obrazuje następujący przykład [*Nonresident or resident* 2015]: Juan jest obywatelem Brazylii. Po raz pierwszy przybył do USA 1 listopada i przebywał w USA przez 31 dni, czyli do 1 grudnia tego samego roku, a następnie wyjechał do Brazylii i ponownie powrócił do USA 17 grudnia tego roku. W kolejnym roku Juan spełnił kryteria przewidziane w teście pobytu. Juan ma prawo wyboru statusu rezydenta za cały rok, w którym po raz pierwszy przybył do USA, ponieważ przebywał w USA przez 31 kolejnych dni i przez 75% liczby dni, licząc od pierwszego dnia okresu obejmującego 31 dni do końca roku kalendarzowego (46 dni pobytu Juana w USA/61 dni, które upłynęły w okresie od 1 listopada do 31 grudnia = 75,4%).

Podstawa opodatkowania federalnym podatkiem dochodowym jest określana w kilku etapach, co przedstawiono na rysunku 1. Najpierw jest obliczany dochód brutto. W tym celu sumowaniu podlegają dochody z kilkunastu źródeł. Należy dodać, że źródła dochodów wskazane w sekcji 61 Kodeksu podatkowego, a wymienione na rysunku 1, nie wyczerpują wszystkich źródeł dochodów podlegających opodatkowaniu omawianym podatkiem¹. Niektóre dochody zostały wyłączone z opodatkowania. Należą do nich przykładowo spadki i darowizny, odsetki od obligacji emitowanych przez władze stanowe i lokalne, ustawowo określone stypendia i odszkodowania, składki płacone przez pracodawcę z tytułu ubezpieczenia zdrowotnego i od nieszczęśliwych wypadków. Od dochodu brutto potrąca się odliczenia i w ten sposób określa się skorygowany dochód brutto. Odliczeniu w szczególności podlegają wydatki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i wykonywaniem wolnych zawodów, wydatki na utrzymanie i zarządzanie nieruchomością wykorzystywaną w celu osiągnięcia dochodu czy też niektóre wydatki osobiste

¹ Opodatkowaniu podlegają także przykładowo nagrody, dochody z gier i zakładów wzajemnych, dochody z działalności nielegalnej, łapówki czy też dochody z działalności stanowiącej hobby podatnika.

Źródła dochodów podlegające opodatkowaniu wymienione w sekcji 61 Kodeksu podatkowego [Internal Revenue Code 2015]:

1. Dochody z wynagrodzenia za pracę (w tym honoraria, prowizje, świadczenia dodatkowe itp.) (*compensation for services including fees, commissions, fringe benefits, and similar items*)
2. Dochody z działalności gospodarczej (*gross income derived from business*)
3. Dochody ze zbycia nieruchomości i praw do nieruchomości (*gain derived from dealings in property*)
4. Dochody z tytułu odsetek (*interests*)
5. Dochody z najmu i dzierżawy (*rents*)
6. Dochody z praw majątkowych innych niż prawa do nieruchomości (*royalties*)
7. Dochody z tytułu dywidend (*dividends*)
8. Alimenty (*alimony and separate maintenance payments*)
9. Renty (*annuities*)
10. Dochody z tytułu ubezpieczenia na życie i dożycie (*income from life insurance and endowment contracts*)
11. Emerytury (*pensions*)
12. Dochody uzyskane przez wierzyciela w związku ze zwolnieniem dłużnika z długu (*income from discharge of indebtedness*)
13. Dochody z tytułu udziału w spółce osobowej (*distributive share of partnership gross income*)
14. Dochody należne zmarłemu (*income in respect of a decedent*)
15. Dochody z tytułu udziału w masie spadkowej i funduszu powierniczym (*income from an interest in an estate or trust*)

Dochód brutto (*gross income*)

- odliczenia od dochodu brutto (*deductions for adjusted gross income*)

Skorygowany dochód brutto (*adjusted gross income*)

- odliczenia od dochodu w wysokości rzeczywiście poniesionych wydatków lub odliczenia ryczałtowe (standardowe) (*itemized deductions or standard deductions*)
- zwolnienia podmiotowe (*personal exemptions*)

Dochód do opodatkowania (*taxable income*)

- × stawka podatkowa (*tax rate*)

Należny podatek (*tax liability*)

- odliczenia od podatku i nadpłata (*tax credits and prepayments*)

Podatek do zapłaty lub zwrotu (*net tax due or refund*)**Rysunek 1. Procedura ustalania wysokości podatku dochodowego od osób fizycznych w USA**

Źródło: [Smith, Harmelink i Hasselback 2009, s. 3025].

(np. wydatki związane z przeprowadzką podatnika, których poniesienie było niezbędne ze względu na zmianę miejsca pracy, odsetki od pożyczek na cele edukacyjne podatnika, koszty sporów prawnych w sprawach o dyskryminację, wydatki na zalesianie, część zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne).

Kolejnym etapem ustalania podstawy opodatkowania jest potrącenie odliczeń od skorygowanego dochodu brutto. Podatnik ma prawo albo do odliczenia wymienionych enumeratywnie w przepisach podatkowych wydatków w rzeczywistej wysokości, albo do potrącenia ryczałtowej kwoty. Rozróżnienie wydatków potrącanych od dochodu brutto i wydatków potrącanych od skorygowanego dochodu brutto jest bardzo istotne. Wydatki należące do drugiej kategorii mogą podlegać potrąceniu w rzeczywistej wysokości tylko wtedy, gdy są wyższe niż ryczałtowe kwoty odliczenia [Seidman 2009, s. 201]. Wysokość odliczenia ryczałtowego zależy od formy rozliczenia podatnika i w przypadku rozliczenia indywidualnego wynosi 6300 \$. Do wydatków, które mogą zostać potrącone w rzeczywistej wysokości od skorygowanego dochodu brutto, należą między innymi:

- niektóre wydatki na opiekę zdrowotną i usługi dentystyczne,
- zapłacone stanowe i lokalne oraz uiszczone za granicą podatki od dochodu i od nieruchomości lub jako alternatywa do odliczenia stanowych i lokalnych podatków dochodowych stanowe i lokalne podatki od sprzedaży,
- darowizny przekazane na rzecz niektórych organizacji pożytku publicznego,
- straty losowe spowodowane kradzieżą, katastrofami naturalnymi lub wypadkami, w wysokości niepokrytej odszkodowaniem.

Tabela 1. Skala federalnego podatku dochodowego od osób fizycznych w USA w 2015 r.

Stawka podatku (w %)	Rozliczenie indywidualne	Wspólne rozliczenie małżonków	Rozliczenie indywidualne małżonka/małżonki	Rozliczenie głowy rodziny (rozliczenie osoby mającej na utrzymaniu dziecko/dzieci lub inne osoby)
	Podstawa opodatkowania (w \$)			
10,0	0–9225	0–18 450	0–9225	0–13 150
15,0	9226–37 450	18 451–74 900	9226–37 450	13 151–50 200
25,0	37 451–90 750	74 901–151 200	37 451–75 600	50 201–129 600
28,0	90 751–189 300	151 201–230 450	75 601–115 225	129 601–209 850
33,0	189 301–411 500	230 451–411 500	115 226–205 750	209 851–411 500
35,0	411 501–413 200	411 501–464 850	205 751–232 425	411 501–439 000
39,6	413 201 i więcej	464 851 i więcej	232 426 i więcej	439 001 i więcej

Źródło: [Tax Forms 2015].

Amerykańskie przepisy podatkowe wprowadzają podział podatników federalnego podatku dochodowego od osób fizycznych na kilka kategorii [Głuchowski 1975, s. 31], przy czym dla każdej z nich obowiązuje odrębna skala podatkowa. Podział ten prezentuje tabela 1. Jedną z tych kategorii jest głowa rodziny (*head of household*). Prawo do skorzystania z tej formy rozliczenia przysługuje podatnikowi, który ma obywatelstwo amerykańskie, jest osobą samotną i utrzymuje gospodarstwo domowe, z którym na stałe są związane osoby będące na jego utrzymaniu (w których przypadku stałe miejsce pobytu jest zlokalizowane w domu podatnika).

Od momentu wprowadzenia w USA federalnego podatku dochodowego od osób fizycznych jego stawki były bardzo często zmieniane. Przykładowo, w skali podatkowej z 1919 r. przewidzianych było 56 przedziałów podatkowych, ze stawkami mieszczącymi się w przedziale od 4 do 73% [*Federal Individual* 2014, s. 62]. W latach 1988–1990 skala podatkowa składała się natomiast z dwóch przedziałów, ze stawkami 15 i 28%. Obecnie obowiązujące stawki omawianego podatku zostały wprowadzone w 2013 r. Przedziały skali podatkowej są jednak corocznie indeksowane. Obliczenie wysokości podatku z wykorzystaniem skali podatkowej przedstawionej w tabeli 1 prezentuje poniższy przykład.

Podatnik rozliczający się wspólnie z małżonkiem uzyskał dochód do opodatkowania (podstawę opodatkowania) za dany rok podatkowy w kwocie 100 000 \$. Podatek jest obliczany, zgodnie ze skalą podatkową za 2015 rok, w następujący sposób:

$$\begin{aligned}(18\,450 \$ - 0 \$) \times 10\% &= 1845 \$ \\(74\,900 \$ - 18\,450 \$) \times 15\% &= 8468 \$ \\(100\,000 \$ - 74\,900 \$) \times 25\% &= 6275 \$ \\ \hline \text{Podatek ogółem: } &16\,588 \$\end{aligned}$$

W celu ustalenia wysokości podatku do zapłaty lub zwrotu należy od podatku należnego odliczyć ulgi podatkowe [Stiglitz 2004, s. 731]. W USA dzielą się one na dwie kategorie: refundowane (*refundable*) i nierefundowane (*non-refundable*). Ulgi nierefundowane mogą zostać odliczone tylko do wysokości należnego podatku, natomiast refundowane – jeżeli ich wysokość przekracza kwotę podatku należnego – skutkują uzyskaniem przez podatnika zwrotu pozostałej części wydatkowanej kwoty. Do ulg refundowanych należy przykładowo ulga dla studentów studiów dziennych (*American opportunity credit*). Poza tym podatnikom przysługuje prawo do odliczenia ulgi między innymi z tytułu opieki nad dzieckiem lub osobą niepełnosprawną, adopcji

dziecka czy zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne [Whittenburg, Altus-Buller i Gill 2014, s. 61].

Zeznanie podatkowe za rok poprzedni jest składane do 15 kwietnia danego roku. Termin jego złożenia, na wniosek podatnika, może jednak zostać przedłużony. W tej sytuacji najpóźniejszym terminem na złożenie zeznania jest dzień 15 października.

2. Federalny podatek dochodowy od osób prawnych

Federalny podatek dochodowy od osób prawnych został wprowadzony w USA w 1909 r. [Taylor 2002, s. 1–7]. Stany Zjednoczone można zatem uznać za prekursora opodatkowania przedsiębiorstw (korporacji) odrębnym podatkiem [Kowalik 2009, s. 177]. Nakładany jest na kategorię spółek kapitałowych określanych mianem tzw. spółek typu C (*C corporations*). W USA spółka kapitałowa, spełniająca ustawowe warunki, ma prawo wyboru opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych [Hybka 2015, s. 62]. Zaletą wyboru opodatkowania tym podatkiem jest możliwość uniknięcia podwójnego opodatkowania dochodów. Nosi ona wtedy miano spółki typu S (*S corporations*). Wyboru tego może dokonać spółka kapitałowa, której celem jest osiągnięcie zysku, emitująca akcje wyłącznie jednej klasy, posiadająca nie więcej niż 100 udziałowców i której dochód ze źródeł pasywnych nie przekracza 25% dochodu brutto. Jednocześnie udziałowcami tej spółki mogą być jedynie obywatele amerykańscy, stali rezydenci USA lub niektóre podmioty krajowe (fundusze powiernicze czy fundusze nieruchomości). Spółki kapitałowe, które nie spełniają przedstawionych warunków, oraz spółki, które nie dokonały wyboru statusu spółki typu S, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych lub podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegają również spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (*limited liability company*), utworzone na gruncie prawa stanowego.

Przepisy federalnego prawa podatkowego przewidują szereg podmiotowych zwolnień z omawianego podatku. Zwolnieniu z opodatkowania podlegają między innymi spełniające określone warunki spółki, fundacje i fundusze, których jedynym celem jest działalność religijna, dobroczynna, naukowa, edukacyjna, sportowa itp., przedsiębiorstwa użyteczności publicznej, izby handlowe czy też kluby sportowe, jeżeli celem ich działalności nie jest osiągnięcie zysku [U.S. Master 2007, s. 220].

Podstawę opodatkowania stanowi dochód brutto po potrąceniu kosztów uzyskania dochodu. Koszty te obejmują między innymi zapłacone w r. podatkowym przez spółkę podatki (podatek od nieruchomości, stanowy i lokalny podatek dochodowy, niektóre podatki akcyzowe), wydatki administracyjne, wydatki związane z podróżami służbowymi, wydatki na doradcę podatkowego czy wynagrodzenia pracowników. Przepisy podatkowe wyłączają możliwość odliczenia od dochodu brutto niektórych wydatków, w tym darowizn na rzecz partii politycznych, kar pieniężnych, prowizji brokerskich w związku z zakupem akcji, opłat za przynależność do klubów, wydatków na dojazd do pracy, wydatków lobbingowych, wydatków poniesionych w związku z udziałem w zebraniach akcjonariuszy [*Miscellaneous Deductions* 2014, s. 14]. Odliczeniu od dochodu brutto podlegają także straty z działalności gospodarczej. Podatnik ma prawo do odliczenia straty w dwóch latach podatkowych poprzedzających jej poniesienie i w 20 latach następujących po roku poniesienia straty.

Podatnicy omawianego podatku mają prawo do swobodnego wyboru roku podatkowego. Rok ten powinien trwać albo 12 miesięcy (pokrywających się lub niepokrywających się z rokiem kalendarzowym), albo 52/53 tygodnie (taki rok podatkowy nie musi kończyć się z końcem miesiąca). Wybór pierwszego roku podatkowego dokonywany jest poprzez złożenie pierwszego zeznania rocznego. Zmiana roku podatkowego wymaga złożenia stosownego wniosku i zgody odpowiedniego organu podatkowego.

Podatek dochodowy od osób prawnych jest obliczany według następującego wzoru [Keightley i Sherlock 2014, s. 6]:

$$T = [(I - E) \cdot (1 - p) \cdot t] - TK,$$

gdzie:

- T – podatek,
- I – dochód brutto,
- E – koszty uzyskania dochodu brutto,
- p – odliczenie, przewidziane w sekcji 199 Kodeksu podatkowego,
- t – stawka podatku,
- TK – ulgi odliczane od podatku.

Przewidziane w sekcji 199 odliczenie dotyczy przedsiębiorców uzyskujących dochody z następujących źródeł:

- 1) umów najmu, dzierżawy, licencji, sprzedaży, zamiany i innych form zbycia:

- osobistego majątku rzeczowego², oprogramowania komputerowego i określonych ustawowo nagrań dźwiękowych wytworzonych w całości lub przeważającej części na terytorium USA,
 - określonych ustawowo filmów wyprodukowanych przez podatnika,
 - energii elektrycznej, gazu ziemnego, wody pitnej wyprodukowanych przez podatnika na terytorium USA (z wyjątkami);
- 2) usług budowlanych świadczonych na terytorium USA;
- 3) usług inżynierskich i architektonicznych świadczonych na terytorium USA w związku z projektami realizowanymi również na terytorium USA.
- Przedsiębiorcy przysługuje prawo do odliczenia 9% kwoty dochodu uzyskanego z powyższych źródeł.

Tabela 2. Skala federalnego podatku dochodowego od osób prawnych w USA w 2015 r.

Podstawa opodatkowania (w \$)	Wysokość podatku
0–50 000	15%
50 001–75 000	7500 \$ + 25% od kwoty powyżej 50 000 \$
75 001–100 000	13 750 \$ + 34% od kwoty powyżej 75 000 \$
100 001–335 000	22 250 \$ + 39% od kwoty powyżej 100 000 \$
335 001–10 000 000	113 900 \$ + 34% od kwoty powyżej 335 000 \$
10 000 001–15 000 000	3 400 000 \$ + 35% od kwoty powyżej 10 000 000 \$
15 000 001–18 333 333	5 150 000 \$ + 38% od kwoty powyżej 15 000 000 \$
18 333 334 i więcej	35%

Źródło: [Hoffman i in. 2015, s. 2–4].

W odróżnieniu od większości państw OECD skala amerykańskiego podatku dochodowego od osób prawnych jest progresywna [Mirek 2002, s. 11]. Przedstawia ją tabela 2. Podobnie jak w przypadku federalnego podatku dochodowego od osób fizycznych, stawki federalnego podatku dochodowego od osób prawnych były często zmieniane. W pierwszych latach po wprowadzeniu omawianego podatku jego stawka wynosiła zaledwie 1%. Progresywna skala została w tym podatku wdrożona w 1936 r. Skala ze stawkami od 15 do 35% obowiązuje natomiast od 1993 r.

Odliczeniu od podatku podlegają ulgi podatkowe. Prawo do ich odliczenia przysługuje podatnikom przykładowo z tytułu realizacji określonych ustawowo inwestycji, zatrudnienia pracowników będących wcześniej bezrobotnymi, a należących do grup społecznych, dla których stopa bezrobocia jest relatywnie

² Osobisty majątek rzeczowy (*tangible personal property*) obejmuje wszystkie składniki majątku rzeczowego z wyjątkiem budynków, budowli i gruntów.

wysoka. Ulgi są przewidziane także dla podatników prowadzących działalność gospodarczą w zdefiniowanym przepisami prawa podatkowego zakresie, takim jak na przykład produkcja biopaliwa, destylacja alkoholu czy też testowanie leków.

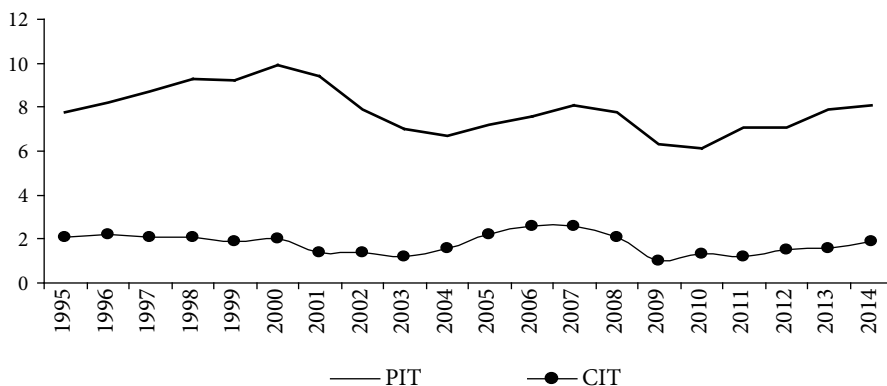
Zeznanie podatkowe jest składane do 15. dnia trzeciego miesiąca następującego po ukończeniu danego roku podatkowego. Na wniosek podatnika termin ten może zostać przedłużony. Podatnicy są także zobowiązani do wpłat zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych do dnia 15 kwietnia, 15 czerwca, 15 września i 15 grudnia danego roku podatkowego.

3. Podatki dochodowe jako źródło dochodów publicznych w USA

W USA podatek dochodowy od osób fizycznych jest nakładany na podatników przez federację i 43 stany. Stany New Hampshire i Tennessee opodatkowują nim wyłącznie dywidendy i dochody inwestycyjne. Stanowy podatek dochodowy od osób fizycznych nie jest pobierany w stanach: Alaska, Dakota Południowa, Floryda, Nevada, Teksas, Washington i Wyoming. W 33 stanach skala stanowego podatku jest progresywna, w tym na Hawajach obejmuje aż 12 przedziałów dochodu. Stawki tego podatku wynoszą w nich od 1 do 13,3%. W pozostałych stanach jedna stawka dotyczy wszystkich dochodów, niezależnie od ich wysokości. W stanach Alabama, Iowa, Luizjana, Missouri, Montana, Oregon odliczeniu od podstawy opodatkowania podatku stanowego podlega zapłacony podatek federalny [*Why States* 2011, s. 1, 2].

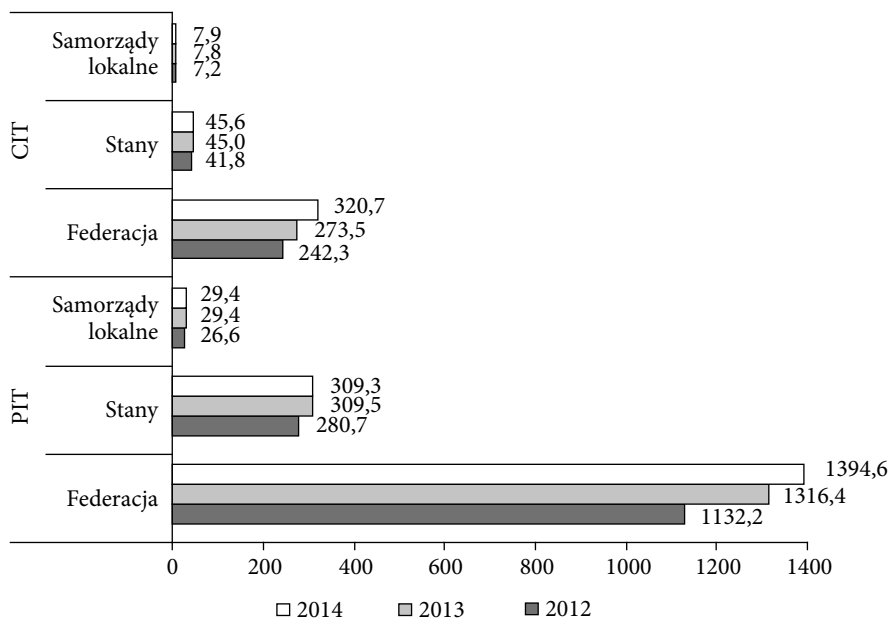
Stanowego podatku od osób prawnych nie pobierają w USA jedynie następujące stany: Dakota Południowa, Nevada, Washington i Wyoming. W większości stanów podatek ten nie jest progresywny. Na Alasce stosowana jest jednak skala podatkowa aż z 10 przedziałami dochodów. Prawo do odliczenia zapłaconego federalnego podatku dochodowego od osób prawnych od podstawy opodatkowania stanowym podatkiem dochodowym od osób prawnych przysługuje podatnikom w następujących stanach: Alabama, Dakota Północna, Iowa, Luizjana i Missouri.

Podział administracyjny na szczeblu lokalnym jest w Stanach Zjednoczonych zróżnicowany w zależności od stanu. W większości stanów występują hrabstwa (*counties*), w Luizjanie – parafie (*parish*), natomiast na Alasce – okręgi (*borough*). Kolejnym szczeblem podziału są na ogół gminy (*municipalities*), miasta, miasteczka i wioski (*cities, towns, villages*). Lokalne podatki dochodowe są pobierane przez prawie 5000 różnych jednostek samorządu terytorialnego zlokalizowanych w 17 stanach. Pierwszy podatek dochodowy na szczeblu lokalnym został



Rysunek 2. Relacja dochodów z federalnego podatku dochodowego od osób fizycznych i federalnego podatku dochodowego od osób prawnych do PKB w USA w latach 1995–2014 (w %)

Źródło: [Budget 2015, s. 42]



Rysunek 3. Dochody z podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych według korporacji terytorialnych w USA w latach 2012–2014 (w mld \$)

Źródło: [U.S. Government 2015]

nałożony na mieszkańców Filadelfii w 1939 r. w celu uniknięcia bankructwa tego miasta. Przykładowo podatek dochodowy od osób fizycznych pobierają obecnie w stanach Indiana i Maryland wszystkie hrabstwa. Jest on powszechnie stosowany także w stanach Iowa i Michigan [Ebel i Petersen 2012, s. 452].

W USA podatki dochodowe są bardzo ważnym źródłem dochodów publicznych. Według danych OECD za 2012 r. w USA relacja wpływów budżetowych z podatków dochodowych do PKB była zbliżona do średniej dla wszystkich państw członkowskich. Z rysunku 2 wynika, że w USA w latach 1995–2014 relacja wpływów z federalnych podatków dochodowych do PKB mieściła się w przedziale od 7,3 (2009 r.) do 11,9% (2000 r.). Charakteryzowała się zatem znaczną zmiennością. Relacja wpływów z federalnego podatku dochodowego od osób fizycznych do PKB wzrastała w latach 1995–2000 oraz 2004–2007. Rosła wówczas również efektywna stopa opodatkowania federalnym podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W latach 2000–2004 oraz w okresie ostatniego kryzysu finansowego nastąpił natomiast gwałtowny spadek omawianej relacji. Podobnie zmieniała się relacja wpływów z federalnego podatku dochodowego od osób prawnych do PKB. W porównaniu do roku poprzedniego relacja ta w największym stopniu obniżyła się w latach ostatniego kryzysu finansowego.

Tabela 3. Wysokość i struktura dochodów budżetu federalnego według ich źródeł w latach 2008–2014

Rok	Jednostka miary	Podatek dochodowych od osób fizycznych	Podatek dochodowy od osób prawnych	Podatki akcyzowe	Podatki od spadków i darowizn	Składki ubezpieczenia społecznego	Pozostałe dochody	Dochody ogółem
2008	mln \$	1 145 747	304 346	67 334	28 844	900 155	77 565	2 523 991
	%	45,39	12,06	2,67	1,14	35,66	3,08	100,00
2009	mln \$	915 308	138 229	62 483	23 482	890 917	74 570	2 104 989
	%	43,48	6,57	2,97	1,12	42,32	3,54	100,00
2010	mln \$	898 549	191 437	66 909	18 885	864 814	122 112	2 162 706
	%	41,55	8,85	3,09	0,87	39,99	5,65	100,00
2011	mln \$	1 091 473	181 085	72 381	7399	818 792	132 336	2 303 466
	%	47,38	7,86	3,14	0,32	35,55	5,75	100,00
2012	mln \$	1 132 206	242 289	79 061	13 973	845 314	137 145	2 449 988
	%	46,21	9,89	3,23	0,57	34,50	5,60	100,00
2013	mln \$	1 316 405	273 506	84 007	18 912	974 820	107 453	2 775 103
	%	47,44	9,86	3,03	0,68	35,13	3,86	100,00
2014	mln \$	1 394 568	320 731	93 368	19 300	1 023 458	170 062	3 021 487
	%	46,16	10,62	3,09	0,64	33,87	5,62	100,00

Źródło: [Budget 2015, s. 38–54].

Z rysunku 3 wynika, że wpływy z federalnych podatków dochodowych znacznie przekraczają wpływy ze stanowych i lokalnych podatków dochodowych. Podatki dochodowe stanowią najważniejsze źródło dochodów budżetu federacji. Ilustruje to tabela 3. W 2014 r. stanowiły one 56,8% dochodów tego budżetu. Udział podatków akcyzowych w dochodach budżetu federacji wynosił wówczas 3,1%, a podatków od spadków i darowizn – zaledwie 0,6%. W budżetach stanowych równie ważną rolę co podatki dochodowe odgrywa podatek od sprzedaży. Budżety lokalne zasilają natomiast przede wszystkim podatki majątkowe. Istotną pozycję dochodów tych budżetów stanowią również lokalne podatki od sprzedaży.

Zakończenie

W USA podatki dochodowe stanowią najważniejszą pozycję dochodów budżetu federacji, istotną – obok podatku od sprzedaży – budżetów stanowych oraz zdecydowanie mniej ważną od podatków majątkowych w budżetach lokalnych. Zarówno federalny podatek dochodowy od osób fizycznych, jak i federalny podatek dochodowy od osób prawnych mają progresywną skalę podatkową z kilkoma przedziałami dochodów i kilkoma stawkami procentowymi. Ponadto w federalnym podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązują odmienne skale podatkowe w zależności od sytuacji rodzinnej podatnika. Podatnikom tego podatku przysługuje prawo do odliczenia szeregu ulg zarówno od dochodu, jak i podatku. Wysokość odliczenia od dochodu ryczałtowej kwoty tych ulg jest również uzależniona od sytuacji rodzinnej podatnika. Ulgi odliczane od dochodu i ulgi odliczane od federalnego podatku dochodowego od osób fizycznych pełnią zarówno funkcję stymulacyjną, jak i redystrybucyjną. Funkcje pozafiskalne pełnią także ulgi w federalnym podatku dochodowym od osób prawnych. Taka konstrukcja federalnych podatków dochodowych pozwala im w znacznym stopniu uwzględnić zdolność podatkową podatników.

Ulgę refundowaną potrącaną od federalnego podatku dochodowego od osób fizycznych skutkują stosunkowo niskimi efektywnymi stopami opodatkowania. W przypadku podatników należących do dwóch pierwszych kwintyli dochodu występują zwroty podatku znacznie obniżające wydajność fiskalną tego podatku. W rezultacie wpływy podatkowe z podatku dochodowego pochodzą przede wszystkim od zamożniejszej części amerykańskiego społeczeństwa, na którą nałożono bardzo wysokie stawki podatkowe. Stosunkowo wysoka jest również maksymalna stawka federalnego podatku dochodowego

od osób prawnych. Jednak zarówno osoby fizyczne, jak i prawne są opodatkowane również stanowymi i lokalnymi podatkami dochodowymi. Dlatego Stany Zjednoczone należą do grupy państw o relatywnie wysokim opodatkowaniu podatkami dochodowymi zarówno osób fizycznych, jak i prawnych.

Bibliografia

- Budget of the U.S. Government*, 2015, U.S. Government Publishing Office, Washington.
- Ebel, R.D., Petersen, J.E., 2012, *The Oxford Handbook of State and Local Government Finance*, Oxford University Press, New York, DOI: 10.1093/oxfordhb/9780199765362.001.0001.
- Federal Individual Income Tax Rates History*, 2014, Tax Foundation, Washington.
- Głuchowski, J., 1975, *Federalny system podatkowy Stanów Zjednoczonych Ameryki*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Poznań.
- Hellerstein, W., 2011, *The United States*, w: Bizioli, G., Sacchetto, C. (eds.), *Tax Aspects of Fiscal Federalism*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.
- Hoffman i in., 2015, *South-Western Federal Taxation: Corporations, Partnerships, Estates & Trusts*, Cengage Learning, Boston.
- Hybka, M.M., 2015, *Zalety i wady amerykańskiej spółki typu S z perspektywy małego przedsiębiorstwa*, w: *Uwarunkowania rynkowe rozwoju mikro, małych i średnich przedsiębiorstw: Mikrofirma 2015*, Ekonomiczne Problemy Usług, nr 848/116, Bielawska, A. (red.), Uniwersytet Szczeciński, Szczecin.
- Internal Revenue Code*, 2015, <http://www.irs.gov> [dostęp: 01.08.2015].
- Keightley, M.P., Sherlock M.F., 2014, *The Corporate Income Tax System: Overview and Options for Reform*, Congressional Research Service, Washington.
- Kowalik, P., 2009, *Federalny podatek dochodowy w amerykańskim systemie podatkowym*, w: Lubińska, T., Szewczuk, A. (red.), *Finanse 2009 – teoria i praktyka*, t. 1: *Finanse publiczne*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Miller, A., Oats, L., 2009, *Principles of International Taxation*, Tottel Publishing, Exeter.
- Mirek, I., 2002, *System podatkowy Stanów Zjednoczonych*, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, Warszawa.
- Miscellaneous Deductions*, 2014, Internal Revenue Service, Washington.
- Murphy, K., Higgins, M., 2009, *Concepts in Federal Taxation*, Cengage Learning, Mason.
- Nonresident or resident alien*, 2015, <http://www.irs.gov> [dostęp: 01.08.2015].
- OECD Revenue Statistics*, 2015, <http://www.oecd-ilibrary.org> [dostęp: 01.08.2015].
- Seidman, L.S., 2009, *Public Finance*, McGraw Hill Education, New York.
- Shares of Federal Taxes for All Households*, 2015, <https://www.cbo.gov> [dostęp: 1.08.2015].

- Smith, E.P., Harmelink, P.J., Hasselback, J.R. (eds.), 2009, *Federal Taxation – Comprehensive Topics*, CCH a Wolters Kluwer business, Chicago.
- Standard Deductions*, 2015, <http://www.irs.gov/publications/p17/ch20.html> [dostęp: 01.08.2015].
- Stiglitz, J.E., 2004, *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Tax Forms*, 2015, <http://www.irs.gov> [dostęp: 1.08.2015].
- Taylor, J., 2002, *Corporation Income Tax Brackets and Rates, 1909–2002*, Internal Revenue Service, Washington.
- The Constitution of the United States: A Transcription*, 2015, The U.S. National Archives and Records Administration, <http://www.archives.gov> [dostęp: 1.08.2015].
- U.S. Government Revenue*, 2015, <http://www.usgovernmentrevenue.com> [dostęp: 1.08.2015].
- U.S. Master Tax Guide*, 2007, CCH a Wolters Kluwer business, Chicago.
- Whittenburg, G.E., Altus-Buller, M., Gill, S., 2014, *Income Tax Fundamentals*, Cengage Learning, Boston.
- Why States That Offer the Deduction for Federal Income Taxes Paid Get it Wrong*, 2011, Institute on Taxation and Economic Policy, Washington.