

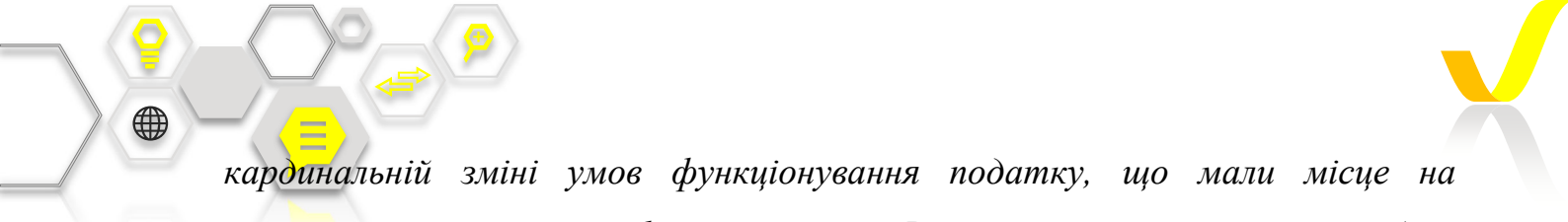
Еволюція майнового оподаткування в країнах Європи та США

Райнова Лариса Борисівна

кандидат економічних наук, старший науковий співробітник відділу податкової політики і податкового регулювання, Державна навчально-наукова установа «Академія фінансового управління», вул. О. Гончара, 46/48, м. Київ, 01054, <https://orcid.org/0000-0002-8275-3094>

Прийнято: 02.09.2024 | Опубліковано: 29.09.2024

***Анотація.** В економічній літературі застосування майнового оподаткування характеризується багатьма теоретичними перевагами, втім, питання вибору дизайну цих податків та політичні обмеження ускладнюють використання таких переваг на практиці. Метою статті є визначення основних тенденцій в історичній еволюції майнового оподаткування в європейських країнах та США, а також узагальнення причин, якими було обумовлено значні зміни в конструкції та фіскальній ефективності зазначених податків в ході їх розвитку. Для досягнення поставленої мети використано такі **методи** наукового дослідження: критичного аналізу, опису, порівняльного та структурно-функціонального аналізу, аналогій та теоретичного узагальнення. **Результати.** Досліджено історичні етапи розвитку майнового оподаткування в країнах Європи та США. Узагальнено причини зростання, а в подальшому зниження інтересу до цього джерела надходжень, які, хоча і були найбільш детально розглянуті на прикладі еволюції майнового оподаткування в США, втім, за висновками більшості дослідників, виявились спільними і для країн Європи та полягали в*



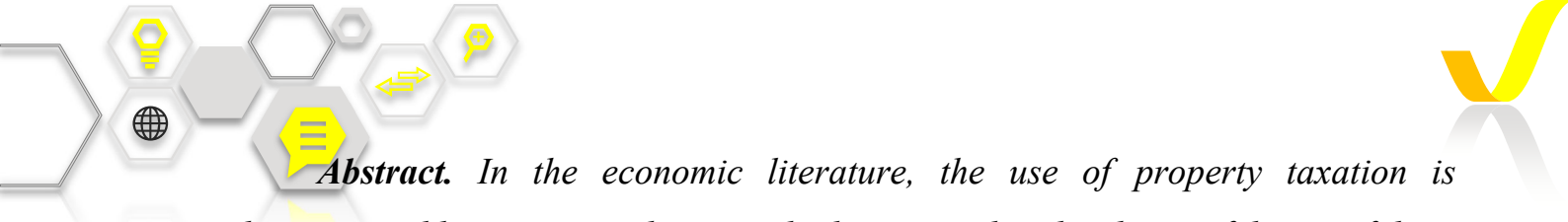
кардинальній зміні умов функціонування податку, що мали місце на початкових етапах його функціонування. Встановлено, що такі умови були пов'язані з неможливістю охопити оподаткуванням різноманітні форми власності, перелік яких із часом постійно зростає, появою нових форм доходів, з джерелом походження відмінним від власності (оплата праці за наймом, доходи осіб вільних професій та ін.), швидким розповсюдженням використання різноманітних пільг, надання яких було обумовлено як труднощами адміністрування, так і намаганням пом'якшити усталене негативне сприйняття податку, за одночасного збільшення випадків ухилення та уникнення від його сплати. **Висновки.** Виявлено, що майнові податки, зокрема, періодичні податки на нерухоме майно, як джерело державних доходів, були значною мірою «витіснені» непрямими податками (насамперед універсальними акцизами) та податками на доходи. Потреба в державних ресурсах для фінансування зростаючих суспільних потреб викликала необхідність у впровадженні послідовних змін у структурі та рівні прямих і непрямих податків, а також у способі їх встановлення та збору. Підвищення фіскальної ефективності періодичних податків на нерухоме майно втім залишається рекомендованою практикою.

Ключові слова: земельний податок, аграрне суспільство, справедливість, категорії власності, загальний майновий податок, періодичні податки на нерухоме майно, фіскальна ефективність.

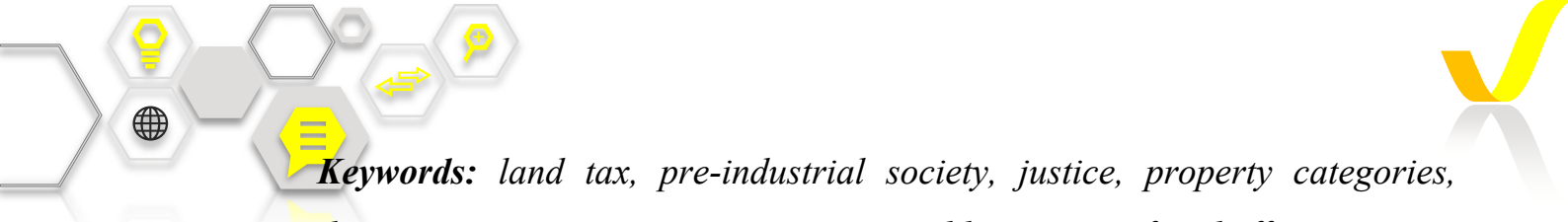
Evolution of property taxation in the European countries and the USA

Larisa Rainova

PhD in Economics, Senior Researcher of the Department of tax policy and tax regulation, State Educational and Scientific Establishment “Academy of Financial Management”, 46/48 O. Honchar Str., Kyiv, 01054, <https://orcid.org/0000-0002-8275-3094>



Abstract. *In the economic literature, the use of property taxation is characterized by numerous theoretical advantages, but the choice of design of these taxes and political constraints makes it difficult to realize these advantages in practice. The **purpose** of the article is to determine the main trends in the historical evolution of property taxation in European countries and the USA, and also to summarize the reasons that led to significant changes in the design and fiscal effectiveness of these taxes in the course of their development. The following **methods** of scientific research were used to achieve this goal: critical analysis, description, comparative and structural-functional analysis, analogies and theoretical generalization. **Results.** The historical periods of the development of property taxation in Europe and the USA are studied. The author summarizes the reasons of growth and subsequent decline in interest to this source of revenue, which consisted in a fundamental change of the conditions of tax functioning that took place at the initial stages of its operation. It is established that these conditions were related to the inability to cover various types of property, the list of which was constantly growing over time, the emergence of new forms of income with a source of origin other than property (wages and salaries, income of persons of free professions, etc.), and the rapid spread of various tax benefits, the provision of which was due to both difficulties of administration and attempts to mitigate the established negative perception of the tax, while increasing the cases of evasion and avoidance of its payment. Although the mentioned reasons have been analyzed in more detail in the case of the evolution of property taxation in the USA, most researchers have concluded that they are common to European countries as well. **Conclusions.** It has been found that property taxes, in particular, recurrent taxes on immovable property, as a source of state revenues, have been largely “displaced” by indirect taxes (primarily universal excise taxes) and income taxes. The need for public resources to finance growing social needs necessitated the introduction of consistent changes in the structure and level of direct and indirect taxes, as well as in the way they are imposed and collected. Improving the fiscal efficiency of recurrent taxes on immovable property, however, remains a recommended practice.*



Keywords: *land tax, pre-industrial society, justice, property categories, general property tax, recurrent taxes on immovable property, fiscal efficiency.*

Постановка проблеми. Майнове оподаткування є однією з перших форм оподаткування, проаналізованих в економічних джерелах, втім, незважаючи на їх кількість, одностайності щодо основних питань його реалізації на практиці так і не було досягнуто. В історичній еволюції майнового оподаткування різні характеристики та доктринальні теорії чергувалися, визначаючи роль та особливості зазначеного його різновиду. У цій історичній еволюції майновий податок (в літературі насамперед йдеться про періодичне оподаткування нерухомого майна як найбільш поширеного його різновиду) був об'єктом постійного реформування, залишившись в кінцевому підсумку в переліку тих видів податків, що є основою для розвитку сучасних економік; кардинально змінилася натомість фіскальна роль та призначення податку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Історичні аспекти розвитку майнового оподаткування в країнах світу розглянуто у працях окремих вітчизняних науковців, зокрема, О.М. Кадол, Л.В. Кадол, Л.М. Кравчук [1], А.М. Мельник [2], А.М. Соколовської [3], Ф.О. Ярошенко, В.В. Павленко, В.П. Павленко [4]. Детальнішими в зазначеному контексті є дослідження зарубіжних вчених – Й.П. Дженсена [5], Г. МакГрегора [6], Е.Р. Селігмана [7], Б.Д. Уокера [8], Д. Хейла [9], П. Шома [10], Д. Янгмана, Д. Малма [11]; значну увагу ними приділено не лише періодизації історії майнового оподаткування, але і висвітленню проблемних питань застосування останнього на кожному з досліджуваних етапів еволюції. Передумови становлення та поширення загального майнового податку в США, натомість менш докладно в країнах Європи, його теоретичні переваги та практичні недоліки, а також причини скасування в зазначених державах проаналізовано С. Дрей, К. Ланде, С. Станчевою [12], Р.Г. Карлсоном [13], Е.Р. Селігманом [14], Г.В. Фишером [15].



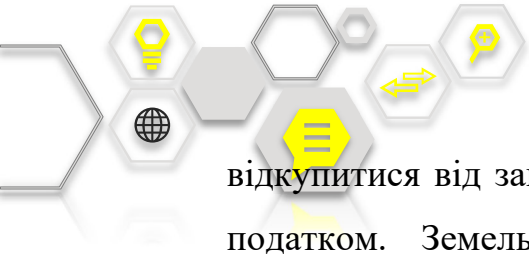
Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. За умови

стрімкого посилення останнім часом нерівності в розподілі доходів, й насамперед майнової нерівності, все більшого значення набуває вивчення застосовуваних, в тому числі і в історичній ретроспективі, практик охоплення оподаткуванням багатства/майна на доповнення до такого інструменту як прогресивний податок на доходи фізичних осіб. Зокрема, в роботі подальший розвиток отримало обґрунтування в контексті критеріїв справедливості та ефективності основних засад функціонування загального майнового податку – однієї з перших форм оподаткування багатства, відносно тривале застосування якої передувало появі найбільш розповсюдженого в сучасній практиці майнового оподаткування його різновиду – періодичного податку на нерухоме майно.

Метою дослідження є визначення основних тенденцій в історичній еволюції майнового оподаткування в європейських країнах та США, а також узагальнення причин, якими було обумовлено значні зміни в конструкції та фіскальній ефективності зазначених податків в ході їх розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Від початку цивілізації майнові податки були основним джерелом доходів для більшості урядів. Вони використовувалися, зокрема, в Єгипті, Вавилоні, Персії, Китаї; фактично в усьому стародавньому світі. Найпоширеніші документальні свідчення щодо особливостей зазначеного оподаткування лишилися з часів античності (Греція, Рим) [8], [14], а також стосувались Єгипту [6]. Згадувались і вдалі податкові практики, створені видатними асесорами, такими як Арістід Справедливий, і згубні, винайдені корумпованими лідерами з числа останніх римських імператорів. Хоча в подальшому оцінювачі були змушені розробляти більш чесні і точні оцінки, ніж більшість їх попередників, тиск в напрямку формування більш справедливої системи майнового оподаткування залишався завжди [13].

Першою системою земельного оподаткування в Європі після падіння Римської імперії вважається *данегельд*. Призначений спочатку для того, щоб



відкупитися від загарбників-вікінгів, він з часом став загальнонаціональним податком. Земельний податок в Англії був основним інструментом фінансування уряду навіть у XVIII–XIX ст., який в подальшому також перейняли британські колонії в Північній Америці [16].

Як відзначав Е. Селігман в своїй фундаментальній роботі «Нариси з оподаткування», ранній період розвитку майже кожної цивілізації відзначався двома головними фактами: переважанням сільського господарства та існуванням рабства. Перші податки на майно цілком відповідали таким умовам. Власність на той час складалася головним чином із землі, засобів для її обробки та господарства землевласника, включаючи рабів і тяглову худобу. Враховуючи зазначене, прямий податок на майно й повинен був мати форму або земельного податку, або податку на худобу, на рабів, або на знаряддя праці, що використовувались в сільському господарстві. Ці податки були практично рівнозначними один одному. Тому спочатку всюди прямий податок на майно виявлявся або земельним податком, або податком на сільськогосподарський капітал, оскільки це була єдина практична та справедлива форма оподаткування в той ранній період [7].

Важливо, однак, зауважити, що власність, яка підлягала оподаткуванню, була не стільки власністю на землю, скільки власністю на продукцію, вироблену на землі. Найдавніша приватна власність і складалася переважно з продуктів землі. Отже, перша спроба врахувати градацію податкоспроможності індивіда вбачалася в стягненні податку на валову продукцію або просто з кількості землі, незалежно від її вартості. Земельний податок складав або десятину, або певну частину оціненого врожаю. Отже, за практичної відсутності угод з купівлі-продажу землі, платоспроможність платника податків і не могла бути виміряна вартістю землі, а лише вартістю виробленої продукції, яка враховувалась у певній пропорції до кількості землі. В ранньому суспільстві, де розвиненим було лише сільське господарство, а обробка землі була екстенсивною та витрати на таку обробку змінювались



незначною мірою, податок на валову продукцію був досить точним критерієм платоспроможності індивіда.

У ранньому Середньовіччі податки на землю ще також не базувалися безпосередньо на вартості продажу, тому що, хоча земля і була приватною власністю, вона не купувалася та не продавалася. До землі застосовувалась орендна плата, а не вартість продажу, і податок продовжував нараховуватись не стільки на ринкову вартість, скільки на продукцію, що вироблялася на землі. Лише в подальшому, із зростанням чисельності населення, розвитком землеробства, необхідністю впровадження більш інтенсивних методів ведення сільського господарства, розповсюдженням приватної власності на землю, стає можливим вимірювати продуктивність землі з погляду власності. Земельні податки на цій новій стадії суспільного розвитку були податками на власність, навіть якщо вартість власності фіксувалася іноді відповідно до вартості продажу землі, а іноді відповідно до певних довільних оцінок її якості. Податок на валову продукцію поступово витісняється податком на майно за ринковою вартістю [7].

Отже, хоча факти свідчать про добре організоване оподаткування майна в Стародавній Греції та Римі, коріння сучасних європейських систем оподаткування майна можна знайти саме в спеціальних податках Середньовіччя. Знаковою тоді подією, наприклад, стало комплексне фіскальне обстеження Англії, проведене за наказом Вільгельма Завойовника у 1085 р. Його результати, зібрані в 1086 р. в так званій «Книзі Судного дня», залишаються найдавнішою публічною пам'яткою Британії. Багатотомна праця містить дані про площу та використання земельних ділянок, їх власників, рухоме майно, цінності, доходи та сплачені податки [17]. У XIV-XV ст. британські податкові інспектори/асесори враховували право володіння або використання майна для оцінки платоспроможності платника податків. З часом податок почали розглядати як податок на саму власність [15].



Подальші зміни форм економічного життя неминуче впливають на суспільну свідомість і на прийняті уявлення про справедливість. Зокрема, зі



зростанням добробуту відбувається поступове збільшення найпростіших видів особистої власності, причому спостерігалось це повсюдно. Відбувається накопичення грошей, збільшуються витрати на одяг на ін., на предмети розкоші. Для того, щоб *загальний податок на майно (general property tax)* й надалі залишався справедливим свідченням платоспроможності індивіда, мала враховуватись не лише нерухомість, але й повинна була бути включена до оціночних списків зростаюча за кількістю особиста рухома власність також. Спочатку це майно буде складатися з матеріальних, видимих об'єктів, які нелегко приховати, і які є справедливим показником добробуту громадянина. Зазначені зміни все ще будуть гармоніювати з ранньою економічною системою. Власником особистого рухомого майна залишався землевласник, і цілком природно, що мав використовуватись лише загальний податок на майно. Економічна система ще не зазнала суттєвих змін.

Загальний майновий податок існував по всій Європі, був у міру успішним, оскільки добре підходив для того часу. Хоча він передбачав ретельний огляд кожного предмета невеликого за кількістю середньовічного інвентарю, як можна легко переконатися зі збережених докладних таблиць оцінок, податок стягувався в основному з матеріальних, фізичних об'єктів, які не так легко було приховати. За винятком таких країн, як Франція, де розмір податку був знижений завдяки впровадженій системі звільнень, у цілому, в той ранній період розвитку суспільства, загальний майновий податок був доволі пропорційний індивідуальним здібностям. Він виявлявся ефективним, оскільки диференціація майна виявлялася вкрай незначною [7].

Однак подальші зміни відкривають зовсім інший етап в розвитку майнового оподаткування. Було скасовано рабство, швидкими темпами відбувається розвиток торгівлі; остання більше не обмежується обміном надлишків між сусідніми домогосподарствами. Розвиток товарно-грошових відносин і формування капіталізму як цілісної ринкової системи надає проблемі співвідношення ефективності і справедливості в майновому оподаткуванні вже іншого, набагато складнішого змісту. Основні інституційні



постаті капіталістичної системи – капіталіст і найманий працівник – формально є рівноправними власниками своїх товарів: засобів виробництва і робочої сили. Вони здійснюють обмін за ринковими законами, і кожен отримує вартість свого товару. Подальше використання власником придбаних факторів виробництва приносить йому прибуток, який за природою виникнення є його власністю [18]. У процесі господарювання індивіди й суб'єкти господарювання мають різні економічні інтереси.

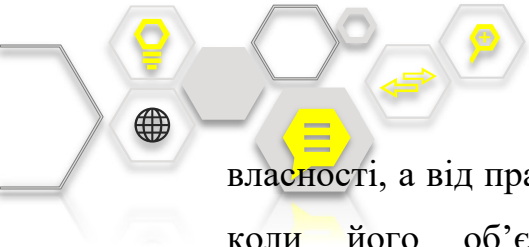
Первісна недиференційована маса власності розпадається на окремі складові; вже має місце її виробнича диференціація, що ускладнює процес оподаткування. Особиста власність, як у формі продуктивного капіталу, так і у формі непродуктивного багатства, збільшується у прискореному темпі. Малоєфективними виявляються спроби розширити сферу дії первісного поземельного податку, щоб включити в нього численні нові форми власності. Більше того, капіталісти і заможні класи вже або намагаються перекласти цей тягар на інші класи через нововведені непрямі податки, або вживають заходи з зниження цього тягаря через ухилення від сплати податку на майно або внаслідок недбалого адміністрування останнього. Там, де різниця в багатстві стає значною, а нижчі класи залишаються політично безправними, землевласники і торговці об'єднуються задля перекладення тягаря оподаткування на сільськогосподарських робітників і міських ремісників, хоча вони все ще можуть боротися між собою за розподіл решти тягаря. Все більш гострої форми набуває конкуренція між сільськими та міськими жителями. Отже, історія майнового оподаткування – це значною мірою також історія цих класових антагонізмів [13]. «На тлі зіткнення різноспрямованих інтересів і намагання кожного суспільного класу перекласти тягар оподаткування на інший клас, – зауважує Д. Хейл, – ми бачимо повільне і копітке зростання стандартів справедливості в оподаткуванні, а також намагання суспільства в цілому реалізувати цю справедливість. Іншими словами, історія фінансів демонструє еволюцію принципу платоспроможності



в оподаткуванні – принципу, згідно з яким кожна людина повинна допомагати державі пропорційно до своєї здатності допомагати собі» [9].

Зі зростанням диференціації суспільства продуктивні сили різних класів також відрізняються. Більше того, з'являється багато форм заробітку, які походять не від власності, а від промислової діяльності. Вже існує суттєва різниця між новою системою податків на продукт і первісною системою податку на майно, що їй передувала, коли податок стягувався з валової продукції або з простої кількості землі. Новою системою передбачається стягнення земельного податку з чистої продукції з урахуванням витрат на обробку землі. З огляду на те, що дві умовні ділянки землі могли давати однакову кількість врожаю, втім витрати в одному випадку могли бути значно більшими, ніж в іншому, такі зміни, безумовно, виявлялися важливими. Врахування чистого, а не валового продукту знаменує собою ще один крок вперед в еволюції ідеї платоспроможності. Майже повсюдно відбувається рух за заміну податку на нерухомість системою податків на чистий продукт – продукт землі, капіталу, підприємницької діяльності, праці тощо. Це був етап, якого досягла Європа наприкінці XVIII та початку XIX ст. [7].

Хоча зазначена система й була прогресивною, втім і вона з часом також перестала відповідати тодішнім зміненим економічним умовам, зважаючи на те, що чинна система майнового оподаткування фактично абстрагувалася від особистого становища платника податків; вона не враховувала рівень його потенційної заборгованості. Подібно до того, як податок на валову продукцію був недосконалим, оскільки не враховував витрати на вирощування цієї продукції та обробку землі, так і податок на чисту продукцію, хоча сам по собі і свідчив про наявність певного прогресу в практиці майнового оподаткування, він, тим не менш, мав недоліки, оскільки передбачав абстрагування від особистого становища платника податків, рівня заборгованості останнього. Власність більше не вбачалася критерієм здатності до праці або платоспроможності. Оскільки дохід виявлявся кращим показником платоспроможності, ніж майно, величезний перелік доходів, отриманих не від



власності, а від праці, повністю і невинувато виключався з оподаткування, коли його об'єктом була лише власність. Практична реалізація розповсюдженої на той час теорії майнового оподаткування ускладнювалась через зникнення умов, на яких вона раніше ґрунтувалась.

Історично склалося так, що загальний майновий податок колись дійсно був практично універсальним. Це була перша спроба досягти подоби справедливості в оподаткуванні і відносно тривалий час податок відповідав вимогам зазначеного критерію. У суспільстві, занятому переважно сільським господарством, загальний майновий податок не суперечив чинним соціальним умовам. Втім щойно на перший план у житті країни або муніципалітету вийшли комерційні та промислові міркування, майновий податок занепав, і, хоча й далі проголошувався податком на все майно, він, врешті-решт, перетворився на податок на нерухомість. Невідповідність між фактами і видимістю, між практикою і теорією майже повсюдно стала настільки очевидною і породила такі проблеми, що податок на нерухомість поступово був зведений до підпорядкованого становища у фіскальній системі. Усі спроби зупинити цю тенденцію та подовжити термін дії податку шляхом жорсткішого адміністрування не мали жодного ефекту, окрім згубної реакції на моральний стан суспільства. «На практиці, загальний податок на майно в тому вигляді, в якому він фактично застосовувався, поза всяким сумнівом, виявився одним із найгірших податків, відомих у цивілізованому світі. Він заохочує нечесність і розбещує суспільну свідомість; він зводить обман до системи і робить з нього науку хитрощів; він найбільше тисне на найменш платоспроможних; накладає подвійне оподаткування на одну людину і надає повну недоторканність іншій. Загальний податок на нерухомість настільки кричуще несправедливий, що його збереження впродовж тривалого часу можна пояснити лише невіглаством або інерцією», – підсумовується в працях Е. Селігмана [7].

Найбільша кількість зокрема і сучасної літератури з майнового оподаткування присвячена тому, що на початку XIX ст. Сполучені Штати почали також запроваджувати уніфіковане оподаткування на основі вартості



майна, коли кожен платник податків мав фінансувати державні послуги пропорційно майновому стану. У 1818 р. штат Іллінойс першим, а потім Міссурі у 1820 р. та Теннессі у 1834 р. замінили нормативні положення, що вимагали оподаткування землі за єдиною ставкою за акр, на положення, згідно яких земля оподатковувалася відповідно до її вартості. Це стало початком адвалорного оподаткування в країні. До кінця XIX ст. тридцять три штати вимагали, щоб усе нерухоме майно оподатковувалося однаково – за вартістю [19].

Отже, низкою літературних джерел відмічається поява на початку XIX ст. у Сполучених Штатах нової системи оподаткування майна, яка на той час була унікальною і відрізнялася від європейських аналогів [20]. Ключовим нововведенням США було застосування податку до всіх видів власності, а не лише до землі. *Загальний податок на майно США (General Property Tax)* був комплексним податком на все майно, включаючи рухоме та нерухоме, матеріальне та нематеріальне. По суті, він функціонував як одна з перших версій податку на багатство [12].

Податкова та адміністративна система були добре пристосовані як джерело доходів для системи місцевого самоврядування, що розвивалася в США. Як правило, штат ділився на округи, на які покладалося багато обов'язків з виконання законів штату. Громадяни могли вільно організовувати муніципалітети, шкільні та багато інших видів спеціальних округів для виконання додаткових функцій. В результаті, особливо в штатах, утворених після війни за незалежність, з'явилася велика кількість органів влади, що дублювали один одного. Багато з них знаходилися в сільській місцевості, де не було жодного підприємства. Податки з продажу або акцизи не давали б жодних надходжень, а податки на доходи були б неможливі. Майновий податок, особливо податок на нерухомість, ідеально підходив для тих умов. Нерухомість мала фіксоване місцезнаходження, її вартість, як правило, була добре відома. Надходження можна було легко розподілити між органами влади, на території яких знаходилася нерухомість [15].



Протягом майже століття загальний податок на нерухомість був наріжним каменем політичної та економічної інфраструктури США, забезпечуючи значну частину доходів штатів і місцевих органів влади. Він характеризувався дуже локальним характером, коли кілька юрисдикцій конкурували за одну й ту саму податкову базу, а також відносно однаковими та високими ефективними податковими ставками на все майно. Зауважується, що порівняно з європейськими країнами, США значнішою мірою покладались на місцеве оподаткування майна для фінансування державних видатків, здійснення інвестицій та надання суспільних благ [16]. Насамперед після Громадянської війни, як вже відзначалось, майновий податок, особливо податок на нерухоме майно, відігравав важливу роль у стабілізації доходів місцевих органів влади, оскільки нерухоме майно було фіксованим, видимим, і його загальна вартість була добре відома. Навіть коли формувалися нові органи місцевого самоврядування, податкові кодекси були достатньо добре розроблені, щоб визначити, які ділянки підпадають під яку юрисдикцію [19].

Зростання податку на нерухомість в Америці так само, як і в багатьох європейських країнах, було тісно пов'язане з чинними на той час економічними та політичними умовами. У сільськогосподарських районах з нерозвинутою товарною економікою майновий податок був зручним джерелом доходів місцевих органів влади, а однакове оподаткування майна відповідало панівній ідеології зрівнялівки. У простій сільській економіці багатство складалося здебільшого з нерухомості та матеріального рухомого майна – землі, будівель, техніки та худоби. У такій економіці майно і власність – це одне й те саме, а володіння власністю було тісно пов'язане з доходами або здатністю сплачувати податки. Натомість у товарній економіці право власності та контролю над майном надається через володіння правами, які можуть бути підтвержені різноманітними фінансовими та юридичними інструментами, такими як акції, облігації, векселі та іпотечні кредити. Місцевим адміністраторам податків на нерухомість бракувало правових повноважень, навичок і ресурсів, необхідних для оцінки та збору податків з



таких складних систем власності. Інша проблема виникла через невміння чи небажання обраних місцевих податкових інспекторів оцінювати майно за його повною вартістю. Ті з них, які забезпечували оцінку майна, значно нижчу за його ринкову вартість, і нечасто змінювали результати, були набагато популярнішими та мали більше шансів бути переобраними. Нарешті, зростання кількості найманих працівників та осіб вільних професій, які одержували більші доходи, але мали у володінні незначне за вартістю майно, зробило володіння таким майном менш придатним показником спроможності сплачувати податки [15].

Реформатори на чолі з Національною податковою асоціацією, заснованою в 1907 р., нарешті запропонували запровадити державні податки на доходи та виключити нематеріальне майно та деякі види матеріального рухомого майна з бази податку на майно. Ними було також рекомендовано, щоб оцінку нерухомості проводили професійно підготовлені оцінювачі. Висувалася пропозиція щодо застосування класифікованого майнового податку, згідно якого до різних класів нерухомого майна мали б застосовуватись різні податкові ставки. Втім, незважаючи на недоліки, майновий податок продовжував забезпечувати надходження до однієї з найрозвиненіших систем місцевого самоврядування у світі [15]. Деякі з основних реформ майнового оподаткування першої половини століття передбачали вузько визначені податки на особисте майно громадян і майже повну ліквідацію оподаткування нематеріального майна; надання різноманітних звільнень для хворих, літніх людей, бідних, фермерських господарств, садиб; впровадження «вимикачів», які мали обмежити відсоток доходу, що йшов на сплату податку на майно; створення обмежень на податок на майно у великій кількості штатів [13].

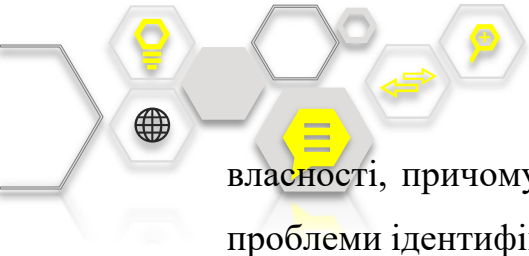
Однак після 1930-х рр. значення загального податку на нерухомість зменшилося, оскільки він був поступово витіснений іншими формами оподаткування, включаючи податок на доходи і податок з продажу; з'явилися численні нові джерела доходів [21]. З часом база податку на нерухомість



скоротилася, і врешті-решт він перетворився на сучасний податок на нерухомість, який у США більше не є «загальним» і стягується лише з (частини) багатства, пов'язаного з нерухомим майном [16].

Отже, тривала історія майнового оподаткування тісно пов'язана зі зміною концепцій власності та відносної важливості різних класів власності в межах цієї дедалі складнішої категорії. Саме таким спочатку і був майновий податок у більшості країн Європи, а також у Сполучених Штатах – податком на всі форми майна: нерухомого та рухомого, матеріального та нематеріального, «з кожного відповідно до його майнового стану та з урахуванням усіх інших здібностей» [5]. Це відповідало аграрній економіці, в якій основні елементи багатства/майна, такі як земля і сільськогосподарське обладнання, легко ідентифікувалися в податкових списках, і їх не можна було легко приховати або вивезти в іншу юрисдикцію з метою ухилення від сплати податку [11]. У XIX ст. відбулися величезні зміни в економічній структурі країн, що супроводжувалися переходом до нових форм капіталу, нових форм багатства і власності. Нематеріальна власність, від готівки до банківських рахунків і цінних паперів, набула набагато більшого значення, але в той же час місцевим чиновникам ставало дедалі важче її ідентифікувати, знаходити, оцінювати та визначати. Очевидна несправедливість того, що фермери сплачували податок, від якого легко ухилялися фінансисти, спричинила важливий реформаторський рух, спрямований на переосмислення ролі майнового податку як податку на нерухоме майно (землю та будівлі); нематеріальні форми багатства частіше «враховувались» через податок на дохід, який вони забезпечували. Отже, найвідоміша сьогодні форма податку на нерухомість – щорічний адвалорний податок на землю та будівлі – фактично сформувалася у відповідь на зміну видів економічної активності, яка підвищила значення нематеріальних форм власності [11].

Зростання ролі нематеріальної власності у XIX ст. призвело не до більшого включення нематеріальних активів до бази оподаткування, а навпаки – до обмеження податку на майно переважно об'єктами матеріальної



власності, причому саме нерухомої матеріальної власності. Адміністративні проблеми ідентифікації та оцінки нематеріальних активів, які були прийнятні, коли такі активи становили лише невелику частину податкової бази, натомість негативно позначились на справедливості податку, коли ця категорія в структурі доходів виявилась вагомою [11].

На думку Д. Хейла майновий податок продемонстрував дивовижну послідовність протягом дуже тривалого періоду часу. Застосовуючись як спосіб вимірювання зобов'язань – спочатку тих, хто користувався землею (як власники чи орендарі), а потім, з меншим успіхом, тих, хто володів новими формами власності, такими як промислові товари, предмети розкоші та нематеріальні права на багатство, цей податок після століть використання, зловживань, експериментів і реформ зберіг більшу частину своєї первісної форми як податок з користувачів нерухомості. Він продовжує виражати дуже стару ідею про те, що власність, особливо земля, накладає тягар зобов'язань на тих, хто нею користується, хоча сучасний податок на нерухомість й було ускладнено ототожненням його із зовсім іншим і набагато новішим набором ідей [9].

Повоєнний період у другій половині ХХ ст. став періодом прояву технологічного прогресу в майновому оподаткуванні. Поява цифрових комп'ютерів сприяла вдосконаленню кадастрових та оціночних систем. Зростаючі очікування щодо достовірності оцінок призвели до розробки професійних стандартів оцінки [17]. Втім, якщо після Другої світової війни економіка багатьох країн й зростала значними темпами, разом із доходами населення та загальними зборами податків на майно, частка таких податків, у відсотках до загальних податкових надходжень, почала падати. Більше того, як джерело державних доходів майнові податки, насамперед, періодичні податки на нерухомість, були витіснені податками з продажу та податками на доходи. Навіть на місцевому рівні частка майнових податків, також у відсотках до загальних податкових надходжень, мала тенденцію до зменшення. Зростаюча потреба в державних фінансових ресурсах викликала



необхідність у впровадженні послідовних змін у структурі та рівні прямих і непрямих податків, а також у способі їх встановлення та збору. Останні тридцять років призвели до прогресу в практиці оцінювання завдяки використанню статистичних даних, кадастрових карт, технологічних досягнень та інших різноманітних удосконалень чинних практик [13].

Висновки. Реалізація принципу справедливості в майновому оподаткуванні тривалий час пов'язувалась із намаганням охопити максимально широкий перелік об'єктів, що стало передумовою для впровадження в країнах Європи та США загального майнового податку. Останній, по суті, функціонував як одна з перших версій податку на багатство. Узагальнення причин зростання, а в подальшому зниження інтересу до цього джерела надходжень, дозволяє дійти висновку, що вони полягали в кардинальній зміні умов функціонування податку, що мали місце на початкових етапах його функціонування. У підсумку колись прогресивна й ефективна з погляду теорії та практики оподаткування система загального майнового оподаткування перестала відповідати зміненим економічним і політичним умовам.

Скасування загального майнового податку стало наслідком суперечливого за обґрунтуванням переконання в тому, що широко впроваджені нові форми оподаткування доходів фізичних осіб роблять податок на багатство не потрібним та дублюючим. Майнові податки, насамперед, періодичні податки на нерухоме майно, як джерело державних доходів були значною мірою витіснені непрямими податками (передусім, універсальними акцизами) та податками на доходи. Втім, з часом, за значного зростання майнової нерівності з середини ХХ ст., коли було скасовано загальний податок на майно, аргументи, які використовувались противниками цього податку, вже не вбачаються такими переконливими, як колись, так само як не обґрунтованими стають пропозиції обмежитись оподаткуванням лише доходів. Внаслідок цього в низці останніх теоретичних досліджень з еволюції майнового оподаткування обґрунтовується думка, що загальний податок на



майно був ідеєю, що випередила свій час, та висловлюється переконання в тому, що її відродження в тому чи іншому вигляді заслуговує на увагу.

Отже, історична еволюція майнового оподаткування характеризується:

1) переходом від землі та її виробничої цінності як об'єкта раннього майнового оподаткування в доіндустріальних суспільствах спочатку до широкого визначення об'єкта майнового податку, яким охоплювались усі види наявного майна (рухомого та нерухомого, матеріального та нематеріального) в рамках концепції загального майнового податку, а згодом до поступового суттєвого звуження об'єкта майнового податку переважно до об'єктів нерухомого майна;

2) зміною тенденції до поступового зростання ролі майнового оподаткування та перетворення його на основне джерело бюджетних надходжень у країнах Європи та США, тенденцією до значного зменшення його фіскальної ролі, обумовленої труднощами адміністрування податку, посиленням випадків ухилення від його сплати, зростанням числа застосовуваних пільг;

3) розвитком тенденції до заміни загального майнового податку непрямими податками та прогресивним податком на доходи, суттєво простішим в адмініструванні, який є базовим інструментом забезпечення прогресії в національних системах оподаткування;

4) значним прогресом в технологіях адміністрування майнових податків, зокрема, в удосконаленні процедур оцінювання майна, порівняно з тими, що використовувались на початку ХХ ст., що зробило повернення до ширшого оподаткування майна більш реальним.

Список використаних джерел

1. Кадол О.М., Кадол Л.В., Кравчук Л.М. Історія методології оподаткування нерухомості. *Економіка та суспільство*. 2018. № 15. С. 11–15.
URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/15_ukr/2.pdf.



2. Мельник А.М. Еволюція оподаткування нерухомого майна в Україні та світі. *Інвестиції: практика та досвід*. 2014. № 20. С. 73–77. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/20_2014/18.pdf.

3. Соколовська А.М. Податкова система України: теорія та практика становлення. К.: Знання-Прес, 2004. 454 с.

4. Історія податків та оподаткування в Україні: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Ф.О. Ярошенко, В.В. Павленко, В.П. Павленко; за заг. ред. А.М. Подоляки. К.: ДП «Вид. дім «Персонал», 2012. 416 с. URL: https://maup.com.ua/assets/files/lib/book/istoria_podatkiv_pavlenko.pdf.

5. Jensen J.P. Property Taxation in the United States. The University of Chicago Press. 1931. 532 p.

6. McGregor G. Taxation in the Ancient World. *Canadian Tax Journal*. 1956. Vol 4, № 4. P. 271–277.

7. Seligman E.R. Essays in Taxation. The Macmillan Company. 10th ed. 1925. URL: https://ia800304.us.archive.org/0/items/essaysintaxation0000unse_b0p9/essaysintaxation0000unse_b0p9.pdf.

8. Walker B.D. The Local Property Tax for Public Schools: Some Historical Perspectives. *Journal of Education Finance*. 1984. Vol. 9, № 3. P. 265–288.

9. Hale D. The Evolution of the Property Tax: A Study of the Relation between Public Finance and Political. *The Journal of Politics*. 1985. Vol. 47, № 2. P. 382–404. URL: https://www.sfu.ca/~poitras/jp_property-tax_85.pdf.

10. Tax policy handbook. / Ed. by P. Shome. Washington, D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995. DOI: <https://doi.org/10.5089/9781557754905.071>.

11. Youngman J., Malme J. The Property Tax in a New Environment: Lessons from International Tax Reform Efforts. Working Paper. 2004. № 04-49 (Atlanta: International Studies Program of the Andrew Young School of Policy Studies). URL: <https://fiscalresearchcenter.issuelab.org/resources/5305/5305.pdf>.



12. Dray S., Landais C., Stantcheva S. The historical lessons from the U.S. General Property Tax. July 5, 2023. URL: <https://equitablegrowth.org/the-historical-lessons-from-the-u-s-general-property-tax/>

13. Carlson R.G. A Brief History of Property Tax. 2004. URL: https://www.iaao.org/uploads/a_brief_history_of_property_tax.pdf

14. Seligman E.R. The General Property Tax. *Political Science Quarterly*. 1890. Vol. 5, № 1. P. 24–64.

15. Fisher G.W. History of Property Taxes in the United States. URL: <https://eh.net/encyclopedia/history-of-property-taxes-in-the-united-states/#:~:text=Taxes%20based%20on%20ownership%20of,a%20taxpayer's%20ability%20to%20pay.>

16. Dray S., Landais C., Stantcheva S. Wealth and Property Taxation in the United States. NBER Working Paper. 2023. № 31080. URL: <https://www.nber.org/papers/w31080>

17. Property Tax Regimes in Europe. United Nations Human Settlements Programme. The Global Urban Economic Dialogue Series. Nairobi 2013. 74p. URL: <https://unhabitat.org/sites/default/files/download-manager-files/Property%20Tax%20Regimes%20in%20Europe.pdf>

18. Економічна ефективність vs соціальна справедливість: пріоритети розвитку України на етапі подолання кризи: кол. моногр./НАН України, Секція суспільних і гуманітарних наук. Київ, 2019. 350 с. URL: https://iie.org.ua/wp-content/uploads/2019/12/monografia_2019-ek_compressed.pdf

19. Farrell A. The history of property taxes. 2022. URL: <https://www.proplogix.com/blog/the-history-of-property-taxes/>

20. Brunori D., Green R., Bell M., Choi C., Yuan B. The Property Tax: Its Role and Significance in Funding State and Local Government Services. GWIPP Working Paper. 2006. № 27. URL: https://icma.org/sites/default/files/301611_History%20of%20Property%20Taxes.pdf



21. Wallis J.J. A History of the Property Tax in America. / Property Taxation and Local Government Finance. Ed. Wallace E. Oates. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, 2001. URL: <https://econweb.umd.edu/~wallis/mypapers/ptfinal.pdf>