

УДК 94(470 + 477.8) «1914/1917»:336.02

DOI <https://doi.org/10.31470/2518-7600-2019-7-160-182>

**LEGAL SOURCES ON THE HISTORY OF TAXATION
POLICY OF THE RUSSIAN EMPIRE GOVERNMENT
DURING THE FIRST WORLD WAR**

**ПРАВОВІ ДЖЕРЕЛА З ІСТОРІЇ ПОДАТКОВОЇ
ПОЛІТИКИ УРЯДУ РОСІЙСЬКОЇ ІМПЕРІЇ В РОКИ
ПЕРШОЇ СВІТОВОЇ ВІЙНИ**

**ПРАВОВЫЕ ИСТОЧНИКИ ПО ИСТОРИИ
НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ ПРАВИТЕЛЬСТВА
РОССИЙСКОЙ ИМПЕРИИ В ГОДЫ ПЕРВОЙ
МИРОВОЙ ВОЙНЫ**

Світлана Орлик,

доктор історичних наук,
доцент, професор кафедри
суспільних наук,
інформаційної та архівної
справи
e-mail:
svitlana.orlik@gmail.com
ORCID: 0000-0002-6280-9273
Researcher ID: C-1033-2019
Центральноукраїнський
технічний університет,
пр.Університетський, 8,
м. Кропивницький, Україна,
25006.

Svitlana Orlyk,

PhD of Historical sciences,
Associate Professor, Professor
of Department of Social
Sciences, Informational and
Archival Affairs
e-mail:
svitlana.orlik@gmail.com
ORCID: 0000-0002-6280-9273
Researcher ID: C-1033-2019
Central Ukrainian National
Technical University, 8,
Prospekt Universytetsky,
Kropyvnytskyi, Ukraine, 25006

ABSTRACT

The article discloses the peculiarities of the regulatory legal acts of the Russian Empire during the First World War as an important source for the study of the history of the taxation policy of the imperial government. The entire legal array, which provided taxation policy, was divided into two groups: 1) regulatory legal

acts that formed the general tax policy of the Russian Empire and was applied to the entire territory of the empire; 2) the «occupational» regulatory legal acts that implemented the taxation policy of the government of the Russian Empire in the occupied territories of Galicia and Bukovina.

The analysis of the imperial tax legislation proved that the critical financial situation of the Russian Empire was due to the imperfection and backwardness of the taxation system when the country started the war. It was determined that a considerable array of tax legislation in the period of participation of the Russian Empire in the Great War was aimed at increasing the tax pressure and contained the norms concerning: raising the rates of certain pre-war taxes and duties, abolishing tax breaks, increasing the number of taxpayers and objects of taxation, or introduction of new temporary military taxes. The attention was paid to the essence and reasons for the adoption of the Law of the Russian Empire «On State Income Tax» dated on April 6, 1916, which had to mark the beginning of the tax reform.

Studying the mechanism and peculiarities of the regulatory support of taxation in the occupied territories of Galicia and Bukovina, it was established that non-compliance with the norms of international law led to the introduction of a hybrid taxation system that combined elements of the Austrian and Russian tax legislation. As a consequence, it led to chaotic and unsystematic tax collection. Such a state of taxation showed a significant increase in tax pressure on the local population and the predatory nature of the Russian taxation policy in the occupied territories.

Keywords: *taxation policy, taxation, regulatory legal acts, the Russian Empire, Galicia, Bukovina, World War I, Military General Governorate of Galicia.*

Постановка проблеми й актуальність дослідження. Загально визнаним джерелом у дослідженні історії будь-яких напрямків державної політики різних періодів і держав є нормативно-правові акти. Відомий радянський історик Б. Кочаков відзначав, що «вивчати історію урядової політики без використання законодавчого матеріалу – справа зовсім безглузда» (Кочаков, 1937:320). Не виключенням є і

дослідження історії податкової політики уряду Російської імперії в часи Першої світової війни. У цьому напрямку вивчення, систематизація і аналіз нормативно-правових актів, які урегульовували питання встановлення та адміністрування податків і зборів та інших обов'язкових платежів стають чи не найголовнішим інструментом дослідження даної проблеми. За переконанням сучасного дослідника проблем податкової політики уряду Російської імперії дореформеного періоду В. Орлика, «законодавство є багатоплановим джерелом, у якому відображені основні моменти внутрішньої, в тому числі й фінансової політики», саме законодавчі акти «відображають еволюцію податкового законодавства й фінансових органів, їх повноважень, детально регламентують службу діяльність чиновників фінансового відомства» (Орлик, 2008а:13). Про те, що «законодавчі акти відіграють головну роль у захисті підвалин існуючого ладу» (Гончарова, 2014:29), наголошувала українська дослідниця Н. Гончарова.

Аналіз останніх досліджень. Історіографія робіт сучасних дослідників, які під час розгляду різних напрямків державної політики Російської імперії, акцентували увагу на визначній ролі законодавчих актів та постанов, що містяться в «Повному зібранні законів Російської імперії» та «Зводі законів Російської імперії» є доволі широкою. Зокрема, цим проблемам були присвячені окремі статті та частини монографій таких учених: Т.14), Н. Гончарової (Гончарова, 2014), Ю. Головка (Головка, 2011), С. Гринич (Гринич, 2006), Ю. Демешка (Демешко, 2013), М. Долакової (Долакова, 2013), І. Ковтуна (Ковтун, 2013), Ю. Негоди (Негода, 2012; Негода, 2014), В. Орлика (Орлик, 2008b), В. Шандри (Шандра, 2005), Н. Щербак (Щербак, 2008) та ін. Проте в сучасній історіографії проблемі ролі правових актів у дослідженні історії податкової політики уряду Російської імперії у період Першої світової війни належна увага не приділялася.

Метою статті є дослідження особливостей нормативно-правових актів Російської імперії (1914 – березень 1917 рр.) у період Першої світової війни як важливого джерела з дослідження історії податкової політики імперського уряду.

Виклад основного матеріалу. При розгляді податкової політики уряду Російської імперії періоду Першої світової війни важливим інформаційним джерелом є довоєнне та часів війни законодавства, які дають можливість дослідити вектор тогочасної політики. Особливістю структури цієї групи джерел можна вважати те, що в умовах війни нормативно-правові акти Російської імперії поділялися на дві групи: 1) нормативно-правові акти, які формували загальну податкову політику Російської імперії і поширювалися на всю територію імперії; 2) «окупаційні» нормативно-правові акти, які реалізовували податкову політику уряду Російської імперії на окупованих російською армією територіях Галичини та Буковини. Окремою групою пропонується виділити міжнародне законодавство та податкове законодавство Австро-Угорської імперії, яких уряд Російської імперії мав дотримуватися при формуванні своєї податкової політики на окупованих територіях Галичини і Буковини відповідно до IV Гаазької Конвенції «Про закони і звичаї війни на суходолі та додаток до неї: Положення про закони і звичаї війни на суходолі» (IV Конвенція, 1907).

Із самого початку вступу Російської імперії у Першу світову війну постійно зростаючі витрати на воєнні потреби виявили недостатність грошових ресурсів, що поставило перед імперським урядом завдання віднайти нові фінансові резерви. Ситуація у сфері оподаткування ускладнювалася й тим, що Російська імперія входила в Першу світову війну зі старою податковою системою, яка базувалася на архаїчному подушному оподаткуванні нижчих класів з певними елементами майнового оподаткування (оподаткування нерухомого майна та землі тощо). У російській податковій системі питома вага акцизного оподаткування перевищувала 80% рубіж у загальних податкових надходженнях до державного бюджету. Доходи вищих класів залишалися поза оподаткуванням. Резерви прибуткового оподаткування були очевидними, але недосяжними через пряму незацікавленість заможних верств та владних органів у прийнятті необхідних законів.

Тож, єдиним джерелом «латання» бюджетного дефіциту залишалось посилення оподаткування за рахунок збільшення ставок окремих існуючих податків, зборів та інших неподаткових платежів, скасування податкових пільг, розширення кола платників та об'єктів оподаткування або ж запровадження нових військових податків. Усі ці заходи мали відобразитися у законодавчих актах, які мав терміново приймати орган законодавчої влади Російської імперії – Державна Дума. Проте більшість нормативно-правових актів щодо збільшення податків та впровадження нових приймалися відповідними положеннями Ради Міністрів за підписом імператора, а не Державною Думою, як того вимагав загальний порядок прийняття імперських законів.

Право приймати законодавчі акти Раді Міністрів було надано відповідно до норм статті 87 «Зводу Основних Державних законів», де зазначалося, що «в час припинення діяльності Державної Думи, за умови надзвичайних обставин, які потребуватимуть обговорення та прийняття закону, Рада Міністрів передає його безпосередньо Государю Імператору» (СЗРИ К.1. Т.1, 1912:6–7). Уряд не сумнівався в тому, що положення Ради Міністрів, які приймалися у порядку, визначеному ст. 87, мали силу закону. На їхню думку, саме такий спосіб прийняття вкрай необхідних законів у бюджетній і податковій сферах значно прискорить впровадження їх у життя. У свою чергу, більшість депутатів Державної Думи вважали, що уряд неправильно трактує ст. 87, і насправді прийняті Радою міністрів правові положення «не є законами, а лише указами з тимчасовою силою закону, <...> податки можуть прийматися лише законодавчим шляхом і не можуть встановлюватися шляхом надзвичайних заходів, про які йдеться у статті 87-й. Тому введення податків за цією статтею не можна вважати правильним» (Бюджет и 87-я..., 1915; 87-я статья, 1915: 3). З цього приводу відомий російський політичний діяч, засновник газети «Речь» М. Ганфман зауважував: «народний уряд як під час війни, так і в мирний час притримувався думки, що застосування ст. 87 до податків не відповідає її суті; ще на початку війни ця думка була сформульована на особливій нараді, скликаній головою Держ.

Думи М.В. Родзянко при міністерстві фінансів за участю членів Держ. Думи» (Ганфман, 1915:496). Про неповороткість і неефективність роботи Державної Думи зазначав Міністр фінансів П. Л. Барк, наголошуючи на тому, що станом на початок 1915 р. на різних стадіях розгляду в Державній Думі застрягло 235 законопроектів, які стосувалися бюджетного фінансування витрат на 1915 р. (Переработка финансовых, 1915). На шпальтах газет відкрито поширювалася думка про те, що для прийняття фінансових законів скликання Державної Думи було політично та економічно не вигідним. Вважалося, що головна перешкода для скликання Думи полягатиме «в тому, що під час обговорення фінансових питань виникнуть чвари, розгоряться пристрасті, а це займе багато часу, і, крім того, може призвести до порушення єдності...» (Война и налоги, 1914). Лише деякі закони, зокрема Закон «Про державний прибутковий податок» (СУиРП, 1916. №106:899–938) та Закони про Державний бюджет на 1914, 1915 та 1916 рр.(СУиРП, 1914. №143:2370–2413; СУиРП, 1915. №43:611–650; СУиРП,1916. №96:785–830), Рада Міністрів побоювалася приймати в порядку вищезгаданої ст. 87 – «проти проведення цих проектів в порядку надзвичайного законодавства висловлювалася більшість членів уряду»(Подходный налог, 1914:2).

Відразу ж після вступу у війну уряд Російської імперії щомісяця подавав на затвердження Раді міністрів нові законодавчі акти у сфері оподаткування, які б дозволили терміново мобілізувати до бюджету нові фінансові ресурси. З даного приводу М. І. Ганфман писав: «Війна в галузі законодавства здійснила повний переворот. Темп законодавства став швидким і гарячковим» (Ганфман, 1915:482).

Зазначені нормативно-правові акти публікувалися у Зібранні законів та розпоряджень уряду, яке офіційно видавалося при Правлячому Сенаті – це були чисельні зміни та доповнення до діючих ще до війни законів у сфері оподаткування, неодноразово приймалися зміни і доповнення до статутів сфери оподаткування. Зокрема, чисельними були зміни у статуті «Про прямі податки» (СЗРИ К.2. Т.V., 1912:2–152) та «Про гербовий збір»(СЗРИ К.2. Т.V., 1912:153–187) в

частині справляння промислового податку та гербового збору, де не тільки збільшувалися оклади податку, а й розширялося коло платників податків за рахунок скасування пільг та залучення нових об'єктів та суб'єктів оподаткування, які раніше не сплачували цей податок. Активно приймалися нові нормативно-правові акти (частіше у вигляді Положень Ради Міністрів), в т.ч. так звані тимчасові військові податки.

Вважаючи, що війна не затягнеться надовго, у деяких законодавчих актах, які приймалися у 1914 р., збільшення податків планувалося як тимчасова акція, лише на 1914–1915 рр., але потім терміни їхньої дії продовжувалися спеціальними законодавчими актами на наступні роки або ж із неконкретним часовим визначенням – «до закінчення війни».

Протягом 1914–1916 рр. було прийнято ряд нормативно-правових актів (Положень Ради Міністрів) щодо впровадження нових податків, які мали статус тимчасових військових податків:

– Положення Ради Міністрів від 27 вересня 1914 р. «Про тимчасовий податок із проїжджаючих по залізниці пасажирів, з пасажирського багажу та з перевезення вантажів по багажних квитанціях» (СУиРП, 1914. №308:4125–4126);

– Положення Ради Міністрів від 6 вересня 1914 р. «Про уведення одноразового податку на телефони» (СУиРП, 1914. №254:3583; СУиРП, 1914. №361:5144–5146), (спочатку дія поширювалася лише на 1914 р., а потім продовжено на 1915 та 1916 рр.) (СУиРП, 1916. №17:115–116);

– Положення Ради Міністрів від 3 листопада 1914 р. «Про встановлення тимчасового податку з перевезення вантажів залізничними шляхами пасажирською, великою і малою швидкістю» (СУиРП, 1914. №308:4196–4198). Цей податок спочатку приймався строком на один рік – на 1915 р., а потім стягнення продовжувалося двічі: до 31 грудня 1916 року і до 31 грудня 1917 р.) (СУ и РП, 1915. №304:2989; СУиРП, 1916. №301:3004–3008);

– Положення Ради Міністрів від 19 квітня 1915 р. «Про встановлення військового податку» (введено з 1 січня 1915 р.), розпорядженням Міністра фінансів затверджено «Інструкцію про застосування положення про військовий податок» (СУиРП,

1915. №130:377–1384; СУиРП, 1915. №177:1807 – 1814). Платниками військового податку визначено лише чоловіків. Звільнені від військової повинності сплачували його у порядку, визначеному законодавством, або ж він сплачувався замість відбування військової повинності в натурі. Військовий податок планувалося стягувати протягом 18 років після його введення. Ставки оподаткування військовим податком встановлювалися у твердих сумах за рік і мали ознаку прогресивного оподаткування (Орлик, 2016:27–33; Орлик, 2015:119–129);

– Положення Ради Міністрів від 19 травня 1915 р. «Про встановлення тимчасового податку з гасу, який перекачувався газопроводом, який належав Закавказькій залізниці» (СУиРП, 1915. №152:1597) за напрямком з м. Баку до м. Батумі;

– Положення Ради Міністрів від 3 лютого 1916 р. «Про встановлення тимчасового на користь казни податку на тоталізатор» (СУиРП, 1916. №39:281);

– Положення Ради Міністрів від 13 травня 1916 р. «Про встановлення тимчасового податку на приріст прибутків торговельно-промислових підприємств та винагороди отримані від особистої промислової діяльності й про підвищення розмірів відрахувань на погашення вартості деякого майна при обрахунку прибутків, які належать оподаткуванню відсотковим збором» (СУиРП, 1916. №131:122–1231);

– Положення Ради Міністрів від 13 травня 1916 р. та 21 червня 1916 р. «Про встановлення на залізниці, на час війни, особливого збору у зв'язку з посиленням економічного регулювання вантажного руху» (СУиРП, 1916. №132:1250–1251); СУиРП, 1916. №164:1562).

– Впродовж 1914-1916 рр. було прийнято ряд нормативно-правових актів (законів і положень Ради Міністрів) щодо впровадження нових податків, які не мали статусу тимчасових, стягнення яких планувалося на постійній основі:

– Закон Російської імперії від 4 жовтня 1914 р. «Про підвищення ставок деяких видів існуючого оподаткування та введення нових видів податків» (СУиРП, 1914. №308:4131);

– Положення Ради Міністрів від 19 травня 1915 р. «Про встановлення додаткового, на користь казни, збору з діловодних паперів по цивільним справам, що знаходяться у мирових судових установах» (СУиРП, 1915. №152:1598);

– Положення Ради Міністрів від 14 липня 1915 р. «Про встановлення акцизу з виноградних, ягідних та родзинкових вин» (СУиРП, 1915. №207:2158–2163);

– Положення Ради Міністрів від 16 вересня 1916 р. «Про встановлення акцизу на чай» (СУиРП, 1916. №269:2663–3677; СУиРП, 1916. №272:2706);

– Закон Російської імперії від 6 квітня 1916 р. «Про державний прибутковий податок» (СУиРП, 1916. №106:899–938) (вступив у дію з 1 січня 1917 р.) та інструкції до неї (СУиРП, 1916. №333:3389–3624).

Слід відзначити, що у Зібранні законів і розпоряджень уряду публікувалися й інші підзаконні акти «височайше затвержені положення Державних установ» з питань встановлення порядку адміністрування податків і зборів, здебільшого це «розпорядження представлені Правлячому Сенату Міністром фінансів» у вигляді постанов Міністра фінансів та інструкцій щодо застосування раніше прийнятих Радою Міністрів положень.

Поміж інших вищезгаданих нормативно-правових актів з питань оподаткування особливе значення мав останній, який мав ознаменувати нові реформаторські підходи у цій сфері – тобто переведення податкової системи з примітивної подушної розкладкової системи оподаткування на більш прогресивний прибутковий принцип оподаткування. Тож, у розпал війни, 6 квітня 1916 р., Державною Думою було прийнято Закон «Про державний прибутковий податок» (СУиРП, 1916. №106: 899–938), проект якого десятиліттями обговорювався в імперських урядових та наукових колах ще до війни. Безперечно, імперський уряд покладав великі надії на цей податок, проте й він не міг забезпечити вирішення усіх фінансових проблем воюючої держави. Адміністрування прибуткового податку за новим законом вимагало проведення складних підготовчих заходів з обліку платників податків та встановлення їхніх особистих доходів, організації декларування доходів. Окрім того, нові підходи в оподаткуванні потребували певних знань і навиків від податних інспекторів, які мали впроваджувати податкову реформу прибуткового оподаткування в життя шляхом налагодження безпосередніх контактів з платниками

податків та втручання у їхні приватні фінансові справи, роз'яснювати їм норми податкового законодавства.

Перелічені вище чисельні зміни в податковому законодавстві мали на меті лише збільшення надходжень до дохідної частини бюджету, що відбувалося виключно шляхом підвищення податкового тиску на платників податків. Для успішного адміністрування нових податків та підвищених старих податків і зборів виникла закономірна необхідність збільшити податковий апарат. Отже, у липні 1914 р. було прийнято Закон «Про зміну складу податного нагляду і про збільшення належних на його утримання з державного казначейства коштів» (СУИРП, 1914. №172:2957–2963), за яким збільшилася загальна штатна чисельність спеціалістів податкового нагляду, розширилися повноваження податних інспекторів та суттєво підвищилися їхні річні жалування. У жовтні 1914 р. розділом XII Положення Ради Міністрів «Про підвищення ставок наявного обкладення та про запровадження нових податків» додатково розширено штатну чисельність податних інспекторів (СУИРП, 1914. №308:4131).

Що стосується реалізації урядом Російської імперії податкової політики на окупованих під час Першої світової війни територіях Галичини та Буковини, то вона мала певні особливості.

Розглядаючи проблему розподілу компетенції органів цивільного управління у податковій галузі на окупованих територіях Галичини і Буковини, слід відмітити, що під час першої окупації (серпень 1914 р. – червень 1915 р.) єдиним нормативним актом, який урегулював дане питання було «Тимчасове положення про управління областями Австро-Угорщини, зайнятими за правом війни» (ЦДІАК України. Ф.722. Оп.2. Спр.6. Арк.1–8), яке було затверджено 14 серпня 1914 р. Верховним Головнокомандуючим російської імператорської армії великим князем Миколою Миколайовичем та начальником Штабу Верховного Головнокомандуючого генерал-лейтенантом М. Янушкевичем. У п. 10 цього положення зазначалося, що до безпосередніх обов'язків усіх чинів цивільного управління окупованих областей Австро-Угорщини у податковій галузі відносилися

питання нагляду за «надходженням належних до поступлення від землі грошових коштів» та «за успішним надходженням податків й за виконанням жителями всіх повинностей» (ЦДІАК України. Ф.722. Оп.2. Спр.6. Арк.1–8). Деталізації механізму справляння податків на окупованих територіях у цьому положенні зазначено не було, що ускладнювало процес налагодження оподаткування на окупованих територіях. Згодом для реалізації податкової політики на окупованих західноукраїнських землях у складі Військового генерал-губернаторства Галичини було створено спеціально уповноважений орган – Управління фінансовими справами. Основними завданнями діяльності цього органу були такі: завідування державними і місцевими податками і зборами (контроль за нарахуванням, стягненням та зарахуванням до казни); здійснення загального нагляду за справлянням місцевих міських і гмінних зборів (Орлик, 2017а:5–21).

Значного прориву у напрямку упорядкування механізму оподаткування на окупованих територіях було досягнуто під час другого вторгнення російських військ в Галичину і Буковину (червень 1916 р. – серпень 1917 р.) після втручання у цей процес безпосередньо Міністра фінансів П. Л. Барка та подальшого затвердження 6 лютого 1917 р. Верховним Головнокомандувачем російської армії Миколою II «Тимчасового Положення про стягнення податків і зборів та про устрій Управління по фінансових справах при Військовому генерал-губернаторові областей Австро-Угорщини, зайнятих по праву війни» ДАЧО. Ф.923. Оп.1. Спр.185. Арк. 46–49; ЦДІАК України. Ф.361. Оп.1. Спр.1051. Арк.35–35зв. (далі – Тимчасове положення від 6 лютого 1917 р.). Зазначене положення складалося з двох розділів: «Загальні положення» та «Про установи по фінансових справах» та визначало порядок і механізм стягнення податків на окупованих територіях.

Слід відзначити, що під час створення нормативно-правових актів, які урегульовували питання оподаткування на захоплених російськими військами територіях Галичини та Буковини, окупаційній владі необхідно було враховувати вимоги норми міжнародного права. Зокрема, статті 48 IV Гаазької

Конвенції «Про закони і звичаї війни на суходолі та додаток до неї: Положення про закони і звичаї війни на суходолі», прийнятої 18.10.1907 р., де зазначалося, що «якщо на окупованій території окупант стягує визначені такою державою податки, мита і грошові збори, він здійснює це, по можливості, відповідно до чинних правил оподаткування та їхньої сфери дії, внаслідок чого на нього покладається обов'язок нести витрати по управлінню окупованою територією у тій самій мірі, як це був зобов'язаний робити законний уряд» (IV Конвенція, 1907) – тобто, російська окупаційна влада мала застосовувати податкове законодавство Австро-Угорської імперії, землі якої були завойовані та використовувати їх на управління окупованою територією. Зіткнувшись з австрійською податковою системою, російська окупаційна влада зрозуміла, що має справу з податковою системою, яка принципово відрізнялася від тієї, що діяла в Російській імперії. Складність застосування австрійського законодавства, відсутність списків платників та податкового обліку за окремими податками, недостатня чисельність фінансових органів, слаба платоспроможність населення тощо – усі ці обставини не давали можливості російській окупаційній владі налагодити механізм стягнення податків за австрійським законодавством. Тож у підсумку, вищезгаданим Тимчасовим положенням від 6 лютого 1917 р., російська окупаційна влада, всупереч вимогам міжнародного права, запровадила справляння окремих видів державних податків за законодавством Російської імперії (Орлик, 2017b:84–86). Зокрема, цим положенням встановлювалося, що на окупованих територіях:

– (п. 1 положення) гербовий збір стягуватиметься за правилами і ставками, встановленими діючим у Росії законодавством (ДАЧО. Ф.923. Оп.1. Спр.185. Арк.46зв.), починаючи з 15 квітня 1917 р. (ЦДІАК України. Ф.377. Оп.1. Спр.87. Арк.30);

– (п. 6 положення) з 1 квітня 1917 р. (ЦДІАК України. Ф.377. Оп.1. Спр.84. Арк.6, 9; ЦДІАК України. Ф.377. Оп.1. Спр.96а. Арк.34.) «торговельно-промислові підприємства і приватні промисли залучаються до оподаткування

промисловим податком, відповідно до Положення про державний промисловий податок (ст.ст. 404-613 Статуту про прями податки, т.V Зв. Зак.; вид. 1914.) з усіма наступними до нього додатковими узаконеннями». Причому, замість додаткового до промислового податку розкладкового збору, який справлявся в Російській імперії при оплаті промислових свідоцтв, встановлювався «особливий додатковий збір у розмірі 50% до ціни цих свідоцтв» (ДАЧО. Ф.923. Оп.1. Спр.185. Арк. 47.; ЦДІАК України. Ф.377. Оп.1. Спр.96а. Арк.34-35; Там само. Ф.377. Оп.1. Спр.84. Арк.2).

– (п.7. положення) «непрямі податки (акцизи) стягуються за правилами і ставками, встановленими діючими законами (Зв. зак., т. V, вид. 1901 р. і прод. 1912 р., з наступними доповненнями)» (ДАЧО. Ф.923. Оп.1. Спр.185. Арк.46–49.). Тож, з 1 квітня 1917 р. на окупованих територіях введено акцизні податки на «усі вироби з алкоголю, нафтові вироби, а також дріжджі, цукор, тютюн, тютюнові вироби, сірники, різаний цигарковий папір, гільзи і звичайне вино» за російським законодавством (ДАЧО. Ф.968. Оп.1. Спр.1. Арк.3).

Слід відзначити, що відповідно до встановленого порядку, вищезгадані Тимчасові положення оголошувалися відповідними наказами Штабу Верховного Головнокомандуючого для безумовного виконання на всій окупованій території Галичини та Буковини, яка знаходилася в управлінні Військового генерал-губернаторства областей Австро-Угорщини, зайнятих за правом війни. Зазначені накази не підлягали офіційному опублікуванню (деякі з них мали гриф «Таємно») і зберігалися у Штабі Верховного Головнокомандуючого. Відповідно до порядку загального діловодства накази начальника Штабу Верховного Головнокомандувача надсилалися у війська та у канцелярію і штаб Військового генерал-губернатора Галичини для виконання. У свою чергу, на виконання окремих норм Тимчасових положень Військовим генерал-губернатором та губернаторами готувалися відповідні Обов'язкові постанови та об'яви для населення, де, окрім постановляючої частини, зазначалася міра відповідальності за порушення чи недотримання встановлених окупаційною владою податкових

норм, посиляючись на російське податкове законодавство (ДАЧО. Ф.923. Оп.1. Спр.185. Арк.20; Там само. Ф.968. Оп.1. Спр.1. Арк.3, 106).

Висновки. Таким чином, нормативно-правові акти Російській імперії є важливим джерелом дослідження історії податкової політики Російської імперії в роки Першої світової війни. Аналіз податкового законодавства, яке приймалося у цей період свідчить про те, що Російська імперія, вступивши у війну, не була готовою до фінансових проблем, спричинених недосконалістю податкового законодавства. Розраховуючи на короткотерміновість війни, податкова політика уряду Російської імперії була направлена на максимальне використання можливостей існуючої архаїчної податкової системи, посилюючи податковий тиск. Огріхи і недосконалість податкової системи, з якою Російська імперія вступила у війну, стали настільки очевидними і критичними, що у складний воєнний період, незважаючи на законодавчу кризу, 6 квітня 1916 року було прийнято важливий Закон «Про державний прибутковий податок» (вступив у дію з 1 січня 1917 р.), який мав ознаменувати початок податкової реформи, тобто переведення податкової системи Росії на прибутковий принцип оподаткування.

Недотримання норм міжнародного права щодо нормативного встановлення порядку справляння податків на окупованих російськими військами територіях Галичини і Буковини призводило до запровадження гібридної системи оподаткування, яка поєднувала елементи австрійського та російського податкового законодавства і як наслідок – до хаотичного та безсистемного стягнення податків. Такий стан в оподаткуванні свідчив про значне посилення податкового тиску на місцеве населення та грабіжницький характер російської податкової політики на окупованих територіях.

ДЖЕРЕЛА ТА ЛІТЕРАТУРА

1. Бюджет и 87-я статья Основных законов. *Русские ведомости*. 1915. №13. С. 2.
2. 87-я статья. *Русские ведомости*. №13. 1915. С. 3.
3. Война и налоги. *Голос Юга*. 1914. №269. С. 2.

4. Ганфман М. (1915). Законодательство. *Ежегодник газеты Речь на 1915 год*. Петроград: изд. редакции газеты «Речь», 1915.

5. Гаращук Т. С. (2014). Джерела з історії дворянських депутатських зібрань України (кінця XVIII – початку XX ст.). *Архіви України*. Вип. 3 (291). С. 112-120.

6. Гринич С. (2006). «Полное собрание законов Российской империи» – важный источник по отечественной истории. *Купола*. Вып. 3. С. 42- 44.

7. Головка Ю. І. (2011). Матеріали «Повного зібрання законів Російської імперії» як джерело з історії зовнішньої торгівлі Південної України останньої чверті XVIII – початку XIX ст. *Наукові праці історичного факультету Запорізького національного університету*. Вип. XXX. С. 252-255.

8. Гончарова Н. О. (2014). «Повне зібрання законів Російської імперії» як джерело дослідження дворянських опік Півдня України. *Гуманітарний журнал*. №3-4. С. 29-35.

9. ДАЧО – Державний архів Чернівецької області.

10. Демешко Ю. (2013). «Звід законів Російської імперії» як джерело дослідження питань міського управління Російської імперії. *Архівознавчі та джерелознавчі галузі знань: проблеми взаємодії на сучасному етапі*: матеріали наукової конференції з міжнародною участю. Київ, 2013. С. 46–49.

11. Долакова М. М. (2013). Законодательство как источник изучения истории финансовой политики в Российской империи. *Евразийский юридический журнал*. № 8 (63). С. 101–103.

12. Ковтун І. (2013). «Повне зібрання законів Російської імперії» як джерело дослідження рекрутських наборів. *Архівознавчі та джерелознавчі галузі знань: проблеми взаємодії на сучасному етапі*: матеріали наукової конференції з міжнародною участю. Київ. С. 78–81.

13. Кочаков Б. М. (1937). Русский законодательный документ XIX–XX вв. *Вспомогательные исторические дисциплины*. Москва–Ленинград: АН СССР, С.319–372.

14. Негода Ю. С. (2012). Повне зібрання законів Російської імперії як джерело з історії конфесій України XVIII– XIX ст. *Наукові праці ЧДУ ім. Петра Могили: Історія*. Вип. 186. Т. 198. С.54–58.

15. Негода Ю. С. (2014). «Полное собрание законов Российской империи» как источник для изучения просвещения в национальных общинах Южной Украины (XIX – начало XX вв.). *Электронный периодический научный журнал «SCIARTICLE.RU»*. № 5 (январь). С. 52-60. URL: <http://sciarticle.ru>. (дата звернення 01.02.2019).

16. Орлик В. М. (2008а). Податкова політика уряду Російської імперії в кінці XVIII – середині XIX ст.: автореф. дис...д.і.н...: 07.00.01, 07.00.02; НАН України Інститут історії України. 33 с.

17. Орлик В. М. (2008b). Методологічні аспекти дослідження проблем податкової політики в українських губерніях Російської імперії в першій половині XIX ст. *Український історичний журнал*. №5. С.187-195.

18. Орлик С. (2015). Механізм впровадження військового податку в Україні: досвід періоду Першої та Другої світових війн і сучасність. *Збірник наукових праць Кіровоградського національного технічного університету. Серія: Економічні науки*. Вип. 27. Кіровоград: КНТУ. С. 119–129.

19. Орлик С. В. (2016). Військовий податок в Наддніпрянській Україні в роки Першої світової війни. *Часопис української історії*. Вип. 33. С. 27–33.

20. Орлик С. (2017а). Організація фінансового управління російською окупаційною владою на теренах Галичини і Буковини в період Першої світової війни. *Карпатський край*. №1(9). С. 5–21.

21. Орлик С. (2017b). Особливості податкової політики російської окупаційної влади на захоплених територіях Галичини і Буковини в період Першої світової війни. *Історія торгівлі, податків та мита: XI міжнародна наук. конф.*, м. Дніпро, 26-27 жовтня, 2017 р. С. 84–86.

22. Переработка финансовых законопроектов. *Голос Юга*. 1915. №19. С. 3.

23. Подоходный налог. *Голос Юга*. 1914. №278. С. 2.

24. СЗРИ – Свод законов Российской империи. СПб.: Русское Книжное Товарищество «Деятель», 1912.

25. СУИРП – Собрание узаконений и распоряжений правительства. Отд. 1. СПб.: Сенатская типография.

26. Сутягина О. А. (2008). Законодательные акты Полного собрания законов Российской империи как источник по истории сибирского купечества XIX в. *Вестник Томского государственного университета*. № 3 (4). С. 37-41.

27. ЦДІАК України – Центральний державний історичний архів України (м. Київ).

28. Шандра В. С. (2005). Генерал-губернаторства в Україні. К.: НАН України. Ін-т історії України. 427 с.

29. Щербак Н. (2008). «Полное собрание законов Российской империи» як джерело дослідження діяльності цензурних установ в Україні (кінець XIX – початок XX ст.). *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Історія*. № 94/95. С. 134–137.

30. IV Конвенція (Гаага). (1907). – Про закони і звичаї війни на суходолі та додаток до неї: Положення про закони і звичаї війни на суходолі: Конвенція (IV) Гаазька від 18.10.1907. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/ru/995_222 (дата звернення: 17.01.2018).

REFERENCES

1. Byudzhet i 87-ya stat'ya Osnovnykh zakonov [The budget and the 87th article of the Basic Laws]. *Russkie vedomosti*. 1915. 13. 2.

2. 87-ya stat'ya [87th article]. *Russkie vedomosti*. 13. 1915. 3.

3. Voyna i nalogi [War and taxes]. *Golos Yuga*. 1914. 269. 2.

4. Ganfman, M. (1915). Zakonodatel'stvo [Legislation.]. *Ezhegodnik gazety Rech' na 1915 god*. Petrograd: izd. redaktsii gazety «Rech'», 1915 [in Russian].

5. Harashchuk, T. (2014). Dzherela z istorii dvorianskykh deputatskykh zibran Ukrainy (kintsia XVIII – pochatku KhKh st.) [Sources on the history of Aristocratic Parliamentary Assembly of Ukraine (end of the XVIII – early XX centuries). *Arkhivy Ukrainy – Archives of Ukraine*, 3 (291), 112-120 [in Ukrainian].

6. Grinich, S. (2006). «Polnoe sobranie zakonov Rossiyskoy imperii» – vazhnyy istochnik po otechestvennoy istorii [«The complete collection of the laws of the Russian Empire» – an important source on national history]. *Kupola – Domes*, 3, 42-44 [in Russian].

7. Holovko, Yu. (2011). Materialy «Povnoho zibrannia zakoniv Rosiiskoi imperii» yak dzherelo z istorii zovnishnoi torhivli Pivdennoi Ukrainy ostannoii chverti XVIII – pochatku XIX st. [Materials of the «Complete Collection of Laws of the Russian Empire» as a source of the history of foreign trade of Southern Ukraine in the last quarter of the XVIII – the beginning of the XIX century]. *Naukovi pratsi istorychnoho fakultetu Zaporizkoho natsionalnoho universytetu*, 30, 252-255 [in Ukrainian].

8. Honcharova, N. (2014). «Povne zibrannia zakoniv Rosiiskoi imperii» yak dzherelo doslidzhennia dvorianskykh opik Pivdnia Ukrainy [«Complete collection of laws of the Russian Empire» as a source of study of aristocratic burns in the South of Ukraine]. *Humanitarnyi zhurnal – Humanitarian Journal*, 3-4, 29-35 [in Ukrainian].

9. DACHO – Derzhavniy arkhiv Chernivetskoii oblasti [State Archives of Chernivtsi region].

10. Demeshko, Yu. (2013). «Zvid zakoniv Rosiiskoi imperii» yak dzherelo doslidzhennia pytan miskoho upravlinnia Rosiiskoi imperii [«Code of Laws of the Russian Empire» as a source in research of issues on municipal management of the Russian Empire]. *Arkhivoznavchi ta dzhereloznavchi haluzi znan: problemy vzaiemodii na suchasnomu etapi: materialy naukovoi konferentsii z mizhnarodnoiu uchastiu*. Kyiv. (pp.46-49) [in Ukrainian].

11. Dolakova, M. (2013). Zakonodatel'stvo kak istochnik izucheniya istorii finansovoy politiki v Rossiyskoy imperii [Legislation as a source for studying the history of the financial policy of the Russian Empire]. *Evraziyskiy yuridicheskiy zhurnal – Eurasian Law Journal*, 8 (63), 101-103 [in Russian].

12. Kovtun, I. (2013). «Povne zibrannia zakoniv Rosiiskoi imperii» yak dzherelo doslidzhennia rekrutskykh naboriv [«Complete collection of Laws of the Russian Empire» as an original source of recruit conscription research]. *Arkhivoznavchi ta dzhereloznavchi haluzi znan: problemy vzaiemodii na suchasnomu etapi: materialy naukovoi konferentsii z mizhnarodnoiu uchastiu*. Kyiv. 78-81 [in Ukrainian].

13. Kochakov, B. (1937). Russkiy zakonodatel'nyy dokument XIX–XX vv. [Russian legislative document XIX-XX centuries]. *Vspomogatel'nye istoricheskie distsipliny – Auxiliary historical disciplines*. Moskva–Leningrad: AN SSSR. 319-372. [in Russian].

14. Nehoda, Yu. (2012). Povne zibrannia zakoniv Rosiiskoi imperii yak dzherelo z istorii konfesii Ukrainy XVIII– XIX st. [A complete collection of laws of the Russian Empire as a source of the history of confessions of Ukraine in the XVIII-XIX centuries]. *Naukovi pratsi ChDU im. Petra Mohyly: Istorii*. Vyp. 186. (Vols.198). 54-58 [in Ukrainian].

15. Negoda, Yu. (2014). «Polnoe sobranie zakonov Rossiyskoy imperii» kak istochnik dlya izucheniya prosveshcheniya v natsional'nykh obshchinakh Yuzhnoy Ukrainy (KhIKh – nachalo XX vv.) [«The complete collection of the Laws of the Russian Empire» as a source for the study of education in the national communities of southern Ukraine (XIX – early XX centuries).]. *Elektronnyy periodicheskiy nauchnyy zhurnal «SCIARTICLE.RU» – Electronic periodical scientific journal «SCIARTICLE.RU»*, 5, 52–60. URL: http://sci-article.ru/number/01_2014.pdf (data zvernennya 01.02.2019) [in Russian].

16. Orlyk, V. (2008a). Podatkova polityka uriadu Rosiiskoi imperii v kintsi XVIII – seredyni XIX st.[The tax policy of Russian Empire's government at the end of the 18 century – in the middle of the 19 century]. *Extended abstract of Doctor's thesis*. Kyiv: NAN Ukrainy Instytut istorii Ukrainy [in Ukrainian].

17. Orlyk, V. (2008b). Metodolohichni aspekty doslidzhennia problem podatkovoi polityky v ukrainskykh huberniiakh Rosiiskoi imperii v pershii polovyni XIX st. [Methodological aspects of the study of tax policy issues in the Ukrainian provinces of the Russian Empire in the first half of the nineteenth century]. *Ukrainskyi istorychnyi zhurnal – Ukrainian Historical Magazine*, 5, 187-195 [in Ukrainian].

18. Orlyk, S. (2015). Mekhanizm vprovadzhennia viiskovoho podatku v Ukraini: dosvid periodu Pershoi ta Druhoi svitovykh viin i suchasnist [The Mechanism of Introducing the Military Tax in Ukraine: the Experience of the World War I and World War II and Modern Times]. *Zbirnyk naukovykh prats Kirovohradskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu. Serii: Ekonomichni nauky*, 27, 119-129. Kirovohrad: KNTU [in Ukrainian].

19. Orlyk, S. (2016). Viiskovyi podatok v Naddniprianskii Ukraini v roky Pershoi svitovoi viiny [Military tax in dneiper

Ukraine during the World War I]. *Chasopys ukrainskoi istorii – A journal of Ukrainian history*, 33, 27-33 [in Ukrainian].

20. Orlyk, S. (2017a). Orhanizatsiia finansovoho upravlinnia rosiiskoiu okupatsiinoiu vladoiu na terenakh Halychyny i Bukovyny v period Pershoi svitovoi viiny [Organization of financial control by Russian occupying authorities in the territories of Galicia and Bukovina during the First World War]. *Karpatskyi krai – Carpathian land*, 9, 5-21 [in Ukrainian].

21. Orlyk, S. (2017b). Osoblyvosti podatkovoi polityky rosiiskoi okupatsiinoi vlady na zakhoplenykh terytoriiakh Halychyny i Bukovyny v period Pershoi svitovoi viiny [Features of the tax policy of the Russian occupation authorities in the captured territories of Galicia and Bukovina during the First World War]. *Istoriia torhivli, podatkiv ta myta: XI mizhnarodna nauk. konf., m. Dnipro, 26-27 zhovtnia, 2017 r.* Kyiv: NAN Ukrainy Instytut istorii Ukrainy. 84-86. [in Ukrainian].

22. Pererabotka finansovykh zakonoproektov [Recycling financial bills]. *Golos Yuga*. 1915. 19. 3.

23. Podokhodnyy nalog [Income tax]. *Golos Yuga*. 1914. 278. 2.

24. SZRI – Svod zakonov Rossiyskoy imperii [The code of Laws of the Russian Empire]. SPb.: Russkoe Knizhnoe Tovarishchestvo «Deyatel'», 1912.

25. SUIRP – Svod uzakoneniy i rasporyazheniy pravitel'stva [Collection of Laws and orders of the Government]. Otd. 1. SPb.: Senatskaya tipografiya.

26. Sutyagina, O. (2008). Zakonodatel'nye akty Polnogo sobraniya zakonov Rossiyskoy imperii kak istochnik po istorii sibirskogo kupechestva KHiKh v. [Legislative acts of the Complete Collection of Laws of the Russian Empire as a source on the history of the Siberian merchants of the XIX century]. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta – Bulletin of Tomsk State University*, 3 (4), 37-41 [in Russian].

27. TsDIAK Ukrainy – Tsentralnyi derzhavnyi istorychnyi arkhiv Ukrainy (m. Kyiv) [Central State Historical Archives of Ukraine in Kyiv].

28. Shandra, V. (2005). *Heneral-hubernatorstva v Ukraini [General – Governorate in Ukraine]*. Kyiv: NAN Ukrainy. In-t istorii Ukrainy [in Ukrainian].

29. Shcherbak, N. (2008). «Polnoe sobranie zakonov Rossyiskoi ymperyyu» yak dzherelo doslidzhennia diialnosti tsenzurnykh ustanov v Ukraini (kinets XIX — pochatok XX st.) [«The complete collection of the Laws of the Russian Empire» as a source of research on the activities of censorship institutions in Ukraine (end of the 19 and early 20 centuries)]. *Visnyk Kyivskoho natsionalnoho universytetu imeni Tarasa Shevchenka – Bulletin of the Taras Shevchenko National University of Kyiv. Seriya: Istoriiia*, 94/95, 134-137 [in Ukrainian].

30. IV Convention (Hague). (1907). – Pro zakony i zvychai viiny na sukhodoli ta dodatok do nei: Polozhennia pro zakony i zvychai viiny na sukhodoli: IV Haazka Konventsiiia vid 18.10.1907. [Convention (IV) respecting the Laws and Customs of War on Land and its annex: Regulations concerning the Laws and Customs of War on Land. The Hague, 18 October 1907]. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/ru/995_222 [in Ukrainian].

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто особливості нормативно-правових актів Російської імперії в період Першої світової війни як важливого джерела з дослідження історії податкової політики імперського уряду. Увесь правовий масив, що забезпечував податкову політику, поділено на дві групи: 1) нормативно-правові акти, які формували загальну податкову політику Російської імперії і поширювалися на всю територію імперії; 2) «окупаційні» нормативно-правові акти, які реалізовували податкову політику уряду Російської імперії на окупованих російською армією територіях Галичини та Буковини.

У результаті аналізу імперського податкового законодавства доведено, що критичний фінансовий стан Російської імперії був зумовлений недосконалістю та відсталістю податкової системи, з якою ця країна вступила у війну. Визначено, що значний масив законодавчих актів у сфері оподаткування, прийнятих у період участі Російської імперії у Великій війні, було направлено на збільшення податкового тиску та містив у собі норми, які стосувалися підвищення ставок окремих існуючих до війни податків та зборів,

скасування податкових пільг, розширення кола платників та об'єктів оподаткування або ж запровадження нових тимчасових військових податків. Звернуто увагу на суть та причини прийняття 6 квітня 1916 р. Закону Російської імперії «Про державний прибутковий податок», який мав ознаменувати початок податкової реформи.

Досліджуючи механізм та особливості нормативного забезпечення оподаткування на окупованих російськими військами територіях Галичини і Буковини, встановлено, що недотримання норм міжнародного права призвело до запровадження гібридної системи оподаткування, яка поєднувала елементи австрійського та російського податкового законодавства і як наслідок – до хаотичного та безсистемного стягнення податків. Такий стан в оподаткуванні свідчив про значне посилення податкового тиску на місцеве населення та грабіжницький характер російської податкової політики на окупованих територіях.

Ключові слова: податкова політика, оподаткування, нормативно-правові акти, Російська імперія, Галичина, Буковина, Перша світова війна, Військове генерал-губернаторство Галичини.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены особенности нормативно-правовых актов Российской империи действующих в период Первой мировой войны как важного источника по исследованию истории налоговой политики имперского правительства. Правовой массив, который обеспечивал налоговую политику, разделен на две группы: 1) нормативно-правовые акты, которые формировали общую налоговую политику Российской империи и распространялись на всю территорию империи; 2) «оккупационные» нормативно-правовые акты, которые устанавливали налоговую политику правительства Российской империи на оккупированных русской армией территориях Галиции и Буковины.

В результате проведенного анализа имперского налогового законодательства доказано, что критическое финансовое состояние Российской империи было обусловлено

несовершенством и отсталостью налоговой системы, с которой эта страна вступила в войну. Определено, что значительное количество законодательных актов в сфере налогообложения, принятых в период участия Российской империи в Великой войне, были направлены на увеличение налогового давления и содержали в себе нормы касающиеся повышения окладов отдельных существующих до войны налогов и сборов, отмены налоговых льгот, расширения круга плательщиков и объектов налогообложения или введения новых временных военных налогов. Обращено внимание на суть и причины принятия 6 апреля 1916 г. Закона Российской империи «О государственном подоходном налоге», который должен был ознаменовать начало налоговой реформы.

Исследуя механизм и особенности нормативного обеспечения налогообложения на оккупированных российскими войсками территориях Галиции и Буковины, установлено, что несоблюдение норм международного права привело к внедрению гибридной системы налогообложения, сочетающей элементы австрийского и российского налогового законодательства и как следствие – к хаотическому и бессистемному взысканию налогов. Такое положение в налогообложении свидетельствовало о значительном усилении налогового давления на местное население и грабительском характере российской налоговой политики на оккупированных территориях.

Ключевые слова: *налоговая политика, налогообложение, нормативно-правовые акты, Российская империя, Галиция, Буковина, Первая мировая война, Военное генерал-губернаторство Галиции.*