

**Oleksandra Trohanyak**

**THE REPRESSIVE ACTIVITIES OF THE POLISH AND BOLSHEVIK GOVERNMENT  
AGAINST OUN-UPA AS AN EXAMPLE BEREZHANSCHYNY**

*Based on archival documents and witnesses from little-known memoirs published materials studied policy of the Polish and Soviet governments against Ukrainian nationalists who fought for the independence of the Ukrainian state, in particular Berezhanschyni.*

*Key words: fight, the bolsheviks, poles, imprisonment, executions.*

**УДК 94 (477) «1941/1944»**

**Михайло Куніцький**

**НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ  
В РАЙХСКОМІСАРІАТІ «УКРАЇНА» (1941–1944 РР.)**

*Використавши широке коло архівних документів та проаналізувавши спеціальну історичну літературу, автор публікації визначає нормативно-правову базу, на основі якої здійснювалася податкова політика в Райхскомісаріаті «Україна» – найбільшому за розмірами й чисельністю населення окупаційному адміністративно-територіальному утворенні. При цьому здійснюється реконструкція організаційно-правових аспектів функціонування окупаційної адміністрації Райхскомісаріаті «Україна» у сфері налагодження системи податкового тиску, спрямованого на українське суспільство. Автор публікації визначив, що єдиного кодифікованого нормативного акту, який міг акумулювати всі видані приписи в галузі податкового права, усунути колізії, в Райхскомісаріаті «Україна» так і не було створено. Натомість було створено значну кількість нормативних актів у формі спеціальних податкових законів, які досить часто суперечили один одному, а нормотворчість генеральних комісарів вносила ще більшу плутанину в практичному їх застосуванні. У результаті, – на теренах Райхскомісаріаті «Україна» створено громіздку, переповнену дріб'язковими приписами нормативно-правову систему забезпечення збору податкових платежів.*

*Ключові слова: податки, збори, нормативно-правові акти, окупаційна адміністрація, окупаційна політика, Райхскомісаріат «Україна».*

Друга світова війна та гітлерівська окупація України перетворили українське суспільство на суб'єкт масштабної економічної експлуатації. Одним із засобів реалізації мети окупації України стала податкова політика, запроваджена під контролем керівництва Третього Райху та здійснювана цивільною адміністрацією Райхскомісаріату «Україна» (далі – РКУ). Нормативні імпульси, які надходили із установ центрального апарату РКУ мали забезпечити чітке й безперервне функціонування податкових органів, які спрямовували тиск на українське суспільство. Тому актуальність теми дослідження, на наш погляд, не може викликати заперечень.

Відповідно до зазначеного метою публікації є аналіз основних засад окупаційної адміністрації РКУ в податковій політиці, завданнями – визначення нормативно-правової бази, на основі якої працювали податкові органи.

Заявлена проблема вивчена лише частково. У комплексному та системному вимірах вона так і не знайшла свого відображення в історіографії. Із цього приводу відомі лише окремі публікації, які мають інший центральний предмет дослідження. Це праці О. Перехреста [1], Н. Глушенко [2], О. Гончаренка [3–4], В. Орлика та Л. Маренець [5], О. Потильчак [6–9], І. Ветров [10], М. Слободянюк [11], Ю. Ніколаєць [12], Н. Глушенко [13], Т. Нагайка [14], Т. Клименко [15], Ю. Левченко [16], а також автора цієї публікації [17–18].

Податкове право періоду гітлерівської окупації включало в себе сукупність фінансових норм, які об'єднувалися в певну систему. У свою чергу вона розподілялася на певні особливі й специфічні групи, об'єднані між собою внутрішньою логікою та ієрархією правових норм. Аналіз правових норм, які врегульовували гітлерівську окупаційну податкову систему, суто теоретично дозволяє виділити загальну та особливу частину тогочасного податкового права.

До загальної частини податкового права РКУ слід віднести інститути, які закріплювали підходи до врегулювання системи оподаткування, змісту податкової системи та податку, підстави та умови відповідальності за порушення встановлених вимог тощо. Особлива частина податкового права конкретизувала механізми збору податкових платежів в РКУ, врегульовувала правові механізми й засоби їх стягнення.

Визначаючи джерела податкового права, необхідно виходити із того, що до них відносилися нормативні акти, видані центральним апаратом РКУ, генеральними комісаріатами, гебітскомісаріатами (штадткомісаріатами), районними та міськими управами. При цьому, практично упродовж усього періоду окупації процесуальні сторони функціонування податкових актів, межі компетенції окупаційних органів влади в сфері оподаткування врегульовувалися звичаєм. У результаті, у текстах німецьких нормативних актів уводилося посилання на радянське податкове законодавство, хоч і без конкретизації його приписів.

Ще однією особливістю гітлерівського окупаційного адміністрування в галузі податкової системи стала повна відсутність використання прецеденту як правового засобу врегулювання існуючих пробілів у законодавстві. Нормативними актами, прийнятими німецькою стороною, заборонялося будь-які судові розгляди спорів у галузі податків. Водночас існувала можливість їх розгляду в суто адміністративному порядку. Але ознак прецеденту рішення, ухвалені в органах влади всіх управлінських рівнів, таки не отримували і на однорідну групу правовідносин у жодному випадку не поширювалися.

Основні права й обов'язки платників, механізми дії податкової системи містилися в податковому законодавстві, яке досить широко включало поряд із законами й рішення органів влади. Здебільшого законодавчі акти, які приймалися керівництвом РКУ, видавалися у формі спеціальних податкових законів. Ці нормативно-правові акти врегульовували порядок стягнення окремих груп податків та зборів, містили характеристику виду податку, конкретизували механізм його обчислення і терміни сплати, визначали групу платників. Водночас єдиного кодифікованого нормативного акту, який міг акумулювати усі видані приписи в галузі податкового права, усунути колізії в РКУ, так і не було створено. Натомість у РКУ створено велику кількість нормативних актів у формі спеціальних податкових законів, які досить часто суперечили один одному, а нормотворчість генеральних комісарів вносила ще більшу плутанину в практичному їх застосуванні.

У створеній гітлерівцями податкової системі на теренах РКУ закріплювалися співвідношення між платежами, які направлялися в розпорядження німецьких і місцевих органів влади, орієнтація на оподаткування фізичних, а не юридичних осіб, прибуткове, а не майнове оподаткування, домінування прямого оподаткування над непрямим.

Податкова система, створена в РКУ, являла собою сукупність податків, зборів і платежів, нормативно закріплених у цьому окупаційному адміністративно-територіальному утворенні; принципів, форм і методів їхнього встановлення, зміни чи скасування; дій, що забезпечували їхню сплату, контроль і відповідальність за порушення встановленого і юридично закріпленого податкового законодавства.

Особливістю сформованої на теренах РКУ податкової системи стало те, що в її основі перебував домінуючий орієнтир – максимальне викачування із місцевого соціуму сировинних і продовольчих ресурсів, а не наповнення бюджетних надходжень. Окупаційна податкова система лише частково була спрямована на покриття обсягів бюджетних витрат. Зокрема, на цьому принципі працювали органи місцевого управління. Основна ж частина коштів, отриманих від платників податків, зосереджувалася в німецьких установах РКУ і лише в разі крайньої потреби направлялася на фінансування роботи місцевої влади.

Окупаційною адміністрацією РКУ не було проведено жодної спроби використання податкової системи як дієвого засобу стимулювання відновлення промислового та сільськогосподарського виробництва чи елементарної реконструкції комунального господарства в РКУ. Промислові підприємства, які відновлювали свою роботу або ж створювалися на теренах РКУ, мали здебільшого значення для військової економіки. Усе інше відновленню не підлягало. А податковий тиск, спрямований на місцевий соціум, мав на меті, у першу чергу, вилучити із нього максимальні обсяги продовольства і сировини. Навіть загроза голоду в українських містах не зупиняла цих планів німецької адміністрації РКУ.

Нормативні документи з питань організації податкової системи створювалися виключно німецькою стороною. Органи місцевого управління у цьому участі не брали. Службове діловодство в РКУ отримало централізований характер, а тому були створені збірники документів, які регулярно надсилалися на місця для неухильного застосування. Таким самим механізмом нормотворчості був запроваджений і на рівні генеральних комісаріатів. Але лише в генеральній окрузі «Волинь та Поділля» цей процес набув завершеного вигляду. Інші генеральні комісари створили лише по декілька збірників документів. Тому в цих комісаріатах на місця надсилалися локальні нормативно-правові акти або ж гебітскомісари використовували збірники документів, які надходили з центрального апарату РКУ.

До центрального апарату РКУ та генеральних комісаріатів надсилалися збірники нормативних документів Райхсміністерства східних окупованих територій. Здебільшого вони містилися у Збірнику постанов райхсміністра східних окупованих територій. Окрім нього, на територію РКУ

поширювалася дія «Вісника імперських законів» («Reichsgesetzblatt») [19, арк. 16, 17]. На основі цих нормативних приписів райхскомісар мав право видавати власні підзаконні акти.

Із самого початку створення РКУ на його територію поширювалися «Службові повідомлення» («Amtliche Mitteilungen») [20]. Із 1 травня 1942 р. в РКУ видання цього збірника нормативно-правових актів було припинене. Натомість з'явився «Центральний бюлетень райхскомісара для України» («Zentralblatt des Reichskommissar für die Ukraine») [21]. Одночасно із цим у РКУ видавався «Вісник постанов райхскомісара», у якому друкувалися як витяги із нормативних актів райхсміністерства східних окупованих територій, так і постанови та розпорядження райхскомісара [22]. Усі ці збірники нормативних актів видавалися різними відділами центрального апарату РКУ, що звісно викликало певні незручності для місцевих виконавців, а інколи вони ще й суперечили один одному. Останнє призводило до різного застосування одних і тих же нормативних актів, неоднакового їх трактування.

Ще однією особливістю організаційно-правового забезпечення реалізації податкової політики стала поява численних, другорядних правових приписів, розібратися в яких міг хіба що кваліфікований фахівець, якого в тих умовах звісно не вистачало. Так, наприклад, у положенні про організацію землемірної служби від 24 лютого 1942 р. вводилися й грошові збори за надані нею послуги [23, арк. 91–94]. І такі вказівки виходили з надр центрального апарату РКУ чи не щодня. Водночас юридичний апарат РКУ так і не спромігся видати єдиний уніфікований нормативний акт, принаймні наблизений до кодифікаційного зразка.

Першим нормативно – правовим актом, прийнятим адміністрацією РКУ щодо врегулювання збору податків і зборів, стало тимчасове розпорядження райхскомісара «Про стягнення податків та інших грошових зборів на території райхскомісара для України» від 21 жовтня 1941 р. Документ був надрукований у спеціальному збірнику нормативно-правових актів РКУ «Службові повідомлення» [20, арк. 21–23].

Цей нормативний акт зберігав у силі основні положення радянського податкового законодавства, які стосувалися видів податків, рівня та термінів їх сплати, суб'єктів оподаткування тощо. Водночас приписи розпорядження мали занадто загальний вигляд, адже в ньому не конкретизувалися види податків, особливості примусового стягнення, створення апарату зі збору податкових платежів. Зазначалося лише, що стягнення податків і зборів відбуватиметься за радянськими зразками, хоч мало хто на той час міг уявити, який вони мали вигляд.

Дещо механічним і непродуманим був правовий припис, відповідно до якого датою відліку використання радянських нормативних актів у галузі податків встановлювалося 21 червня 1941 р. Але ніхто не враховував тієї обставини, що за період літа – осені 1941 р. радянська податкова система в умовах війни також трансформувалася і змінювалася. Тому вже восени 1941 р. вона була іншою, аніж у червні 1941 р.

Розпорядженням вводився податок від обігу товарів, податок на обіг від здійснення безтоварних операцій, прибутковий податок підприємств, громадських господарств та кооперативних підприємств. Платники зобов'язувалися перераховувати кошти до 1-го і 15-го числа кожного поточного місяця. Накладенням прибуткового податку охоплювалося і місцеве населення [24, арк. 1, 2].

За підрахунками радянського дослідника О. Стрельцова, цим розпорядженням райхскомісара не лише зберігалася в недоторканому вигляді доокупаційна податкова система, а й додатково вводилося дев'ять видів нових податків. У результаті цього загальна кількість податків збільшувалася в декілька разів [25, арк. 76]. А якщо до цього додати, що збільшувалися і обсяги податкових платежів, то стає зрозумілим, під яким нещадним податковим тягарем перебувало місцеве населення та виробничі структури, які функціонували на теренах РКУ.

Окреме місце в розпорядженні зайняло питання податкового пільгового режиму, введеного для окремих суб'єктів оподаткування ще при радянській владі. Із цього приводу в розпорядженні зазначалося, що положення радянських нормативно-правових актів у цій частині втрачають свою силу й можуть застосовуватись лише за вказівками райхскомісара [26, арк. 9].

Збір податків за розпорядженням райхскомісара покладався на керівників міст та сільські управи. У розпорядженні зазначалося, що вони мали право залучати до виконання цього завдання податкових агентів. Але, якщо при міських управах існували фінансові відділи із відповідним штатом працівників, то до штатних розписів сільських управ така посада практично за увесь період окупації так і не була введена. Лише подекуди при сільських управах вводилася посада податкового агента.

Зазначимо, що фактично розпорядження не враховувало реалій управлінської практики, адже своїми нормативними актами райхскомісар постійно оптимізував кількість штатних одиниць в органах місцевого управління, а вона, «завдячуючи» вказівкам гебтскомісарів, навпаки, на районному та міському управлінських рівнях розросталася.

Не врахував райхскомісар ще однієї реальності. Так, він наказував переводити податкові платежі, отримані від сільських та міських управ, на банківські рахунки районної влади. Звіди вони перераховувалися в установи гебітскомісаріатів. При цьому він пропонував використовувати грошові перекази [26, арк. 9, 12]. Але на час створення РКУ та розбудови його управлінських структур поштова система, через яку й можна було здійснювати ці операції, лише налагоджувалася, і про повноцінну роботу цих установ говорити було зайве.

Ще одним упущенням, притаманним для першого розпорядження райхскомісара про врегулювання стягнення податків, стала відсутність у ньому згадок про збори, які також відіграють у будь-якій податковій системі важливе значення. Райхскомісар «не згадав» і про необхідність запровадження місцевих податків, розмежування надходжень видів податків і зборів між німецькими та місцевими органами влади. Тому органи місцевого управління продовжували працювати в цій царині на базі нормативних документів, прийнятих військовою адміністрацією, або вирішувати ці питання на рівні гебітскомісаріатів.

Таким чином, нормативна база, яка виходила із надр центральних установ РКУ, певним чином відставала від потреб управлінської практики окупаційної влади, врегулювання соціальних відносин, організації простої і зрозумілої як суб'єктам оподаткування, так і безпосереднім виконавцям податкової системи.

Отже, із самого початку встановлення окупаційного режиму нормативно-правова база, яка врегульовувала порядок стягнення податків та зборів із місцевого соціуму, «пробуксовувала», оскільки німецькі керманічі втрачали почуття реальності й неадекватно реагували на виклики повсякденної управлінської практики, засвідчуючи тим самим свою фахову некомпетентність, нерозуміння тієї ситуації, яка складалася на місцях.

На основі нормативних актів райхскомісара приймалися документи локального рівня. Зазвичай вони виходили із надр генеральних комісаріатів або ж у їх обхід відразу надсилалися в гебітскомісаріати.

Генеральні комісари, отримавши нормативні акти із центрального апарату РКУ, видозмінювали їх й надсилали гебітскомісарам. Так, генеральний комісар округи «Житомир» на основі чергового розпорядження райхскомісара від 21 жовтня 1942 р. про зміни в оподаткуванні встановив власні норми оподаткування приватної власності на підвладних йому територіях. Фактично, він розділив нормативний документ райхскомісара на кілька частин, в залежності від об'єкта оподаткування. Документ мав зворотну силу. Прийнятий він був 11 лютого 1942 р., а сила дії цього нормативного документа розпочиналася з 1 січня 1942 р.

Цей документ регулював порядок та умови стягнення податків: обігового, на землю, на будівлі, промислового. При цьому, генеральний комісар не зважав на те, що податок на землю та податок на будівлі збігалися в термінах сплати: до початку кожного кварталу, і населенню було досить складно сплатити відразу два види податків.

Земельний податок сплачували особи, які мали земельні ділянки у власному користуванні, а також так звані одноосібники – тобто особи, які не працювали в колгоспі. Розмір сплати податків залежав від якості земельної ділянки – від 80 – до 20 крб. за га. Податок на будівлі встановлювався в розмірі 1 % від його страхової оцінки. Обіговий податок сплачували підприємства, які не були усупільнені й перебували в приватній власності. Власники підприємств мусили сплачувати 10 % податок. Терміном сплати встановлювалося 15 число кожного поточного місяця. Ремісники та особи, які займалися промислом, зобов'язувалися з 1 січня 1942 р. сплачувати промисловий податок. Розмір податку – 50 % від одержаних прибутків. Терміном сплати визначалося 5 число кожного поточного місяця. Генеральний комісар дозволяв гебітскомісарам змінювати встановлені ним розміри податкових платежів або взагалі відмінити деякі з них. Але так можна було вчинити лише до 31 березня 1942 р. Після цього терміну вимагалось отримати особисте погодження генерального комісара [27, арк. 84].

Практика роботи гебітскомісарів засвідчує той факт, що вони часто на власний розсуд інтерпретували вказівки свого керівництва. До того ж у гебітскомісаріати досить часто надсилалися лише роз'яснення щодо організації збору тих чи інших податків.

Так, керівництво управи Андрушівського району, що на Житомирщині, наприкінці 1941 р. отримало роз'яснення під назвою «Пам'ятка відносно стягнення податків із прибутків згідно тимчасового розпорядження № 5 про податки від 21 жовтня 1941 р.». У документі зазначалося, що цей вид податку є одним із найважливіших грошових надходжень, а тому йому слід було приділити велику увагу. Визнавши неможливість застосування радянських приписів при нарахуванні та зборі податку із прибутку підприємств, автори документа пропонували зараховувати до прибутку різницю між видатками і капіталовкладеннями. Саме ця сума і підлягала оподаткуванню за кілька місяців 1941 р. А от в 1942 р. пропонувалося стягувати 80 % отриманого прибутку підприємств. Решта залишалася для капіталовкладень.

Інструкція передбачала надання можливості зменшення податкового тиску, – у виключних випадках, коли підприємству були потрібні кошти інвестування у виробництво. Тому, як виняток, пропонувалося сплачувати податок поквартально [27, арк. 15, 16].

Як уже зазначалося, із початком роботи центрального апарату РКУ його керівництво залишило для використання частину нормативних актів, прийнятих ще радянською владою. Так, у звіті про роботу відділів РКУ за період із 7 по 12 вересня 1941 р. зазначалося про введення ряду податків, зокрема податок на торговий обіг розміром 2 % з промислових, торгівельних і ремісничих підприємств; 4 % із прибутків осіб, які займалися «вільними професіями» (лікарі, юристи, архітектори, торгові агенти); податок на будівлі в розмірі 0,5 % від їх страхової оцінки; податок на зарплату службовців і робітників розміром від 3 – до 7 % в залежності від розміру. Що стосується обкладення податками сільськогосподарських підприємств, то у звіті зазначалося, що це питання ще не вирішене і з цим «можна зачекати, оскільки розрахунок із селянами за сільськогосподарські продукти німецькі установи проводять за старою російською системою і остаточний розрахунок за поточний рік проводиться в середині січня» [28, арк. 3]. Таким чином, застосування радянського законодавства в галузі податків лише вводило негативні тенденції в механізми здійснення податкових стягнень.

Окреме місце в системі органів відповідальних за організацію збору податкових платежів в РКУ займали місцеві управи. Звісно, що, враховуючи централізований характер окупаційної управлінської діяльності, вони займали підпорядковане німецьким органам влади місце. Будь-які дії місцевих управ щодо встановлення рівня податків або запровадження нових, могли здійснюватися лише за погодженням із німецькою адміністрацією [29].

Усю інформацію, необхідну для практичної роботи місцевих управ у галузі податкової системи, вони отримували від гебітскомісаріатів. Останні мусили надсилати в управи власні вказівки або на німецькій мові, або в перекладеному вигляді. Лише в генеральному комісаріаті «Волинь та Поділля» до збірника нормативних актів «Службові бюлетені» («Amtsblatt») були внесені додатки під назвою «Українські переклади» («Ukrainische Übersetzungen») [30, арк. 43–45]. В інших генеральних комісаріатах відомі лише декілька випадків централізованого видання збірників нормативно-правових актів. Але навіть у генеральному комісаріаті «Волинь та Поділля» працівників органів місцевого управління лише ознайомлювали із текстами цих документів. Причина такого стану речей полягала не лише у відсутності бажання генеральних комісарів надсилати на місця переклади нормативних актів, а й у тому, що ці дії потребували санкції райхскомісара [21, арк. 100].

Як бачимо, у місцеві управи надходили лише локальні нормативні акти, якими їх працівники мусили керуватися у своїй практичній роботі. Водночас відомо лише декілька випадків, коли місцева влада ініціювала видання узагальнених збірників документів. Так, президія Київської міської управи в жовтні 1941 р. ухвалила рішення про видання щотижневого збірника постанов і розпоряджень управи, куди входили й нормативні документи із питань збору податків [31, арк. 12]. Виданням збірника займався керівник правового відділу міської управи. Та вже за місяць вказівкою штадткомісара випуск збірника було припинено [32, арк. 150]. У результаті – на місця почали надсилатися локальні нормативно-правові акти. Враховуючи постійну ротацію кадрів в системі органів місцевого управління, їх низький фаховий рівень, керуватися цими розрізненими документами, які ще й суперечили один одному, було вкрай важко.

Ситуацію щодо налагодження ефективної системи збору податкових платежів, одноманітного застосування нормативної бази (у тому числі й радянського законодавства) могли забезпечити правові відділи місцевих управ. Але створені восени 1941 р. у ряді управ правові відділи невдовзі були скорочені. Таким чином, районне та міське керівництво залишилося без фахової допомоги, яка надавалась працівниками юридичних відділів, хоч і зобов'язувалося виконувати отримані вказівки точно і в строк. Фактично, німецьке керівництво намагалося примусити місцеву владу виконувати свої вказівки, без надання відповідної інформації, звужуючи її до мінімуму, але обов'язково погрожуючи різноманітними карами за невиконання поставлених завдань, звісно, не зупиняючись при необхідності їх застосування.

Усе ж, незважаючи на цю складну та неоднозначну ситуацію, працівники органів місцевого управління, отримуючи правові імпульси від німецької сторони, виконували їх, хоч і допускали при цьому численні помилки. Бюрократичний апарат місцевих управ створював власну нормативну базу у формі актів локального рівня. Усі вони підлягали перевірці німецькими управліннями, які санкціонували введення їх у дію. Тим самим перевірялася відповідність їх нормативним актам місцевого та регіонального апарату влади РКУ.

Здебільшого проблеми, пов'язані з організацією зборів податкових платежів, врегульовувалися постановами та розпорядженнями міських та районних управ. Досить часто вони друкувалися в місцевій пресі. Ними керівництво місцевих управ доводило до населення та

інших суб'єктів оподаткування відомості про вид податків, їх розміри та терміни сплати, введення режиму пільгового оподаткування. Аналогічні відомості доводилися й до відома та виконання органів, уповноважених на ці дії: фінансових відділів, сільських управ, керівників підприємств, організацій та установ.

Власну нормативну базу розробляли керівники фінансових відділів місцевих управ, які доводили до відома платників податкових зборів податкові повідомлення, а в разі необхідності й вимоги щодо виконання накладених зобов'язань.

У будь-якій податковій системі існують суб'єкти податкових правовідносин, на об'єкт оподаткування, який їм належить, накладається комплекс податкових прав та обов'язків. Звісно, що платниками податків, як і в будь-якій іншій податковій системі, традиційно виступали фізичні та юридичні особи. Але їх перелік та зміст правосуб'єктності мали певні особливості, оскільки німецька адміністрація так і не спромоглася створити цивільний кодекс, компенсуючи його відсутність розрізненими нормативними актами. Тому в цьому сегменті податкові правовідносини врегульовувалися як радянським цивільним законодавством, так і спеціальними податковими законами та нормативними актами, прийнятими окупаційною адміністрацією РКУ, які визначали громадянський статус особи. Зрозуміло, що всі суб'єкти податкових правовідносин були однозначно зобов'язаними виконувати сформульовані однобічними владними розпорядженнями окупаційної адміністрації дії. Імперативність нормативних приписів в окупаційний період досягла свого апогею, перевищуючи за цим показником не лише радянське законодавство, а й «лінію Сталіна» у викачуванні ресурсів з українського суспільства.

Особливості реалій «нового порядку» та обмежений громадянський статус особи призвів до того, що майже всі суб'єкти податкових правовідносин мали правовий статус резидентів, тобто вони мали постійне місце проживання на теренах конкретних адміністративних утворень РКУ, а їхні доходи підлягали оподаткуванню з усіх джерел. При цьому, системне обмеження права на вільне пересування особи стало причиною того, що одержати будь-які доходи поза межами гебітскомісаріату більшість платників податків не могли навіть суто гіпотетично.

Фізичні особи, як платники податків, розподілялися на дві групи: тих, які мали статус суб'єктів підприємницької діяльності, і тих, хто не мав цього статусу. До фізичних осіб, які не займалися підприємницькою діяльністю, відносилися суб'єкти, які одержували доходи за місцем роботи як основної, так і за сумісництвом. Оподаткуванню, як правило, у натуральному вигляді підлягали й доходи, одержані в результаті праці селян в особистому підсобному господарстві. Надаючи статус фізичної особи, яка займалася підприємницькою діяльністю, влада враховувала факт одержання нею певного прибутку.

Організаційно-правові форми юридичних осіб платників податків функціонували так само, як і фізичні особи, на основі поєднання радянських та німецьких нормативних актів. Ними визначалися як українські, так і німецькі підприємства та організації. Створювалися вони в межах РКУ та діяли на підставі затверджених статутів. Водночас на територію РКУ поширювали свою діяльність монополістичні об'єднання Німеччини, які відкривали представництва та філії, зазвичай під назвою «українського бюро» [31, арк. 100].

За ініціативою центрального апарату РКУ та її фінансовими інвестиціями були створені товариства з обмеженою відповідальністю «Сільськогосподарська машинобудівна промисловість України», «Торф'яне товариство України», «Товариство кераміки України», «Українське товариство зі збору та переробки вторинної сировини й відходів» [31, арк. 97], «Миколаївське товариство портового і складського господарства», «Херсонське товариство портового і складського господарства», «Українське зернове товариство», «Товариство із забою худоби і переробки м'ясних продуктів», «Головне українське товариство з виробництва молока і жиру», «Головне українське товариство з вирощування овочів і картоплі», «Головне українське товариство з виготовлення цукру», «Головне українське товариство з приготування напоїв», «Головне українське товариство з відгодівлі великої рогатої худоби», «Головне українське товариство з відгодівлі птиці та заготівель яєць», «Українське товариство по продуктах садівництва і картоплі», «Головне українське товариство по волокнистих культурах» та інші [33, арк. 72].

Як суто німецькі за походженням, так і монополістичні об'єднання, створені адміністрацією РКУ, мали у своєму складі філії та представництва, тобто отримували статус як резидентів, так і нерезидентів. Ці філії та представництва юридичних осіб, хоч і користувалися пільговим податковим режимом, розглядалися як самостійні платники податків. Місцем сплати податків оголошувалося місце реєстрації цих юридичних осіб. Щоправда, від цього нічого не мінялося, адже всі податкові платежі надходили на рахунки центрального апарату РКУ.

Як суто правова категорія, об'єкт оподаткування, перед яким виникав обов'язок сплачувати податки і збори, являв собою доходи фізичних і юридичних осіб, їх майно, обороти по реалізації товарів та послуг, фонд оплати праці, вартість виконаних робіт та наданих послуг, володіння чим-

не-будь, споживання предметів тощо. Усі об'єкти оподаткування встановлювалися спеціальними податковими законами, хоч їх перелік як і в будь-якій іншій податковій системі таки не був вичерпним. Так само об'єкт і предмет оподаткування існували як частина і ціле.

Визначаючи рівень податкового тиску, зазначимо, що в умовах окупації діяли як єдина, так і диференційована ставка. Але домінували диференційовані ставки податків. Так, окупаційною адміністрацією встановлювалися певні пільги в оподаткуванні для фізичних осіб (фольксдойче, непрацевдатні члени суспільства) і, навпаки, – підвищені ставки для євреїв.

Отже, нормативно-правова база, необхідна для створення системи оподаткування, створювалася в межах їх службової компетенції німецькими та місцевими органами управління РКУ. У них закріплювалися основні права та зобов'язання платників податків та зборів, механізми дії податкової системи. Податкове законодавство досить широко включало поряд із законами і конкретні рішення органів окупаційної влади як центрального, так і місцевого рівнів. Законодавчі акти, які приймалися керівництвом РКУ, видавалися у формі спеціальних податкових законів. Ці нормативно-правові акти врегульовували порядок стягнення окремих груп податків та зборів, містили характеристики виду податку, конкретизували механізм його обчислення і терміни сплати, визначали групу платників. Водночас єдиного кодифікованого нормативного акту, який міг акумулювати всі видані приписи в галузі податкового права, усунути колізії в РКУ, так і не було створено. Натомість у РКУ було створено велику кількість нормативних актів у формі спеціальних податкових законів, які досить часто суперечили один одному, а нормотворчість генеральних комісарів вносила ще більшу плутанину в практичному їх застосуванні. У результаті чого на теренах РКУ створено громіздку, переповнену дріб'язковими приписами нормативно – правову систему забезпечення збору податкових платежів.

#### *Список використаних джерел*

1. Перехрест О. Г. Системи оподаткування та обов'язкових поставок сільськогосподарської продукції як форми економічного пограбування селянства України за нацистської окупації (1941–1944 рр.) / О. Г. Перехрест // Український селянин: Збірник наукових праць. – Черкаси, 2003. – Вип. 7. – 320 с.
2. Глушенко Н. Податкова політика німецької влади на окупованій території Півдня України у 1941–1943 рр. / Н. Глушенко // Наукові праці: Науково-методичний журнал. Історичні науки. – Миколаїв, 2004. – Т. 32. – Вип. 19. – 234 с.
3. Гончаренко О. М. Функціонування окупаційної адміністрації Райхскомісаріату «Україна»: управлінсько – розпорядчі та організаційно-правові аспекти (1941–1944 рр.): монографія / О. М. Гончаренко. – К.: НПУ імені М. П. Драгоманова, 2011. – 600 с.
4. Гончаренко О. Проблеми функціонування цивільної адміністрації Райхскомісаріату «Україна»: фінансово-правовий аспект (1941–1944 рр.) / О. Гончаренко // Україна у Другій світовій війні: джерела та інтерпретації (до 65-річчя Великої Перемоги). Матеріали міжнародної наукової конференції / Відповідальний редактор: Легасова Л. В. – К., 2011. – 543 с.
5. Орлик В., Маренець Л. До питання фінансової політики нацистів в окупованій Україні / В. Орлик, Л. Маренець // Архіви України. – № 1–3. – 2005. – 345 с.
6. Потильчак О. Економічний колабораціонізм в Україні в роки нацистської окупації (1941–1944): причини і прояви / О. Потильчак. – К.: УДПУ ім. М. П. Драгоманова. – 1997. – 29 с.
7. Потильчак О. В. Новий порядок в окупованій Україні (1941–1944) / О. Потильчак // Пам'ять століть. – 1999. – № 1. – С. 97–104.
8. Потильчак О. В. Експлуатація трудових ресурсів України гітлерівською Німеччиною у роки окупації: дис...канд...іст...наук: 07.00.01 / О. В. Потильчак. – К., 1999. – 205 с.
9. Потильчак О. До питання про соціальну політику фашистської Німеччини щодо селянства України в роки окупації (1941–1944 рр.) / О. Потильчак // Український селянин. – 2001. – Вип. 2. – С. 125–128.
10. Потильчак О. Трудова експлуатація українського селянства у роки нацистської окупації (1941–1944 рр.) / О. Потильчак // Український селянин. Збірник наукових праць. – 2002. – Вип. 5. – С. 141–143.
11. Ветров І. Г. Політика фашистської Німеччини щодо використання економічного потенціалу України для потреб армії (1941–1944 рр.) / І. Г. Ветров // Друга світова війна і Україна. Матеріали наукової конференції (27–28 квітня 1995р.). НАНУ, Інститут історії України. – К., 1996. – С. 112–117.
12. Слободянюк М. Селяни України під нацистським окупаційним режимом, 1941–1944 рр. (на матеріалах південних областей) / М. Слободянюк // Київська старовина. – 2000. – № 2. – С. 44–57.
13. Николаєць Ю. О. Земельна реформа в Україні в умовах окупаційного режиму 1941–1944 / Ю. О. Николаєць // Наукові записки Вінницького державного педагогічного університету імені М. Коцюбинського. Серія: Історія. – Вінниця, 2002. – Випуск 4. – С. 147–152.
14. Глушенко Н. Податкова політика німецької влади на окупованій території Півдня України у 1941–1943 рр. / Н. Глушенко // Наукові праці: Науково-методичний журнал. Історичні науки. – Миколаїв, 2004. – Т. 32. – Вип. 19. – С. 53–57.
15. Клименко Т. Черкащина за часів нацистської окупації / Т. Клименко // Архіви України. – № 1–3. – 2005. – С. 359–368.
16. Левченко Ю. І. Особливості окупаційної політики щодо сільського господарства в адміністративно – територіальних одиницях України 1941–1944 рр. / Ю. І. Левченко // Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского. Серия «Исторические науки». Том 26 (65). – № 1. – 2013. – С. 49–63.
17. Куницький М. Українське суспільство як об'єкт податкової політики окупаційної адміністрації Райхскомісаріату «Україна» 1941–1944 рр.) / М. Куницький // Гілея: науковий вісник. Збірник наукових праць. / Гол. ред. В.М.Вашкевич. – К.: ВІР УАН, 2013. – Випуск 76 (№ 9). – С. 112–118.
18. Куницький М. П. Соціально-правовий статус місцевого населення Райхскомісаріату «Україна» (1941–1944

рр.): монографія. – К.: ПП «НВЦ «Профі», 2014. – 564 с. 19. Держархів Миколаївської обл., ф. Р-2033, оп. 1, спр. 16. 20. Центральний державний архів вищих органів влади і управління України (далі – ЦДАВО України), ф. 3206, оп. 6, спр. 1. 21. ЦДАВО України, ф. 2077, оп. 1, спр. 10. 22. Державний архів Дніпропетровської області, ф. Р-2283, оп. 1, спр. 15. 23. Держархів Полтавської обл., ф. Р-3049, оп. 1, спр. 3. 24. Держархів Полтавської обл., ф. Р-2642, оп. 1, спр. 1. 25. ЦДАВО України, ф. 4620, оп. 3, спр. 264. 26. Держархів Полтавської обл., ф. Р-2642, оп. 1, спр. 1. 27. Державний архів Житомирської області, ф. Р-1187, оп. 1, спр. 1. 28. ЦДАВО України, ф. 3206, оп. 2, спр. 25. 29. Голос Полтавщини. – 19 лютого. – 1942. 30. ЦДАВО України, ф. 3206, оп. 6, спр. 3. 31. Держархів Київської обл., ф. Р-2412, оп. 2, спр. 5. 32. Держархів Київської обл., ф. Р-2362, оп. 1, спр. 1. 33. ЦДАВО України, ф. 2077, оп. 1, спр. 20.

**Михаил Куницкий**

### **НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ В РЕЙХСКОМИССАРИАТЕ «УКРАИНА» (1941–1944 ГГ.)**

*Использовав широкую группу архивных документов и проанализировав специальную историческую литературу, автор публикации устанавливает нормативно-правовую базу на основе которой производилась налоговая политика в Рейхскомиссариате «Украина» – наибольшему за размерами и количеством населения оккупационном административно-территориальном образовании. При этом реконструируются организационно-правовые аспекты функционирования оккупационной администрации Рейхскомиссариате «Украина» в сфере создания налоговой системы, направленной на украинское общество. Автор публикации устанавливает, что единого кодифицированного нормативного акта, в котором аккумулировались все изданные предписания в сфере налогообложения, в Рейхскомиссариате «Украина» так и не было создано. Вместо этого было создано большое количество нормативных актов в форму специальных налоговых законов, которые противоречили один одному. Самостоятельное нормотворчество генеральных комиссаров вносило еще большую путаницу в практическом их применении. В результате, – на территории Рейхскомиссариате «Украина» была создана громоздкая, переполненная несущественными предписаниями нормативно – правовая система обеспечения сбора налоговых платежей.*

*Ключевые слова:* налоги, сборы, нормативно-правовые акты, оккупационная администрация, Рейхскомиссариат «Украина».

**Myhaylo Kunitsky**

### **LEGAL REGULATION TAX SYSTEM OF THE REICHSCOMMISSARIAT «UKRAINE» (1941–1944)**

*Using a wide range of archival documents and analyzing special historical literature, author of the publication defines regulatory framework on which tax policy implemented in Raichscommissariat «Ukraine» – the largest in size and population occupation administrative-territorial formation. Thus were being constructed organizational – legal aspects of the occupation administration of Raichscommissariat «Ukraine» in the area of establishing a system of tax pressure to Ukrainian society. Author of the publication establishing that a single codified normative act, which could accumulate all prescriptions issued in tax law, resolve conflicts, the of Raichscommissariat «Ukraine» has not been created. Instead, there were a large number of regulations in the form of special tax laws which often contradict each other, and the Commissioner Rulemaking has made more confusion in their practical application. As a result – on the territory of Raichscommissariat «Ukraine» was created cumbersome, filled with petty regulations normative – legal system to ensure the collection of tax payments.*

*Key words:* taxes, fees, regulations, occupation administration, Raichscommissariat «Ukraine».