

льне становище лісничих різко погіршилося. Протиріччя в умовах, що склалися в 20–30-х роках, між лісвниками і лісопромисловцями постійно загострювалися і ускладнювалися, а відтак в лісовому господарстві настав зоряний час для невігласів і волонтаристів.

**Список літератури:** 1. Вакулук В.Г. Нариси з історії лісів України. Фастів, 2000. 2. Пономарев Н. Лесное хозяйство Украины, его состояние и финансовые перспективы в 1924–1925 году // Лесовод. 1924. №6. 3. Колданов В.Я. Очерки истории советского лесного хозяйства. М., 1992. 4. Зверское убийство 19 человек // Лесовод. 1924. №1. 5. Багато красивих слів // Лісівник. 1927. № 2. 6. Проблемы лесного хозяйства Украины // Лесовод. 1927. №8. 7. Амчиславський Я., Баталин С. Лесное законодательство Украины. Х., 1926. 8. Проф. Подгаецький. Изучение условий труда и быта лесных работников // Лісівник. 1924. № 1. 9. Зароботна плата работников леса в 1924–25 г. // Лесовод. 1925. №4-5. 10. Вопросы лесного хозяйства. I Всесоюзная конференция лесной секции // Лесовод. 1928. №3.

*Надійшла до редколегії 04.02.04*

*В.М. Юрченко*

### **ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА В УКРАЇНІ В РОКИ НЕПУ**

Відродження, а по суті, створення наново податкового апарату після переходу радянських республік до нової економічної політики, відбувалось на тлі змін і правового регулювання правоохоронної, каральної по суті діяльності, спрямованої на захист інтересів держави у галузі оподаткування. Роки «воєнного комунізму» з його нігілістичним ставленням до права як «буржуазного пережитку», податків як атрибуту товарно-грошових відносин, котрі мали бути скасовані при «введенні» соціалізму, не могли не відбитись і на організаційних та правових формах боротьби «робітничо-селянської держави» з порушеннями податкового законодавства.

Відсутність повноцінного, а з 1920 р. і будь-якого взагалі податкового апарату, примітивність податкової техніки, натуральний характер податків, домінування непрямого оподаткування над прямим призводили до примітивізму, нехтування вітчизняним та світовим досвідом у галузі застосування державного примусу в справі профілактики та припинення порушень податкового законодавства [Див.: 1].

Цього роду правоохоронну діяльність здійснювали переважно місцеві продовольчі органи, підтримувані правоохоронними структурами та судом. Тональність каральним діям радянських республік, у тому числі УСРР, була задана декретом Раднаркому «старшої сестри» (у галузі фінансів, де був об'єднаний наркомат, ця «старшість» проявлялась особливо помітно) від 25 травня 1921 р. [2]. Як й інші нормативно-правові акти в галузі управління фінансами і податками зокрема, він набув чинності й на території України. На неплатників натурального податку накладались два види адміністративного стягнення – арешт і пеня. У першому випадку термін арешту мав не перевищувати два тижні при винесенні відповідного рішення губернським продовольчим комісаром і тиждень – повітовим. Слід за-

уважити, що до розгляду судовими органами (за поданням посадових осіб податкового апарату) мали прийматися справи з порушень податкового законодавства, котрі частково були потім закріплені у Кримінальному кодексі як кримінальні злочини.

Це склади, пов'язані з нездачею податку внаслідок продажу, обміну або приховування продуктів, прямою відмовою від здачі податку, здачі умисно зіпсованих продуктів, повідомлення невірних відомостей про розміри орної, городньої, лугової або посівної площ, про кількість худоби і вуликів, а також про склад сім'ї. справи про податкові злочини розглядались народними судами і революційними трибуналами. Менш значні правопорушення (виходячи з невеликих обсягів незданих податків, відсутності злісності тощо) розглядались за поданням продовольчих комісарів у особливих сесіях народних судів. справа повинна була заслуховуватись протягом трьох днів з моменту надходження матеріалів. При масовому характері злочинів, а також у випадках впертого і злісного подання до здачі явно недоброякісних продуктів справи розглядались податковими сесіями губернських революційних трибуналів. Ці ж судові органи розглядали і справи про службові злочини працівників податкового апарату. На практиці ревтрибунали часто-густо приймали до провадження зовсім дрібні справи, які не мали «громадського і політичного значення» [3, с.118–119].

Важливість податкових надходжень для формування бюджету змушувала державу в повній мірі використовувати можливості примусу для їх забезпечення і недопущення порушень податкового законодавства, котрі наносили безпосередній збиток фінансовим інтересам держави. Класичним механізмом, який визначає момент настання юридичної відповідальності за несплату податків і тягне відповідні юридичні наслідки, є «твердий», чітко зафіксований в законі термін сплати податку. До його настання сплата є добровільною і носить характер виконання суб'єктом оподаткування свого громадянського обов'язку (в сучасних умовах це конституційний обов'язок). Після – сума належного податку зараховується в недоїмку, має місце делікт і держава застосовує відповідні заходи адміністративного примусу аби досягти виконання податкового законодавства. У окремих випадках його порушення тягло (і тягне) за собою настання кримінальної відповідальності.

У ряді випадків, коли оподаткування було пов'язане зі здійсненням певних цивільно-правових дій (вступу в спадщину, дарування, укладення угод та ін.), сплата податку «прив'язувалась» до терміну проведення цих дій.

Згідно з чинним законодавством СРСР та УСРР 20-х рр. XX ст. період примусового стягнення недоїмки наставав у тих випадках, коли встановлені тверді платіжні терміни, у перший день після того, як цей термін минув. Якщо платіжний термін визначався окладним листом, повідомленням, повісткою податкового інспектора, час примусового стягнення розпочинався після того, як спливав певний (як правило двотижневий) проміжок часу.

Недотримання платниками встановлених термінів внесення до державної казни податків і зборів змушувала податківців застосовувати широку мережу передбачених законом каральних заходів. До них належало стяг-

нення штрафів та пені. Система штрафів встановлювалась індивідуально для кожного податку, тому знання її та вправне володіння механізмом стягнення штрафів належали до переліку необхідних професійних якостей і навичок податкових працівників. При цьому в роки нової економічної політики ні в УСРР, ні в інших союзних республіках, ні тим більше в СРСР в цілому не було вироблено і сформовано єдиної стрункої системи покарань за допущені в сфері оподаткування правопорушення.

Вони тягли за собою настання і цивільної, і адміністративної, а в окремих випадках – і кримінальної відповідальності. Штрафи за порушення податкового законодавства не були визначені єдиним нормативно-правовим актом (тим більше, що Податкового кодексу як такого під час кодифікації 20-х рр. ХХ ст. так і не було створено). Ці санкції були вміщені в окремих законодавчих актах, якими регулювалось справляння тих чи інших податків. Право адміністративного провадження в справах про порушення податкового законодавства і винесення санкції у вигляді штрафу чинними законами періоду непу було віднесено до компетенції різних суб'єктів адміністративного процесу: фінансових відділів, податкових комісій і суду.

Одним із видів стягнення щодо несумлінних платників було нарахування пені. Воно, згідно з чинним законодавством, здійснювалось за однаковою процедурою для всіх видів податкових платежів. Ст.13 «Положення про справляння податків» 2 жовтня 1925 р. [4] визначала: «Податки, перераховані в недоїмку, підлягають сплаті, з нарахуванням пені: по сільськогосподарському податку – в розмірі однієї десятої відсотка за кожен день прострочення, а по всіх інших видах податків – з державних і кооперативних підприємств, а також акціонерних товариств з переважною участю державного і кооперативного капіталу – в розмірі однієї десятої відсотка, з приватних осіб і підприємств – в розмірі однієї п'ятої відсотка за кожен день прострочення».

Таким чином, і при накладенні стягнень за порушення термінів сплати податків суб'єкти підприємницької діяльності різної форми власності не були рівноправними. Слід зауважити, що пеня нараховувалась на повний карбованець (сума понад п'ятдесят копійок рахувалась як карбованець, а менша – не враховувалась), що спрощувало роботу податкових органів при обчисленні розмірів пені.

Складність системи оподаткування призводила до того, що часом мали місце і помилки податкових органів при обчисленні суми податку і пені. Поруч з недоплатами мали місце і переплати. Відтак, податкове управління Народного комісаріату фінансів УСРР виступило з ініціативою, щоб надати податковим органам на місцях певну свободу в перерозподілі податкових надходжень – тобто можливість зараховувати переплату одного податку як сплату недоїмки (разом з пенею) за іншим. Симптоматично, що республіканський наркомат не мав повноважень самостійно вирішувати це питання і виніс його на союзний рівень. 25 травня 1925 р. Держподаток НКФ СРСР виніс по суті позитивне рішення, вказавши, що пеня в цьому випадку нараховується «...лише в тому випадку, коли сума, що підлягає по-

верненню, надійшла після настання граничного терміну, встановленого для податку, в рахунок якого належить здійснити залік» [5, с.28].

У своїй діяльності по стягненню недоїмок податковий працівники мали керуватись жорстко встановленим характером зарахування сплати сум за недоїмками. У першу чергу сплачувався штраф (у випадку, якщо він накладвся), потім погашалися суми недоїмки і пені.

Ст. 15 «Положення про справляння податків» 2 жовтня 1925 р. (і в наступних редакціях) визначала повний перелік примусових заходів стягнення недоїмок за податками:

- опис, арешт і безпосереднє звернення на задоволення стягнення належних недоїмнику грошових сум;
- звернення стягнення на всякого роду суми, що належать недоїмнику від третіх осіб (у тому числі установ і організацій), а також на суми на поточних рахунках і у внесках в кредитних установах (в установленому чинним законодавством порядку);
- опис, арешт і продаж з публічного торгу належного недоїмнику майна;
- опис і продаж належних недоїмнику фондових цінностей (процентних і дивідендних паперів);
- опис і звернення в продаж з публічного торгу належних недоїмнику будівель.

У випадку з несвочасною сплатою непрямого податку (акцизу) підприємствами різної форми власності, інспекція з непрямих податків мала додаткові засоби впливу на несумлінного платника. Інспектор з непрямих податків мав право забороняти подальший випуск підакцизних товарів з підприємства до погашення недоїмки і без попереднього забезпечення (тобто застави) сплати акцизу.

Наведені вище засоби стягнення недоїмки в юридичному сенсі вступали певною мірою в колізію з нормами цивільно-правового законодавства, а тому, щоб запобігти цього в практиці правозастосування, працівники податкового апарату були поставлені перед необхідністю проведення низки юридичних дій. По-перше, при стягненні недоїмки податковий працівник мусив чітко відділити власність недоїмника та третіх осіб, по-друге – максимально врахувати їх інтереси (у тому числі членів родини правопорушника).

Окрім визначення видів відповідальності й складів конкретних деліктів у законодавчих актах, які регулювали обчислення та справляння того чи іншого податку, видавались і спеціальні нормативно-правові акти, які регламентували цю відповідальність. Так, 15 вересня 1925 р. Рада народних комісарів СРСР затвердила своєю постановою «Правила про грошові стягнення за порушення положення про промисловий податок» [6]. Ним передбачались штрафи за безпатентну торгівлю (до п'яти вартостей патенту) і несвочасну вибірку патенту (до трьох), а також подавалась досить складна конструкція, покликана в даному випадку провести межу між адміністративною і кримінальною відповідальністю: «Стягання, передбачені цими правилами, накладають адміністративним порядком відповідні фінансові

органи, оскільки відповідні порушення не переслідуються судовим порядком, на підставі карного законодавства союзних республік»<sup>1</sup>.

Слід зауважити, що сама податкова політика держави в роки непу, відверто спрямована проти приватного сектора економіки, була суттєвим криміналізуючим чинником. Вже у 1927 р. сама держава визнавала, що наступ соціалістичного сектора, адміністративно-податкове витіснення приватного капіталу з його позицій вкупі з внутрішніми процесами всередині самого підприємницького класу викликали тенденції до делегалізації підприємництва «в усьому обсязі його господарської роботи» [7, с.20–21].

У кінці 20-х рр. ХХ ст. в науковій та практичній літературі з питань податкового права було доволі розповсюджене узагальнююче визначення порушень податкового законодавства, запозичене з тогочасного німецького права – «податкові злочини» [8, с.12]. До них відносили: приховування об'єктів оподаткування неподання в установлений термін декларації про доходи, затримка наймачами внесення до державних кас сум, утриманих з найманих працівників у рахунок прибуткового податку, несплату податків при наявності відповідних коштів. Отже, не кожна недоїмка, по суті, мала спричинити настання юридичної відповідальності. У випадку існування об'єктивних чинників, що її спричинили (скажімо, стихійне лихо, хвороба, смерть та ін.), спрацьовував уже інший правовий механізм, пов'язаний з функціонуванням податкових органів і спрямований на пом'якшення податкового пресу, введення тих чи інших пільг тощо.

З точки зору сучасних теоретико-правових засад запропоноване визначення податкових правопорушень як податкових злочинів не витримує критики. Саме поняття «злочин» визначає передбачення певного винного суспільне небезпечного діяння кримінальним законом і настання за його скоєння саме кримінальної відповідальності. Принагідне зауважимо, що подібних поглядів притримувались і дореволюційні російські правознавці.

Кримінальна відповідальність за правопорушення в галузі оподаткування передбачалася Кримінальним кодексом УСРР 1922 р. [9] за три складі злочину.

По-перше, це масова відмова від внесення податків грошових або натуральних (або від виконання повинності - цілком в дусі феодалного оподаткування дореформених часів у Російській імперії!). Ця норма, вочевидь, була спрямована у першу чергу проти випадків масової несплати єдиного сільськогосподарського податку, що цілком можливо було в умовах існування селянської, а в ряді регіонів України – і поземельної громади. Такий злочин карався відносно підбурювачів, керівників і організаторів позбавленням волі на термін не нижче одного року з конфіскацією всього або частини майна; відносно інших учасників – на термін не менше шести місяців, або штрафом у подвійному розмірі від суми неплатежу (ст.78). По-друге, ст.79 Кримінального кодексу УСРР 1922 р. визначала адміністративну преюдицію щодо ряду складів злочинів у сфері оподаткування. Неплатіж окремими громадянами в строк або відмова від сплати податків (грошо-

---

<sup>1</sup> Стиль документу збережено.

вих або натуральних), а також від виконання повинностей чи робіт, що мають загальнодержавне значення, каралися у першому випадку в адміністративному порядку. Повторний і «впертий» неплатіж (або відмова від виконання робіт чи повинностей), чи інші дії, які доводять злісність правопорушення, каралися позбавленням волі або примусовими роботами на термін не менше шести місяців з конфіскацією всього або частини майна, або накладенням майнових стягнень не нижче подвійного розміру тих же платежів або повинностей.

Одразу ж звертає на себе увагу складність кваліфікації злочину в даному випадку. Кримінальний закон фактично не давав інших ознак злісності порушення податкового законодавства, ніж його повторний характер, надаючи тим самим широкий можливості для трактування кожного конкретного правопорушення правоохоронними органами. Багато що залежало від розсуду правозастосувача.

По-третє, ст.80 кваліфікувала як кримінальний злочин також організоване за взаємним погодженням приховання або невірні відомості про кількість або облік предметів і продуктів, що підлягають обкладенню, у тому числі й розмірів посівної, лугової, городньої та лісної площі, або кількість худоби, організовану здачу предметів, явно недоброякісних, невиконання за взаємним погодженням покладених законом на громадян робіт і повинностей. Ці склади злочинів тягли за собою для підбурювачів, організаторів і керівників позбавлення волі на строк не менше одного року з конфіскацією, або без конфіскації всього чи частини майна. Для інших порушників закону покарання визначалось в розмірі не нижче шести місяців позбавлення волі або накладенням майнових стягнень або повинностей не нижче подвійного розміру тих же платежів і повинностей. Вказані діяння, скоєні без попереднього погодження, тягли за собою санкції, передбачені вище викладеною статтею.

Ця норма, на наш погляд, надто деталізована, а вказані переліки (посівні, лугові та ін. угіддя, худоба тощо), по-перше, наводять на думку про вичерпність, а отже при введенні нового податку треба було вносити зміни до Кримінального кодексу. Взагалі подібна деталізація є проявом недостатньо високої юридичної техніки творців закону. При цьому спостерігаємо перекривання складів злочинів, тобто колізію норм статей 78 і 80. Адже відмежувати «масову відмову від виконання повинностей» від «невиконання за взаємним погодженням ... робіт і ... повинностей» на практиці було доволі важко.

Фраза про здачу недоброякісних предметів є, на нашу думку, пережитком часів збору натурального, а пізніше єдиного сільськогосподарського податку в натуральній, продуктової формі. Після переведення усіх видів податків у «нормальну», тобто грошову форму і об'єднання податкового апарату в складі Народного комісаріату фінансів УСРР це уточнення закону втрачало юридичний сенс.

У той же час, кримінальний закон змовчував про здійснення нелегальної, прихованої від держави і від оподаткування підприємницької діяльності, у тому числі виробничої та торговельної. Побіжно це завдання охорони ін-

тересів держави досягалось зобов'язанням під страхом кримінального покарання всім підприємцям подавати у відповідні господарсько-управлінські та статистичні органи всі найбільш важливі дані (причому обов'язково точні й вірні) про результати своєї діяльності із суворим дотриманням усіх правил обліку своїх операцій і вартості майна [10, 11].

На суттєві розбіжності Кримінального кодексу УСРР з загальновищими принципами гуманізму вказували і елементи системи покарань, коли визначалась тільки нижня (мінімальна) межа і не вказувалась верхня (максимальна). Таким чином, правозастосовний орган (у даному випадку суд) міг (і мусив у силу тогочасних ідеологічних обставин) визначати міру покарання, виходячи з міркувань класової доцільності.

Кримінальний закон передбачав застосування ще низки норм за суспільне небезпечні діяння, пов'язані з оподаткуванням побіжно. За агітацію та пропаганду проти внесення податку винні могли бути притягнені до кримінальної відповідальності за статтями 68, 69 та 83 КК УСРР.

Передбачалася і кримінальна відповідальність державних службовців за порушення податкового законодавства. Зокрема, несвоєчасне і неякісне ведення документації з єдиного сільськогосподарського податку тягло за собою догану або дисциплінарний арешт терміном до 2 тижнів. На членів райвиконкомів та сільрад це стягнення накладалось окрвиконкомом, а на податкових інспекторів — відповідно губернським (окружним) продовольчим комісаром чи завідувачем губернським (окружним) фінвідділом. У випадку накладення дисциплінарного арешту це стягнення в обов'язковому порядку вимагало затвердження Уповнаркомфіном, наркомпродом або губвиконкомом (ст.50 Постанови ВУЦВК і РНК УСРР «Про організацію апарату по оподаткуванню та збиранню єдиного сільськогосподарського податку» від 19 травня 1923 р.). Повторні правопорушення, вказані вище, а також інші неправомірні дії службовців, пов'язаних з оподаткуванням, тягли за собою настання кримінальної відповідальності за статтями 106, 107, 108, 110, 116 та 118 Кримінального кодексу УСРР (там же, ст.51).

У новій редакції Кримінального кодексу УСРР 1927 р. (у особливій частині) заходи кримінально-правової охорони податкових інтересів держави були збережені. До новел слід віднести включену до переліку складів особливо небезпечних злочинів проти порядку управління норму ст.56<sup>20</sup>, що передбачала настання кримінальної відповідальності за «ухил від внесення податків або виконання відбутків за умовин воєнного часу» [12, с.358].

Таким чином, можна зробити висновок про те, що законодавство Української СРР, зокрема кримінальне, жорстко охороняло інтереси держави в сфері оподаткування, носило класовий характер, створюючи значні можливості дискреційного характеру для правозастосовних органів (у першу чергу судових) і робило правоохоронну компоненту в діяльності податкових органів республіки вельми суттєвою. Це ж стосувалось й інших радянських республік і Союзу в цілому.

**Список літератури:** 1. Сокіл А.О. Становлення податкового апарату УСРР на початку нової економічної політики //Вісник Університету внутрішніх справ. 2001. Вип.13. 2. Собрание законов й распоряжений рабочего й крестьянского правительст-

ва (СУ РСФСР). 1921. №49. Ст.256. 3. Кутьина Г.А. Об обеспечении сбора натуральных налогов в начале нэпа //Советское государство и право. 1991. №2. 4. Сборник законов и распоряжений рабоче-крестьянского правительства СССР, издаваемых при управлении делами СНК СССР (СЗ СССР). 1925. №70. Ст.518. 5. Положение о взимании налогов. Комментированное издание. Сост. М.Р. Сперанский. М., 1926. 6. Збірник законів та розпоряджень робітничо-селянського уряду СРСР, що видається при керуванні справами РНК СРСР (ЗЗ СРСР). 1925. №68. Ст.508. 7. Частная торговля Союза ССР: Материалі НКТорга. М.,1927. 8. Казаков П.К. Положение о взимании налогов. Изд. 2-е, испр. й доп. М.,1930. 9. Собрание узаконений и распоряжений рабоче-Крестьянского правительства Украины (СУ УССР). 1922. №36. Ст.553. 10. СУ УССР. 1921. №70. Ст.571. 11 .СУ УССР. 1922. № 1. Ст.4. 12. Бюлетень Народного комісаріату юстиції УСРР. 1927. №37.

*Надійшла до редколегії 21.02.04*

*Г.В. Миронова*

### **ІСТОРІЯ РОЗВИТКУ ВИДАВНИЧОЇ СПРАВИ В УКРАЇНІ (КІНЕЦЬ ХІХ–ПОЧ. ХХ)**

З проголошенням незалежності держава почала створювати принципово нові, цілком сприятливі умови для розвитку культури, і, зокрема, видавничої справи. Починаючи з 1991 р. Верховною Радою України було прийнято чимало нормативно–правових актів, що регулюють діяльність органів управління видавничою справою в Україні. Завдяки впровадженню такої низки законів у практику, видавнича справа стала невід’ємною частиною культурної сфери, набула державного значення і офіційного визнання. Для того, щоб визначити, яке ж місце вона займала в певний період історії культури нашої держави, ми спробуємо розглянути розвиток видавничої справи в Україні кінця ХІХ – початку ХХ ст.

Різноманітним аспектам історії розвитку видавничої справи в Україні присвячені роботи таких відомих істориків та бібліографів, як: Д.Гнатюк, О.Загуменна, С.Зворський, О.Клименко, Р.Машталір, Є.Немировський, Н.Рудь, М.Тимошик, М.Феллер, В.Хоню та ін. В той же час правове забезпечення видавничої справи в Україні залишається малодослідженим, що, в свою чергу, визначає актуальність подальшого дослідження у цьому напрямку.

Метою нашої роботи є спроба здійснити історико-правовий огляд розвитку видавничої справи в Україні кінця ХІХ – початку ХХ ст.

Кінець ХІХ – 20-ті роки ХХ ст. в історії української культури має назву «Українське національно–культурне відродження» і відображає процес становлення та розвитку культурно–освітнього та громадсько–політичного життя України. Стартіві умови для відродження були кращими у Наддніпрянщині, оскільки тут збереглися традиції державно–автономного устрою. Першорядну роль у продукуванні національної культури, примноженні її здобутків і традицій та активізації культурного процесу відіграли кращі представники українського народу, насамперед інтелігенція, що свідомо гуртувалася з цією метою в товариствах, об’єднаннях, громадах, спілках, зокрема «Просвітах» – громадсько–культурницьких інституціях, що діяли в окремих регіонах України в різний час протягом 1868–1939 рр.