

УДК 94 (477) «1941/1944»

© **Ольга СМОЛЯНЧУК**

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВО-ПРАВОВИХ НОРМ У ПРАКТИЦІ РОБОТИ ОКУПАЦІЙНОЇ АДМІНІСТРАЦІЇ РАЙХСКОМІСАРІАТУ «УКРАЇНА» (1941 – 1944 рр.)

Здійснено аналіз особливостей податкових правовідносин, запроваджених на теренах райхскомісаріату «Україна» в роки гітлерівської окупації, які мають як пізнавальне, так і суспільне значення. Адже, як засвідчує сучасний геополітичний конфлікт на Сході України та анексія РФ Криму, термін «окупаційний режим» перестав бути предметом спеціальних історичних досліджень. Цим і зумовлюється актуальність цієї публікації.

Ключові слова: податки, збори, податкові правовідносини, окупаційна адміністрація, фінансові відділи, місцеві органи влади, райхскомісаріат «Україна».

У 1941 р. Україна як частина колишнього СРСР стала суб'єктом територіальних володінь Німеччини. Загалом успішний для Вермахту початковий період війни призвів до встановлення в загарбаній країні жорстокого окупаційного режиму, який досяг своїх визначених нацистською ідеологією рис саме в райхскомісаріаті «Україна» (далі – РКУ). Однак поряд із тим, що місцеве населення окупованих територій опинилося в лещатах нацистської ідеології й політичних цілей гітлерівської війни, йому довелося стати суб'єктом викачування всіх наявних ресурсів, насамперед матеріального походження. Важливе місце в цій складній ієрархії стосунків гітлерівців із місцевим соціумом відіграла податкова політика, яка стала інструментом для досягнення як стратегічних, так і тактичних цілей і завдань окупації.

Вивчення особливостей податкових правовідносин РКУ мало як суто пізнавальне, так і суспільне значення. Адже, як засвідчує сучасний геополітичний конфлікт на Сході України та анексія Російською Федерацією Криму, термін «окупаційний режим» перестав бути предметом спеціальних історичних досліджень. Цим і зумовлюється актуальність цієї публікації.

Незважаючи на значну кількість наукових публікацій, центральним предметом яких визначаються різні аспекти функціонування органів та установ окупаційної адміністрації РКУ, питання податкової політики, запровадженої в цьому адміністративно-територіальному формуванні, донині вивчено недостатньо й потребує спеціальних пошукових зусиль. Тим більше, що автори зазначених праць

реконструюють ті події, використовуючи виключно дослідницький апарат історичної науки. Це стосується досліджень О. Перехреста, Н. Глушенок, О. Гончаренка, В. Орлика, Л. Маренець та М. Куницького [1 – 7].

Податкові правовідносини в період існування РКУ продовжували залишатися частиною фінансових відносин. Нормативна база, видана адміністрацією РКУ, визначала умови дії, права та обов'язки суб'єктів, а також засоби, які гарантували виконання вимог приписів постанов та розпоряджень, предметом яких виступали податки та збори. При цьому в РКУ тривалий час використовували радянське податкове законодавство. Щоправда, застосування такого підходу призводило до правових колізій, а практичне застосування ставало причиною його фактичного невиконання. До того ж, підібрати потрібну кількість фахівців, обізнаних із радянською системою податкового права, окупаційні адміністратори таки не змогли.

Від імені публічної влади мали право виступати юридичний та фінансовий відділи центрального апарату РКУ, відповідні структури генеральних комісаріатів та гебітскамісаріатів, а також фінансові відділи районних та міських управ.

Суб'єктами правовідносин виступали різні категорії працюючого місцевого населення, а також юридичні особи (громадські господарства, підприємства та установи, які надавали певні послуги).

Серед працюючого населення за статусом вирізнялися євреї, які мали платити значно вищі, ніж інші категорії населення, суми податків. Фольксдойче, навпаки, частину податків не сплачували взагалі, однак як ремісники чи підприємці вони обкладалися податками нарівні з усіма іншими людьми. Певними податковими пільгами користувалися особи, розкуркулені та репресовані радянською владою.

Однією з особливостей податкових правовідносин у РКУ був як їхній грошовий, так і натуральний вираз. Більшість податків і зборів нараховувалася в грошовому вимірі, однак сплачувалися податки і в натуральному вигляді. При цьому суб'єкт оподаткування втрачав право на вільне його використання. Зокрема, основні види продуктів харчування, отримані мешканцем села в особистому господарстві, підлягали обов'язковій здачі: молоко, м'ясо, яйця, городина тощо.

Селянин як суб'єкт податкового права не мав права реалізовувати ці продукти на місцевих базарах. До того ж окупаційна влада системно й цілеспрямовано обмежувала режим роботи базарів, попри те, що примара початку голоду вже блукала в українських містах і селах. Та, власне, норми натуральних податків були настільки високими, що селяни, розрахувавшись із владою, уже не мали чого продавати. Фактично натуральні податки перевищували рівень економічної спроможності селянського підсобного господарства.

Перед німецькою окупаційною адміністрацією РКУ стояло завдання максимальної експлуатації потенціалу сільського господарства. Саме з цих міркувань райхскамісар Е. Кох заперечував введення в дію основних положень розробленої райхсміністерством східних окупованих територій аграрної реформи. У РКУ й далі функціонували громадські господарства, які фактично залишилися радянськими колгоспами. Вони виявилися надзвичайно зручним засобом викачування продуктів харчування та сировинних ресурсів.

У період окупації України здебільшого діяли конкретно-регулятивні податкові правовідносини, які закріплювали конкретне поводження суб'єктів податкового права, загально-регулятивні правовідносини за адміністрацією РКУ так і не були закріплені. На користь цього твердження свідчить те, що першими розпорядженнями окупаційної адміністрації було визначено й закріплено суб'єкти податкового права, проте їхній юридичний статус не набув завершеного вигляду. Виняток становлять лише владні інституції, які здійснювали організацією збору податків та проводили за цим процесом контроль.

Домінуюче становище з-поміж інших правових норм податкового права отримали охоронні правовідносини, на основі яких реалізовувалися заходи примусового характеру.

Розглядаючи зміст податкових правовідносин, виділимо об'єкти правовідносин; суб'єкт правовідносин; права й обов'язки суб'єктів правовідносин; підстави виникнення правовідносин.

Об'єктом правовідносин у РКУ правила як кошти платників податків і зборів, так і продукція в її натуральному вигляді. Окупаційна адміністрація, намагаючись пришвидшити отримання життєво необхідних продуктів та сировини, призначала натуральні платежі. Останні в повному розмірі надходили до німецьких установ, які відповідали за їхній збір та чергові поставки до Німеччини, підрозділів тилового забезпечення Вермахту, німецьких поліційних формувань, служб РКУ, що розподіляли продукти харчування серед працівників власного адміністративного апарату та місцевих допоміжних органів влади.

Для місцевого управлінського апарату, репрезентованого районними та міськими управами, об'єктом податкових правовідносин правила виключно кошти. Майже всі вони спрямовувалися на забезпечення діяльності місцевої адміністрації та допоміжних поліційних формувань, установ охорони здоров'я та освіти. Натуральні ж платежі практично в повному обсязі використовувалися для потреб Німеччини. На місцях залишалася лише мізерна кількість продуктів, якою забезпечувалися всі працюючі та частина місцевого населення.

Суб'єктом податкових правовідносин у РКУ була будь-яка особа, яка могла виступати як учасник податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав і обов'язків. Податкова дієздатність особи передбачала наявність певних дій, зокрема здійснення нею прав і обов'язків, можливість відповідати за вчинені правопорушення. Надати статус недієздатної особи мав право лише суд шліхтерів, який розглядав справи цивільного характеру.

У наявності були й три групи учасників податкових правовідносин: німецький та місцевий апарат влади, податкові органи (фінансові відділи органів влади всіх управлінських рівнів), платники податків.

Особливим суб'єктом податкових правовідносин виступали фінансові відділи РКУ центрального, регіонального та місцевого рівнів. Виключно вони встановлювали податки й збори, надавали право на призначення місцевих податкових платежів. Безпосередньо ж питаннями збору податків відали фінансові відділи міських та районних управ.

Як і в будь-якій іншій фіскальній системі, права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин, можливості та межі активності платників податків були обмежені, однак у РКУ вони досягли граничного рівня, адже місцеве населення – основний платник податків – втратило права та свободи, якими користувалося до війни. Регулятивні правовідносини доповнювалися надзвичайно жорстокими методами державного примусу.

Сукупність прав і обов'язків податкових органів визначалася цілями й завданнями здійснення функцій у сфері керування й контролю за надходженням податків і зборів. Деталізація правового статусу цих служб відбувалася через нормативно-правове закріплення їхніх прав і обов'язків.

Головною посилкою, якою визначалися обов'язки й права платників податків, було закріплення нормативними приписами першочергового й безумовного їхнього обов'язку – сплачувати податки та збори. Таким чином, платники податків і зборів були зобов'язаними особами, а тому окупаційне податкове законодавство й закріплювало переважно обов'язок. Зрозуміло, що саме імперативний податковий обов'язок визначав правосуб'єктність платників податків.

Підставами виникнення, припинення та зміни податкових правовідносин були нормативні, правосуб'єктні та фактичні основи, котрі базувалися на юридичних фактах, що виступали як конкретні життєві обставини, з якими норми права зв'язують появу, зміну чи припинення податкових правовідносин. Так, припинення податкових правовідносин наступало у випадку смерті платника податків, направлення на роботи до Райху тощо.

Особливості податкових норм як результату нормативної діяльності адміністрації РКУ виявляються:

а) у змісті – вони дійсно регулювали діяльність окупаційної адміністрації з приводу встановлення, зміни, скасування податків і надходжень за їхній рахунок доходів у бюджети; визначали права й обов'язки учасників відносин, передбачали відповідальність на невиконання нормативних приписів;

б) у характері розпорядження – податкові норми мали виключно імперативний характер, а самі приписи щодо обов'язків суб'єктів, розмірів платежів та термінів їхнього погашення формулювалися в безапеляційній, наказовій формі;

в) у мірах відповідальності, що охоплюють практично весь спектр можливих видів — кримінальну, адміністративну, фінансову. Такий підхід унаочнює той факт, що адміністрація РКУ прагнула максимального викачати всі наявні ресурси з місцевого соціуму;

г) у визначеній нерівності суб'єктів, що реалізується через механізм податкової відповідальності. Звісно, що в наявності була й презумпція винності платника податків, яка, за німецькими каральними санкціями, досягала крайніх меж, а у випадках, якщо порушником був єврей за національністю, передбачала смертну кару.

Відповідно до особливостей регулюючого впливу на учасників правовідносин податкові норми в РКУ слід класифікувати як зобов'язуючі та уповноважуючі.

Зобов'язуючі податкові норми в категоричній формі вимагали здійснювати визначені нормативною базою активні дії: вчасно сплачувати податки, у визначені

терміни отримувати патенти на заняття ремеслами й промислами, надавати декларації та документи фінансової звітності.

Уповноважуючі норми надавали учасникам правовідносин право здійснювати визначені позитивні дії в рамках розпоряджень, що містилися в податкових нормах, які, попри певну самостійність, перебували під впливом непрямих імперативних приписів. Так, органи місцевого управління РКУ мали право встановлювати й регулювати механізми місцевих податків і зборів на своїй території, однак це право надавалося їм німецькими установами. Разом із тим генеральним комісаріатам та гебітскомісаріатам надавалося право на власний розсуд визначати види податків та їхній граничний рівень. Проте в нормативні акти, ухвалені центральним апаратом РКУ, заборонялося вносити зміни в принципові елементи податкового механізму такі, як ставка, пільги, об'єкт, суб'єкт тощо. Так само німецьким місцевим адміністраціям суворо заборонялося вносити будь-які зміни в податковий механізм без внесення поправок до бюджетних планів.

У податковому механізмі РКУ мали свої особливості й податкові санкції. Примусовий вплив на правопорушника податкових правовідносин здійснювався через його майно та кошти. Поширеним явищем впливу фінансових установ місцевої влади на податкового правопорушника виступало погашення заборгованості по податках шляхом примусової реалізації майна платника. Це стосувалося як фізичних, так і юридичних осіб.

При цьому встановлювалося правило, відповідно до якого всі особи, котрі намагалися переїздити до інших місцевостей, musiли сплатити податки і збори, і лише після цього розпочиналась процедура оформлення відповідних дозвільних документів.

Податкові санкції передбачали об'єднання правовідновлюючих і штрафних елементів. Пеня і штрафи, що стягувалися з платників податків, виступали як засіб реалізації механізму покарання порушника податкової норми, і як джерело поповнення бюджетних доходів. При цьому в бюджетних планах органів місцевого управління РКУ передбачалося їхнє суттєве поповнення за рахунок отримання від порушників платників податків пені та штрафів.

Покарання наступало й за самовільну організацію будь-якої виробничої чи торговельної діяльності. Поза наданням дозволів та патентів ця діяльність суворо заборонялася [8, 92]. А за самовільне відкриття ремісничих підприємств, не беручи до уваги заклади громадського харчування чи торгівлі, винні в порушенні цих правил підлягали адміністративним покаранням, які полягали в накладенні грошових штрафів [9, 24]. Однак так само широко застосувалося й безоплатне вилучення речей та знарядь виробництва, які стали предметом правопорушення [10, 69].

Отже, у період існування РКУ податкові правовідносини виникали у відповідності з податковими нормами і юридичними фактами, учасники яких наділялись суб'єктивними правами й мали обов'язки, пов'язані зі сплатою податків і зборів.

Джерела та література:

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. *Глушенюк Н. Податкова політика німецької влади на окупованій території Півдня України у 1941 – 1943 рр. / Н. Глушенюк // Наукові праці: Науково-методичний журнал. Історичні науки. – Миколаїв, 2004. – Т. 32. – Вип. 19. – 234 с.*
3. *Орлик В., Маренець Л. До питання фіскальної політики нацистів в окупованій Україні / В. Орлик, Л. Маренець // Архіви України. – № 1 – 3. – 2005. – 345 с.*
4. *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.*
5. *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.*
6. *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). – 342 с.*
7. *Куницький М.П. Соціально-правовий статус місцевого населення Райхскомісаріату «Україна» (1941 – 1944 рр.): монографія. – К.: ПП «НВЦ «Профі», 2014. – 564 с.*
8. *Державний архів Херсонської області. – Ф. Р-1520. – Оп. 1. – Спр. 99.*
9. *Державний архів Полтавської області. – Ф. Р-2341. – Оп. 1. – Спр. 14.*
10. *Там само. – Ф. Р-2795. – Оп. 1. – Спр. 8.*

© Ольга СМОЛЯНЧУК

ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВО-ПРАВОВЫХ НОРМ В ПРАКТИКЕ РАБОТЫ ОККУПАЦИОННОЙ АДМИНИСТРАЦИИ РАЙХСКОМИССАРИАТА «УКРАИНА» (1941 – 1944 гг.)

Анализируются особенности налоговых правоотношений на территории райхскомиссариата «Украина» в годы гитлеровской оккупации, что имеют как познавательное, так и общественное значение. Как свидетельствует геополитический конфликт на Востоке Украины и аннексия РФ Крыма, понятие «оккупационный режим» перестало быть предметом только исторических событий.

Ключевые слова: *налоги, сборы, налоговые правоотношения, оккупационная администрация, финансовые отделы, местные органы власти, райхскомиссариат «Украина».*

© Olga SMOLYANCHUK

FEATURES OF APPLICATION OF THE TAX AND LEGAL TAX-LAW IN THE PRACTICE OF THE OCCUPATION ADMINISTRATION REICHSKOMMISSARIAT “UKRAINE” (1941 – 1944)

Author of publication analyzes the features of tax relations, imposed on the territory Reichskommissariat “Ukraine” during the Nazi occupation. Study characteristics of tax relations in CGS as a purely cognitive and social significance. Indeed, as confirming the current geopolitical conflict in eastern Ukraine and Russia’s annexation of Crimea, the term “occupation regime” is not subject to special historical research. These is predetermined the relevance of the publication.

In the period of CGS tax relationship arose in relation to the tax rules and legal facts, participants are granted subjective rights and duties carried-related taxes and fees.

A special subject of tax relations performed accountants CGS central, regional and local levels. Exclude they set taxes and fees, provided the right to appoint local tax payments. Directly from the collection of taxes involved in financial departments of city and district councils.

As with any other system of law and fiscal responsibilities of tax relations, possibilities and limits activity taxpayers were limited, but they have reached the limit CGS level because the local population – the main taxpayer – lost rights and freedoms, which enjoyed before the war. Regulatory legal complemented extremely violent methods of state coercion.

Keywords: *taxes, fees, tax relationship, occupation administration, financial departments, local authorities, Reichskommissariat “Ukraine”.*