

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЧЕРКАСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ БОГДАНА ХМЕЛЬНИЦЬКОГО
НАУКОВЕ ТОВАРИСТВО ІСТОРИКІВ-АГРАРНИКІВ

Ю. В. Котик, С. В. Корновенко

**СТАНОВЛЕННЯ ТА ДІЯЛЬНІСТЬ
ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ УСРР
У ПЕРІОД НЕПУ (1921–1928 рр.)**

Монографія

Вінниця, 2016

УДК 93/94
ББК 63.3
К73

*Рекомендовано до друку вченою радою Черкаського національного
університету імені Богдана Хмельницького*

Рецензенти:

Левчук Костянтин Іванович — доктор історичних наук, професор, завідувач кафедри історії України та філософії Вінницького національного аграрного університету.

Морозов Анатолій Георгійович — доктор історичних наук, професор, завідувач кафедри архівознавства, новітньої історії та спеціальних історичних дисциплін Черкаського національного університету ім. Б. Хмельницького.

Котик Ю. В.

К73 Становлення та діяльність податкових органів УСРР у період непу (1921–1928 рр.) : монографія / Ю. В. Котик, С. В. Корновенко. — Вінниця, 2016. — 216 с.

Дослідження присвячене створенню, формуванню та діяльності податкових 216рганів УСРР в період непу, особливостям функціонування органів прямого та непрямого оподаткування. Вивчено повноваження податкових органів, їх кадрове забезпечення. Висвітлено професійну підготовку, умови побуту та праці службовців податкового апарату, наявність правопорушень серед працівників податкових органів та заходи радянської влади щодо їх усунення.

Монографію виконано згідно з держбюджетною темою «Селянство України за умов суспільно-історичних потрясінь та соціально-економічних трансформацій першої третини ХХ ст.» (номер державної реєстрації 0115U000636).

**УДК 93/94
ББК 63.3**

Юрій Васильович Котик
Сергій Валерійович Корновенко

СТАНОВЛЕННЯ ТА ДІЯЛЬНІСТЬ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ УСРР У ПЕРІОД НЕПУ (1921–1928 рр.)

Монографія

Комп'ютерне складання — *Андрій Берестовий*
Обкладинка — *Майя Мураненко*

© Котик Ю. В.,
Корновенко С. В., 2016

Зміст

Перелік умовних скорочень	4
Вступ	5
Розділ 1. Стан наукового вивчення теми та джерельна база дослідження	12
1.1. Історіографія теми	12
1.2. Джерельна база.....	29
Розділ 2. Формування радянських податкових органів	44
2.1. Перехід до непу та заходи з організації продподаткових органів	44
2.2. Відновлення органів прямого оподаткування	67
2.3. Становлення органів непрямого оподаткування.....	102
Розділ 3. Кадровий склад, соціально-побутові та правові аспекти діяльності податкового апарату	125
3.1. Кадрове забезпечення податкових органів	125
3.2. Професійна підготовка податкових працівників УСРР у роки непу	154
3.3. Умови побуту та праці службовців податкового апарату	173
3.4. Правопорушення службовців податкових органів.....	192
Висновки	204
Додатки	211

Перелік умовних скорочень

- ВУЦВК** — Всеукраїнський Центральний Виконавчий Комітет
- КП(б)У** — Комуністична партія (більшовиків) України
- НЕР** — нова економічна політика
- НКФ** — Народний комісаріат фінансів
- РКП(б)** — Російська комуністична партія (більшовиків)
- РНК** — Рада народних комісарів
- РСІ** — Робітничо-селянська інспекція
- СРСР** — Союз Радянських Соціалістичних Республік
- ЦВК** — Центральний виконавчий комітет
- ЦК** — Центральний Комітет
- ЦК ВКП(б)** — Центральний комітет Всесоюзної комуністичної партії (більшовиків)
- ЦК КП(б)У** — Центральний комітет Комуністичної партії (більшовиків) України

Вступ

На початку XXI століття збалансована податкова система розвинутих держав світу, що базується на узагальненні досвіду людської цивілізації, стала вагомим чинником їх успішного економічного розвитку та соціальної стабільності. Податкова справа є не лише складовою бюджетної політики держави. Її стан характеризує ступінь економічної, політичної зрілості та правової культури суспільства, адже податки є соціально-економічною формою спілкування держави з її громадянами. Наскільки податкова політика молодшої української держави та органи, що її втілюють, відповідають інтересам пересічних громадян здебільшого залежить від спадковості, історичного минулого, традицій, які уособлюють її інститути влади та господарювання. Особливо актуальним є досвід формування та діяльності податкових органів у двадцятих роках минулого століття, коли змінилася не лише держава, до складу якої входило більшість українських земель, а відбулися перетворення, що докорінно змінили її економічне підґрунтя, що визначило подальшу долю всіх сфер життєдіяльності, зокрема, податкової.

На сучасному етапі, зважаючи на прийняття «Податкового кодексу», проблеми наближення податкової системи України до європейських стандартів, оптимізацію діяльності податкових органів усіх рівнів, актуальним є вивчення історії становлення та діяльності податкових органів УСРР у період непу.

На нашу думку, проведені дослідження збагатять новітні історичні знання з функціонування податкових органів України. Практичні рекомендації, набуті у результаті дослідження, сприятимуть ефективній діяльності податкового апарату в умовах реформування на сучасному етапі.

Отже, беручи до уваги викладене вище, обрана для вивчення тема має науково-практичне, суспільно-політичне та соціально-економічне значення. Цим і зумовлено її актуальність.

Розпочинаючи вивчення будь-якої проблеми чи явища суспільного буття, науковець має визначитися з принципами та методами проведення дослідження. Марксистсько-ленінська методологія за радянських часів на словах мала забезпечувати науковість, об'єктивність та історизм будь-якого дослідження. Однак дотримання принципу партійності зрештою ставило під сумнів істинність отриманих результатів. У сучасних умовах України філософське осмислення принципів пізнавальної діяльності не потребує ідеологічно вивірених і узгоджених з певними партійними чи державними документами принципів нормативної методології науки, що надає дослідникові змогу обирати шляхи наукового пізнання. Останніми роками в історичних дослідженнях дедалі частіше використовують терміни і методи, які перше вважалися характерними для природничих та технічних наук. Таке становище є відображенням певної кризи наук про суспільство, свідченням прискороного розвитку галузей знань, пов'язаних з предметно-матеріальним пізнанням світу. Значний вплив на пізнання процесів зумовленості у політичному житті справив системний підхід, основоположником якого в суспільних науках вважають Д. Істона. Системний підхід базується на принципах багатофакторної зумовленості. На процеси становлення та розвитку податкової системи радянської України впливали не лише соціальні та економічні чинники. Фіскальна політика стосовно українського селянства залежала від ідеологічного компонента, зміни у суспільстві панівних цінностей під впливом громадянської війни, політики військового комунізму, непу тощо.

Системний метод спрямований на виявлення множини та різноманіття внутрішніх і зовнішніх зв'язків системи, які відображують складність і багатство відносин між елементами цілого та взаємодії з навколишнім середовищем. Однак у конкретно-історичному дослідженні, на наш погляд, варто віддавати перевагу традиційному казуальному аналізу. Принцип історизму буде актуальним у будь-якому дослідженні, тому що він наполягає на вивченні явища в його генезі, конкретно-історичному зумовленні та врахуванні індивідуальності. Динаміка змін у правовому статусі, організаційній структурі, формах та методах діяльності податкових органів упродовж 1920-х рр.

потребувала виокремлення основних етапів становлення та розвитку податкової системи з урахуванням якісних особливостей на різних стадіях процесу.

Автори оцінювали своєрідність економіко-політичного явища — становлення та розвиток податкової системи Радянської України у конкретних історичних умовах, його органічну єдність та взаємозв'язок із суспільним розвитком та економічними трансформаціями.

На основі зібраного фактичного матеріалу було складено хроніку подій, здійснено узагальнювальний етап дослідження, виокремлено внутрішню, синхронну хронологію наукової розвідки.

Робота ґрунтується на принципах об'єктивності та всебічності. Вони потребують тотального охоплення увагою соціально-економічного явища — процес становлення радянських податкових органів, особливостей діяльності в умовах відновлення товарно-грошових відносин із метою виявлення його сутності та багатоманітності взаємозв'язків з іншими компонентами соціального буття. Тому автори опиралися на набутий рівень знань із теми, використовуючи та переосмислюючи різні погляди на проблему. Було застосовано сукупність методів дослідження, що дало змогу отримати із джерел максимально вірогідну інформацію.

У дослідженні автори послуговувалися філософськими (логічними) методами, такими як: аналіз і синтез, узагальнення, індукція та дедукція, аналогія. Вивчення становлення радянських податкових органів протягом 1921–1928 рр. визначило структуру дисертаційної роботи. Однак для кращого розуміння еволюції радянських податкових органів автор вийшов за встановлені хронологічні межі. Це дало змогу нагромадити необхідний емпіричний матеріал і забезпечити обґрунтування теоретичних положень цієї праці. Застосування прийомів індукції дозволило виокремити низку історичних фактів, виявити і систематизувати організаційні форми та соціально-економічні види фіскальних платежів селян. Дедуктивний метод став у нагоді під час вивчення урядових заходів з «удосконалення» податкового законодавства, які було спрямовано, насамперед, на винищення інституту приватної власності на селі, економічно міцних селян-одноосібників. Отже, застосування методів індукції та дедукції сприяло

нагромадженню необхідного емпіричного матеріалу й обґрунтуванню теоретичних положень цієї праці.

Методом аналогії автори послуговувалися під час вивчення форм і напрямів діяльності податкових органів у різних регіонах України.

Багатовимірність об'єкта дослідження зумовила поєднання історичного та правового підходів, тому що без аналізу низки законодавчих актів, ухвалених у роки становлення радянської влади в Україні, важко оцінити та зрозуміти зміни в основних принципах податкової політики, способах і методах її реалізації, які відбулися протягом періоду непу.

Ми використали випробувані методологічні рішення із суміжних і споріднених наукових дисциплін, позаяк історик не мусить опиратися в роботі на самоочевидні істини без усякого доведення. Тому автори послуговувалися міждисциплінарними методами дослідження. З огляду на комплексний характер теми, її взаємозв'язок із соціологією й економікою, у роботі застосовано і певні міждисциплінарні підходи, що базуються на використанні деяких згаданих методик не тільки історичної науки. Це сприяло досягненню вищого рівня всеохопності й багатогранності вивчення основних аспектів теми дисертації.

Так, аналіз першоджерел потребує копіткої та систематичної роботи з великим обсягом цифрових матеріалів, опрацювання яких уможливило виявлення і систематизування організаційних форм та соціально-економічних видів фіскальних платежів селян. Найбільш доцільному та ефективному групуванню кількісних результатів досліджень сприяв статистичний метод. Він допоміг узагальнити та синтезувати значний однотипний матеріал, розширити можливості вивчення історико-соціальних об'єктів, виразити в кількісній формі ступінь взаємодії елементів, що їх становлять. Особливості використання статистичної методології в історичних дисциплінах пов'язані з точним вимірюванням і числовим описуванням соціально значущих масових явищ, з використанням узагальнюючих показників для характеристики об'єктивно існуючих закономірностей. Показники, що характеризують масові суспільні явища, не можна встановити на основі аналізу окремих випадків. Необхідно врахувати велику кількість випадків і узагальнити дані. Автори використовували статистичний метод в

узагальненні даних про діяльність та особливості сплати селянами різних видів податків, самооподаткування, натурподатку, штрафів та інших фінансових платежів, запроваджених в адміністративно-примусовому порядку.

Важливою проблемою, що постала під час дослідження формування податкового апарату в українському селі, є історичні джерела як носії історичної інформації. Варто мати на увазі, що немає такого джерела, яке могло б глибоко і всебічно висвітлити досліджуване явище. Тому виявлення різних джерел та активне використання всіх можливих методів їх дослідження сприяє наближенню до істини. Водночас в історіографії визнається суб'єкт-об'єктна кореляція знання, що виникає під час вивчення історичних джерел.

Під час написання монографії автори послуговувалися спеціальними (історичними) методи дослідження. Вони ґрунтуються на аналізі подій з урахуванням хронологічного підходу щодо висвітлення конкретного суспільного явища — становлення та діяльності податкових органів УСРР періоду непу.

Так, синхронний підхід передбачає вивчення різних подій та явищ, що відбувалися одночасно у різних регіонах країни. Застосування цього методу надало змогу виокремити загальне і особливе в подіях і явищах соціально-економічного розвитку Радянської України. Історико-генетичний метод відображає явище у розвитку, тому він використовувався разом із синхронним. Він сприяв розгляду явищ та подій у часовій послідовності. Найбільш виразно цей метод виявився у складанні певної хроніки подій. Його застосовано під час вивчення періоду становлення радянської влади у двадцятих роках минулого століття, коли змінилася не лише держава, до складу якої входило більшість українських земель, а й відбулися перетворення, які докорінно змінили її економічне підґрунтя, що визначило подальшу долю всіх сфер життєдіяльності економічного сегменту держави, зокрема податкових органів.

Гармонійне поєднання синхронного та історико-генетичного методів надає змогу максимально об'єктивно відтворити історичну реальність. Окрім того, ми застосовували діахронічний метод. Його специфіка виявляється через зіставлення із синхронним методом. За його допомогою вирізняються якісні зміни під час розвитку

досліджуваного явища. Послугуючись діахронічним методом, дослідник визначив хронологічні межі дослідження, які тісно пов'язані з об'єктом та предметом дослідження.

Основою для історичного дослідження становлення та діяльності податкових органів УСРР в період непу є його поняттєво-категоріальний апарат, розроблений з урахуванням термінів, якими оперує сучасна вітчизняна наука. Зважаючи на те, що наше історичне дослідження має економічні та правові аспекти, воно потребує використання термінів, запозичених з інших наук. Передусім йдеться про такі поняття.

«Податки» — обов'язкові платежі, що стягуються з фізичних та юридичних осіб до бюджету.

«Податки радянської влади у період непу» — сукупність обов'язкових внесків населення та господарських суб'єктів до бюджетів всіх рівнів радянської держави у натуральній та грошовій формі. Податки у зазначений період виконували, насамперед, фіскальну функцію — забезпечували фінансування державних витрат та регулюючи — впливали на різні сторони діяльності платників. Соціальна функція, яка полягає у підтриманні соціальної рівноваги через пропорційне оподаткування доходів окремих груп платників, у період непу набула ознак «класової».

«Оподаткування» — законодавчо врегульований процес встановлення і отримання податків в країні, визначення їхніх розмірів і ставок, а також порядок стягнення податків за допомогою відповідних органів.

«Платник податку», або **«суб'єкт оподаткування»** — це фізична та юридична особа, яка згідно з чинним законодавством зобов'язана сплачувати податки. У період непу основним платником було селянство [додаток А].

«Податкова політика радянської влади УСРР у роки непу» — діяльність органів радянської влади щодо нарахування та стягнення податків в УСРР в умовах визвольних змагань, голоду 1921–1923 рр., підпорядкування панівному центру в Москві.

«Податкові органи» — органи влади, які контролюють надходження до бюджетів і спеціальних цільових фондів обов'язкових платежів податкового характеру.

«Податкові органи Наркомпроду УСРР» — органи, які контролювали нарахування та стягнення податків в УСРР з 1921 по 1924 рр. у натуральній та з 1923 р. у грошовій формах з платників, що займалися сільськогосподарською діяльністю.

«Органи прямого оподаткування у складі НКФ УСРР» — органи, які контролювали стягнення прямих податків у грошовій формі.

«Органи непрямих оподаткування у складі НКФ УСРР» — органи, що контролювали надходження непрямих податків (у нашій роботі розглядається лише стягнення акцизів).

«Механізм оподаткування» — сукупність організаційно-правових норм та методів, що застосовує держава для стягнення податків.

«Соціальний бандитизм» — розбійництво, яке набуває форми соціального протесту та бунту проти несправедливості, нерівності (класової, майнової, релігійної, тощо), пов'язаної з насильством.

Таким чином, основоположними принципами дослідження є історизм, застосування системного підходу та об'єктивний аналіз подій і явищ. В основу дослідження покладено комплексне застосування логічних, історичних та спеціальних (міждисциплінарних) методів дослідження, що, на наш погляд, дозволяє вирішити поставлені в роботі дослідницькі завдання, досягти поставленої мети.

Автори висвітлюють щиро вдячність своїм попередникам із вивчення проблеми, матеріали і висновки яких тією чи іншою мірою стали у нагоді. Особлива подяка доктору історичних наук, професору, член-кореспонденту НАН України, завідувачу відділом історії України XIX — початку XX століття Інституту історії України НАН України, заступнику директора Інституту історії України НАН України, Голові Національної спілки краєзнавців України О. П. Реєнту, рецензентам — доктору історичних наук, професору А. Г. Морозову та доктору історичних наук, професору К. І. Левчуку за дружню підтримку і допомогу, слухні поради та конструктивні зауваження під час написання монографії.

Розділ 1

Стан наукового вивчення теми та джерельна база дослідження

1.1. Історіографія теми

Становлення та діяльність податкових органів УСРР у період непу є тим питанням, яке впродовж тривалого часу привертає до себе увагу вітчизняних та зарубіжних дослідників. Більшість науковців розглядають діяльність податкових органів лише як складову функціонування фінансової системи радянської держави. Нас цікавлять праці, у яких розкрито суспільні, політичні, економічні, правові, адміністративні та побутові аспекти досліджуваної тематики.

На нашу думку, залучену до праці історіографію, враховуючи класифікацію історіографічних джерел Я. Калакури¹, необхідно систематизувати таким чином: монографії, дисертації, наукові статті, присвячені становленню та функціонуванню податкових органів УСРР у період непу, радянських, сучасних українських та зарубіжних авторів; економічна та юридична література; навчальні посібники, брошури; результати наукових конференцій.

Згідно із критеріями щодо історіографічної періодизації В. Коцура, А. Коцура², Я. Калакури, на наш погляд, у становленні та діяльності податкових органів УСРР у період непу доцільно виокремити такі етапи історіографії: 1) радянська історіографія; 2) сучасна вітчизняна історіографія; 3) зарубіжна історіографія. Водночас опрацьований нами історіографічний матеріал дає підстави деталізувати наведену вище періодизацію. У радянській історичній науці розрізняємо періоди:

¹ Калакура Я. Історичне джерелознавство / Я. Калакура, І. Войцехівська, С. Павленко та ін. — К.: Либідь, 2003. — 486 с.

² Коцур В. П. Історіографія історії України: курс лекцій / В. П. Коцур, А. П. Коцур. — Чернівці: Золоті литаври, 1999. — 520 с.

1) 1920-ті рр.; 2) 1930-ті — 1950-ті рр.; 3) 1960-ті — перша половина 1980-х рр.; 4) 1985–1991 рр.

Історіописання у період 1920-х рр. радянської історіографії із становлення та діяльності податкових органів УСРР у період непу відбувалося в умовах завершення національно-визвольних змагань, суспільно-політичної перебудови та подолання економічної кризи, внутрішньопартійної боротьби, формування класового спрямування податкової політики, паралельного розвитку податкового законодавства та становлення фіскальних органів. За таких обставин діяльності податкових органів не приділялося належної уваги. Значна частина видань з оподаткування має пропагандистський характер. Однією з перших, що висвітлює питання оподаткування, є праця невідомого автора «Начисления в пользу государства»³. У ній розкрито сутність податків як джерел державних доходів, підкреслено вагому роль непрямих податків в умовах несформованого радянського податкового апарату. Чи не вперше у радянській історіографії акцентовано увагу на професіоналізмі податківців як головного чинника ефективності стягнення непрямих податків, розглянуто передачу досвіду та технічних знань царськими службовцями акцизних управлінь новоприйнятим радянським податківцям. В агітматеріалах В. Зотова⁴ у формі діалогу, доступно для пересічних громадян, висвітлено зміни в оподаткуванні сільського господарства в останні роки непу.

У значній частині публікацій, що мають характер навчально-методичної літератури з оподаткування, зроблено спробу підвищити кваліфікацію службовців податкових органів^{5,6}. У досконалому за викладенням податкової справи посібнику І. Авербаха⁵ увагу звернено

³ Начисления в пользу государства. — Петроград: Типография П. П. Гершукина, 1919. — 80 с.

⁴ Зотов В. Сільгосподаток на Україні на 1927–1928 рік: У запитаннях і відповідях / Зотов В. — Х.: Агітсекретаріат НКФ УСРР, 1927. — 83 с.

⁵ Авербах И. А. Практическое руководство по обложению промышленным налогом подотчетных предприятий: для гос. трестов, синдикатов, акционерных о-в, паевых товариществ, банков, товариществ взаимного кредита и кооперативов, а также фин. органов, фин.-экон. техникумов и др. учеб. заведений / Авербах И. А. — Мелитополь: Запад, 1926. — 182 с.

на щораз більшу роль податкових органів у зміцненні радянської держави. Особливої уваги заслуговує упорядкування з анотацією Б. Мальцмана⁶, у якому проаналізовано зміни податкового законодавства СРСР у 1924–1929 рр. Вагоме місце посідають методичні матеріали — у них висвітлено особливості нарахування та стягнення нововведених податків у період непу. Так, на щораз більшій ролі прямих податків в умовах здійснення грошової реформи наголошує В. Альтшулер⁷. Водночас, автор не залишає поза увагою фінансових службовців класову сутність радянської податкової політики. У другій половині 1920-х рр. з'являються праці, у яких досліджено особливості галузевого оподаткування, що справили вплив на підвищення професійних навичок працівників податкового апарату. Так, у роботі А. Бекеревича⁸ узагальнено досвід оподаткування промисловості.

З-поміж небагатьох наукових розвідок, присвячених безпосередньо діяльності податкових органів у період непу, вирізняється стаття С. Іверонова⁹. У ній порушено питання якісного та кількісного забезпечення податкових органів. Уперше наведено статистичні дані щодо кадрового забезпечення апарату. Автор звернув увагу, коли «задовольнитись численними результатами (йдеться про кадрове забезпечення — від авт.) і зупинитись на досягнутому, то кадровий склад органів й надалі буде неякісним». Висловлено думку про потребу широкомасштабної організації у всіх податкових ланках курсів підвищення кваліфікації.

Дотично діяльності податкових органів УСРР у період непу приділено увагу у літературі економічного та правового спрямування.

⁶ Мальцман Б. С. 1930. Все налоги. Законы, инструкции, циркуляры и постановления по всем общегосударственным и местным налогам, сборам и пошлинам в алфавитном порядке / Мальцман Б. С. — М.: Госфиниздательство СССР, 1930. — 308 с.

⁷ Альтшулер В. А. Налоги. (Промышленный, подоходный, гербовый сбор и акцизы) / Альтшулер В. А. — М.: Эконом. жизнь, 1927. — 30 с.

⁸ Бекеревич А. С. Налоговая работа рай- (гор-) финотдела: Руководство по выявлению налоговых объектов, исчислению, учету и взысканию платежей с приложением форм, таблиц и прочее / Бекеревич А. С.; под ред. П. В. Князева. — М.: Госфиниздат СССР, 1931. — 127 с.

⁹ Иверонов С. Налоговый аппарат / С. Иверонов // Вестник финансов. — 1922. — № 43. — С. 24–25.

Так, у контексті економічної ефективності роботи фіскальних органів у перші роки непу, коли переважала натуральна форма оподаткування, привертає увагу робота В. Черкаського¹⁰. Автор порушив питання «собівартості» податкового апарату. Зокрема, ним обґрунтовано, що «внаслідок організації складних підготовчих робіт для оподаткування, що вимагають залучення значних технічних ресурсів та великого фонду заробітної плати для оплати неструктурованих податкових органів, значна частина податкових доходів йде на покриття перелічених витратних статей»¹⁰. Відновлення та функціонування всіх елементів радянської податкової системи, у тому числі, її органів, ґрунтовно розглядав у своїх працях П. Гензель¹¹. На його думку, застосування «простих та примітивних форм обкладання» пояснює розформування минулого апарату податкової інспекції¹¹. Водночас ускладнення податкового законодавства в роки непу підвищує роль податкових органів та вимоги до їх працівників. Деякі аспекти фінансової політики, як, наприклад, вплив податкової системи на обмеження приватного капіталу в СРСР, висвітлено у доробках С. Струмиліна¹². Як прихильник планової економіки, автор визнавав лише фіскальну роль податкових органів, нехтуючи стимулюючою та розподільчою функціями податків.

На наше переконання, в історіографії 1920-х рр. провідну роль відіграють праці державних діячів, фінансистів, які впродовж періоду непу брали активну участь у розбудові податкової системи та формуванні напрямів радянської фінансової політики, — В. Леніна^{13,14,15},

¹⁰ Черкаский В. Принципы налогового обложения / В. Черкаский // Хозяйство Подолии. — Винница. — 1922. — № 1. — С. 50–56.

¹¹ Гензель П. П. Система налогов Советской России / Гензель П. П. — М.: Экономическая жизнь, 1924. — 86 с.

¹² Струмилин С. Г. На плановом фронте / С. Струмилин // Плановое хозяйство. — 1926. — № 1. — С. 33–43.

¹³ Ленін В. І. Промова про господарське будівництво 31 березня. Т. 40 / Ленін В. І. — К.: Політ. л-ра України, 1973. — С. 257.

¹⁴ Ленін В. І. Про Україну / Ленін. В. І. — К., 1969. — Ч. 2. — С. 560.

¹⁵ Ленін В. І. Чергові завдання радянської влади. Т. 36 / Ленін В. І. — К.: Політ. л-ра України, 1973. — С. 169.

А. Альського^{16,17,18}, Г. Сокольнікова^{19,20}, Ю. Ларіна²¹. Так, голова РНК РСФРР В. Ленін у своїх працях та промовах звертав увагу на місце та значення податків у господарстві радянської держави після проголошення непу, щораз більшій ролі податкових органів, залученні до роботи у державних органах старих «спеців» та необхідності високої оплати їх праці¹⁵. Заступник народного комісаріату фінансів СРСР у 1922–1927 рр. А. Альський у своїх публікаціях визначив загальну канву становлення радянських податкових органів, особливості їх функціонування у період «воєнного комунізму» та перші роки непу. Автор звернув увагу на вагому роль прямих податків та органів їх стягнення в умовах розпочатої грошової реформи, проблему незабезпеченості апарату достатньою кількістю кваліфікованих кадрів¹⁷. Г. Сокольников податкову систему розглядав як визначальний чинник формування доходів держави. Успіхи грошової реформи тісно пов'язував з ефективністю податкової політики та органів, що її здійснювали. Він порушував питання децентралізації фінансів, розумів потребу наповнення місцевих бюджетів¹⁹. Ю. Ларін у своїй монографії²¹ виокремив дванадцять способів «перекачування» державних коштів у приватні руки, обґрунтував необхідність посилення оподаткування великого капіталу. Особливу роль у цьому процесі він відводив податковим органам.

Видання І. Яцевського²², Л. Корохова²³ є виразним доказом векторних змін у діяльності та структурі республіканських податкових

¹⁶ Альський А. Итоги 1921 г. и перспективы 1922 г. в области финансов / А. Альский // Экономическая жизнь. — 1922. — 13 янв.

¹⁷ Альський А. Наши финансы за время гражданской войны и нэпа / Альський А. — М. Финиздат НКФ СССР, 1925. — 181 с.

¹⁸ Альський А. Пять лет финансово-налоговой политики / Альський А. — М.: Финиздат НКФ СССР, 1925.

¹⁹ Сокольников Г. Я. Денежная реформа / Сокольников Г. Я. — М.: Фин. изд-во НКФ СССР, 1925. — 173 с.

²⁰ Сокольников Г. Я. Новая финансовая политика: на пути к твердой валюте / Сокольников Г. Я. — М.: Наука, 1991. — 336 с.

²¹ Ларин Ю. Частный капитал в СССР / Ларин Ю. — М.; Л.: Госиздат, 1928–312 с.

²² Яцевський І. Про податкову роботу: [з переробленої доповіді на Всеукраїнській фінансовій нараді] / Яцевський І. — Х.: Укрфілія Держвидаву СРСР, 1931. — 23 с.

²³ Корохов Л. Работа сельрад в условиях новой податковой реформы / Л. Корохов // На финансовом фронте. — 1930. — № 11–12. — С. 48–49.

органів у кінці 1920-х рр. Автори цього матеріалу не були істориками. Однак їхні праці містять документальну базу, узагальнення, висновки стосовно нашої тематики. Так, незважаючи на те, що у брошурі І. Яцевського оподаткування розглянуто як засіб класової боротьби, вона дає змогу зрозуміти особливості діяльності податківців у період згорання непу. На думку автора, оптимізувати податкову політику можливо завдяки організації «масово-політичної» роботи із службовцями, налагодженню «живого зв'язку із фінансовими комісіями сільрад, перетворивши їх на дійсні органи виконання податкових завдань на селі», запровадивши преміювання та відрядну форму оплати праці²². Окремо наголошено на необхідності зростання усуспільненого сектору економіки шляхом перебудови форм і методів роботи щодо оподаткування суб'єктів приватної власності, посилення наступу на капіталістичні елементи²². Праця Л. Корохова присвячена роботі сільрад в умовах нової податкової реформи. Автор зосередив увагу на зростанні обсягів фінансово-податкової роботи сільрад. Окрім контролю над стягненням сільгосподатку та самообкладанням, на них було покладено стягнення інших прямих податків — промислового з юридичних осіб та прибуткового з «окремих приватних осіб»²³.

Узагальнюючи досвід радянської історіографії 1920-х рр., доходимо висновку, що дослідники залишили значний науковий здобуток з нашої тематики, ввели у науковий обіг великий обсяг джерельного матеріалу. Водночас їх праці є ідеологічно заангажованими, у них бракує аналітики та об'єктивності. Державні діячі, економісти та публіцисти того часу розглядали лише деякі аспекти діяльності податкових органів, зосереджуючи головну увагу на вдосконаленні податків та механізмів їх стягнення та питанні кадрового забезпечення фінансового апарату. Значний масив навчально-методичної літератури лише дотично висвітлює нашу проблематику. У другій половині 1920-х в історіописанні оподаткування розглядається як невіддільна складова класової боротьби.

На розвиток історіографії 1930-х — першої половини 1950-х рр. вплинуло утвердження культу особи Й. Сталіна, спроба представити його як найбільшого теоретика. Окрім того, радянська влада підготувала істориків, для яких «політична доцільність стала вагомішою

за історичну правду»²⁴. Процес формування тоталітарного режиму в СРСР у 1930-х роках висунув на перший план позаекономічний примус та одержавлення економіки. За таких обставин податкові важелі впливу на економіку та формування бюджету набули другорядного значення. Понад те, значну частину фінансового апарату було репресовано. Тому характерним явищем історіографії 1930–1940 рр. був своєрідний вакуум.

На початку 1950-х рр. спостерігаємо поживлення інтересу науковців щодо вивчення питань, дотичних до нашої теми дослідження. Так, лише у 1952 р. було видано ґрунтовну монографію Г. Мар'яхіна²⁵, присвячену становленню податкової системи СРСР. Водночас із розглядом питань історії запровадження податків, переходу від натурального оподаткування до податків у грошовій формі, щораз більшої ролі прямого оподаткування, порівняно з непрямим, автор зосередився на розкритті особливостей становлення податкового апарату. Ним, зокрема, виокремлено етапи його становлення: діяльність в умовах політики «воєнного комунізму» та рішення уряду про його цілковиту ліквідацію наприкінці 1920 р., відновлення і розбудова в умовах непу. Детально розглянуто питання зміцнення податкового апарату та розширення повноважень органів фінансів у 1922 р., напередодні проведення грошової реформи. У монографії наголошено також на позитивних змінах у кадровому забезпеченні та якісних показниках діяльності апарату. Згаданий доробок наповнений значною кількістю фактичного матеріалу. Варто зауважити, що аналізована нами праця Г. Мар'яхіна має ідеологічно заангажований характер. Однак вона є найбільшим за обсягом і вкрай досконалим дослідженням радянської податкової системи до початку 1990-х років.

Сутності продподатку та застосуванню його на практиці присвячено роботу М. Игошиної²⁶. Автор, зупиняючись на соціальній сутності

²⁴ История государственных учреждений СССР. Ч. 1 / 1917–1936 г. / под ред. д.и.н. проф. А. А. Чернова. — М.: Моск. ист.-арх. ин-т, 1962. — 748 с.

²⁵ Марьяхин Г. Л. Очерки истории налогов с населения в СССР / Марьяхин Г. Л. — М.: Финансы, 1964. — 252 с.

²⁶ Игошина М. Продналог — составная часть НЭПа / Игошина М. — Х., 1961. — 47 с.

податку, не зосереджує уваги на функціонуванні органів, що контролювали його збір. Окремим аспектам організації податкової справи у період непу присвячено творчий доробок В. Дьяченка²⁷.

Після смерті Й. Сталіна та приходу до влади М. Хрущова у державі розпочались демократичні перетворення, проте історіографічний процес в УСРР до початку 1960-х рр. розвивався за інерцією. Досліджень з нашої тематики у другій половині 1950-х рр. не виявлено.

Отже, у другий період етапу радянської історіографії 1930–1950 рр. дослідження генези податкових органів майже не проводилися. Праці, що містили розгляд цього питання, мали заідеологізований зміст. Подолання наслідків культу особи Й. Сталіна у подальшому мало певні позитивні наслідки для розвитку радянської історіографії.

В історіописанні 1960-х — середини 1980-х рр. поживається інтерес до становлення радянських податкових органів. Цьому сприяли демократичні тенденції розвитку історичної науки в період хрущовської «відлиги». Однак десталінізація та поживлення суспільно-політичного життя не ліквідували заідеологізованості суспільних наук. За часів керівництва радянською державою Л. Брежнєвим процеси унормування та канонізації в історичній науці посилювались. Водночас дослідження 1960-х — середини 1980-х рр. з нашої тематики відрізняються від праць минулого періоду кількісно та своєю різноплановістю.

Так, у монографії Б. Бабія²⁸, що містить ідеологічні штампи, питання оподаткування у роки непу не посіло належного місця. З погляду накопиченого юридичного матеріалу заслуговує на увагу дослідження М. Соколова²⁹. У ньому ґрунтовно проаналізовано продподаткове законодавство у перші роки непу. Згодом, у праці «Налоговая политика

²⁷ Дьяченко В. П. История финансов СССР (1917–1950 гг.) / Дьяченко В. П. — М.: Наука, 1978. — 493 с.

²⁸ Бабій Б. М. Українська радянська держава в період відбудови народного господарства (1921–1925 рр.) / Бабій Б. М. — К.: Вид-во АН УРСР, 1961. — 384 с.

²⁹ Соколов Н. Г. Налоговая политика Советского государства в деревне к концу восстановительного периода (1924–1925) / Н. Г. Соколов // Ученые зап. Рязан. пед. ин-та. — М., 1965. — Т. 36. — 135 с.

Советского государства в доколхозный период»³⁰, автором розкрито особливості податкової політики на селі. Однак у багатому на архівні джерела дослідженні, написаному під впливом радянської ідеології, питання формування та функціонування продподаткових органів не розглянуто. На проблемах оподаткування села, головною з яких була непропорційність обкладання сільгосподатком селянства, що диференціювалось за майновим принципом, зосереджує увагу у своїх наукових розвідках В. Данилов^{31,32}.

Г. Айвазян поверхнево, але простежує етапи становлення радянського податкового апарату та основні напрями його діяльності³³. На вагомій ролі податкових надходжень та органів, що їх забезпечували у здійсненні радянської індустріалізації у другій половині 1920-х рр., наголошує С. Кульчицький. Увагу науковця привернули питання централізованого управління податковими органами УСРР, організації єдиного наркомату фінансів РСФРР і УСРР, а надалі створення представницького органу на території останньої³⁴. Значне місце податковій політиці радянської влади на селі в період непу відведено у колективній монографії С. Кульчицького, С. Ляха та В. Марочко³⁵.

Попри щораз більше зацікавлення радянських істориків процесом становлення податкових органів УСРР у період непу, у другій половині 1960-х — першій половині 1980-х рр., цей тематичний напрям не

³⁰ Соколов Н. Г. Налоговая политика Советского государства в доколхозный период / Соколов Н. Г. — Куйбышев, 1981. — 88 с.

³¹ Данилов В. П. О характере социально-экономических отношений советского крестьянства до коллективизации сельского хозяйства / В. П. Данилов // История советского крестьянства и колхозного строительства в СССР: материалы науч. сессии, состоявшейся 18–21 апр. 1961 г. в Москве. — М.: Изд.-во АН СССР, 1963. — 445 с.

³² Данилов В. П. Советская налоговая политика в доколхозной деревне / В. П. Данилов // Октябрь и советское крестьянство. — М., 1977. — С. 165–191.

³³ Айвазян Г. А. Правовые основы организации и деятельности финансовых органов в СССР / Айвазян Г. А. — Ереван: Изд-во Арм. ССР, 1978. — 181 с.

³⁴ Кульчицкий С. В. Комунизм в Україні: перше десятиріччя (1919–1928) / Кульчицкий С. В. — К.: Основи, 1996. — 396 с.

³⁵ Кульчицкий С. В. Становление основ социалистического уклада жизни крестьянства УСРР / Кульчицкий С. В., Лях С. Р., Марочко В. И. — К.: Наук. думка, 1988. — 178 с.

набув широкого та ґрунтового розгляду. Висновки, зроблені науковцями на підставі архівних матеріалів та проаналізованої законодавчої бази, спотворювалися ідеологічними догмами періоду «застою».

Історіографія 1985–1991 рр., порівняно із попередніми періодами, вийшла на якісно новий рівень. Суспільно-політичні та соціально-економічні зміни, започатковані перебудовою, сприяли формуванню у 90-х рр. ХХ століття принципово нових засад у висвітленні історичних процесів. Це стало можливим завдяки подоланню ідеологічної монополії з боку КППС, залученню науковцями до розгляду раніше засекречених документів. У цей період становлення та діяльність податкового апарату УСРР не були предметом окремих історичних розвідок, незважаючи на те, що загалом історичне вивчення податкової тематики значно розширилося. Зокрема, у 1990 р. побачила світ наукова праця М. Симонова³⁶. У ній зосереджено увагу на зваженості радянської податкової політики у перехідний період від «воєнного комунізму» до непу, що сприяло послабленню соціально-політичної напруги в суспільстві та стимулювало розвиток економіки. Місце оподаткування у здійсненні політики розкуркулення є одним із питань, що розкрив у своєму доробку І. Зеленин³⁷.

Отже, у 1985–1991 рр. дослідники вперше у радянській історіографії зробили спробу об'єктивно висвітлити окремі аспекти діяльності податкових органів УСРР у період непу. Незначна кількість досліджень із нашої тематики пояснюється концентрацією уваги істориків на політичних подіях кінця 1990-х рр., що потребувало переосмислення радянської спадщини.

Новий етап у вивченні нашої тематики розпочався із здобуттям Україною незалежності. На порядку денному постало питання щодо формування державних інституцій, вагоме місце з-поміж яких відіграють податкові. Пошук шляхів щодо його успішного розв'язання та отримання практичних рекомендацій спонукав істориків до

³⁶ Симонов И. С. Советская финансовая политика в условиях нэпа (1921–1927 гг.) / И. С. Симонов // История СССР. — 1990. — № 5. — С. 42–59.

³⁷ Зеленин И. Е. Осуществление политики ликвидации кулачества как класса / И. Е. Зеленин // Вопросы истории. — 1990. — № 6. — С. 32–47.

неупередженого та об'єктивного дослідження податкових органів УСРР.

Так, абсолютно на нових засадах розглянуто вплив партійних та радянських органів на податкову політику та органи, що її здійснювали, у монографії С. Кульчицького³⁸. Увагу автора звернено на роль органів, що здійснювали «податковий наступ» на непманів. Праця є важливою для розуміння впливу політичних та соціально-економічних чинників на умови формування радянської податкової системи у 20-х рр. ХХ ст. У подальшому, в колективній монографії, С. Кульчицький з'ясував теоретичні аспекти нової економічної політики та зростаючу роль податкової політики у її здійсненні. Автор обґрунтував, що залучення більшовицькою партією до роботи у фінансових органах старих спеців, як під час громадянської війни військових, мало примусовий характер. Значний інтерес для нашої теми становить дослідження Ю. Шаповала³⁹, у якому податкову політику представлено як важіль впливу на соціально-економічний розвиток села. Це саме питання частково висвітлено у монографії В. Калініченка⁴⁰, яку загалом присвячено розвитку сільського господарства України у 1921–1929 рр. Питання ефективного використання радянською владою податкових важелів у боротьбі з «ноюю буржуазією», методи роботи працівників податкових органів УСРР з'ясовано у ґрунтовному напрацюванні Ю. Волосника⁴¹. Зміст статті В. Поліщука⁴² уможливорює розуміння важливості завдань, покладених на податкові органи УСРР під час здійснення грошової реформи 1922–1924 рр. Становленню податкової системи в Україні

³⁸ Кульчицький С. В. Україна між двома війнами (1921–1939 рр.) / Кульчицький С. В. — К.: Альтернативи, 1999. — 336 с.

³⁹ Шаповал Ю. І. Україна 20–50-х років: сторінки ненаписаної історії / Шаповал Ю. І. — К.: Наук. думка, 1993. — 351 с.

⁴⁰ Калініченко В. В. Селянське господарство України в період непу: Історико-економічне дослідження / Калініченко В. В. — Х., 1997. — 400 с.

⁴¹ Волосник Ю. П. Податкова політика у відношенні приватного торговельно-промислового підприємництва в Україні у роки НЕПу (1921–1928 рр.) / Ю. П. Волосник // Вестн. Харків. ун-та. — 1994. — № 385. Історія, вып. 28 — С. 137–145.

⁴² Поліщук В. І. Грошова реформа 1922–1924 рр. в Україні / В. І. Поліщук // Історія народного господарства та економічної думки. — 2001. — Вип. 29. — С. 64–71.

періоду непу присвячено наукову розвідку О. А. Пиріг⁴³. У ній розкрито заходи влади щодо упорядкування фінансового господарства, почергове запровадження натуральних та грошових податків. Автором обґрунтовано тезу про існування прямо пропорційної залежності між збільшенням податкових надходжень та зростанням доходної частини бюджету. Для кращого розуміння впливу політичних чинників на діяльність податкових органів УСРР у другій половині 1920-х рр. слугує колективна праця В. Греченка та О. Ярмиша⁴⁴. Залучення органів ВУЧК та військових частин Червоної армії до стягнення продподатку на Поділлі розглянуто у дослідженні авторського колективу В. Васильєва, С. Калитка, П. Кравченка, Р. Подкура⁴⁵.

Формування податкового апарату УСРР стосується розділ у колективній монографії С. Корновенка та В. Лазуренка⁴⁶. Автори переконують, що «податковий апарат формувався як шляхом повернення спеціалістів, що за роки громадянської війни перейшли на іншу роботу, так і шляхом підготовки нових кадрів»⁴⁶. Цінним є статистичний матеріал щодо комплектації штатів податкового апарату у 1922–1923 рр. У роботі простежено залежність формування податкових органів і завдань, що ставились перед ними, від рішень партійних та радянських органів. Автори довели, що податкова реформа 1923 р. позначилась насамперед на діяльності податкового апарату, який стягував сільгосподаток. Окрім того, побіжно розкрито питання створення губернських та окружних податкових комісій для безпосередньої роботи з платниками податків.

Про загрозу економічного колапсу в українській економіці на початку 1921 р., в умовах якого створювався податковий апарат УСРР,

⁴³ Пиріг О. А. Становлення податкової системи України у часи непу (20-ті роки ХХ ст.) // Вісн. Держ. акад. керівних кадрів культури і мистецтв. — 2001. — № 1. — С. 132–138.

⁴⁴ Греченко В. Україна у добу «раннього тоталітаризму» / В. Греченко, О. Ярмиш. — Х.: В-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2001. — 254 с.

⁴⁵ Політичні репресії на Поділлі (20–30-х рр. ХХ ст.) / В. Ю. Васильєв, С. Л. Калитко, П. М. Кравченко, Р. Ю. Подкур. — Вінниця: Логос, 1999. — 247 с.

⁴⁶ Корновенко С. В. Село. Хліб. Гроші. Податкова політика радянської влади в українському селі у період НЕПу / С. В. Корновенко, В. М. Лазуренко. — Черкаси: Ваш дім, 2004. — 188 с.

йдеться у праці Т. Дерев'янкіна⁴⁷. Колективна монографія Д. Михайличенка, В. Єрмаченка, О. Сахна за загальною редакцією В. Пономаренка дає змогу висвітлити не розкриті до тепер питання вузівської освіти податкових працівників в УСРР у період непу⁴⁸.

Сучасним дослідженням, яке відображає діяльність податкових органів у контексті історії податкової політики в Україні у добу визвольних змагань 1917–1920 рр. та періоду непу, є колективна праця В. Іваненка та П. Гай-Нижника⁴⁹. Широкий спектр документальних матеріалів, представлений у напрацюваннях цих авторів, надає змогу зробити порівняльний аналіз податкових процесів в УНР, Українській Державі (Гетьманату П. Скоропадського) та УСРР від утворення до згорання непу та початку податкової реформи 1930 року. У четвертому розділі «Податкова політика більшовицького уряду в Українській Соціалістичній Радянській Республіці (УСРР) 1919–1930 рр.» П. Гай-Нижник висвітлює окремі аспекти становлення та діяльності радянського податкового апарату. Особливої уваги заслуговує висновок автора про те, що «податкова політика радянського уряду у своєму загалові йшла випробуванням шляхом, спираючись в основі своїй на досвід Російської імперії, але у її менш досконалому вигляді. Відмінно нових рис набуло лише оподаткування сільського господарства»⁴⁹. Формуванню та діяльності податкового апарату Української Держави присвячено один із підрозділів у дослідженні В. Іващенко⁵⁰. Автор доводить, що структура податкових органів залишилась незмінною з дореволюційних часів, зміни відбулись лише у назвах департаментів,

⁴⁷ Дерев'янкін Т. Денежная реформа начала 20-х годов и ее роль во введении устойчивой валюты в стране / Т. Дерев'янкін, Р. Толстов // Экономика Украины. — 1995. — № 12. — С. 68.

⁴⁸ Нариси з історії Харківського національно-економічного університету: монографія / Михайличенко Д. Ю., Єрмаченко В. Є., Сахно О. А.; під заг. ред. В. С. Пономаренка. — Х.: ІНЖЕК, 2005. — С. 326.

⁴⁹ Гай-Нижник П. Податкова політика Центральної Ради, урядів УНР, Української Держави, УСРР (1917–1930 рр.) / Гай-Нижник П. — К.: Вид-во Нац. ун-ту держ. податк. служби України, 2006. — 303 с.

⁵⁰ Іващенко В. А. Податкова політика національних урядів в українському селі періоду революції (1917–1920 рр.): історичний аспект: дис. ... канд. іст. наук: 07.00.01 / Іващенко Віктор Анатолійович — Черкаси, 2011. — 227 с.

акцентує увагу на високому рівні матеріального забезпечення податківців. Отже, розбудова податкових органів УСРР у період непу відбувалась на основі використання досвіду формування та функціонування податкового апарату як дореволюційної Росії, так і національних урядів у період революції 1917–1920 рр.

Особливості оподаткування українського селянства в останні роки непу стали предметом дослідження В. Петренка⁵¹. Автором з'ясовано роль податкових органів УСРР в експропріації селянської власності.

З огляду на питання правонаступництва та використання досвіду діяльності податкових органів Російської імперії перспективним є дослідження А. Берестового⁵². У підрозділі «Функції податкових інспекторів на селі» висвітлено деякі аспекти діяльності царських фіскальних органів. Це дає змогу зрозуміти особливості структурної побудови радянського продподаткового апарату.

У роботі С. Міняйло⁵³ продемонстровано заходи радянської влади щодо створення законодавчої бази, спрямованої на ліквідацію приватного сектору економіки. Про роль податкової політики в УСРР у 1920-х рр. у вирішенні соціально-економічних та політичних завдань на селі йдеться у праці О. Білика⁵⁴. Науковцем доведено класову сутність оподаткування селян у період непу, досліджено непропорційне зростання податкового тягара залежно від заможності селянських господарств. Особливої уваги заслуговує підрозділ «Податкові органи на селі: компетенція, сфера діяльності», у якому чи не вперше висвітлено

⁵¹ Петренко В. І. Більшовицька влада та українське селянство у 20–30 рр. XX ст.: причини, технології, наслідки голодомору — геноциду: [за матеріалами Поділля]. — Вінниця, 2008. — 316 с.

⁵² Берестовий А. І. Податкова політика російського царату в українському селі у другій половині XIX — на початку XX ст.: Історичний аспект: дис. ... канд. іст. наук: 07.00.01 / Берестовий Андрій Іванович — Черкаси, 2011. — 205 с.

⁵³ Міняйло С. А. Податкова політика радянської влади в українському селі в умовах формування та утвердження радгоспно-колгоспної системи (1930–1939 рр.): історичний аспект: дис. ... канд. іст. наук: 07.00.01 / Міняйло Світлана Анатоліївна — Черкаси, 2007. — 232 с.

⁵⁴ Білик О. А. Фіскальна політика радянської влади в українському селі в 20–30-ті рр. XX ст.: Історичний аспект: дис. ... канд. іст. наук: 07.00.01 / Білик Олександр Анатолійович — Черкаси, 2012. — 212 с.

питання трансформації податкових органів УСРР в умовах політичних та економічних змін у кінці 20-х — на початку 30-х рр. ХХ ст.

Для розуміння принципової різниці оподаткування українського селянства на землях у складі Російської імперії та в період непу у складі УСРР важливою є монографія О. Гуржія та В. Орлика⁵⁵. Завдяки ґрунтовному висвітленню повноважень владних та самоврядних інституцій оподаткування селян у першій половині ХІХ століття виникає розуміння вагомості радикальних кроків радянської влади у формуванні власних органів для стягнення податків на селі.

У колективній монографії під редакцією С. Кульчицького «Нариси повсякденного життя» вперше подано інформацію про диференційований підхід щодо матеріального забезпечення «відповідальних працівників» та безпартійних службовців фінансових органів⁵⁶. Зважаючи на те, що становлення та діяльність податкових органів у період непу є предметом дослідження не лише істориків, а й економістів та правників, вагомий внесок у їх висвітлення зробило саме це товариство.

Великою за обсягом, досконалою та різноплановою є ґрунтовна праця М. Кучерявенка⁵⁷. Автором у хронологічній послідовності охарактеризовано податки радянської держави, причини їх запровадження. Головна з них — наслідки соціально-економічних змін у період непу. Видання допомагає зробити порівняльний аналіз щодо правового погляду повноважень радянських податкових органів у період непу та органів Російської імперії на початку ХХ ст. Автор побіжно зупиняється на розгляді причин згорання фіскальних органів у період «воєнного комунізму», на деяких особливостях функціонування апарату прямого та непрямого оподаткування. Йдеться також про роботу органів, що здійснювали стягнення місцевих податків та зборів. Чи не вперше ґрунтовно висвітлено історію створення, структуру, функції та

⁵⁵ Гуржій О. І. Оподаткування сільського населення України (XVII—XIX ст.) / О. І. Гуржій, В. М. Орлик. — Черкаси: Ант, 2011. — 196 с.

⁵⁶ Нариси повсякденного життя радянської України в добу непу (1921–1928 рр.): колект. моногр. / [відп. ред. С. В. Кульчицький]. В 2 ч. Ч. 1. — К.: Ін-т історії України НАН України, 2009. — 445 с.

⁵⁷ Кучерявенко М. П. Курс податкового права. У 6 т. Т. 1. Генезис податкового регулювання. У 2 ч. Ч. 1. / Кучерявенко М. П. — Х.: Легас, 2002. — 665 с.

завдання податкових комісій. М. Кучерявенко наголошує на класовому спрямуванні податкової політики непу.

У дослідженні А. Сокола⁵⁸ головну увагу відведено юридичним аспектам діяльності фіскальних органів. Наголошено на правовідносинах податкових органів із суб'єктами оподаткування, з іншими структурами державного управління. А. Сокол відносив податкові органи до структури правоохоронних органів. Водночас у розгляді структури та компетенції податкового апарату не висвітлено вплив державних органів та швидкозмінних соціально-політичних чинників у республіці на діяльність податківців. Не йдеться практично також про історію відновлення радянських податкових органів у досліджуваній період, не розкрито проблеми матеріально-побутового забезпечення службовців фіскальних органів.

Робота М. Швердіна⁵⁹ дає змогу усвідомити суспільні відносини, що виникли у сфері законодавчого забезпечення податкових органів, визначити правове поле діяльності їхніх працівників.

Важливий внесок у наукову розробку нашої тематики зроблено представниками зарубіжної історіографії. Так, у праці Н. Верта⁶⁰ надано неупереджену оцінку розвитку радянських державних інституцій і податкових зокрема, що перебували у тісному взаємозв'язку та жорстко контролювались партією. У роботі Р. Конквеста⁶¹ значну увагу приділено внутрішньопартійній боротьбі, наслідки якої безпосередньо впливали на діяльність податкового апарату УСРР.

Представник російської історіографії В. Ільїних на підставі широкого спектру архівних матеріалів доводить, що у 1921–1925 рр. радянська держава використовувала здебільшого економічні методи для

⁵⁸ Сокол А. О. Податковий апарат УСРР в період непу: дис. ... канд. юр. наук: 12.00.01 / Сокол Андрій Олексійович — Х., 2003. — 193 с.

⁵⁹ Швердін М. М. Податкове законодавство в УСРР у період нової економічної політики (1921–1929 рр.): дис. ... канд. юрид. наук.: 12.00.01 / Швердін Максим Михайлович — Х., 2005. — 212 с.

⁶⁰ Верт Н. История Советского государства. 1900–1991 / Верт Н.; [пер с фр.]. — 2-е изд. — М.: ИНФРА: Весь мир, 1999. — 544 с.

⁶¹ Конквест Р. Жнива скорботи. Радянська колективізація і терор голодом / Р. Конквест. — К.: Либідь, 1993. — 384 с.

регулювання заготівельного ринку у європейській частині країни⁶², що справляло вплив на мету та завдання податкових органів у згаданий період. Праця В. Сабліна⁶³ привертає увагу дослідників насамперед завдяки новим підходам щодо висвітлення розвитку селянських господарств на початку непу, впливу аграрної політики у поєднанні з податковою на зміни характеру сільськогосподарського виробництва. У висвітленні соціального забезпечення працівників податкових органів у період непу значне місце посідає колективна монографія Л. Бородкіна та Є. Сафонової⁶⁴. Чи не вперше, на підставі тогочасного чинного законодавства, розглянуто порядок нарахування заробітної плати податківцям відповідно до колективних угод ВЦРПС та ВРНГ з фінансовими органами, залежність оплати праці працівників фінансових органів від поділу адміністративних центрів на пояси, заходи радянської держави для захисту зарплати службовців від інфляційних процесів.

У з'ясуванні питання правопорушень у лавах податкового апарату вагомому роль відіграє дослідження А. Єпіхіна та О. Мозохіна⁶⁵. Автори акцентують увагу на заходах органів ГПУ та Наркомату фінансів по боротьбі з хабарництвом у податкових органах, на розгортанні політичних репресій над «старими спецами» під гаслами боротьби з корупцією, на участі влади у формуванні громадської думки про те, що причиною хабарництва у фінансових органах є не внутрішні негаразди розбудови радянської держави, а зовнішнє капіталістичне оточення. Розуміння сутності юридичної оцінки правопорушень податківців

⁶² Ильных В. А. Хроники хлебного фронта (заготовительные компании конца 1920-х гг. в Сибири) / Ильных В. А. — М.: Росс. политическая энциклопедия (РОССПЭН); Фонд «Президентский центр Б. Н. Ельцина», 2010. — 343 с.

⁶³ Саблин В. А. Крестьянское хозяйство на Европейском Севере России (1917–1920) / Саблин В. А. — М.: Academia, 2009. — 432 с.

⁶⁴ Бородкин Л. И. Государственное регулирование трудовых отношений в годы нэпа: формирование системы мотивации труда в промышленности [Электронный ресурс] / Л. И. Бородкин, Е. И. Сафонова. — Режим доступа: <http://www.hist.msu.ru/Labs/Ecohist/OB5/borsaf.htm>.

⁶⁵ Епихин А. Ю. ВЧК-ОГПУ в борьбе с коррупцией в годы новой экономической политики (1921–1928): электронная библиотека Rovallib.ru / А. Ю. Епихин, О. Б. Мозохин. — 231 с.

у досліджуваний період розкрито А. Трайкиним⁶⁶. Дослідник уперше розглянув питання про поширення серед радянських юристів «теорії класового підходу до злочинця».

Отже, здійснений нами історіографічний аналіз дає змогу стверджувати, по-перше, що історіографічну спадщину можна розподілити на три етапи із виокремленням у першому чотирьох підперіодів; по-друге, бракує досліджень, які б містили розгляд безпосередньо обраної теми, а в наявних працях висвітлено лише окремі аспекти; по-третє, маловідомими залишаються питання кадрового забезпечення податкових органів УСРР, професійної підготовки податківців, їх соціального забезпечення, наявності правопорушень у діяльності працівників податкового апарату УСРР; по-четверте активізація у вивченні нашої теми відбулася лише після здобуття Україною незалежності. Зважаючи на викладене вище, автором тому й обрано тему для вивчення.

1.2. Джерельна база

Розгляд обраної тематики став можливим завдяки використанню різнопланових за змістом та походженням документів. Враховуючи сучасні підходи до класифікації джерел, ми застосували комбінований підхід. Джерельну базу, залучену до праці, систематизовано та розподілено за видами та типами неопублікованих та опублікованих документів.

Основу історичної джерельної бази дисертації становлять неопубліковані матеріали, опрацьовані автором у Центральному державному архіві вищих органів влади і управління України (далі — ЦДАВОВУ), Центральному державному архіві громадських об'єднань України (далі — ЦДАГОУ), Державному архіві Вінницької області (далі — ДАВО), Державному архіві Житомирської області (далі — ДАЖО), Державному архіві Одеської області (далі — ДАОО), Державному архіві Полтавської області (далі — ДАПО), Державному

⁶⁶ Трайкин А. Десять лет советского уголовного законодательства: [итоги и перспективы] / А. Трайкин // Право и жизнь. — 1927. — № 8/9. — С. 41–42.

архіві Хмельницької області (далі — ДАХМО). Під час роботи над темою автор опрацював близько 500 справ 28 фондів зазначених вище архівів. Значна кількість опрацьованих документів і матеріалів архівних фондів вводиться до наукового обігу вперше.

До першої групи неопублікованих архівних джерел належить законодавчо-розпорядча та діловодна документація. Ця група представлена постановами, розпорядженнями, положеннями, листуванням ЦК КП(б)У, ВУЦВК, РНК УСРР, НКФ УСРР щодо становлення податкового законодавства, стягнення податків та формування податкового апарату УСРР; протоколами, циркулярами, резолюціями, доповідними записками стосовно функціонування місцевих податкових органів.

До другої групи належать джерела, представлені доповідями, записами телефонних розмов, авторами яких є посадовці.

Третю групу становлять статистичні звіти про економічний стан республіки та окремих регіонів, виробничі потужності та платоспроможність суб'єктів оподаткування.

Опубліковані писемні історичні джерела класифікуємо на: збірники документів, матеріали періодичної преси та науково-методичні видання і мемуаристику.

Систематизована вище історична джерельна база дає змогу комплексно розглянути становлення та діяльність податкових органів УСРР у період непу та виокремити і вивчити окремі складові цього процесу.

Так, фонди центральних державних архівів України широко представлені матеріалами щодо заходів центральних органів радянської влади у розбудові податкового апарату УСРР. ЦДАВОВУ у справах фонду Всеукраїнського Центрального Виконавчого Комітету (ВУЦВК, ф.1) зберігає директиви радянського керівництва, циркуляри та довідки щодо оподаткування населення України та організації діяльності радянського податкового апарату: формування структури, кадрового та матеріального забезпечення.

Справи фонду Ради Міністрів УРСР (ф. 2) представлені інформаційно насиченим листуванням РНК УСРР з Уповноваженим НКФ РСФСР при РНК УСРР, розпорядженнями про фінансування центрального та місцевого апарату УСРР, стягнення податків. Опрацьо-

вані матеріали надають змогу проаналізувати щораз більшу роль податків для розбудови держави у період непу, їх кількісне зростання та ускладнення механізмів стягнення. Особливу цінність для дослідження мають протоколи засідань Ради праці та оборони, які уможливають розуміння причин першочерговості розбудови продподаткових органів для радянської влади у складі Наркомпроду, ніж податкових підрозділів по стягненню грошових податків у складі Наркомфіну. Важливими для дослідження виявились відомості про структуру і штати Управління НКФ УСРР (постанови, витяги з протоколів) у кінці 1924 р. — на початку 1925 р., які містить справа № 542 в описі № 3.

Циркуляри та постанови центральних органів НКФ УСРР, розміщені у справах фонду Народного комісаріату фінансів УСРР (НКФ УСРР, ф. 30), налічують матеріали, які розкривають поетапне становлення податкових органів УСРР: у період «воєнного комунізму», на початковому етапі непу у 1921–1922 рр., в умовах здійснення «грошової реформи» та в період поступового згорання непу у 1925–1928 рр. Матеріали щодо заходів радянської влади з організації продподаткових органів висвітлюються у справах, що містять «циркуляри інструкторсько-інспекторського відділу Уповнаркомфіну за 1921 р.»⁶⁷, «матеріали про організацію податкового апарату в Україні»⁶⁸, «Положення та штати податкового управління Наркомпроду УСРР»⁶⁹, інформаційні зведення і доповідні записки Наркомфіну УСРР за 1924–1925 рр.». Розглянуті джерела дають змогу дати об'єктивну оцінку «розкладочній» сутності продподатку у перші роки непу; заходам влади у розбудові

⁶⁷ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 123 (Циркуляри інструкторсько-інспекторського відділу Управління Уповноваженого Наркомфіну РСФРР при Раднаркомі УСРР. — 11 листоп. — 30 листоп. 1921 р.). — 8 арк.

⁶⁸ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 125 (Матеріали про організацію податкового апарату на Україні і перегляд податкового законодавства (проекти, документи ...). — 24 квіт. 1920 р. — груд. 1921 р.). — 211 арк.

⁶⁹ ЦДАВОВУ. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 1428 (Положення та штати податкового управління Наркомпроду, 1923 рік. — 1923 р.). — 15 арк.

зовнішнього продовольчого апарату; процесу створення змішаних податкових комісій із службовців податкових органів та представників від платників податку; ефективності побудови органів Наркомпроду УСРР, його структурі та функціям, дієвості заходів по передачі апарату Наркомпроду УСРР до органів НКФ УСРР у 1924 р., після переходу до стягнення сільгосподатку у грошовій формі. Розуміння сутності процесу відновлення та діяльності органів прямого оподаткування на місцях потребує опрацювання Положення про Уповноваженого Наркомфіну РСФРР при Раднаркомі УСРР, протоколів засідань Центральної комісії допомоги голодуючим при ВУЦВК, листування між центральними та губернськими фінансовими відділами, доповідей та звітів фінансових інспекторів про їхню роботу. Важливу інформацію звітів податкових управлінь про стягнення податків, листування НКФ УСРР з губернськими фінансовими відділами про районування фінансових дільниць, доповідей податкового управління НКФ УСРР про результати діяльності податкових відділів місцевих фінансових органів України, відділів сільгосподатку у складі органів Наркомфіну. Опрацьовані джерела дають змогу деталізувати процес реорганізації центрального та місцевого апарату НКФ УСРР у 1924–1925 рр. у зв'язку з переходом на триступеневу систему управління, з'ясувати зміни функцій податкових органів та посад апарату у другій половині 1920-х рр.

Окремого розгляду потребують матеріали ревізій центральними податковими органами діяльності окружних податкових осередків. Особливу цінність має справа за № 2535 із опису № 1, що містить «виписку з циркуляра НКФ РСФРР про реорганізацію податкового апарату, положення про зовнішній податковий нагляд та проекти штатів підвідділу прямих податків губернських фінвідділів у період завершення грошової реформи»⁷⁰.

⁷⁰ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 2535 (Виписка з циркуляра Наркомфіну РСФРР про реорганізацію податкового апарату, положення про зовнішній податковий нагляд та проекти штатів підвідділу прямих податків губернських фінвідділів. — 10 квіт. 1924 р. — 09 лют. 1925 р.). — 59 арк.

Справи фонду, які містять інформацію щодо розбудови та функціонування органів непрямого оподаткування, представлені наказами по управлінню непрямого оподаткування Уповноваженого НКФ РСФРР при РНК УРСР; листуванням центрального управління з губернськими фінвідділами про призначення, переміщення та звільнення працівників відділів посередніх податків та державних монополій; звітами підвідділів «посередніх податків губернських фінвідділів про їх діяльність та про наслідки ревізій стану повітових фінвідділів»⁷¹; бухгалтерською звітністю губернських фінвідділів про видатки на заробітну плату працівників податкового управління; списками й анкетами робітників податкового апарату губерній; листуванням НКФ УСРР з губернськими фінвідділами про виконання місцевими фінансовими органами розпоряджень уряду з податкової і фінансової політики; звітами губернських фінвідділів про стан акцизної справи в губерніях, як правило, за господарський рік; висновками та пропозиціями податкового управління НКФ УСРР про стан податкової справи в Україні.

Питання кадрового забезпечення податкових органів розкривають проект «Про організацію податкового апарату на Україні та перегляд податкового законодавства»⁷², накази та розпорядження податкового управління Уповноваженого НКФ РСФРР при Раднаркомі УРСР про прийом на роботу, переміщення та звільнення працівників податкового апарату. На особливу увагу заслуговує справа № 7737⁷³, у якій йдеться про кількісне співвідношення членів КП(б)У та безпартійних у лавах податкових органів.

⁷¹ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 634 (Звіти, доповіді підвідділів посередніх податків губернських фінвідділів про їх діяльність та про наслідки ревізій стану повітових фінвідділів за 1922 рік. — 29 верес. — 28 груд. 1922 р.). — 378 арк.

⁷² ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 125 (Матеріали про організацію податкового апарату на Україні і перегляд податкового законодавства (проекти, документи ...). — 24 квіт. 1920 р. — груд. 1921 р.). — 211 арк. — Арк. 300.

⁷³ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 7737 (Звіт податкових підвідділів окружних фінвідділів за 1925–1926 роки.). — 181 арк.

Розпорядження та інструкції центрального апарату фінансів з приводу роботи продподаткових курсів, а у подальшому три- та шести-місячних курсів для підготовки податківців, дають змогу досягнути масштабність організації радянською владою підвищення професійної освіти працівників фінансових органів.

Уперше у дослідженні соціального забезпечення працівників податкових органів періоду непу автором використані матеріали листування НКФ УСРР з губернськими фінвідділами про покращання умов праці й побуту працівників, звіти ревізійних перевірок податкових осередків губерній в Україні. Розглянуті матеріали містять інформацію про форми оплати праці, її забезпечення шляхом укладання між органами НКФ УСРР та ВЦСПС, організацію преміювання працівників податкових органів⁷⁴.

Циркуляри та постанови колегії НК РСІ УСРР, розташовані у справах фонду «Народного комісаріату Робітничо-селянської інспекції УСРР» (НК РСІ УСРР, ф. 539), щодо контролю за стягненням продподатку, забезпечення продовольством населення, обстеження діяльності опродкомгубів України (Волинського, Одеського, Полтавського)⁷⁵ та їх податкових підрозділів цінні як критичне джерело для нашого дослідження. Особливу увагу привертають циркуляри та протоколи комісії по боротьбі з хабарництвом при НК РСІ УСРР. У документах простежуються пріоритетні напрями діяльності органів держконтролю, містяться матеріали про їх діяльність, окреслюються завдання, які було поставлено перед наркоматом РСІ УСРР партією, та шляхи їх реалізації на практиці.

У справах фонду «Української економічної Ради при Раді Народних Комісарів УСРР» (ф. 3040) зберігаються стенографічні звіти її засідань, резолюції та рішення стосовно ефективності виконання

⁷⁴ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 681 (Місячні відомості губернських фінвідділів про видатки на утримання робітників податкового управління за 1922–1923 роки. Списки і анкети робітників податкового апарату губерній. — 1923 р.). — 257 арк.

⁷⁵ ЦДАВОВУ. — Ф. 539 (Народный комиссариат рабоче-крестьянской инспекции УССР). — Оп. 1. — Спр. 511 (Документы об обследовании работы Волинского, Одесского и Полтавского опродкомгубов: отчет, докладные записки). — 88 л.

податкових завдань. Окрім того, доповідь начальника Управління заготівель Наркомпроду УСРР про підсумки та перспективи хлібозаготівельної кампанії 1921–1922 рр., його листування з НКФ УСРР та Наркомпродом УСРР розкривають особливості функціонування продподаткового апарату. Опрацьовані матеріали дають змогу простежити вплив більшовицької партії за допомогою органів державного управління на діяльність податкового апарату УСРР.

У фондах ЦДАГОУ законодавчо-розпорядчих документів, які містили б безпосередню інформацію про становлення податкових органів, не знайдено. Однак доповідні записки та повідомлення Всеукраїнської надзвичайної комісії про стягнення податків, звіти, доповіді та інформаційні зведення, листи губкомів про політичний та економічний стан губерній не можна залишити поза увагою. Так, у справах Ф. 1 (Центральний комітет Комуністичної партії України) збереглися доповідні записки, «політичні листи», протоколи засідань партійного бюро окружних комітетів в Україні стосовно податкової роботи.

Отже, опрацьовані в центральних державних архівах матеріали (циркуляри, протоколи, постанови, накази, інструкції, листування, статистичні дані) подібні своєю формою. Зміст документів дає змогу всебічно розкрити проблеми дисертаційного дослідження. Однак варто зважати на їх «політичне забарвлення» у висвітленні нашої тематики.

Значний масив законодавчо-розпорядчих та ділових документів стосовно розбудови та функціонування місцевих податкових органів містять фонди Вінницького, Житомирського, Одеського, Полтавського, Харківського та Хмельницького державних обласних архівів.

Так, у справах фонду Подільського губкому КП(б)У (ф. П-1) ДАВО наявні доповіді та стислі огляди Подільського губернського продовольчого комітету про перебіг подій щодо стягнення продподатку по губернії, циркуляри губкому партії про «важкість» обкладання селянства, протоколи губернських нарад завідувачів податкових відділів губфінвідділу та окрфінвідділів. Важливим джерелом варто визнати переписку Подільського губкому КП(б)У з губкомом Подільського губернського фінансового відділу. Цінність збережених матеріалів полягає насамперед у тому, що вони містять інформацію про особливості

розбудови радянських податкових органів на прикордонних з Польщею територіях УСРР, де на цей процес справляли вплив національно-визвольні змагання.

У циркулярах, обіжниках, наказах Подільського губфінвідділу, представлених у справах фонду «Подільський губернський фінансовий відділ Подільського губернського виконавчого комітету Ради робітничих, солдатських та червоноармійських депутатів» (ф. Р-27), надано багатий статистичний матеріал із стягнення податків, інформацію про заходи центральних та місцевих фінансових органів щодо забезпечення контролю над оподаткуванням юридичних та фізичних осіб губернії. У деяких справах натрапляємо на анкети та списки працівників податкових відділів при губфінвідділі, повіт- та окрфінвідділах, до того ж, що суттєво, з особовими справами податківців. Важливою знахідкою є перелік штатів та структура Подільського губфінвідділу, циркуляри Подільського губвиконкому з приводу організації діяльності податкового апарату. Опрацювавши джерела, маємо змогу здійснити порівняльний аналіз структури та штатів повітових та окружних податкових осередків, відтворити хронологію подій розбудови податкових органів. Якісно новий підхід щодо питання матеріального забезпечення податківців маємо змогу здійснити завдяки відомостям по нарахуванню заробітної плати, аналіз яких уможливило відстеження залежності грошових нарахувань від посади, розряду та членства у партії. Для висвітлення питання кадрового забезпечення вкрай важливими є протоколи засідань осередку відповідальних працівників губфінвідділу, листування губфінвідділу з повітовими та окружними фінвідділами щодо особового складу працівників податкових підвідділів, відомості про зміни особового складу членів партії, які працювали у закладах НКФ УСРР.

В організаційно-розпорядчій документації, листуванні установ, телеграмах, що розміщені у справах фондів «Фінансового відділу виконавчого комітету Волинської губернської ради робітничих, селянських та червоноармійських депутатів» (ф. Р-225) ДАЖО та «Житомирської повітової економічної ради виконавчого комітету робітничих, селянських та червоноармійських депутатів» (ф. Р-2488) ДАЖО, містяться дані про залучення до стягнення продподатку на селі працівників

державних установ та загонів міліції, покарання голів сільрад, що не виявляли «активності» під час податкової кампанії, оплату праці податківців зовнішнього апарату. Особливої уваги заслуговують матеріали, у яких висвітлено дискусію податківців з приводу проекту НКФ УСРР у 1922 р. про об'єднання відділів непрямих та прямих податків у єдиний.

Ознайомленню з правопорушеннями працівників податкових органів у зазначений період сприяли фонди «Одеського губернського фінансового відділу» (ф. Р-104) та «Одеського губернського виконавчого комітету Ради робітничих, селянських та червоноармійських депутатів» (ф. Р-99) ДАОО. У місячних звітах та доповідях про діяльність повітфінвідділів, протоколах засідань колегії губфінвідділу та листуванні Одеського губфінвідділу з губернською комісією по боротьбі з хабарництвом виявлено факти зловживання службовим становищем, вчинене працівниками податкового апарату. Опрацьовані джерела дають змогу виокремити причини та оцінити рівень хабарництва у лавах податківців протягом 1920-х рр. Окрім того, виявлено матеріали про участь податківців у подоланні голоду 1921–1923 рр. в Одеській губернії.

Під час підготовки монографії авторами проаналізовано накази та розпорядження РНК УСРР стосовно функціонування податкових органів на Полтавщині, листування Полтавського губфінвідділу з господарськими закладами з питань створення побутових умов для службовців фінансових органів, матеріали засідань Полтавського губвиконкому, звіти про діяльність Полтавського губфінвідділу, накази та циркуляри Миргородського повітвиконкому, Полтавського, Роменського, Лубенського окрфінвідділів. За тематичними ознаками важливими є матеріали, у яких висвітлено кадрову політику радянської влади у податкових органах. Автор проаналізував списки працівників податкового апарату на Полтавщині та листування між партійними органами та фінансовими установами щодо особового складу апарату⁷⁶.

⁷⁶ ДАПО. — Ф. Р-1229 (Фінансовий відділ Лубенського окружного виконавчого комітету рад робітничих, селянських та червоноармійських депутатів (окрфінвідділів). м. Лубни). — Оп. 3. — Спр. 47 (Списки і листування про особовий склад. — 1928 р.). — 60 арк.

Важливою є інформація справи № 5, опис № 3 фонду «Фінансовий відділ Лубенського окружного виконавчого комітету рад робітничих, селянських та червоноармійських депутатів (окрфінвідділів) м. Лубни» (ф. Р-1229) про рішення атестаційної комісії Полтавського губфінвідділу від 18 січня 1923 р.: у всіх повітах, а надалі округах, створити атестаційні трійки під головуванням уповноваженого у боротьбі з хабарництвом у губернії⁷⁷.

У звітах Балинського районного податкового бюро Проскурівського повіту Подільської губернії, розміщених у справах фонду «Балинське районне податкове бюро» (ф. Р-1360) ДАХМО, надано інформацію з приводу незабезпеченості кадрами місцевих податкових органів у перші роки непу. У доповідних записках, листах, розпорядженнях, постановах, представлених у справах фонду «Фінансовий відділ виконкому Кам'янецької повітової ради» (ф. Р-1350) ДАХМО, висвітлено діяльність відповідальних працівників податкових органів Подільської губернії, наведено факти перевищення службових повноважень податківцями, розглянуто особливості проведення податкової кампанії у прикордонному з Польщею регіоні.

Неопубліковані джерела, авторами яких є посадовці, представлені справою «Доповідь начальника Управління заготівель Наркомпроду УСРР про підсумки та перспективи хлібозаготівельної кампанії 1921–1922 рр.» (ф. 3040) ЦДАВОВУ, що містить записи телефонних розмов секретаря ЦК КП(б)У Д. Мануїльського з відповідальними працівниками губкомів партії щодо надходжень по продподатку⁷⁸; справою «Записки разговоров по прямому проводу секретаря ЦК КП(б)У Д. Мануїльського с ответственными работниками губкомов партии о проведении партийной работы на местах, поступлении

⁷⁷ ДАПО. — Ф. Р-1229 (Фінансовий відділ Лубенського окружного виконавчого комітету рад робітничих, селянських та червоноармійських депутатів (окрфінвідділів) м. Лубни). — Оп. 3. — Спр. 5 (О просмотре сотрудников финансовых учреждений Лубенского округа. — 1923 г.). — 45 арк. — Арк. 4.

⁷⁸ ЦДАВОВУ України. — Ф. 3040 (Українська економічна Рада при Раді Народних Комісарів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 60 (Доповідь начальника Управління заготівель Наркомпроду УСРР про підсумки та перспективи хлібозаготівельної компанії 1921–1922 рр.— 6 листоп. 1921 р.). — 58 арк.

продовольственного налога» (ф. 1) ЦДАГОУ⁷⁹. До зазначених джерел необхідно ставитися критично, тому що вони є заангажованими та суб'єктивними.

Неопублікована податкова статистична звітність представлена насамперед даними про облік оподатковуваних земель і платників податку в губерніях та повітах, що містять справи фонду «Народного комісаріату земельних справ УСРР» (ф. 27) ЦДАВОВУ. Окрім того, у справах фонду «Центральний комітет Комуністичної партії України» (ф. 1) ЦДАГОУ збереглися доповідні записки, аналітичні огляди та статистичні дані НКФ УСРР до ЦК КП(б)У про продподаткову роботу.

Отже, розглянута джерельна база обласних архівів значно розширила географію нашого дослідження, поповнила матеріалами, що висвітлюють особливості діяльності податкових органів у різних регіонах України. Водночас зауважимо, що значна частина документів продубльована з наявними у фондах центральних архівів та є «важливою» в опрацюванні, позаяк зберігається у рукописному варіанті.

Опубліковані джерела з нашої тематики представлені насамперед збірниками постанов ЦК КП(б)У та рішень центральних і республіканських з'їздів КП(б)^{80,81}, постанов та розпоряджень уряду, які розкривають завдання податкових органів у радянській економіці періоду непу, нормативно-правову базу податкового апарату УСРР⁸². Так, завдяки матеріалам збірника «КПУ в резолюціях і

⁷⁹ ЦДАГО України. — Ф. 1 (Центральный комитет коммунистической партии Украины). — Оп. 20. — Спр. 1003 (Записки разговоров по прямому проводу секретаря ЦК КП(б)У Д. З. Мануильского с ответственными работниками губкомов партии о проведении партийной работы на местах, поступлении продовольственного налога. — 5 янв. 1922 г. — 30 нояб. 1922 г.). — 87 арк.

⁸⁰ КПРС в резолюциях і рішеннях з'їздів, конференцій і пленумів ЦК. Т. 2. — К.: Політвидав України, 1983. — 1023 с.

⁸¹ КПСС в резолюциях і рішеннях съездов, конференцій, пленумов ЦК: В 10 т. Т. 2 / 1917–1922. — М.: Изд-во полит. лит., 1983. — 429 с.

⁸² Збірник узаконень та розпоряджень Робітничо-селянського уряду України. — 1923. — № 16, 21–23, 31. Збірник узаконень та розпоряджень Робітничо-селянського уряду України. — 1924. — № 30.

рішеннях з'їздів, конференцій і Пленумів ЦК»⁸³ автором з'ясовано сутність та напрями податкової політики, місце та роль податкових органів у її здійсненні, кадрову політику радянської влади у забезпеченні податкових органів, особливості застосування «класового підходу» у формуванні фінансового апарату. Водночас, аналіз «Збірників узаконень та розпоряджень Робітничо-селянського уряду України за 1921–1926 рр.»⁸⁴ дає змогу окреслити зміст нововведених податків, їх кількісну та якісну зміну залежно від напрямів розвитку радянської економіки, дослідити формування структури податкового апарату, функцій його в цілому та окремих підрозділів зокрема. У розумінні сутності матеріально-побутових труднощів функціонування податкового апарату УСРР у 1921–1923 рр. вагому роль відіграє видання «Голод 1921–1923 років в Україні. Збірник документів і матеріалів»⁸⁵.

Другу групу опублікованих джерел становлять матеріали тогочасної преси. На сторінках центральних періодичних видань («Більшовицька правда», «Вісті ЦВК УСРР», «Советская Украина») висвітлено офіційну податкову доктрину радянської влади, а податкові органи розглянуто як інструмент її втілення. Огляд місцевої періодики, наприклад газет «Вісті» та «Червоне село», дає змогу не лише окреслити економічний стан Подільської губернії, а й збагнути особливості становлення податкової системи УСРР у південно-західному регіоні: організацію продподаткової кампанії в перші роки непу, масштаб допомоги продподатковим органам іншими державними органами влади у стягненні натурального податку на селі у 1921–1922 рр.⁸⁶. У соціально-економічних виданнях («Економист», «Хозяйство Украины», «Хозяйство Подолии», «Плановое хозяйство»), окрім матеріалів заангажованого характеру, було розміщено інформацію аналітичного

⁸³ КПУ в резолюціях і рішеннях з'їздів, конференцій і Пленумів ЦК. — К.: Політ. л-ра України, 1976. — 991 с.

⁸⁴ Збірник узаконень і розпоряджень робітничо-селянського уряду УСРР. — 1921–1926 рр. — Х.: Офіц. вид. Нар. комісаріату Юстиції УСРР, 1927. — № 52. — 1423 с.

⁸⁵ Голод 1921–1923 років в Україні: зб. документів і матеріалів. — К.: Наук. думка 1993. — 145 с.

⁸⁶ Продналог, бандиты, штык // Вісті. — 1921. — 6 жовт. — С. 2.

змісту: зміни у податковому законодавстві, вплив оподаткування на розвиток галузей радянського господарства, річну статистику у динамічному зіставленні з іншими періодами. Особливої уваги заслуговують видання центральних та республіканських фінансових органів («Вісник Уповноваженого Наркомфіну РСФРР на Україні», згодом «Фінансовий бюлетень», «Вестник финансов», «Финансы и экономика», «Финансовая газета»). Саме на сторінках цих видань йшлося про деякі аспекти функціонування податкового апарату: проблеми кадрового, матеріального забезпечення, освіти та «більшовизації» апарату.

Зауважимо, що кількісна перевага згаданих видань значно поступалася якісному наповненню публікацій, які здебільшого мали пропагандистський характер, містили неправдиву, спотворену інформацію. Тому ставлення до тогочасної періодики, як до історичного джерела, має бути обережним, ґрунтуватися на сучасній методології джерелознавчого аналізу.

Третьою групою опублікованих джерел є статистичні довідники^{87,88} та звіти. Їх опрацювання стає у нагоді, коли йдеться про питання фінансово-господарської спроможності селянських господарств як об'єктів оподаткування. Інформаційну цінність для дослідження соціально-економічних реалій, у яких відбувалося становлення місцевих податкових органів УСРР, має «Отчет Подольского губэкономсовещания Украинскому Экономическому Совету»⁸⁹ за 1921–1922 рр. Він надає відомості про кількісні зміни населення Подільської губернії, особливості розвитку сільського господарства на підставі даних губернського статистичного бюро. Вирішення фінансових проблем регіону розглянуто у контексті стабілізації грошового обігу, забезпеченні доходів місцевого бюджету податковими надходженнями, ефективної діяльності фінансових органів, у тому числі податкових. У бюлетенях

⁸⁷ Збірник статистично-економічних відомостей про сільське господарство України: рік перший. — Х., 1931. — 231 с.

⁸⁸ Україна: статистический справочник. — Х., 1925. — 308 с.

⁸⁹ Отчет Подольского губэкономсовещания Украинскому Экономическому Совету за август-декабрь 1922 г. — Винница, 1922. — 88 с.

Подільського губернського статистичного бюро за 1922–1925 рр.^{90,91}, що мають бібліографічну цінність, висвітлено цінову динаміку на ринку товарів першої необхідності, зміни «важкості» податкового навантаження на селянство, подано огляд різних аспектів сільськогосподарської діяльності селян та умов стягнення сільгоспподатку у 1923 р., досліджено економічну потужність селянських господарств Поділля.

Четверта група джерел — мемуаристика. У мемуарах С. Лібермана⁹² акцентовано увагу на причинах зміни податкової політики радянської влади на селі під час переходу від доктрини «воєнного комунізму» до непу. Однією із тенденцій в історіографії цього періоду є перевидання книг раніше заборонених. Наприклад, вплив політичної ситуації в країні на функціонування державних органів у 1920-х рр. висвітлено у спогадах М. Вольського (на псевдонім М. Валентинов)⁹³. Гасла, що їх використовувала влада, як-от: «Залучити трудящихся, залучити бідноту до повсякденної роботи по управлінню державою»⁹⁴ — дають змогу зрозуміти особливості формування кадрового складу фінансових органів у досліджуваній період. Цінність праці полягає у тому, що автор, як очільник протягом восьми років непу головного друкарського органу ВРНГ — «Торговельно-промислової газети», володів інформацією, яка надходила від перших осіб держави, про зміни в економічній, фінансовій та податковій політиці радянської влади.

Отже, проаналізована джерельна база, яку було залучено до дослідження, є різноманітною та достовірною. Інформативними, що становлять основу нашого дослідження, є неопубліковані архівні матеріали. Опублікована періодика, мемуари потребують критичного

⁹⁰ Вольные цены (в рублях) на главнейшие продукты питания и потребления в г. Винница // Бюллетень Подольского губернского статистического бюро. — Вінниця. — 1922. — 1 янв. (№ 15). — С. 29.

⁹¹ Материалы по экономической дифференциации Подольского крестьянства // Бюллетень Подольского губернского статистического бюро. — Вінниця. — 1924. — 1 янв. (№ 4). — С. 5–29.

⁹² Liberman S. Ruiling Lenin's Russia / Liberman S. — Chicago, 1945. — S. 91–92.

⁹³ Валентинов Н. Новая экономическая политика и кризис партии после смерти Ленина / Валентинов Н. — М.: Современник, 1991. — 365 с.

⁹⁴ Там само — С. 37

ставлення. Загалом на основі вивчення матеріалів поточних архівів, значну частину з яких введено до наукового обігу вперше, опублікованих раніше періодичних видань, статистичних збірників, мемуарів дослідникові вдалося заповнити лакуни в інформації про становлення та діяльність податкових органів УСРР періоду непу і досягти поставленої мети, вирішити дослідницькі завдання.

Розділ 2

Формування радянських податкових органів

2.1. Перехід до непу та заходи з організації продподаткових органів

З утворенням радянської держави перед владою постало нагальне питання її фінансового забезпечення. Розбалансована та виснажена війною та революцією економіка не могла надати відповідних доходів для забезпечення державних потреб. Потрібно було терміново віднайти джерела наповнення бюджету. Радянська влада принципово змінила підхід до їх визначення. Зважаючи на те, що промисловість було націоналізовано, головний податковий тягар мали нести заможні верстви населення міста та господарства села. Однак ставки податків за характером нагадували контрибуцію та швидко вичерпали джерела доходів. Примусове натуральне оподаткування селянства у формі продрозкладки призвело до супротиву селянства та не дало бажаного економічного ефекту. Гіперінфляція стала головним, але згубним джерелом фінансів. Грошові податки у період «воєнного комунізму» не мали економічного змісту, а податкові органи — доцільності існування (доходи від їх діяльності не покривали витрат на їх утримання — автор), а тому на кінець 1920 р. їх було розформовано⁹⁵.

Економіка Радянської України на початку 1921 р. перебувала у колапсі: збір хліба у 1920 р. становив 38,5 % рівня 1913 р.⁹⁶, виробництво промисловості скоротилося у 10 разів⁹⁷, кількість паперових грошей в обігу за три роки зросла майже у 43 рази — до 1 трил. 600 млн.

⁹⁵ Кучерявенко М. П. Курс податкового права. У 6 т. Т. 1. Генезис податкового регулювання. У 2 ч. Ч. 1. / Кучерявенко М. П. — Х.: Легас, 2002. — 665 с. — С. 23.

⁹⁶ Калініченко В. В. Селянське господарство України в період непу: Історико-економічне дослідження / Калініченко В. В. — Х., 1997. — 400 с. — С. 34.

⁹⁷ Історія Української РСР: у 8 т. 10 кн. — К., 1977. — Т. 6. — 543 с. — С. 22.

крб., карбованець знецінився у 18,9 рази⁹⁸. Прагнення більшовиків замінити ринковий механізм методами позаекономічного примусу призвело до катастрофічних наслідків. Методи комуністичного штурму на селі засобами продрозкладки та у місті шляхом експропріації та суцільної націоналізації виявилися згубними для майбутнього держави.

За таких обставин економічну, зокрема податкову, політику докорінно змінили рішення X з'їзду РКП(б), втілені у постанові «Про заміну продрозкладки натуральним податком». Вони сприяли поступовому відновленню ринкових відносин у 1921 р., зростанню ролі податків як важливого джерела доходів держави. Однак структурні перетворення у податковій системі здійснювалися повільно та непослідовно. Так, терміново скликана сесія ВУЦВК 27 березня 1921 р. прийняла декрет про заміну продрозкладки продподатком, водночас затвердила постанову про продовження дії продрозкладки в Україні до вересня 1921 р. План її збору становив 59 млн. пудів. Варто зазначити, що керівництво фінансами, як і економікою України загалом, здійснювалось із Москви: закони України зазвичай дублювали закони РСФРР, а з 1922 р. — СРСР. Власний Наркомат фінансів УСРР розпочав роботу лише у вересні 1923 р., а до цього головним фінансовим органом був Уповноважений НКФ РСФРР при РНК УСРР (далі — Уповнаркомфін).

Окрім того, більшість партійного керівництва, що вороже ставилося до політики непу, питання щодо відновлення оподаткування розглядало лише як обмежувальний фактор розвитку приватного капіталу. У подальшому це позначилося на значній диференціації під час оподаткування державного та приватного секторів економіки. На початку непу керівництво радянськими фінансами маскувало класову сутність податкової політики, визначаючи роль податків як засіб «зрізання надприбутків окремих груп населення та вирівнювання непропорційного розподілу національного доходу»⁹⁹, а надалі воно не приховувало

⁹⁸ Деревянкин Т. Денежная реформа начала 20-х годов и ее роль во введении устойчивой валюты в стране / Т. Деревянкин, Р. Толстов // Экономика Украины. — 1995. — № 12. — С. 68.

⁹⁹ Альский А. Наши финансы за время гражданской войны и нэпа / Альский А. — М. Финиздат НКФ СССР, 1925. — 181 с. — С. 84.

гасел використовувати оподаткування як інструмент економічного терору приватника. Податкове навантаження на суб'єктів господарювання і надалі визначалося не економічною потужністю, а місцем, відведеним їм у доктрині побудови радянської влади: державний сектор оподатковували мінімально, із «податковими канікулами» для певних секторів, приватний — ніс основний податковий тягар як об'єкт поступового політичного знищення.

Збір податків, які поступово запроваджено протягом 1921 р., у натуральній формі було покладено на створені податкові органи Наркомату продовольства УСРР (далі Наркомпроду), у грошовій формі — на відновлені органи при Уповнаркомфіні, а трудгужподаток — на органи Наркомату праці УСРР¹⁰⁰.

Позаяк у 1921 р. за умов панування гіперінфляції грошові податки не відігравали суттєвої ролі у наповненні бюджету, головна увага радянської влади була зосереджена на стягненні продподатку та органах, що його здійснювали. В Україні, після проголошення декрету, збір продподатку розпочали відразу лише у 4 губерніях з 12, що виконали найбільший відсоток продрозверстки. Населені пункти інших восьми губерній до згаданого збору переходили поступово, за умови виконання розкладки. У деяких регіонах продподаткові органи займались виконанням плану до 1 серпня, в інших, наприклад у Подільській губернії, — до 1 вересня 1921 р.

Зважаючи на контроль за порядком надходження продподатку, декретом РНК УСРР від 19 травня 1921 р. утворено податкову інспекцію Наркомпроду УСРР¹⁰¹. Її органи формувалися на основі апарату Наркомпроду, що раніше стягував продрозверстку. Тому, відповідно до

¹⁰⁰ Собрание узаконений и распоряжений рабоче-крестьянского правительства Украины. 1922. — X.: Изд. нар. комиссариата юстиции УССР. — 1922. — № 14. — 182 с. — С. 3.

¹⁰¹ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 64 (Циркуляры Наркомфина и Подольского губфинотдела. Переписка с уездными финансовыми органами об организации приходно-расходных касс Наркомата финансов. — 8 сент. 1921 г. — 18 авг. 1922 г.). — 44 арк. — Арк. 42.

постанови РНК УСРР від 4 червня 1921 р. «Про проведення податкової кампанії 1921–1922 року», склад продапарату мали терміново переглянути та налаштувати для проходження продподаткової кампанії, а з її «найкращих елементів» створити податкову інспекцію¹⁰².

Однак лави радянських продовольчих органів на початок 1921 р. були деморалізовані, дезорганізовані та винищені. Це було результатом спротиву селянства попередній державній хлібозаготівельній політиці. Лише на українському продовольчому фронті у 1920 р. загинуло понад 1700 заготівельників. Тому створення продподаткового апарату у 1921 р. досить різнилося у губерніях УСРР за якісними показниками та термінами. Так, роботу «із збору та систематизації всіх урядових розпоряджень... та організації спецкурсів для підготовки продінспекторів» у Катеринославській губернії було розпочато у липні 1921 р. До роботи в органах було залучено вісім членів губкому КП(б)У, 70 % штату губвиконкому, 50–70 % персоналу повітвиконкому. Штатний склад інспектури було забезпечено на 100 %¹⁰³. У Кременчуцькій губернії на початку серпня 1921 р. губернський з'їзд продпрацівників прийняв постанову, у якій йшлося про те, що протягом «двох тижнів апарат по стягненню продрозкладки потрібно перебудувати до продподаткової роботи». Як волосних інспекторів було мобілізовано п'ятдесят членів профспілки губернії¹⁰⁴. Водночас, скликаний у липні 1921 р. губернський з'їзд фінансових працівників Поділля навіть не розглянув окремого питання з податкової політики, а лише «фінансову

¹⁰² ДАПО. — Ф. Р-3872 (Відділ управління Полтавської губернії виконавчого комітету рад робітничих, селянських та червоноармійських депутатів м. Полтава Полтавської губернії). — Оп. 1. — Спр. 375 (Приказы и распоряжения СНК УССР. — 4 янв. 1921 г. — 20 марта 1921 г.). — 285 арк. — Арк. 257.

¹⁰³ Центральний державний архів громадських об'єднань України (далі — ЦДАГО України). — Ф. 1 (Центральный комитет коммунистической партии Украины). — Оп. 20. — Спр. 480 (Телеграфные сводки Екатеринославского губкома КП(б)У о поступлении продналога. — 9 февр. — 25 дек. 1921 р.) — 78 арк. — Арк. 9.

¹⁰⁴ ЦДАГО України. — Ф. 1 (Центральный комитет коммунистической партии Украины). — Оп. 20. — Спр. 506 (Отчеты, доклады, информации, сводки и письма Кременчугского губкома КП(б)У о политическом состоянии губернии. — 9 марта 1921 г. — 20 янв. 1922 г.). — 141 арк. — Арк. 30.

політику у зв'язку із зміною економіки» в державі¹⁰⁵. Новостворений, неукмплектований та неструктурований податковий апарат УСРР у 1921 р. був неспроможний самостійно виконувати нові продовольчі завдання радянської влади, тому що звик працювати з платниками лише насильницькими методами.

За тих умов, коли українське селянство не виконало продрозверстку за 1920 р., ситуація ускладнювалася неврожаєм зернових і голодом на сході та півдні України у поточному році. У 21 повіті п'яти південних губерній (Одеській, Миколаївській, Катеринославській, Запорізькій та Донецькій) восени 1921 р. селяни не зібрали посіяного насіння. У 10 інших повітах вказаних губерній чистий збір не перевищував 5 пудів на душу населення. Експорт хліба за кордон (10 млн. пудів) та поставки його в Росію призвели до того, що голод у південних губерніях тривав протягом 1922 р. — першої декади 1923 р.¹⁰⁶. Діяльність податкових органів лише призводила до поширення та поглиблення його трагічних наслідків. Так, податківці Одеського губпродкому у квітні 1922 р. фактично займалися примусовою хлібозаготівлею та розподілом продовольства¹⁰⁷. Д. Мануїльський констатував, що у Кременчуцькій губернії продподаток «можливо взяти лише збройною силою, для чого слід задіяти всі військові частини, міліцію, батальйони НК (надзвичайної комісії)»¹⁰⁸.

¹⁰⁵ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 132 (Матеріали про обслідування діяльності губернських фінвідділів України за 1920–1921 роки. — 17 листоп. 1920 р. — 26 січ. 1922 р.). — 483 арк. — Арк. 141.

¹⁰⁶ Кульчицький С. В. Комунізм в Україні: перше десятиріччя (1919–1928) / Кульчицький С. В. — К.: Основи, 1996. — 396 с.

¹⁰⁷ ДАОО. — Ф. Р-99 (Одесский губернский исполнительный комитет Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 4а. — Спр. 51 (Сводки о политическом состоянии в Одесской губернии. — март 1922 г. — нояб. 1922 р.). — 114 арк. — Арк. 15–16.

¹⁰⁸ ЦДАГО України. — Ф. 1 (Центральный комитет коммунистической партии Украины). — Оп. 20. — Спр. 1003 (Записки разговоров по прямому проводу секретаря ЦК КП(б)У Д. З. Мануильского с ответственными работниками губкомов партии о проведении партийной работы на местах, поступлении продовольственного налога. — 5 янв. 1922 г. — 30 нояб. 1922 г.). — 87 арк. — Арк. 66.

За цих обставин радянська держава, нехтуючи усталеними податковими принципами, застосувала адміністративні та силові важелі у вирішенні продовольчих питань. Зауважимо, що «продрозкладкові методи» у стягненні податку застосовувалися протягом 1921–1922 р., доки не вщух голод та не було запроваджено грошову реформу. Так, члени волосних та сільських комнезамів Миргородського повіту у грудні 1921 р. надавали значну допомогу виконкомам та продовольчій інспекції у «викачці хвостів по продподатку»¹⁰⁹. Податківці реорганізованого у квітні 1922 р. Одеського губпродкому фактично займалися примусовою хлібзаготівлею та розподілом продовольства¹¹⁰.

У телеграмі В. Леніна до Народного комісара продовольства українського уряду М. Володимирова від 6 серпня 1921 р. наголошувалося, що для успішного збору податку потрібні військові частини. Цей задум було втілено 12 серпня 1921 р. у постанові Ради праці і оборони про застосування надзвичайних заходів із вилучення продподатку. Згідно із цією постановою, на допомогу працівникам Наркомпроду УСРР під час стягнення податку у селах, що чинили опір, вводили війська для вживання найрішучіших заходів примусового характеру¹¹¹. У рішеннях VI Всеукраїнської конференції КП(б)У йшлося про те, що запровадження продподатку в Україні було формальним. Наприклад, стягнення введеного 17 вересня 1921 р. ВУЦВК 5 % податку на користь тих селян, що голодують, відбувалося із застосуванням розкладного методу, а подекуди перетворено на насильницьку хлібзаготівлю. У Кутузівському повіті Волинської губернії для таких цілей створювався загін із представників міліції та військових у кількості

¹⁰⁹ ДАПО. — Ф. Р-3872 (Відділ управління Полтавської губернії виконавчого комітету рад робітничих, селянських та червоноармійських депутатів м. Полтава Полтавської губернії). — Оп. 1. — Спр. 375 (Приказы и распоряжения СНК УССР. — 4 янв. 1921 г. — 20 марта 1921 г.). — 285 арк. — Арк. 71.

¹¹⁰ ДАОО. — Ф. Р-99 (Одесский губернский исполнительный комитет Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 4а. — Спр. 51 (Сводки о политическом состоянии в Одесской губернии. — март 1922 г. — нояб. 1922 р.). — 114 арк. — Арк. 15–17.

¹¹¹ Голод 1921–1923 років в Україні: зб. документів і матеріалів. — К.: Наук. думка 1993. — 145 с. — С. 32.

від 10 до 15 осіб¹¹². М. Владимиров на засіданні продовольчої комісії Наркомпроду УСРР 1 листопада 1921 р. у розпачі зазначав: «Наш податок нагадає розверстку, податкові ставки механічно розверстуються по губерніях і так само механічно розверстуються по повітах, волостях, селищах і навіть окремих господарствах»¹¹³.

Упродовж продподаткової кампанії 1921 р. радянська влада активно залучала на допомогу податковому апарату фахівців із фінансових установ. Відповідно до постанови РНК України від 8 липня 1921 р., «рахівничий та канцелярський персонал» через уповноваженого Наркомату праці переходив у відання Наркомпроду». Здійснено мобілізацію понад 50 % працівників радянських органів, зокрема, незважаючи на заборону, і з фінансових відділів органів Наркомату фінансів. Так, проігнорувавши протести Кам'янець-Подільського повітфінвідділу Подільської губернії, на роботу у продоргани було переведено 13 службовців — у вересні, 10 — у грудні, а за весь рік — 60 працівників цього відомства¹¹⁴. Як допоміжний персонал, під час стягнення податків активно працювали освітяни. Наприклад, восени 1921 р. у Ямпільському повіті до роботи у продподаткових органах було залучено понад 500 вчителів¹¹⁵.

З метою сприяння податковим органам Наркомпроду УСРР з вересня 1921 р. постійно організовувалися продтижні та десятиденки, до

¹¹² ДАЖО. — Ф. Р-2488 (Житомирское уездное экономическое совещание исполнительного комитета совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов. г. Житомир. Волынская губерния). — Оп. 1. — Спр. 6 (Протоколы заседаний волостных экономических советов. — 1921 г. — 1922 г.). — 85 арк. — Арк. 17.

¹¹³ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 125 (Матеріали про організацію податкового апарату на Україні і перегляд податкового законодавства (проекти, документи ...). — 24 квіт. 1920 р. — груд. 1921 р.). — 211 арк. — Арк. 33.

¹¹⁴ Державний архів Хмельницької області (далі ДАХмО). — Ф. Р-1350 (Фінансовий відділ виконкому Кам'янецької повітової ради). — Оп. 2. — Спр. 2 (Книга приказов 1920–1922 гг. (Каменецкий уездный финотдел)). — 137 арк. — Арк. 237.

¹¹⁵ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 56 (Список сотрудников губфинотдела. — 11 янв. — 25 окт. 1921 г.). — 125 арк. — Арк. 106.

участі у яких мобілізували максимальну кількість працівників усіх радянських установ. На початку жовтня 1921 р. у м. Гайсин до складу продподаткових органів було залучено 92 працівники міських держустанов, 50 % з яких були членами більшовицької партії¹¹⁶. Контроль за проведенням продтижнів здійснювала губернiальна трійка, обрана президією губвиконкому. Отже, упродовж першого року непу радянська влада намагалася налагодити збір продподатку, застосовуючи методи «комуністичного штурму» періоду воєнного комунізму, шляхом масового залучення «позаштатних» працівників податкових органів.

Продінспектори досить часто мали особливі повноваження, які були далеко «не податковими». Наприклад, старший податковий інспектор Кочергін, працівник Бершадського РПБ (районного податкового бюро), мав право мобілізувати для технічної допомоги місцевий вчительський персонал та іншу інтелігенцію, що проживає у волості, безкоштовно розмовляти по телефону та телеграфу, а також користуватися всіма засобами пересування. На підставі наказу Наркомату військових справ РСФСР від 28 липня 1918 р. продінспектор мав право на носіння та зберігання вогнепальної і холодної зброї.

Проблемою у діяльності податкових органів УСРР у 1921 р. була кадрова незабезпеченість та непрофесійність працівників. Наприклад, у Полтавській губернії станом на 1 вересня 1921 р. у повному складі було набрано лише губернський продапарат, у повітових органах співробітників вкрай бракувало¹¹⁷. У Богуславському повіті Київської губернії не було кваліфікованих технічних працівників. У Білоцерківському повіті продінспектура не зналася на сутності продподатку. У Переяславському повіті станом на грудень 1921 р. інспекції взагалі не було. Начальник інспекторського відділу Київського опродкомгубу В. Авдеев у кінці 1921 р. листом до центру сповіщав, що податківці по-різному ставляться до виконання покладених на них обов'язків.

¹¹⁶ Продналог, бандиты, штык // Вісті. — 1921. — 6 жовт. — С. 2.

¹¹⁷ ДАПО. — Ф. Р-3872 (Відділ управління Полтавської губернії виконавчого комітету рад робітничих, селянських та червоноармійських депутатів м. Полтава Полтавської губернії). — Оп. 1. — Спр. 375 (Приказы и распоряжения СНК УССР. — 4 янв. 1921 г. — 20 марта 1921 г.). — 285 арк. — Арк. 1.

В одному повіті інспекторський підрозділ податкового відділу виконував заготівельну роботу, в іншому — на його місці було старе військо-ве бюро, яке реквізувало зерно, а ще в одному — на нього було покладено лише організаторські функції¹¹⁸.

Для допомоги у зборі продовольчого податку та вирішення господарських державних проблем (заготівля і перевезення палива та різноманітних матеріалів) 22 листопада 1921 р. Постановою РНК РСФРР було введено трудгужподаток, що замінив трудову та гужову повинності, введені у добу «воєнного комунізму». Об'єми трудгужподатку по губерніях встановлював Наркомат праці. Саме на його працівників було покладено нарахування та контроль за виконанням податкових зобов'язань населення. Водночас за безпосереднє стягнення податку відповідали податкові підрозділи Наркомату фінансів. Форма сплати податку нагадувала кріпацтво, що призводило до ворожого ставлення та пасивного спротиву з боку селян. Це ускладнювало роботу податківців та стало причиною виконання трудгужподатку у 1921–1922 господарському році тільки на 29,3 % від запланованого.

За таких складних умов розпочалася діяльність та розбудова республіканського і місцевого продподаткового апарату УСРР. Формування радянських продподаткових органів значною мірою базувалося на досвіді становлення податкових органів Російської імперії. До їх структури входили інститути податкових інспекторів та помічники податкових інспекторів, яких із 1899 р. залучали до стягнення податків із селян. Окрім них, місцеві податкові органи були представлені сільськими старостами та волосними старшинами¹¹⁹. Однак структура радянських фіскальних органів зі стягнення продподатку була складнішою. Апарат поділявся на дві категорії: **адміністративного характеру**: а) губерньська, повітова, волосна проінспектури; б) повітові,

¹¹⁸ ЦДАВОВУ України. — Ф. 539 (Народный комиссариат рабоче-крестьянской инспекции УССР). — Оп. 1. — Спр. 486 (Документы о взимании продналога, снабжении продовольствием и фуражем населения Киевской губернии. — 7 дек. 1921 г. — 10 нояб. 1922 г.). — 195 арк. — Арк. 79–82.

¹¹⁹ Берестовий А. І. Податкова політика російського царату в українському селі у другій половині XIX — на початку XX ст.: Історичний аспект: дис. ... канд. іст. наук: 07.00.01 / Берестовий Андрій Іванович — Черкаси, 2011. — 205 с. — С. 160, 168.

районні, волосні, сільські податкові комісії; в) податкові відділи заготконтор (заготівельних пунктів); **господарського характеру**: а) склади та районні відділення губернії для продуктів харчування; б) заготконтори із зсипними пунктами (зерно- та овочесховища)¹²⁰.

Внутрішню структуру та штати податкових органів губерній затверджувала місцева влада на власний розсуд, тому вони суттєво різнилися. Наприклад, податковий відділ Одеського опродкомгубу налічував 31 працівника з такими штатом та структурою: завідувач губернської продінспектури, заступник завідувача, секретар та рахівник. Відділ постійних інспекційних спостережень діяв у складі чотирьох осіб, відділ фактичного контролю — у складі п'яти осіб, відділ з виконання доручень РСІ (робітничо-селянської інспекції) — з двох осіб, кооперативний відділ — з трьох, відділ зв'язку з повітами та відділ ударних робіт відповідно з п'яти та восьми працівників¹²¹. Звичним явищем було створення штатних податкових одиниць, не передбачених центральним та губернськими органами. Так, у м. Вознесенськ на кожний зсипний пункт призначали повіткомісарів, до того ж «переважно жінок, що не мали поняття про методи визначення якості та класифікації зерна»¹²². У Київській губернії всі повітові податкові відділи мали різну структуру та штати. Окрім того, відсутність кваліфікованих спеціалістів у фіскальних органах радянська влада намагалась компенсувати кількісними показниками. Тому не дивно, що у 1921 р. штати податкової інспекції Наркомпроду УСРР перевищували 5000 осіб. Лише по шести губерніях України її кількість становила 2926 працівників (див. таблицю 1).

Наведені дані свідчать про те, що Одеська губернія значно поступалася територіально та за кількістю платників податків Київській, однак штати її продінспектури були штучно «роздуті». У Подільській губернії, зважаючи на її розміри та прикордонний статус, волосних

¹²⁰ ЦДАВОВУ. — Ф. 539 (Народный комиссариат рабоче-крестьянской инспекции УССР). — Оп. 1. — Спр. 511 (Документы об обследовании работы Волынского, Одесского и Полтавского опродкомгубов: отчет, докладные записки). — 88 арк. — Арк. 7.

¹²¹ Там само. — Арк. 8.

¹²² Там само. — Арк. 9.

інспекторів не вистачало. Зауважимо, що більшість штатних одиниць було зосереджено у зовнішньому апараті: волосні інспектори, помічники податкового інспектора, які «спілкувалися» безпосередньо з платниками податку.

Таблиця 1

Штати Наркомпроду УСРР по шести губерніях станом на кінець 1921 р.¹²³

По губерніях	Губроз'їзді інспектори	Повітові роз'їзді інспектори	Старші райони інспектори	Волосні інспектори	Технічні помічники податкового інспектора	Всього
Волинська	2	13	22	153	165	358
Київська	11	24	57	172	220	484
Кременчуцька	4	20	21	142	207	394
Миколаївська	2	10	29	153	84	273
Одеська	8	14	36	683	241	972
Подільська	2	34	40	152	217	445

Отже, кількісні зміни не стали якісними. Однією з вагомих причин невиконання хлібозаготівельного плану у 1921–1922 господарському році у Радянській Україні (навіть із зменшенням норми продподатку з 117 млн. до 85 млн. пудів) стали суттєві недоліки у роботі податкових органів УСРР: розбалансованість структури органів, відсутність фахівців податкової справи та чіткої взаємодії зовнішнього та внутрішнього апарату. Наркомпрод не забарився з висновками: податковий

¹²³ ЦДАВОВУ України. — Ф. 3040 (Українська економічна Рада при Раді Народних Комісарів УСРР). — Оп. 1. — Стр. 60 (Доповідь начальника Управління заготівель Наркомпроду УСРР про підсумки та перспективи хлібозаготівельної компанії 1921–1922 р.— 6 листоп. 1921 р.). — 58 арк. — Арк. 5.

апарат і рахівничий, як його складова, «не готові до більш-менш складної справи».

Задля усунення недоліків радянська влада вжила низку заходів. Вже 26 жовтня 1921 р. усім губернським продовольчим комітетам було розіслано лист-анкету, що налічувала 97 питань, з метою виявлення та усунення недоліків податкової кампанії 1921–1922 р. та її оптимізації на майбутнє. Потім, відповідно до проекту технічної комісії з організації податкового апарату при Наркомпроді УСРР від 27 грудня 1921 р., було запропоновано: у зв'язку зі спрощенням технічної роботи під час обрахування єдиного натурального податку у 1922 р., зосередити основну увагу на організації діяльності старших районних інспекторів з підлеглим штатом; скласти змішані з платниками податку податкові комісії, а стягнення податку покласти лише на органи Наркомпроду¹²⁴. Вжиті заходи дали змогу зовнішньому апарату сконцентруватися на роботі з платниками податку, виявити неоподатковані доходи, підвищити вимоги до професійної підготовки податківців.

Досвід продподаткової кампанії 1921 р. та вжиті заходи остаточно сформували та структурували органи Наркомпроду всіх рівнів. Відповідно до законопроекту Наркомпроду УСРР про продподаток на 1922 р., апарат з його стягнення мав таку структуру: центральний орган — податкове управління Наркомпроду, в губерніях — податкові відділи опродкомгубів, у повітах — податкові відділи повітпродкомів, у районах — РПБ, у волостях — волвиконкоми та волосні податкові інспектори та в селах — сільради. Окрім того, створювалися змішані, з представниками від платників, податкові комісії¹²⁵. Податкове управління Наркомпроду УСРР складалося із трьох відділів: статистико-економічного, завданням якого було здійснення обліку об'єктів

¹²⁴ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 125 (Матеріали про організацію податкового апарату на Україні і перегляд податкового законодавства (проекти, документи ...). — 24 квіт. 1920 р. — груд. 1921 р.). — 211 арк. — Арк. 11.

¹²⁵ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 125 (Матеріали про організацію податкового апарату на Україні і перегляд податкового законодавства (проекти, документи ...). — 24 квіт. 1920 р. — груд. 1921 р.). — 211 арк. — Арк. 11.

обкладання; окладного, який створювався для нагляду за роботою губернських податкових органів зі стягнення податків та зборів; окладного рахівництва, що інструктувало губернські продовольчі комітети, провадило облік пені і штрафів. Окремо також входило млинарське бюро, що контролювало збір податку з млинів¹²⁶.

Податковий продовольчий апарат губернії поділявся на внутрішній та зовнішній. До першого належали губернські та повітові податкові відділи і податкові осередки при заготівельних конторах; до другого — податкові інспектори, що безпосередньо працювали з платниками податку¹²⁷. Так, на початку травня 1922 р. податковий продовольчий апарат Подільської губернії складався із податкового відділу губернського продовольчого комітету, 12 податкових відділів повітових продовольчих комітетів, 26 районних податкових бюро (далі РПБ), що безпосередньо відповідали за стягнення продовольчого податку із 145 волостей відповідно до затверджених схем та штатів Наркомпроду УСРР, штат налічував 288 працівників. Однак дедалі більші обсяги робіт змусили владу розширити штат продорганів на 73 діловоди, а потім ще на 145. Тому на кінець 1922 р. РНБ нараховував 506 службовців¹²⁸.

Типовий склад зовнішньої продінспектури, що безпосередньо працювала з платниками у 1922 р., простежується на прикладі Подільської губернії (див. таблицю 2). Наведені дані свідчать про вагому роль інституту волосних інспекторів, їх пропорційне розміщення

¹²⁶ ЦДАВОВУ. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 1428 (Положення та штати податкового управління Наркомпроду, 1923 рік. — 1923 р.). — 15 арк. — Арк. 12.

¹²⁷ ДАВО. — Ф. П-1 (Подольский губернский комитет КП(б)У). — Оп. 1. — Спр. 470 (Отчеты, доклады, краткие обзоры о проведении продналоговой компании и другие материалы Подольского губернского продовольственного комитета (опродкомгуб). — 15 авг. 1922 г. — янв. 1923 г.). — 83 арк. — Арк. 8.

¹²⁸ ДАВО. — Ф. П-1 (Подольский губернский комитет КП(б)У). — Оп. 1. — Спр. 470 (Отчеты, доклады, краткие обзоры о проведении продналоговой компании и другие материалы Подольского губернского продовольственного комитета (опродкомгуб). — 15 авг. 1922 г. — янв. 1923 г.). — 83 арк. — Арк. 15.

залежно від кількості платників податків по повітах та створення вперше резервного складу податківців.

Таблиця 2

Штати Подільського губпродкому у 1922 р.¹²⁹

Повіт Посада	Кур'єрів	Завідувачів РПБ	Заст. зав РПБ	Волін-спекторів чинних	Волін-спекторів у резерві
Вінницький	2	3	3	11	3
Могилівський	2	2	2	12	2
Проскурівський	2	1	1	8	1
Кам'янецький	2	3	3	21	3
Жмеринський	2	2	2	13	2
Новоушицький	2	2	2	11	2
Гайсинський	2	2	2	13	2
Ольгопільський	2	3	3	13	3
Ямпільський	2	3	3	14	3
Брацлавський	2	3	3	12	3
Літинський	2	1	1	6	1

Працівники податкових органів діяли на підставі таких документів: положення про податкову інспекцію, інструкцій до положення про податкову інспекцію, інструкції до положення про старшого інспектора, інструкції до положення про роз'їздного податкового інспектора,

¹²⁹ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 71 (Именные списки сотрудников окружных финансовых отделов. — 1 дек. 1921 г. — 19 марта 1922 г.). — 294 арк. — Арк. 5.

інструкції про діяльність податкових комісій¹³⁰. Це свідчить про наполегливість та швидкі темпи радянської влади у створенні законодавчої бази для функціонування податкових органів.

Згодом, відповідно до Постанови РНК УСРР від 19 квітня 1922 р., продовольчі податкові органи змінювали назви: опродкомгуби і опродкомарми — на губпродкоми (губернські продовольчі комітети), а повітопродкоми — на повітпродкоми (повітові продовольчі комітети)¹³¹. Так, у квітні 1922 р. реорганізовано Одеський опродкомгуб у губпродком. Керівництву Полтавської губернії було поставлено завдання завершити перебудову продовольчого апарату до 10 травня 1922 р., задля чого було створено спеціальну комісію з підготовки інструкцій щодо регулювання взаємовідносин продорганів усіх рівнів. На нашу думку, вжиті заходи відповідали територіальному розподілу податкових органів.

Подальшому реформуванню у 1922 р. підлягали податкові органи із стягнення трудгужподатку. На підставі декрету РНК РСФРР від 16 грудня 1921 р. про трудгужподаток та постанови РНК УСРР від 7 березня 1922 р. «Про податкову інспекцію при Управлінні Уповноваженого наркомату праці РСФРР при РНК УСРР та його місцевих органах» організовано спеціальний апарат для нагляду за впровадженням трудгужподатку¹³². При відділі трудгужподатку в Управлінні Уповноваженого наркомату праці РСФРР при РНК УСРР (далі Уповнаркомпраці) та його губернських і повітових органах запроваджено контрольно-податкові підвідділи, на які було покладено такі функції: контроль за запровадженням податку, інструктування, надання місцевим органам вказівок та безпосередня участь у його зборі, розробка коефіцієнтів по окремих видах праці, що зараховували як погашення подат-

¹³⁰ ЦДАВОВУ України. — Ф. 539 (Народный комиссариат рабоче-крестьянской инспекции УССР). — Оп. 1. — Спр. 486 (Документы о взимании продналога, снабжении продовольствием и фуражем населения Киевской губернии. — 7 дек. 1921 г. — 10 нояб. 1922 г.). — 195 арк. — Арк. 43–44.

¹³¹ Собрание узаконений и распоряжений рабоче-крестьянского правительства Украины. 1922. — Х.: Изд. нар. комиссариата юстиции УССР. — 1922. — № 14. — 182 с. — С. 118.

¹³² Там само. — С. 172.

кових зобов'язань. Для досягнення поставлених цілей було збільшено податкові штати: при Уповноваженому наркомату праці — з розрахунку один інспектор на шість губерній, при губернських відділах праці — один інспектор на шість повітів, при повітових — один інспектор на 60 тисяч осіб сільського населення. Наприклад, у Подільській губернії було створено підвідділ трудгужподатку у складі губернського відділу праці та відповідні підвідділи у всіх дванадцяти повітах. Однак уже після завершення першого операційного періоду 1922 р. успішність трудгужподаткової кампанії опинилася під загрозою. У губернських, а особливо повітових, податкових підвідділах вкрай бракувало кваліфікованих, досвідчених працівників. Головною причиною була низька заробітна плата.

На роботі податкового апарату УСРР у 1921–1922 рр. суттєво позначився селянський повстанський рух та соціальний бандитизм. У Кременчуцькій губернії у жовтні-листопаді 1921 р. селяни влаштували продподатківцям «суцільний терор», через що останні вночі були змушені переховуватися у «незаможників» або тікати до волосних міст. У Чигиринському повіті протягом 10 днів було вбито 14 інспекторів¹³³. У червні 1922 р. загін отамана Левченка (13 шабель та 14 штиків) у с. Осиченки Балтського повіту викрав 475 млн. крб., зібраних по загальногромадянському податку. Протягом липня — серпня 1922 р. активізувався загін «Чорного ворона» у Балтському повіті. Цим загonom, до складу якого входило 30 кавалеристів та 3 тачанки, було здійснено напад на Надлакську волость, викрадено суми по загальногромадянському, молочному податку, знищено списки платників, а також вбито працівників радянських установ¹³⁴. Голова Наркомпроду УСРР П. Лебедев у листі до ЦК РКП(б) на ім'я Й. Сталіна 9 січня 1923 р.

¹³³ ЦДАГО України. — Ф. 1 (Центральный комитет коммунистической партии Украины). — Оп. 20. — Спр. 506 (Отчеты, доклады, информации, сводки и письма Кременчугского губкома КП(б)У о политическом состоянии губернии. — 9 марта 1921 г. — 20 янв. 1922 г.). — 141 арк. — Арк. 76.

¹³⁴ ДАОО. — Ф. Р-99 (Одесский губернский исполнительный комитет Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 4а. — Спр. 51 (Сводки о политическом состоянии в Одесской губернии. — март 1922 г. — нояб. 1922 р.). — 114 арк. — Арк. 24–25.

інформував про те, що у Київській губернії — у 8, у Кременчуцькій та Волинській — у 4, в Одеській — у 3 повітах поширений бандитизм, що має «політичне забарвлення», є випадки вбивства продпрацівників¹³⁵. На нашу думку, супротив радянській владі не міг існувати без підтримки селянства, яке вороже ставилося до хлібозаготівельної політики у вигляді продподатку, але з використанням «старих» методів періоду «воєнного комунізму» у його стягненні.

Незважаючи на вдосконалення єдиного натурального податку на 1922–1923 рр., порівняно з попереднім, він залишався натуральним, що потребувало від держави значних витрат на основні засоби (транспорт, хлібоприймальні пункти). Окрім того, було ускладнено звітність, збільшено податковий апарат із розгалуженою структурою. Це призводило до зростання накладних витрат з надходження податку до 40 % вартості зібраної продукції. Особливо це стосувалося тих регіонів, де не було залізниці й використовували гужовий транспорт¹³⁶.

Подальший розвиток продорганів в аграрному секторі визначила спеціальна резолюція, прийнята на XII з'їзді РКП(б) у квітні 1923 р., «Про податкову політику на селі»¹³⁷. Її логічним продовженням стали Декрет ВУЦВК і РНК УСРР «Про запровадження єдиного сільськогосподарського податку» від 19 травня 1923 р. та постанова РНК УСРР «Про організацію апарату у справі обкладання і стягнення єдиного сільськогосподарського податку» від 30 травня 1923 р. Відповідно до зазначених документів, стягнення продподатку на території УСРР, окрім Донецької губернії, було покладено на Народний комісаріат продовольства, у губерніях — на губпродкоми, в округах

¹³⁵ ЦДАГО України. — Ф. 1 (Центральний комітет комуністическої партії України). — Оп. 20. — Спр. 1739 (Докладные записки, обзор, статистические сведения Народного комиссариата финансов УССР в ЦК КП(б)У о продналоговой работе. — 2 янв. 1923 г. — 29 дек. 1923 г.). — 108 арк. — Арк. 2.

¹³⁶ ДАВО. — Ф. П-1 (Подольский губернский комитет КП(б)У). — Оп. 1. — Спр. 470 (Отчеты, доклады, краткие обзоры о проведении продналоговой компании и другие материалы Подольского губернского продовольственного комитета (опродкомгуб). — 15 авг. 1922 г. — янв. 1923 г.). — 83 арк. — Арк. 55.

¹³⁷ КПРС в резолюциях і рішеннях з'їздів, конференцій і пленумів ЦК. Т. 2. — К.: Політвидав України, 1983. — 1023 с. — С. 429.

(повітах) — опродкоми, у районах (волостях) — райвиконками (волвиконками) та районних (волосних) податкових інспекторів, у селах — на сільради. На Донеччині стягнення податку покладалося на органи фінансів, тому що сплату сільгосподатку у Донецькій губернії вже у 1923 р. було здійснено на 100 % у грошовій формі¹³⁸.

Компетенцію радянських продподатківців найкраще висвітлити у зіставленні зі службовими обов'язками податківців царської Росії. Так, обов'язком податкових інспекторів та їх помічників, що підпорядковувалися Міністерству фінансів Російської імперії щодо питань оподаткування селян, тривалий час був лише нагляд за виконанням податкових зобов'язань: забезпечення обкладання всіх визначених законом об'єктів державного поземельного податку, перевірка достовірності кадастрової оцінки земель, здійсненої земствами, дослідження впорядкованості різних документів, що визначали статус суб'єктів власності¹³⁹. Обов'язки радянського податкового апарату Наркомпроду та Наркомфіну були значно ширші: складання планів та проведення податкової кампанії, облік об'єктів та встановлення ставок оподаткування, нагляд за правильним та своєчасним стягненням податку, розгляд скарг суб'єктів оподаткування. Райвиконками здійснювали: облік об'єктів обкладання по районах, селах та окремих господарствах, перевірку списків платників податку, нарахування податку та контроль за своєчасним врученням сільрадами окладних листів суб'єктам. Сільради були зобов'язані обліковувати об'єкти обкладання по селу, складати списків мешканців, оголошувати платникам розміри податку до здачі у натуральній та сплати у грошовій формі, обліковувати виконання податку та вживати заходів щодо примусового стягнення податку з неплательників¹⁴⁰.

Відбулися зміни і в структурі центрального органу — податковому управлінні Наркомпроду УСРР. Тепер воно складалось не з чотирьох,

¹³⁸ Збірник узаконень та розпоряджень Робітничо-селянського уряду України. — 1923. — № 22–23. — С. 682.

¹³⁹ Там само. — С. 579–582.

¹⁴⁰ Збірник узаконень та розпоряджень Робітничо-селянського уряду України. — 1923. — № 31. — С. 682–684

а шести відділів: секретаріату, статистико-економічного. До складу останнього входили статистичний та кошторисний підвідділ, відділ окладного рахівництва, окладний відділ, млинарське бюро та окладне рахівництво.

Управління мало такий перелік посад:

Начальник управління.

1. Секретаріат: начальник відділу, завідувач інформаційного сектору, машиністка та кур'єр.

2. Статистико-економічний відділ: начальник відділу, секретар відділу, діловод. Статистичний підвідділ: начальник підвідділу та один статистик. Кошторисний підвідділ у такому ж складі.

3. Відділ окладного рахівництва: начальник відділу, заступник начальника, бухгалтер, рахівник та діловод.

4. Окладний відділ: начальник відділу, спеціаліст-податківець, і два інспектори та діловод.

5. Млинарське бюро: два спеціалісти та діловод.

6. Окладне рахівництво: завідувач рахівничого відділу та бухгалтер.

Станом на 13 липня 1923 р. штати було розширено: в окладному відділі додатково введено посади ще одного спеціаліста — податківця, бухгалтера та трьох рахівників. Усього управління налічувало 24 працівники¹⁴¹.

З 1 січня 1924 р. єдиний сільгосподаток стягувався лише у грошовій формі. У зв'язку з припиненням оподаткування у натуральній формі, продподатковий апарат УСРР з усім майном та документацією переходив у підпорядкування до органів НКФ УСРР на підставі угоди з Наркомпродом. Постановою РНК УСРР від 8 грудня 1923 р. податкові відділи губпродкомів у повному складі переходили до губфінвідділів. У складі останніх створено окреме управління з єдиного сільгосподатку. Податкові відділи опродкомів вливалися до складу

¹⁴¹ ЦДАВОВУ. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 1429 (Матеріали про передачу місцевого податкового апарату від Наркомпроду УСРР до Наркомфіну УСРР (постанови, папери, протоколи, акти, листування). — 10 груд. 1923 р. — 21 квіт. 1924 р.). — 130 арк. — Арк. 1–8.

окрфінвідділів. Уся зовнішня інспекція: старші податкові інспектори і районна інспектура з податковими діловодами райвиконкомів — переходила у підпорядкування до НКФ УСРР. Податкові осередки при заготконторах переходили у підпорядкування до окрфінвідділів. Для організації та контролю за процесом передачі у губернських містах було створено комісії у складі губпродкомісара, завідувача губфінвідділу та голови губвиконкому. У Волинській, Чернігівській, Подільській та Одеській губерніях податковий апарат реорганізовано з 15 до 25 грудня 1923 р., у решті чотирьох губерніях процес з 25 грудня лише розпочинався. Наприклад, Одеська губернська комісія з організації передачі губернських продподаткових органів до Наркомату фінансів 14 грудня 1923 р. прийняла постанову: «Податкову інспектуру, технічних діловодів податкових столів і райвиконкомів, окрпродкоми, податкові осередки заготконтор та податковий стіл губпродкому передати «на ходу» фінорганам¹⁴². По Київській губернії процес передачі апарату по округах тривав з 1 по 7 січня 1924 р., Подільський губвиконком надіслав матеріали про передачу продподаткового апарату лише 30 січня 1924 р.¹⁴³.

У губфінвідділах було створено «Управління по єдиному сільсько-господарському податку» у складі окладного відділу, який займався безпосереднім стягненням податку, та статистико-економічного відділу, до компетенції якого входила розробка та систематизація матеріалу із сільгоспподатку та інструктування і нагляд за податковими підрозділами всіх рівнів щодо правильного нарахуванням податку по всій

¹⁴² ЦДАВОВУ. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 1429 (Матеріали про передачу місцевого податкового апарату від Наркомпроду УРСР до Наркомфіну УРСР (постанови, папери, протоколи, акти, листування). — 10 груд. 1923 р. — 21 квіт. 1924 р.). — 130 арк. — Арк. 6.

¹⁴³ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольський губернський финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 184 (Циркуляры Подольского губфинотдела. Сведения о количестве работников налогового управления губернского и окружного финотделов. — 29 апр. 1923 г. — 30 нояб. 1924 г.). — 124 арк. — Арк. 121–122.

території УСРР¹⁴⁴. Так, уже в грудні 1923 р. новостворене управління з єдиного сільськогосподарського податку при Подільському губфінвідділі мало таку структуру та склад: начальник управління, старший діловод, машиністка, кур'єр; окладний відділ: завідувач відділу, губернський інспектор, два діловоди; статистико-економічний відділ: завідувач відділу, старший та молодший статистик. Всього за штатом по управлінню 15¹⁴⁵.

До складу податкових відділів при окрфінвідділах входили колишні працівники опродкомгубів. Відділи з єдиного сільгоспподатку при окрфінвідділах мали такий штат працівників: завідувач відділу, три інспектори, старший та молодший статистик, старший діловод, діловод та машиністка. Понад те, при податковому відділі було створено обліковий підвідділ у складі завідувача, бухгалтера та рахівника — одного на три райони. Наприклад, у Подільській губернії на кінець 1923 р. для стягнення сільськогосподарського податку були задіяні 15 службовців у губернському управлінні, 66 — по відділах шести окрфінвідділів та 235 районних співробітників. У підсумку 316 чоловік¹⁴⁶.

У березні 1924 р. заплановано припинити стягнення єдиного сільгоспподатку у натуральній формі, тому посади старших інспекторів при заготконторах і його помічників було ліквідовано з 10 січня 1924 р. Персональне переміщення та скорочення зовнішнього апарату здійснювали завідувачі окрфінвідділів¹⁴⁷.

Урядове розпорядження про ліквідацію продподаткових органів спричинило дискусію у податкових осередках. Працівники новоство-

¹⁴⁴ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 184 (Циркуляры Подольского губфинотдела. Сведения о количестве работников налогового управления губернского и окружного финотделов. — 29 апр. 1923 г. — 30 нояб. 1924 г.). — 124 арк. — Арк. 75.

¹⁴⁵ Там само. — Арк. 77.

¹⁴⁶ Там само. — Арк. 78.

¹⁴⁷ ЦДАВОВУ. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 1429 (Матеріали про передачу місцевого податкового апарату від Наркомпроду УРСР до Наркомфіну УРСР (постанови, папери, протоколи, акти, листування). — 10 груд. 1923 р. — 21 квіт. 1924 р.). — 130 арк. — Арк. 453.

реного Управління з єдиного сільгосподатку вже при Наркомфіні УСРР у доповідній записці до Наркому фінансів від 15 березня 1924 р. наводили аргументи про недоцільність злиття податкових органів, тому що порушився зв'язок з місцями: губернські управління опинилися у «відірваному стані» від платників податку. Окрім того, не було враховано всі особливості сільгосподатку. Водночас Наркомфін УСРР наполягав, що для поліпшення процесу стягнення податків та їх уніфікації потрібна централізація податкових органів в одному наркоматі.

Варто зазначити, що 10 травня 1923 р., відповідно до Декрету ВЦВК і РНК РСФРР «Про єдиний сільськогосподарський податок», трудгужподаток разом із єдиним натуральним, подвірно-грошовим та загальногромадянським податком було скасовано. Тому податкові підрозділи Наркомату праці та відповідні у Наркоматі фінансів теж було ліквідовано.

У 1923 р. змін зазнала і компетенція продподаткових органів. Головний тягар у стягненні податку за 1923–1924 господарський рік: складання списків, нарахування та безпосередній збір податку — покладался на райволвиконкоми та сільради, а продапарат здійснював лише нагляд та технічне керівництво¹⁴⁸.

Відбулося масштабне скорочення апарату: із 5400 службовців у 1923 р. до 3000. Сталося зазначене вище, за висловом голови Наркомпроду УСРР П. Лебедева, завдяки «просіву кадрів», звільненню «стійких», але таких, що не розуміють неп. Враховуючи практичний досвід попередніх років, радянська влада змогла оптимізувати роботу податківців, налагодити підвищення їх освітнього та професійного рівня. Однак у «політичному відношенні» апарат «кульгав», тому що його зовнішні частини налічували у своїх лавах лише 20 % членів та кандидатів у члени КП(б)У¹⁴⁹.

¹⁴⁸ ЦДАГО України. — Ф. 1 (Центральний комітет комуністической партії України). — Оп. 20. — Спр. 1739 (Докладные записки, обзор, статистические сведения Народного комиссариата финансов УССР в ЦК КП(б)У о продналоговой работе. — 2 янв. 1923 г. — 29 дек. 1923 г.). — 108 арк.

¹⁴⁹ ДАВО. — Ф. Р-27. — Оп. 2. — Спр. 5 (Списки ответственных работников губфинотдела и окрфинотделов Подолии; сведения о составе инспекторов и поминспекторов и др. за 1924 г.). — 240 арк. — Арк. 3, 34–35.

Роботу податківців суттєво ускладнила адміністративна реформа 1923 р. в СРСР та УСРР зокрема: ліквідація повітів та волостей, натомість створення округів та районів. На основі адміністративного поділу виникали нові «податкові центри» — податкові осередки. Якот, населені пункти Тульчинського округу Подільської губернії було розподілено між двома податковими осередками: Тульчинським та Крижопільським. До Тульчинського відходили Шпиківський, Брацлавський, Тульчинський, Вапнярський, Томашпільський та Ямпільський райони (у минулому — волості). До Крижопільського податкового осередку відходили населені пункти Крижопільського, Ободівського, Чечельницького, Піщанського, Мясківського, Кам'янського та Великокісницького районів (волості). Нові податкові осередки мали отримати від старих податкові матеріали, а іноді створювати нові самостійно¹⁵⁰. Якщо нові райони територіально збігалися із старими волостями, то волосні податкові інспектори автоматично обіймали посаду районних інспекторів.

Діяльність податкового апарату ускладнювалася браком стандартів у податковій документації та невпинним зростанням її кількості. Аналізуючи описи справ податкового відділу Київського губпродкому за 1921, 1922, 1924 роки, варто зазначити, що у 1921 р. продподаткові справи формувалися по шести напрямках, у 1922 р. — по тридцяти двох, а у 1923 р. — по дев'яносто трьом¹⁵¹.

У зв'язку з інфляцією у 1923 р. збір сільгосподатку було ускладнено: ринкова ціна на зерно постійно зростала, тому було важко встановити еквівалент у грошовій формі сільгосподатку. За таких обставин серед податківців виникла дискусія про доречність стягнення податку у грошовій формі. Лише втручання голови РНК СРСР

¹⁵⁰ ЦДАВОВУ. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 1429 (Матеріали про передачу місцевого податкового апарату від Наркомпроду УРСР до Наркомфіну УРСР (постанови, папери, протоколи, акти, листування). — 10 груд. 1923 р. — 21 квіт. 1924 р.). — 130 арк. — Арк. 31.

¹⁵¹ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 2988 (Інформаційні зведення і доповідні записки Наркомфіну УРСР про хід комплексної перевірки по єдиному сільськогосподарському податку на Україні за 1924–1925 роки. — 22 черв. 1924 р. — 13 трав. 1925 р.). — 235 арк. — Арк. 93–94.

поставило остаточну крапку: грошова форма податку залишалася, але коригувалася кожних 10 днів залежно від рівня інфляції¹⁵².

Активність антирадянських сил у 1923 р. значно зменшилася, хоча соціальний бандитизм, наприклад у Балтському окрузі, постав на заваді діяльності та загрожував життю продподатківців.

Підсумовуючи, зазначимо, що у 1921–1922 рр. для радянської держави розбудова та функціонування продподаткових органів мали першочергове значення, тому що в умовах зруйнованого товарного виробництва та гіперінфляції натуральний податок був одним із головних джерел її доходів. На функціонування податкового апарату суттєво впливали: економічна криза, розуміння більшовиками сутності податків як насамперед політичного важеля, повстанський рух та соціальний бандитизм. На нашу думку, за короткий термін влада зуміла створити більшою мірою дієвий та ефективний апарат Наркомпроду УСРР. Переведення продподаткових органів до складу НКФ УСРР на завершальному етапі грошової реформи стало доцільним та вчасним заходом. Вважаємо, що пошуки оптимальної структури податкового апарату та взаємодії з іншими державними органами влади та управління з метою успішного стягнення продподатку були тим набутим досвідом, який став у пригоді під час формування податкових органів УСРР у наступні роки.

2.2. Відновлення органів прямого оподаткування

Радянські органи прямого оподаткування в Україні у складі фінансових було створено ще у добу «воєнного комунізму». До 1 березня 1920 р. на чолі фінансового апарату УСРР стояла призначена Наркоматом фінансів РСФРР Колегія Уповноважених Наркомфіном РСФРР із головним завданням організувати фінансовий апарат на місцях. 1 березня 1920 р. Колегію було ліквідовано. Натомість було призначено

¹⁵² ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Стр. 1471 (Матеріали про порядок і хід стягнення єдиного сільськогосподарського і натурального податків по губерніях України (протоколи, циркуляри). — 16 квіт. — 31 груд. 1923 р.). — 206 арк. — Арк. 125.

Уповноваженого Наркомфіном РСФРР при РНК УСРР (надалі Уповнаркомфіну) та його заступника. Центральний апарат спочатку складався лише із секретаріату та інструкторського відділу. І лише впродовж літа 1920 р., окрім бюджетного відділу кредитних білетів та загально-адміністративного, було створено відділ прямих податків, з якого було виокремлено відділ місцевих податків¹⁵³.

Місцеві податкові органи УСРР у складі губернських та повітових виконкомів, що підпорядковувалися безпосередньо московському центру, було створено відповідно до Декрету РНК РСФРР ще 31 жовтня 1918 р. на територіях, де поступово встановлювалася радянська влада. Цим же законом було ліквідовано фінансові органи дореволюційної Росії — казенні палати. У контексті таких рішень, Декретом РНК України від 22 лютого 1919 р. з метою об'єднання і впорядкування на місцях податкової, кошторисної та фінансової справ, було створено губернські фінансові відділи при губернських виконавчих комітетах Ради робітничих, селянських і солдатських депутатів¹⁵⁴. Губернський фінансовий відділ (далі губфінвідділ) нараховував чотири підвідділи: рахівничо-касовий, прямих податків та мита, підвідділ непрямих податків та секретаріат¹⁵⁴.

На новостворені податкові органи, відповідно до Декрету РНК РСФРР від 24 листопада 1917 р. «Про стягнення прямих податків», було покладено збір прибуткового податку, одноразового податку з платників, які мають річний дохід понад 100 000 крб., та податку на приріст прибутків торгово-промислових підприємств, запроваджених царським та тимчасовим урядами. Однак досить швидко грошові податки та органи, що їх стягували, перетворились на рудимент у радянській державі, тому що головним джерелом доходів стали грошова емісія та продрозкладка (див. таблицю 3).

¹⁵³ ЦДАВОВУ України. — Ф. 2 (Рада Міністрів УРСР). — Оп. 2. — Спр. 914 (Листування з Уповнаркомфіном РСФРР при Раднаркомі УСРР про оподаткування та стягнення податку, відпуск коштів губвиконкомам та по інших питаннях. — 5 трав. — 4 груд. 1923 р.). — 226 арк. — Арк. 212–213.

¹⁵⁴ Собрание узаконений и распоряжений Рабоче-Крестьянского правительства Украины за 1919 год. — Х.: Урядова друкарня. 1923. — Ч. 1. — 195 с. — С. 185.

Основні джерела доходів радянської держави у 1917–1921 рр.¹⁵⁵

Джерело надходження	1918–1919 рр.	1919–1920 рр.	1920–1921 рр.
Від грошової емісії	523*	390*	186*
Від продрозкладки	127*	253*	480*

Примітка: * у мільйонах золотих довоєнних крб.

За таких обставин уже 3 лютого 1920 р. Президією ВЦВК було схвалено та передано на затвердження березневій сесії проект декрету про скасування існуючих державних та місцевих податків та зборів¹⁵⁶. Цілком логічно, що згодом постановою РНК РСФРР податковий апарат було розформовано, однак рішення X з'їзду РКП(б) про заміну продрозкладки продродатком знову «вдихнуло» в нього нове життя.

З відновленням ринкових відносин у 1921 р. прогнозувалося зростання ролі прямих податків як вагомого джерела надходжень до державного бюджету. Перед владою постала нагальна проблема відновлення органів їх стягнення. Схиляємося до думки, що опрацьована нами історіографія та джерельна база дають підставу виокремити у становленні та діяльності органів прямого оподаткування в період непу три етапи. Перший: березень 1921 – грудень 1921 р. — відновлення та початок розбудови органів прямого оподаткування УСРР. Другий період: 1922–1924 рр. — діяльність органів прямого оподаткування в період грошової реформи. Третій: 1925–1928 рр. — функціонування органів прямого оподаткування в умовах поступового згортання непу.

Отже, у 1921 р. за умов «натуралізації» та «бартеризації» господарських відносин, подальшої девальвації радянської грошової

¹⁵⁵ Альський А. Наши финансы за время гражданской войны и нэпа / Альський А. — М. Финиздат НКФ СССР, 1925. — 181 с. — С. 44.

¹⁵⁶ Альський А. Пять лет финансово-налоговой политики / Альський А. — М.: Финиздат НКФ СССР, 1925. — С. 65.

одиниці податки у грошовій формі не відігравали суттєвої ролі у наповненні бюджету. Тому увагу радянської влади було зосереджено на зборі продподатку. До початку 1922 р. органи Наркомату фінансів повністю заглибилися у вивчення можливостей заміни грошей іншою мірою вартості. Питання «бюджету, грошових податків, кредиту, грошового обігу, не були тоді у полі зору»¹⁵⁷.

У 1921 р. було відновлено управління прямих податків при Уповноваженому Наркомату фінансів РСФРР при РНК УСРР, однак губернські та повітові податкові органи фактично перебували у зародковому стані. Про це свідчать хаос у їх організації та кадрова незабезпеченість. Так, станом на 15 січня 1921 р. у податковому управлінні Подільського губфінвідділу працювало лише 5–6 осіб замість 40 за штатом. Станом на 1 лютого 1921 р. управління нараховувало лише 12 осіб, а з 12 податкових відділів повітових фінансових відділів (далі — повітфінвідділів) функціонувало лише 8. У більшості з них особовий склад не перевищував 50 % необхідного. Було набрано Інститут волосних фінансових агентів, проте він перебував у розгубленому стані, тому що частина підпорядковувалася волосним революційним комітетам, частина — повітфінвідділам¹⁵⁸.

Станом на 1 березня 1921 р. ситуація значно погіршилася: 30 % від штату особового складу податківців швидко зменшувалися, позаяк кожний службовець намагався перейти працювати в інші, більш високооплачувані радянські установи, знаходив будь-яку на те причину¹⁵⁹.

Становлення органів прямого оподаткування ускладнювала адміністративна реформа. Наприклад, у Подільській губернії — це переїзд

¹⁵⁷ Альський А. Итоги 1921 г. и перспективы 1922 г. в области финансов / А. Альский // Экономическая жизнь. — 1922. — 13 янв. — С. 34.

¹⁵⁸ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 323 (Отчеты налогового управления губфинотдела. — 28 февр. — 1 июля 1921 г.). — 61 арк. — Арк. 27–28.

¹⁵⁹ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 321 (Циркуляры налогового управления губфинотдела. — 18 июля 1920 г. — 20 мая 1921 г.). — 5 арк. — Арк. 2.

Брацлавського повітфінвідділу у Тульчин, Ольгопільського — у Бершадь, а Ямпільського — протягом року до Томашполя і назад¹⁵⁹. Як наслідок другорядного ставлення радянської влади до органів оподаткування, станом на 21 липня 1921 р. з податкових органів Подільської губернії було мобілізовано: завідувача відділу місцевих податків губфінвідділу до губернського статистичного бюро, податкового інструктора Проскурівського фінвідділу до повітового статистичного бюро, податкового інструктора та волосного фінагента Летичівського фінвідділу відповідно до повітового військкомату та Летичівської повітової міліції¹⁶⁰. На 1 липня 1921 р. фактично не працювали Літинський, Ямпільський та Жмеринський повітфінвідділи та їх податкові підвідділи. Робота податкових працівників фінвідділів прямого оподаткування до кінця липня 1921 р. зводилася до стягнення з населення несплат по ліквідованих податках 1919–1920 рр., збору інформації про платників прибутково-майнового податку, реєстрації торговельно-промислових підприємств¹⁶¹.

Водночас питання про роль прямого оподаткування у фінансовій системі радянської держави, а отже, цілком логічно, і органів, що їх стягували, спричиняло жваве обговорення у керівництві більшовицької партії та фінансових органів. Так, В. Ленін відзначав прибутковий та майновий податки як найбільш правильні з соціалістичної точки зору¹⁶². М. Альський наголошував, що, «не припиняючи тиску на непряме оподаткування», необхідно швидко перейти до системного прямого оподаткування¹⁶³. Г. Сокольніков підкреслював, що зростання

¹⁶⁰ Державний архів Хмельницької області (далі ДАХМО). — Ф. Р-1350 (Фінансовий відділ виконкому Кам'янецької повітової ради). — Оп. 2. — Спр. 2 (Книга приказов 1920–1922 гг. (Каменецкий уездный финотдел)). — 137 арк. — Арк. — 2.

¹⁶¹ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 323 (Отчеты налогового управления губфинотдела. — 28 февр. — 1 июля 1921 г.). — 61 арк. — Арк. 55.

¹⁶² Ленін В. І. Чергові завдання радянської влади. Т. 36 / Ленін В. І. — К.: Політ. л-ра України, 1973. — 169 с. — С. 68.

¹⁶³ Альський А. Наши финансы за время гражданской войны и нэпа / Альський А. — М. Финиздат НКФ СССР, 1925. — 181 с. — С. 75.

ролі прямих податків є завоюванням радянської влади та характерною ознакою, яка відрізняла побудову радянських фінансів від дореволюційних¹⁶⁴.

За таких обставин радянською владою поступово було відновлено процес структурної розбудови органів прямого оподаткування УСРР. У складі управління Уповноваженого НКФ РСФРР при РНК УСРР створено відділ прямих податків із чотирьох підвідділів: державних податків та зборів, місцевих податків та зборів, об'єднано-статистичного та ревізорсько-інструкторської частин¹⁶⁵. Весь податковий апарат УСРР поділявся на внутрішній, який охоплював губернські та повітові, а надалі окружні відділи, і зовнішній, що складався з фінансових інспекторів та фінансових агентів (надалі фінагентів), які безпосередньо працювали з платниками податків, а також податкових комісій, що визначали суб'єктів оподаткування та розміри податку до стягнення.

Податкове управління губернського фінансового відділу налічувало відділ державних податків та зборів у складі завідуючого відділом та діловодів по промисловому податку, прибутковому податку, натуральному та надзвичайному податку, гербовому збору та ліквідованих податках і відділ місцевих податків у складі завідуючого відділом та діловодів по повітових податках та зборах, міських податках та зборах, загальних податках та інструктивної частини. Всього губернський підвідділ прямих податків налічував сорок посадових одиниць¹⁶⁶. Така структура надавала можливість організувати контроль та ведення консолідованої звітності по стягненню кожного окремо загальнодержавного та місцевого прямого податку.

¹⁶⁴ Сокольников Г. Я. Денежная реформа / Сокольников Г. Я. — М.: Фин. изд-во НКФ СССР, 1925. — 173 с. — С. 40.

¹⁶⁵ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 252 (Положення про Управління Уповноважених Наркомфіну РСФРР при Раднаркомі УРСР). — 312 арк. — Арк. 170.

¹⁶⁶ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 139 (Матеріали про діяльність губернських фінвідділів за 1920–1921 роки. — 13 берез. 1920 р. — 31 груд. 1921 р.). — 590 арк. — Арк. 5–9.

Податковий підвідділ, який входив до складу повітового фінансового відділу, займався безпосереднім контролем за стягненням прямих податків. Він мав таку структуру: завідуючий підвідділом, два діловоди та чотири їх помічники, три інструктори, по шість рахівників та працівників контори та дві машиністки. Всього відділ нараховував двадцять чотири штатних одиниці¹⁶⁷. Враховуючи те, що повітовий податковий підвідділ кількісно становив майже 60 % від губернського, у полі зору радянської влади перебували місцеві податкові органи, тому що вони безпосередньо взаємодіяли з платниками податків.

Однак на практиці податкові відділи у повітах різнилися кількісно та структурно. Це пояснюємо недосконалістю радянської податкової системи, «податкотворчістю» місцевих органів управління. Так, податковий підвідділ Жмеринського фінвідділу із 13 осіб мав такий перелік посад: завідувач відділу, податковий інструктор, діловод, рахівник, 3 конторники, 5 податківців та кур'єр. Водночас, Ольгопільський підвідділ складався з 12 осіб, до того ж різнився посадами — завідувач відділу, 2 податкових інструктори, 3 діловоди, конторник та п'ять податківців. Структура підвідділу Проскурівського фінвідділу нараховувала 14 чоловік та окрім завідувача, трьох податкових інструкторів, двох конторників та двох податківців передбачала ще п'ять посад діловодів¹⁶⁸.

Податківці зовнішнього апарату активно співпрацювали з місцевими податковими комісіями. Уся територія УСРР поділялася на фінансові дільниці. Наприклад, у грудні 1921 р. за розпорядженням Полтавського губфінвідділу під керівництвом фінінспекторів в містах, містечках і селах з розвинутою промисловістю та торгівельною діяльністю почали створюватись місцеві податкові комісії від трьох до десяти осіб. Кандидати на посаду члена податкової комісії визначалися фінінспекторами з платників промислового податку та повинні були

¹⁶⁷ Там само — Арк. 3.

¹⁶⁸ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 71 (Именные списки сотрудников окружных финансовых отделов. — 1 дек. 1921 г. — 19 марта 1922 г.). — 294 арк. — Арк. 10.

відповідати таким критеріям: «хороша грамотність», проживання в даній місцевості не менше трьох років, віком не молодше 21 р. та без судимості. Склад комісії обирався на один рік¹⁶⁹.

Однією з головних проблем радянської податкової системи у 1921 р. була якісна незабезпеченість її органів. Нестачу кваліфікованих кадрів у радянських органах, насамперед фінансових, підтверджує декрет РНК України від 29 серпня 1921 р., що дозволяв за згодою органів РСІ сумісну службу в одній державній установі родичам¹⁷⁰. Наприклад, у податковому підвідділі Подільського губфінвідділу було дозволено працювати братам Белінським¹⁷¹. З метою поліпшення цієї ситуації було прийнято постанову РНК УСРР від 5 липня 1921 р. «Про забезпечення управління Уповнаркомфіну спеціалістами та мобілізацією для нього фінансових працівників». У ній йшлося про заборону мобілізації працівників фінансових органів без згоди відповідного органу Уповнаркомфіну. Декрет РНК УСРР від 19 вересня 1921 р. «Про повернення до роботи за спеціальністю працівників податкової справи» підтверджував бажання радянської влади залучити до податкової роботи колишніх службовців царської Росії¹⁷².

Сплата прямих податків у грошовій формі спричинила несподівані труднощі. Наприклад, далеко не у всіх містах та містечках Кам'янець-

¹⁶⁹ ДАПО. — Ф. Р-3872 (Відділ управління Полтавської губернії виконавчого комітету рад робітничих, селянських та червоноармійських депутатів м. Полтава Полтавської губернії). — Оп. 1. — Спр. 375 (Прикази и распоряжения СНК УССР. — 4 янв. 1921 г. — 20 марта 1921 г.). — 285 арк. — Арк. 33.

¹⁷⁰ Собрание узаконений и распоряжений рабоче-крестьянского правительства Украины. — Х.: Изд. нар. комиссариата юстиции УССР, 1921. — № 16. — 167 с.

¹⁷¹ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 323 (Отчеты налогового управления губфинотдела. — 28 февр. — 1 июля 1921 г.). — 61 арк. — Арк. 27.

¹⁷² Корновенко С. В. Село. Хліб. Гроші. Податкова політика радянської влади в українському селі у період НЕПу / С. В. Корновенко, В. М. Лазуренко. — Черкаси: Ваш дім, 2004. — 188 с. — С. 112.

Подільського повіту були каси Наркомфіну¹⁷³. Окрім того, кожний наркомат та його підрозділи мали власні каси. Окремі податки та збори стягувалися через різні радянські установи. Суттєвим недоліком системи місцевих податків була їх чисельність — до 25 податків і зборів.

Навіть на початку 1922 р. податковий апарат був настільки слабким, що на державному рівні НКФ РСФРР був змушений укласти угоду з Наркомпродом РСФРР про тимчасове використання продподаткового апарату. Саме тому, підсумовуючи результати радянської фінансової політики в УСРР на початку 1922 р., Уповнаркомфін змушений був констатувати: «Податки нереальні, подрібнені, відсутній податковий апарат»¹⁷⁴.

Початок другого етапу у діяльності органів прямого оподаткування ми пов'язуємо з розпочатою у 1922 р. грошовою реформою. Так, у постанові про фінансову політику, прийнятій ще на грудневому 1921 р. шостому Всеукраїнському з'їзді рад, підкреслено, що гроші в умовах товарообігу знову набувають першочергового значення¹⁷⁵. На засіданні фінансово-економічного бюро при Уповнаркомфіні від 27 липня 1922 р. наголошувалося, що «податкова система є особливою та необхідною для досягнення нормальних умов ведення державного господарства і грошового обігу»¹⁷⁶. У резолюції третьої сесії ВУЦВК

¹⁷³ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольський губернський фінансовий отдел Подольського губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 64 (Циркуляры Наркомфина и Подольского губфинотдела. Переписка с уездным финансовыми органами об организации приходно-расходных касс Наркомата финансов. — 8 сент. 1921 г. — 18 авг. 1922 г.). — 44 арк. — Арк. 42.

¹⁷⁴ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 252 (Положення про Управління Уповноважених Наркомфіну РСФРР при Раднаркомі УРСР). — 312 арк. — Арк. 130.

¹⁷⁵ Собрание узаконений и распоряжений рабоче-крестьянского правительства Украины. — Х.: Изд. нар. комиссариата юстиции УССР, 1921. — № 18. — С. 647.

¹⁷⁶ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 592 (Протоколи засідань Центральної комісії допомоги голодуючим при ВУЦВК, фінансово-економічного бюро, трійки допомоги голодуючим, комісії по податкам при Управлінні Уповноважених Наркомфіну РСФРР при Раднаркомі УСРР та матеріали до них. — 08 лют. — 25 квіт. 1922 р.). — 242 арк. — Арк. 160.

шостого скликання від 16 жовтня 1922 р. по доповіді Уповнаркомфін у «Про державний та місцевий бюджет» зазначено: «з розвитком грошового товарного ринку центр доходів поступово переноситься у сферу грошових податків, що ставить завдання перед урядом в найкоротший строк досягнути максимального зміцнення податкового апарату» та «перенести центр уваги податкової системи у напрямі прямого оподаткування»¹⁷⁷. XI з'їзд РКП(б) визначив чітке завдання прискореного розвитку саме прямого оподаткування.

Отже, на підставі прийнятих рішень податкова політика радянської влади визнавалася пріоритетною, а органи, що її втілювали, набували вагомому значення у забезпеченні щораз більших фінансових потреб держави. Про це свідчить постанова III сесії ВЦВК IX скликання від 26 червня 1922 р. «Про зміцнення фінансового апарату та розширення повноважень Наркомфін у». Відповідно до неї, Наркомфін набув повноваження контролювати виконання місцевими органами вимог фінансових органів щодо проведення податкової кампанії. Для зміцнення апарату прямого оподаткування залучалися з усіх радянських установ працівники з фінансовою освітою та досвідом роботи у відповідних органах. Окрім того, на губернські економічні ради було покладено обов'язки здійснювати нагляд за «недопущенням порушень декретів та постанов вищих законодавчих органів влади з питань фінансової та особливо податкової політики, заходи з посилення фінорганів необхідними працівниками з правом вилучення їх з інших органів»¹⁷⁸. Згідно з постановою РНК УРСР від 17 жовтня 1922 р. працівники органів прямого оподаткування мали пільги. Наприклад, право першочерговості у користуванні підводами, наданими для радянських установ у рахунок трудгужподатку.

¹⁷⁷ Собрание узаконений и распоряжений рабоче-крестьянского правительства Украины. — Х.: Изд. нар. комиссариата юстиции УССР. — 1922. — № 30. — С. 789.

¹⁷⁸ Собрание узаконений и распоряжений рабоче-крестьянского правительства Украины. — Х.: Изд. нар. комиссариата юстиции УССР. — 1922. — № 30. — С. 503–504.

З метою оптимізації управління фінансовими органами, ЦК РКП(б) повертає до Москви Г. Сокольнікова, який з осені 1922 р. очолює Наркомат фінансів РСФРР, а у 1923 р. — НКФ СРСР.

Результативність ужитих заходів сприяла ефективності роботи податкових органів прямого оподаткування у 1922 р. За 11 місяців 1922 р. ними було зібрано податків на суму 45407434 тис. крб. радянськими грошовими знаками або 98 млн. крб. золотом. Якщо в січні податкові надходження становили лише 1,8 % від емісії грошових знаків, у травні — 8 %, у жовтні — 17 %, то в листопаді вже 21,4 %¹⁷⁹.

Водночас у діяльності податкових органів прямого оподаткування у 1922 р. мали місце недоліки. Досить часто рішення, прийняті центром, на місцях ігнорували, а діяльність податкових органів відповідним чином не контролювалася. Наприклад, у червні 1922 р. штати Одеського повітфінвідділу були скорочені на 10 посадових одиниць, а обов'язки звільнених розподілено між працівниками. Діловодство у відділі зі стягнення заборгованостей велося безвідповідально. Контроль за роботою губфінвідділу був відсутній¹⁸⁰. Відділ прямих податків Подільського губфінвідділу, що налічував 28 осіб, перевищував нормативні штати Уповнаркомфіну на одного співробітника. Однак цього було не достатньо для виконання значного обсягу роботи, тому що здебільшого його укомплектовували випадковими елементами, які не мали досвіду та навичок, необхідних у податковій сфері. У Донецькій губернії, як експеримент, фінінспектори прямих податків та інспектори непрямого оподаткування на два-три місяці підпорядковувалися безпосередньо завідуючим повітфінвідділами¹⁸¹.

¹⁷⁹ Альский А. Наши финансы за время гражданской войны и нэпа / Альский А. — М. Финиздат НКФ СССР, 1925. — 181 с. — С. 54.

¹⁸⁰ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 124 (Протоколы заседаний коллегии губфинотдела, штаты уфинотдела. — 10 мая 1921 г. — 19 дек. 1922 г.). — 69арк. — Арк. 31.

¹⁸¹ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 650 (Листування з Донецьким губернським фінвідділом про урегулювання відносин між фінансовими інспекціями та повітовими фінвідділами. — 06 жовт. 1922 р. — 13 лют. 1924 р.). — 105 арк. — Арк. 14.

У пошуках оптимального територіального розподілу платників радянська влада здійснювала періодичні перерайонування податкових дільниць, що змінювало структуру та ускладнювало діяльність насамперед місцевих податкових органів. Так, з приводу питання, чи необхідно у Луганському повіті створювати третю фінінспекторську дільницю у зв'язку з активним розвитком промисловості та торгівлі, між Уповнаркомфіном та Донецьким губфінвідділом виникла дискусія. Завідувач Донецького губфінвідділу мотивував необхідність виокремлення додаткової фінансової дільниці у м. Луганськ наявністю розвинутої промисловості та значних обсягів торгівлі, на що центр зрештою погодився¹⁸².

Саме для вирішення завдань та усунення недоліків у діяльності органів прямого оподаткування на місцях, на підставі резолюції Всеукраїнської наради фінансових працівників від 6 грудня 1922 р., перед фінансовими органами були чітко поставлені такі завдання: розробити колегії Уповнаркомфіну систему заходів для перегляду особового складу податкового апарату на предмет професійності та сумлінного ставлення до роботи його службовців; розгорнути податкову роботу на селі шляхом найшвидшого укомплектування штату; деталізувати у відповідному положенні взаємовідносини між фінінспектурою та повітфінвідділами¹⁸³.

Незважаючи на проблеми у діяльності органів прямого оподаткування УСРР у 1922 р., зумовлені відсутністю належної службової дисципліни та впливом адміністративних реформ, Уповнаркомфін у пояснювальній записці доходів та витрат УСРР на 1922–1923 рр. констатував: «Сприятливим показником необхідно відзначити прогресуюче зростання податкових надходжень у зв'язку із зміцненням

¹⁸² Там само — С. 17.

¹⁸³ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольський губернский фінансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 73 (Циркуляры, приказы и распоряжения Наркомфина РСФСР. — 13 сент. 1921 г. — 6 июля 1925 г.). — 227 арк. — Арк. — 37.

податкового апарату, збільшенням об'єктів обкладання і загальним розвитком товарообігу»¹⁸⁴.

У 1923 р. реформування податкової системи УСРР активно тривало: було удосконалено законодавство по прибутково-майновому та промислового податках, запроваджено стягнення трудгужподатку у грошовій формі. На Пленумі ЦК КП(б)У у жовтні 1923 р. зазначалося, що «виконання державного і місцевого бюджету за умов грошової реформи можливе за умови максимальної уваги і наполегливості у галузі своєчасного виконання всіх податкових завдань»¹⁸⁵. Усі податки та збори були переведені на обчислення у новій грошовій одиниці — червонець. До складу органів прямого оподаткування увійшли митні, а наприкінці 1923 р. — органи Наркомпроду УСРР.

Суттєві зміни у структурі податкового апарату відбулися у зв'язку з розпочатою адміністративно-територіальною реформою. Відповідно до постанови РНК УСРР від 7 березня 1923 р. територію УСРР поділено на 53 округи в межах існуючих губерній. Повіти та волості було ліквідовано. У нових осередках виконавчої влади — окружних виконавчих комітетах (далі — окрвиконкомах) створювалися окружні фінансові відділи (далі — окрфінвідділи). Так, постановою ВУЦВК від 9 травня 1923 р. «Про структуру та штати окрвиконкомів» у структурі виконкомів затверджувався окружний фінансово-податковий відділ, у складі якого перебувала рахунково-податкова частина. Окремим відділом було створено окружний продовольчий відділ¹⁸⁶. Наприклад, структура та штати рахівничо-податкової частини Кам'янець-Подільського окрфінвідділу мала такий вигляд: відділ з податкового рахівництва та стягнення, що налічував підвідділи з податкового

¹⁸⁴ ЦДАВОВУ України. — Ф. 2 (Рада Міністрів УРСР). — Оп. 2. — Спр. 444 (Листування з Уповноваженим Наркомфіну РСФРР при Раднаркомі УСРР про фінансування центральних і місцевих установ України, збирання податків. — 11 верес. — 30 груд. 1922 р.). — 328 арк. — Арк. 292.

¹⁸⁵ КПУ в резолюціях і рішеннях з'їздів, конференцій і Пленумів ЦК. — К.: Політ. л-ра України, 1976. — 991 с. — С. 272.

¹⁸⁶ Збірник узаконень та розпоряджень Робітничо-селянського уряду України. — 1923. — № 16. — Арк. 509–515.

діловодства та зі стягнення заборгованостей по податках, та відділ з місцевих доходів. За штатом було передбачено чотирнадцять посад¹⁸⁷.

Окрім того, в губерніях відбулося перерайонування фінансових (податкових) дільниць. Наприклад, фінансові дільниці Подільської губернії мали такий вигляд: у місті Вінниці — 3 дільниці, по Вінницькій окрузі — 3, у Проскурівському окрузі — 3, Кам'янецький округ налічував 4 дільниці, Могилівський, Тульчинський та Гайсинський округи — по 2 дільниці¹⁸⁷. Відповідно до прийнятих рішень зовнішній податковий апарат автоматично підпорядковувався новоствореному окружному фінвідділу, водночас, залишаючись під наглядом «старих» фінансових інспекторів. Райони діяльності інспекторів до подальших розпоряджень були ті самі, незважаючи на те, що їх територія могла вже належати до двох, а то і трьох округів.

У зв'язку з перерайонуванням, за розпорядженням «Центрподатку» (головним податковим органом РСРС) від 12 травня 1923 р., кількість фінансових районів скорочувалася до 263: лише в Київській губернії з 46 до 22, в Одеській — до 26. Автоматично зменшувався зовнішній податковий апарат: волосні фінагенти та фінагенти. У Волинській губернії було запропоновано скоротити фінансові дільниці на 44,9 % — з 18 до 10, а зовнішній апарат з 99 осіб до 39. За таких обставин на одного податківця Київської губернії припадало 7035 платників податків, Волинської — 5490, Полтавської — 3804. Це лише по промислового та прибутково-майнового податках. Не дивно, що Уповнаркомфін звернувся з пропозицією до Москви щодо збільшення кількості фінансових районів з 263 до 286, працівників канцелярії — до 1075, а фінагентів із 654 до 854 осіб¹⁸⁸.

¹⁸⁷ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 73 (Циркуляры, приказы и распоряжения Наркомфина РСФСР. — 13 сент. 1921 г. — 6 июля 1925 г.). — 227 арк. — Арк. 76.

¹⁸⁸ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 1456 (Листування з губернськими фінвідділами України про районування фінансових дільниць. Списки фінансових робітників із губерній України. — 12 трав. — 25 верес. 1923 р.). — 104 арк. — Арк. 2-9.

З метою подальшої оптимізації функціонування податкових органів УСРР у 1923 р. радянською владою було реформовано і центральний апарат. У складі тепер уже податкового управління Уповнаркомфіну для організації та контролю стягнення прямих податків створювалися окремі відділи з патентного збору, зрівняльного збору, прибутково-майнового податку, відділ з інших податків та відділ з місцевих зборів¹⁸⁹. У вересні 1923 р., у зв'язку з підписанням союзницького договору, в УСРР було створено власний Наркомат фінансів, інститут Уповнаркомфіну скасовано.

Статистичні дані зі стягнення прямих податків за підсумками 1923 р. свідчать про позитивну динаміку діяльності органів прямого оподаткування. Уперше в історії радянського бюджету за 1923–1924 рр. стягнення прямих податків перевищило непрямі: 104863 тис. крб. проти 75531 тис. крб. Водночас не було розв'язано значну кількість проблем, особливо на місцях. Так, завдяки ревізії діяльності окремих податкових підрозділів було виявлено, наприклад, що у Катеринославському окрфінвідділі недбало велося рахівництво, керівництво було непрофесійним, зафіксовано випадки самочинного запровадження місцевих податків¹⁹⁰. У Кременчуці подвійне підпорядкування зовнішнього апарату окрфінвідділу та фінінспектурі губернії призвело до непорозуміння та деструктиву у роботі податківців¹⁹¹. У Катеринославській губернії інспектори першого фінансового району Запорізького округу були перенавантажені кількістю платників¹⁹². У віддалених регіонах, наприклад в Ушицькому фінансовому районі

¹⁸⁹ Там само — Арк. 12.

¹⁹⁰ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 1441 (Доповіді та звіти фінансових інспекторів губернських фінвідділів України про їх роботу. — 05 лют. — 29 черв. 1923 р.). — 120 арк. — Арк. — 90–91.

¹⁹¹ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 1447 (Звіти губернських податкових управлінь УРСР про хід робіт по введенню податків в 1923 р. — 27 лют. — 25 верес. 1923 р.). — 282 арк. — Арк. 62.

¹⁹² ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 1456 (Листування з губернськими фінвідділами України про районування фінансових дільниць. Списки фінансових робітників із губерній України. — 12 трав. — 25 верес. 1923 р.). — 104 арк. — Арк. 2.

Подільської губернії, гостро постала проблема зв'язку податківців з губернським та окружним відділами. Якість кадрового складу зростала повільно. У циркулярі НКФ РСФРР від 6 березня 1923 р. повідомлялося, що «податкові управління та зовнішній податковий апарат у більшості районів сформований, принаймні у кількісному складі. Відносно якісного складу апарату є багато сумнівів, що виникають на підставі звітності ревизорів»¹⁹³.

Необхідно зазначити, що на роботі службовців органів прямого оподаткування в окремих регіонах суттєво позначався голод. Наприклад, губкомісією з перевірки та допомоги голодуючим Одеської губернії було створено додаткові комісії з трьох осіб. До їх складу досить часто залучали податківців¹⁹⁴.

У 1923–1924 рр. у партії, після фізичного самоусунення В. Леніна, розгорілася внутрішньопартійна боротьба за владу. З боку опозиції лунали гасла про необхідність форсованого розвитку важкої промисловості завдяки селу. Одним із вагомих важелів «перекачування коштів» був податковий. І хоча втілення таких задумів було відкладено на майбутнє, в державних органах, зокрема податкових, розпочали «чистки» апарату від неблагонадійних під гаслом боротьби з непрофесійністю. Окрім того, 1923–1924 господарський рік позначений «ножицями цін», що виникли між промисловою та сільськогосподарською продукцією.

Після утворення СРСР та прийняття Конституції СРСР, у січні 1924 р., розпочалося становлення об'єднаних комісаріатів СРСР. До їх складу входив і Народний комісаріат фінансів. Водночас, відповідно до статті 54 Конституції СРСР, зберігалися Наркомати фінансів

¹⁹³ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 216 (Сведения об изменениях в личном составе членов партии, работающих в учреждениях Народного Комиссариата финансов. — 14 авг. 1923 г. — 23 мая 1924 г.). — 536 арк. — Арк. 2.

¹⁹⁴ ДАОО. — Ф-99 (Одесский губернский исполнительный комитет Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 3. — Спр. 714 (Переписка по проверке помощи голодающим. — 12 апр. 1920 г.). — 12 дек. 1922 г.). — 157 арк. — Арк. 9.

союзних республік, які фактично було перетворено на місцеві органи. Встановлювалася дворівнева система управління фінансовими органами УСРР, складовою яких були податкові. Окрім того, станом на 1924 р. сформувалася система прямих податків. Г. Сокольников зазначав, що вона являє собою «систему чотирьох китів» (чотирьох прямих податків — автор): єдиний сільгосподаток для селян, прибутково-майновий податок для мешканців міста, промисловий податок, що складався з патентного та зрівняльного збору та ренти¹⁹⁵. У подальшому це сприяло підвищенню ефективної діяльності податкового апарату.

У діяльності податкових органів УСРР у зазначений період тривало реформування структури та штатів апарату з метою поліпшення стягнення податків. Станом на жовтень 1924 р. УСРР було адміністративно поділено на 9 губерній, 51 округу та 706 районів. Відповідно до адміністративного поділу, вибудовувалася вертикаль внутрішніх податкових органів прямого оподаткування: відділ у складі податкового управління НКФ УСРР, підвідділ у податковому управлінні губфінвідділів, податковий підвідділ у складі окрфінвідділів та податковий відділ при райвиконкомах у місті і окремо — у сільській місцевості. У структурі зовнішнього апарату прямого оподаткування, у межах 706 районів, створено таку ж кількість податкових дільниць з метою наближення фінансових органів до районних партійних та радянських органів влади. Зовнішній апарат мав таку структуру: фінінспектор з технічним персоналом — помічник фінансового інспектора — фінансовий агент. Окремо діяли податкові комісії¹⁹⁶. Отже, структура органів прямого оподаткування УСРР у 1924 р. була розгалуженішою, ніж у 1921–1922 рр., що дало змогу охопити нові, раніше не оподатковувані, джерела доходів суб'єктів господарювання. Станом на середину осені 1924 р. податковий апарат УСРР становив 5255 службовців:

¹⁹⁵ Сокольников Г. Я. Денежная реформа / Сокольников Г. Я. — М.: Фин. изд-во НКФ СССР, 1925. — 173 с. — С. 40.

¹⁹⁶ КПСС в резолюциях и решениях съездов, конференций, пленумов ЦК: В 10 т. Т. 2 / 1917–1922. — М.: Изд-во полит. лит., 1983. — 429 с. — С. 34–36.

1634 — внутрішньої служби, 3621 — зовнішньої¹⁹⁷. На нашу думку, удосконалення структури апарату прямого оподаткування у 1923–1924 рр. з метою підвищення його ефективності стало важливим напрямом фінансової політики радянської влади у період грошової реформи.

Подальші зміни відбулися у всіх ланках органів прямого оподаткування України. Так, у податковому управлінні Наркомфіну УСРР створено підвідділ сільгосподатку. На початку 1924 р. податкові управління губфінвідділів УСРР, залежно від штатних розписів, було розподілено на три розряди: до першого належали Київський, Харківський, Одеський; до другого — Полтавський, Подільський, Катеринославський, Донецький; до третього — Волинський та Чернігівський. Критерієм розподілу були: кількість платників податків, ступінь розвитку промисловості та сільського господарства. До складу податкових управлінь губфінвідділів входили підвідділи прямих податків та окремо підвідділ сільгосподатку (враховуючи його вагому роль — до 1925 р. вважався управлінням — автор), штати яких визначали залежно від розряду (див. додаток Б). Штатний розпис керівного апарату підвідділів прямих податків у всіх губфінвідділах був однаковим: один завідуючий і три машиністки. Відділи по промисловому податку різнилися за кількістю бухгалтерів. У губфінвідділах першого розряду було передбачено 4 посади, другого — 1, третього — відсутня. Відділ по прибутково-майновому податку губфінвідділів першої категорії був більший, ніж другий та третій, на одну посаду завідуючого діловодством та три посади помічника діловода. Відділ із стягнення заборгованостей та окладного рахівництва губфінвідділів першого розряду був більший, ніж губфінвідділів другого розряду, на одну посаду помічника бухгалтера, а третього — на дві. Підвідділи єдиного сільгосподатку різнилися кількістю рахівників: відповідно — 3, 2

¹⁹⁷ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 2602 (Доповідь податкового управління Наркомфіну УСРР про наслідки податкової діяльності місцевих фінансових органів України за 1923–1924 роки і матеріали до неї. — 1924 рік.). — 63 арк. — Арк. 37–38.

та 1¹⁹⁸. Кількісна різниця у посадах технічного персоналу пояснюється різною густиною платників податків на одного службовця органів прямого оподаткування. Порівнюючи структуру та штати податкових управлінь губфінвідділів у 1924 р. та у 1921 р., варто зазначити: зросла кількість підвідділів з двох до п'яти. Створення відділів з обліку кожного прямого податку сприяло «систематизації» діяльності податкових органів. Кількість штату податкового управління у 1921 р. для всіх губфінвідділів визначалася сталою у 40 одиниць. У 1924 р. влада застосувала диференційний підхід у встановленні кількості штатних одиниць, що базувався на статистичних даних з кількості платників податків губернії. Для податкових управлінь першого розряду було затверджено штатний розпис у 58 посад, для другого — 40, для третього відповідно 36¹⁹⁹.

Зазначена реформа здобула неоднозначну оцінку на місцях. Наприклад, податківці Одеського губфінвідділу схвально відгукнулися на об'єднання підвідділів: обліково-статистичного, прямих податків, непрямих та сільгосподатку у податкове управління. Однак зауважили, що цей процес потребує плану організаційної взаємодії, а не механічного підходу. Водночас критикували відсутність у підвідділі прямих податків відділу з неподаткових платежів та рентного збору, скорочення штату відділу з гербового збору²⁰⁰.

Окрім того, НКФ УСРР ще в лютому 1924 р. наголошував на застосуванні індивідуального підходу у визначенні штатів кожного губфінвідділу та окрфінвідділу: залежно від обсягів роботи. Тому,

¹⁹⁸ КПУ в резолюціях і рішеннях з'їздів, конференцій і Пленумів ЦК. — К.: Політ. л-ра України, 1976. — 991 с. — С. 23–24.

¹⁹⁹ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 366 (Месячные отчеты о работе окрфинотделов и 3-его отдела прямых налогов губфинотдела. — 18 окт. 1923 г. — 23 сент. 1924 г.). — 131 арк. — Арк. 23–24.

²⁰⁰ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 475 (Циркуляры Наркомата финансов УССР, штатные расписания губернского и окружного финансового отделов. — 17 янв. 1924 г. — 28 окт. 1924 г.). — 347 арк. — Арк. 15–16.

наприклад, підвідділ прямих податків разом із підвідділом сільгосподатку Подільського губфінвідділу налічував за штатом 59 працівників²⁰¹.

Подальших змін набули податкові органи прямих податків при окрфінвідділах. Якщо у 1923 р. у складі окрфінвідділів діяли рахівничо-податкові частини та продовольчі відділи, які були успадковані від повітфінвідділів, то на початку 1924 р. було створено податкові підвідділи у складі двох відділів: єдиного сільгосподатку та стягнення заборгованостей. Наприклад, за проектом Одеського окрфінвідділу податковий підвідділ мав у своїй структурі та штатах завідуючого підвідділом. Відділ єдиного сільгосподатку — завідуючого відділом, двох інструкторів, старшого статистика, діловода, старшого діловода, старшого бухгалтера, бухгалтера, рахівника. У відділі зі стягнення заборгованостей передбачалися посади завідуючого відділом (за сумісництвом старший бухгалтер), бухгалтера, двох рахівників, діловода. Всього по податковому відділу було передбачено 17 посад. Разом із штатом підвідділу місцевих фінансів, функції якого перепліталися з функціями податкового, чисельність податківців внутрішнього штату окрфінвідділів становила тридцять одну посаду²⁰². Водночас, відповідно до наказу Подільського губфінвідділу від 5 березня 1924 р., штати для кожного податкового підвідділу окрфінвідділу губернії затверджувалися у кількості 21 посадової одиниці, а разом із штатами підвідділу місцевих фінансів — у складі 49²⁰³.

²⁰¹ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 242 (Приказы по губфинотделам и окрфинотделам. — 4 янв. — 23 дек. 1924 г.). — 539 арк. — Арк. 96–98.

²⁰² ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 475 (Циркуляры Наркомата финансов УССР, штатные расписания губернского и окружного финансового отделов. — 17 янв. 1924 г. — 28 окт. 1924 г.). — 347 арк. — Арк. 11–13.

²⁰³ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 186 (Циркуляры Подольского губфинотдела. — 4 авг. 1923 г. — 2 дек. 1924 г.). — 180 арк. — Арк. 69–70.

Новостворена ланка внутрішнього апарату прямих податків — податкова частина при райвиконкоммах (міського та сільського типу) — мала у своєму складі посаду районного податкового інспектора та діловода, що було обґрунтовано бажанням влади якомога ретельніше контролювати платників податків.

Однак найбільших змін зазнав зовнішній апарат органів прямого оподаткування. У директивному листі Наркомфіну СРСР від 31 березня 1924 р. «Про необхідність реорганізації наружного апарату» наголошувалося на «надмірному розвитку внутрішніх управлінських частин, недоцільності паралельної організації органів по стягненню сільгосподатку та прямих податків, непропорційності у штаті «молодих» та «старих» працівників, відсутності податкових осередків у виконавчих органах первинної ланки» (сільрадах — від авт.)²⁰⁴.

Постановою Наркомфіну СРСР від 31 березня 1924 р. структуру внутрішнього апарату було спрощено, основний тягар у роботі з платниками податків покладено на наружний апарат, облік із надходження податків та платників передавали з губфінвідділу на місця, у межах кожного сільськогосподарського району було створено податковий відділ у складі інспектора, помічника інспектора, діловода. Вони здійснювали нагляд за стягненням як сільгосподатку, так інших прямих податків. У містах, з метою наближення податкового апарату до платника, територію податкових дільниць було зменшено, а кількість податківців зростала: із розрахунку один інспектор та його помічник на 750 платників промислового податку, 1000 платників прибутково-майнового і 300 — прогресивного податку. Водночас було скорочено штат канцелярських працівників та міських фінагентів: із розрахунку двоє на одну податкову дільницю²⁰⁵.

Окрім того, на засіданні колегії НКФ УСРР 3 квітня 1924 р. було розглянуто питання доцільності організації інституту сільських

²⁰⁴ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 2535 (Виписка з циркуляра Наркомфіну РСФРР про реорганізацію податкового апарату, положення про зовнішній податковий нагляд та проекти штатів підвідділу прямих податків губернських фінвідділів. — 10 квіт. 1924 р. — 09 лют. 1925 р.). — 59 арк. — Арк. 1.

²⁰⁵ Там само — Арк. 2.

фінансових агентів (сборщиків — російською мовою — від авт.) та схвалено рішення винести його на обговорення податківців²⁰⁶.

Надалі, відповідно до Постанови НКФ УСРР «Про підпорядкування фінінспекції окрфінвідділам» від 18 квітня 1924 р., працівники податкових органів поза межами губерньського міста підпорядковувалися завідувачеві окрфінвідділу, а на його вимогу і звітували про виконану роботу. Технічні питання, наприклад, механізм стягнення податків, узгоджували із губфінвідділом. Розв'язання кадрових питань, зокрема, переміщення податківців, відбувалося за такою схемою: пропозицію, що надходила від завідувача окрфінвідділу, погоджували з губфінвідділом, а остаточне рішення схвалював НКФ УСРР.

У контексті прийнятої попередньої постанови, на початку травня 1924 р., Наркомфін УСРР надіслав до губфінвідділів проект «Положення про зовнішній нагляд». До обговорення було залучено широке коло податкових працівників: центр мав на меті дослухатися до думки працівників зовнішнього апарату. Тому питання розподілу функцій та підпорядкування зовнішнього апарату були розглянуті на податкових нарадах фінінспектури. Головною ідеєю проекту було підпорядкування фінінспектури прямих податків зовнішнього апарату окрфінвідділам, а не губфінвідділам як перше. Окрім того, у положенні зазначалося, що для податкового інспектора зовнішнього апарату, який здійснював контроль над процесом оподаткування на своїй ділянці, було створено канцелярію. Завідував нею — діловод. У підпорядкуванні інспектора перебували помічники інспектора, а в губерньських та окружних містах — фінансові агенти. Окрім того, при губфінвідділах було створено посади фінансових інспекторів, діяльність яких регламентувалася окремим наказом. Відповідно до положення податкового інспектора зовнішнього апарату автоматично призначав голова

²⁰⁶ Ларин Ю. Частный капитал в СССР / Ларин Ю. — М.; Л.: Госиздат, 1928—312 с. — С. 125–126.

податкової комісії. Працівникам податкових органів відтепер було заборонено приймати податкові платежі²⁰⁷.

Після критичного обговорення положення у податкових осередках на місцях, до центрального органу були надіслані зауваження та пропозиції податківців. Наприклад, службовці Подільського губфінвідділу відзначали, що для успішного підпорядкування інспектури прямого оподаткування окрфінвідділу необхідні нові штатні одиниці у підвідділі прямих податків окрфінвідділу та якісне їх забезпечення, а поки що вони будуть складатися «з новачків, слабких технічно та без практичного досвіду». Подільський губфінвідділ пропонував розширити податковий підвідділ окрфінвідділу до 31 штатної одиниці, збільшити фонд оплати праці податківців, враховуючи значні витрати на відрядження²⁰⁸. Тульчинським окрфінвідділом висловлено думку про те, що фінінспектор при одному канцелярському працівникові не має змоги забезпечити якісний нагляд за стягненням сільгоспподатку та інших прямих податків, про необхідність призначення, окрім діловода, ще одного технічного працівника. Відповідно до положення, незрозумілими були обов'язки фінінспектора: чи повинен він лише контролювати дотримання податкового законодавства, чи ще й відповідати за процес безпосереднього стягнення податків²⁰⁹. Зазначимо, що з виконанням положення на місцях зволікали через розв'язання кадрових питань. Так, у Гайсинському окрфінвідділі станом на 7 серпня 1924 р. були вакантними у зовнішньому апараті прямого оподаткування шість посад

²⁰⁷ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 259 (Циркуляры Наркомфина УССР. Распоряжения и инструкции губфинотдела. — 19 марта 1924 г. — 8 июля 1925 г.). — 314 арк. — Арк. 11–14.

²⁰⁸ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 259 (Циркуляры Наркомфина УССР. Распоряжения и инструкции губфинотдела. — 19 марта 1924 г. — 8 июля 1925 г.). — 314 арк. — 59–61.

²⁰⁹ Там само — С. 78–82.

фінінспекторів, дві посади помічників фінінспекторів та дві — фін-агентів²¹⁰.

Паралельно з реформуванням зовнішнього апарату збільшувалася кількість податкових дільниць. Наприклад, Постановою Полтавського губвиконкому від 24 листопада 1924 р., відповідно до розпорядження НКФ УСРР, Полтавську губернію розподілено на 105 районних фінінспекторських ділянок замість 19 існуючих²¹¹.

Реформи впливали на кількісний склад та посадовий розподіл зовнішнього апарату. Станом на жовтень 1924 р. в УСРР працювало 5255 податківців: 1634 — у внутрішньому апараті, 3621 — у зовнішньому. З них 2929 (55 % — від авт.) були працівниками апарату прямого оподаткування. За посадами вони розподілялися у такий спосіб: 910 податкових інспекторів, 413 помічників податкових інспекторів, 460 фінансових агентів, 939 діловодів та 207 працівників контори²¹². Наприклад, зовнішній апарат прямого оподаткування Волинської губернії налічував 151 працівника: 48 податкових інспекторів, 28 помічників фінінспекторів, 18 фінансових агентів та 57 працівників канцелярії²¹³. Кількісні зміни особового складу мали тенденцію до зростання. Здійснюючи зіставлення штату зовнішнього апарату, як прямого так і непрямого оподаткування, у березні 1924 р. у 3189 осіб із штатом у жовтні 1924 р., будемо мати зростання на 432 працівники²¹⁴.

²¹⁰ Там само — С. 71.

²¹¹ ДАПО. — Ф. Р-1503 (Полтавський губернський виконавчий комітет рад робітничих, селянських та червоноармійських депутатів (губвиконком). м. Полтави Полтавської губернії). — Оп. 1. — Спр. 473 (Отчет о деятельности Полтавского губернского исполнительного комитета и его отделов. — 1925 г.). — 310 арк. — Арк. 111.

²¹² ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 2602 (Доповідь податкового управління Наркомфіну УРСР про наслідки податкової діяльності місцевих фінансових органів України за 1923–1924 роки і матеріали до неї. — 1924 рік.). — 63 арк. — Арк. 34–38.

²¹³ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 1706 (Матеріали про реорганізацію центрального і місцевого апарату Наркомфіну УСРР (протоколи засідань, штати). — 27 лип. 1924 р. — 27 січ. 1925 р.). — 287 арк. — Арк. 25.

²¹⁴ Там само — Арк. 149–150.

Вжиті заходи мали позитивну динаміку: розбудова податкових осередків на місцях наблизила податківців до платників, якість складу податкових працівників в окрфінвідділах була вищою, ніж у повітфінвідділах, збільшення штату зовнішнього апарату поліпшило стягнення прямих податків. Водночас «податкові центри» (губфінвідділ, окрфінвідділ), враховуючи відсутність якісного транспорту та шляхового сполучення, значно віддалялися від податкових осередків та суб'єктів оподаткування.

У діяльності службовців органів прямого оподаткування УСРР у 1924 р. були недоліки та труднощі. Зовнішній апарат мав проблему у стягненні окремих податків. Так, ревізія Одеського окрвиконкому роботи податкових інспекторів виявила суттєві недоліки у стягненні зрівняльного збору (одна із двох частин промислового податку — авт.) за 1923–1924 рр. Досить часто нарахування податків мало формальний характер: без індивідуального підходу та детального вивчення бази оподаткування платника з боку податківців²¹⁵. Непоодинокими були випадки прояву «податкової творчості»: самочинне запровадження податковими органами на місцях власних податків. Наприклад, на ремонт будівель сільрад, на потреби сільрад, на утримання земельних комісій, шкільних охоронців, на харчування допризовників²¹⁶.

Нааявними були проблеми у діяльності внутрішнього апарату. Наприклад, у Катеринославській губернії впродовж трьох кварталів 1924 р. губернський підвідділ прямих податків здійснював перевірку діяльності зовнішнього апарату випадково та без дотримання затверджених планів²¹⁷.

²¹⁵ Державний архів Одеської області (далі ДАОО). — Ф-99 (Одеський губернський виконавчий комітет Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 298 (Одесский губисполком. Переписка с окрисполкомами и с губернской налоговой комиссией о едином сельскохозяйственном налоге. — 12 апр. 1920 г. — 12 дек. 1922 р.). — 143 арк. — Арк. 20.

²¹⁶ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 2602 (Доповідь податкового управління Наркомфіну УРСР про наслідки податкової діяльності місцевих фінансових органів України за 1923–1924 роки і матеріали до неї. — 1924 рік.). — 63 арк. — Арк. 22.

²¹⁷ Там само — С. 7.

Водночас апарат був переобтяжений роботою, тому що на одного податківця за період з жовтня 1923 р. по липень 1924 р. припадало до розгляду 450 вхідних та 340 вихідних документів. Для зіставлення: на одного працівника інших фінансових органів — відповідно 226 та 127²¹⁸. Недостатнім було забезпечення податкових органів друкованими матеріалами, а відсутність належного державного фінансування призвела до призупинення реорганізації податкового апарату при райвиконкомах: у ньому за штатом так і залишилося по одному фінагентові та діловоду, перевантажені роботою.

Робота у податкових органах загрожувала здоров'ю працівників, а іноді і вартувала життя. Наприклад, у таємному листі Подільського губфінвідділу до окрфінвідділів наголошувалося на необхідності «берегти фінансових агентів зі стягнення сільгосподатку від нападу контрреволюціонерів та бандитів», залучати на допомогу збройні формування ГПУ та міліцію²¹⁹. Особливістю податкової кампанії 1924–1925 рр., порівняно із 1923–1924 рр., була активна участь працівників сільрад у стягненні податків, насамперед сільськогосподарського²²⁰.

Оптимізація діяльності податкових органів прямого оподаткування у 1924 р. сприяла збільшенню надходжень до бюджету УСРР. Наприклад, у бюджеті Полтавської губернії надходження від прямих

²¹⁸ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 1706 (Матеріали про реорганізацію центрального і місцевого апарату Наркомфіну УСРР (протоколи засідань, штати). — 27 лип. 1924 р. — 27 січ. 1925 р.). — 287 арк. — Арк. 203.

²¹⁹ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 184 (Циркуляры Подольского губфинотдела. Сведения о количестве работников налогового управления губернского и окружного финотделов. — 29 апр. 1923 г. — 30 нояб. 1924 г.). — 124 арк. — Арк. 64.

²²⁰ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 2988 (Інформаційні зведення і доповідні записки Наркомфіну УСРР про хід комплексної перевірки по єдиному сільськогосподарському податку на Україні за 1924–1925 роки. — 22 черв. 1924 р. — 13 трав. 1925 р.). — 235 арк. — Арк. 9.

загальнодержавних податків становили 39 %, а разом з місцевими 87 %²²¹. У річному звіті Полтавського губфінвідділу зазначалося: «податковий апарат, який у переважній більшості складався з фахівців податкової справи та максимально наближений до селянства, працює на достатньому рівні»²²². Податкові органи УСРР, що становили у 1924 р. 11 % загальносоюзного податкового апарату, стягували податки із 20 % платників радянської держави, а у зборі сільгосподатку їх відсоток був ще вищим, що є незаперечним доказом ефективності роботи цих органів²²³.

Розбудовані органи прямого оподаткування УСРР у 1922–1924 рр. стали однією з головних особливостей радянської податкової системи, порівняно з однойменною у дореволюційній Росії, у якій вони відігравали другорядну роль. Стягнення прямих податків було покладено на Департамент окладних зборів. До його складу входив інститут податкових інспекторів у кількості 500 осіб на всю державу. Лише на «важких» ділянках на допомогу інспекторам призначалися помічники інспекторів. Для спостереження за діяльністю інспектури було створено штат ревізорів²²⁴. Окрім того, дохідна частина імперського бюджету переважно забезпечувалася надходженнями від непрямих податків та горілчаної монополії.

²²¹ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольський губернський финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 73 (Циркуляры, приказы и распоряжения Наркомфина РСФСР. — 13 сент. 1921 г. — 6 июля 1925 г.). — 227 арк. — Арк. 44.

²²² ДАПО. — Ф. Р-1503 (Полтавський губернський виконавчий комітет рад робітничих, селянських та червоноармійських депутатів (губвиконком). м. Полтави Полтавської губернії). — Оп. 1. — Спр. 473 (Отчет о деятельности Полтавского губернского исполнительного комитета и его отделов. — 1925 г.). — 310 арк. — Арк. 47.

²²³ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 2535 (Виписка з циркуляра Наркомфіну РСФРР про реорганізацію податкового апарату, положення про зовнішній податковий нагляд та проекти штатів підвідділу прямих податків губернських фінвідділів. — 10 квіт. 1924 р. — 09 лют. 1925 р.). — 59 арк. — Арк. 22–23.

²²⁴ Кучерявенко М. П. Курс податкового права. У 6 т. Т. 1. Генезис податкового регулювання. У 2 ч. Ч. 1. / Кучерявенко М. П. — Х.: Легас, 2002. — 665 с. — С. 141–142.

Виокремлюючи третій етап (1925–1928 рр.) у функціонуванні органів прямого оподаткування УСРР у період непу, відзначимо: з одного боку, завершення структурної перебудови податкового апарату в умовах проведення повномасштабної адміністративної реформи, з іншого — використання владою податкових органів як знаряддя політичної боротьби для знищення приватного сектору за допомогою оподаткування.

У 1925 р. партійну дискусію про шляхи та засоби розбудови радянської держави активно підтримали фінансисти.

У 1925 р. радянська влада продовжила пошук оптимальної структури податкових органів та їх складу. Наприкінці 1924 р. зовнішній податковий апарат органів прямого оподаткування УСРР було скорочено з 4203 працівників (враховуючи податкові штати по стягненню сільгосподатку — авт.) до 2752 службовців. Однією з вагомих причин зменшення апарату були значні витрати на його утримання. У виступі на VIII Всеукраїнському з'їзді рад робітничих, селянських та червоноармійських депутатів Нарком фінансів УСРР В. Кузнецов підкреслив, що вартість апарату часом перебільшує 20–25 % загальної суми всіх податків.

Подальші зміни у функціонуванні податкових органів були спричинені черговою адміністративною реформою. У жовтні 1924 р. Пленум ЦК КП(б)У прийняв рішення про ліквідацію губерній. Відповідно до постанови Президії ВУЦВК від 3 червня 1925 р. «Про ліквідацію губерній і перехід на трирівневу систему управління» з 1 серпня 1925 р. адміністративно-територіальний поділ республіки на губернії було ліквідовано²²⁵. Після переходу на триступеневу систему управління («район — округ — центр») перед партійним керівництвом УСРР постало питання структурної перебудови фінансових, насамперед, податкових органів. Податкові підрозділи губфінвідділів було ліквідовано. Відтепер функції податкових підрозділів прямих податків губфінвідділів було покладено на відповідні підрозділи у складі окрфінвідділів. Наркомфін УСРР наголошував на необхідності приділити

²²⁵ Собрание узаконений и распоряжений рабоче-крестьянского правительства — Х.: Изд. нар. комиссариата юстиции УССР. — 1922. — № 37. — 431 с.

особливу увагу якісному кадровому складу окрфінвідділів, які автоматично перетворювалися на головні фінансові осередки на місцях. Зазначено, що «керівництво окружного фінансового органу повинно... орієнтуватися у політичній, суспільній та господарській діяльності, а головне — мати службовий досвід»²²⁶.

Наслідком адміністративної реформи були зміни у структурі та штатах центральних і окружних податкових осередків. Відповідно до Постанови РНК УСРР «Про штати Наркомфіну УСРР» від 15 квітня 1925 р. податкове управління Наркомфіну УСРР налічувало: підвідділ прямих податків — 17 осіб, підвідділ обліку — 8 осіб, підвідділ єдиного сільгоспподатку — 9 чоловік, підвідділ непрямих податків — 12 чоловік. Загалом по управлінню — 61 особа. Штат підвідділу прямих податків мав таку структуру: завідуючий підвідділом, консультант, референти: по патентному збору — 1 посада, по зрівняльному — 1, прибутково-майновому податку — 1, гербовому збору — 1, ренти — 1, інструктор — 1, старших діловодів відповідно 5 посад²²⁷. Водночас податковий відділ окрфінвідділу складався з підвідділу промислового податку, підвідділу прибуткового податку, підвідділу ренти, інформаційно-інструкторського підвідділу, підвідділу стягнень, підвідділу сільгоспподатку та непрямих податків. Із семи підвідділів шість контролювали стягнення прямих податків, що на один більше, ніж було у складі податкового підвідділу прямих податків податкового управління губфінвідділу (автор). Податкові штати окрфінвідділів істотно різнилися. Це залежало від кількості платників податків, що припадало на одного податківця. Наприклад, податковий відділ

²²⁶ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольський губернський фінансовий отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 269 (Приказы Государственного политуправления и Наркомфина УССР. Переписка с Наркомфином УССР и окрфинотделами о строгом наблюдении за секретными делами; списки ответственных работников губ. и окрфинотделов. — 1 окт. 1924 г. — 9 окт. 1925 г.). — 645 арк. — Арк. 148.

²²⁷ ЦДАВОВУ України. — Ф. 2 (Рада Міністрів УРСР). — Оп. 3. — Спр. 542 (Матеріали про структуру і штати Управління НКФ УСРР: Постанови, виписки з протоколів, доповіді, листування, відомості, штати. — 31 жовт. 1924 р. — 29 квіт. 1925 р.). — 82 арк. — Арк. 7–6.

прямих податків Луганського окрфінвідділу нараховував 24 працівники внутрішнього апарату та 47 зовнішнього²²⁸, а Дніпропетровського окрфінвідділу — відповідно 59 та 132²²⁹. Завдяки роботі комісії при податковому управлінні НКФ УСРР з питань оперативної діяльності, у зв'язку з реформуванням фінансових органів, були чітко розподілені та розмежовані функції та повноваження між НКФ УСРР та окрфінвідділами, що були успадковані від губфінвідділів²³⁰. Особовий склад податкового управління НКФ УСРР та податкових відділів прямих податків окрфінвідділів мали бути укомплектовані за новими штатами до 1 липня 1925 р.²³¹. Поєднання структурних реформ податкового апарату з адміністративно-територіальними позитивно вплинуло на функціонування податкових органів.

Про чільне місце, починаючи з 1925 р., податкових відділів окрфінвідділів у системі податкових органів УСРР свідчить прискіплива увага до їх діяльності з боку радянської влади. У 1925–1926 рр. контролюючий апарат НКФ УСРР обривував підвідділи прямих податків 30 окрфінвідділів, 119 міських податкових дільниць та 96, що охоплюють сільську місцевість²³², і виявив суттєві недоліки. Наприклад, перевірка підвідділу прямих податків Павлоградського окрфінвідділу виявила: склад підвідділу за рівнем професійної підготовки та досвідом роботи службовців «недостатньо задовільний», недбалість керівництва, яка стала причиною «хаотичного стану» рахівництва, брак знань з податкового законодавства у сільських інспекторів, конфліктні

²²⁸ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 7737 (Звіт податкових підвідділів окружних фінвідділів за 1925–1926 роки.). — 181 арк. — Арк. 38–40.

²²⁹ Там само — 137.

²³⁰ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 4752 (Матеріали про реорганізацію податкових органів НаркомфінУСРР і губерньських фінвідділів у зв'язку з переходом на трьохступеневу систему управління (протоколи, інструкції, висновки, доповіді, записки). — 09 лют. — 25 трав. 1925 р.). — 88 арк. — Арк. 6.

²³¹ Там само — С. 50–52.

²³² ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 4799 (Перелік функцій відділів та основних посад апарату податкового управління. — 10 лип. 1925 р. — 01 груд. 1929 р.). — 27 арк. — Арк. 11.

стосунки між працівниками податкових відділів райвиконкомів та фінінспекторів зовнішнього апарату. У висновках комісії НКФ УСРР після обстеження податкового апарату на місцях у 1926–1927 рр. зазначалося, що значна частина податкових відділів окрфінвідділів виконувала розпорядження центру з великим запізненням²³³.

Адміністративна реформа істотно вплинула на перерайонування податкових дільниць. У Старобельському окрфінвідділі у другому півріччі 1925–1926 рр. після двох планових реорганізацій з 12 податкових дільниць було утворено лише 3²³⁴. Скорочення податкових дільниць позначилося і на кількісному штаті та структурі зовнішнього апарату органів прямого оподаткування. Зовнішній апарат прямого оподаткування Уманського окрфінвідділу у другому півріччі 1925–1926 рр. в 11 податкових дільницях мав 57 працівників²³⁵. Водночас зовнішній апарат прямого оподаткування Луганського окрфінвідділу, у зв'язку зі скороченням податкових дільниць до 8, налічував 46 службовців²³⁶. Станом на 15 червня 1925 р. зовнішній податковий апарат прямого оподаткування по місту Одесі, що розподілявся по 25 фінансових дільницях, мав такий штатний розпис: 25 фінінспекторів, 26 помічників фінінспекторів, 13 фінагентів, 25 збирачів податків, 25 діловодів та 50 працівників контори. Зовнішній податковий апарат прямого оподаткування по Одеському округу (у сільській місцевості — автор) розподілявся по 14 фінансових ділянках, у яких працювало 14 фінансових інспекторів, 1 помічник фінінспектора, 5 фінагентів та 14 діловодів. Після перерайонування у 1925 р. у межах Одеської губернії було скорочено 8 округів, а штати зовнішнього апарату, як прямого, так і непрямого оподаткування, перерозподілено між рештою

²³³ ЦДАВОВУ України. — Ф. Р. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 2. — Спр. 1302 (Доповідь, тези доповідей, висновки та пропозиції податкового управління Наркомфіну УРСР про стан податкової справи на Україні за 1925–1927 роки. — 1927 р.). — 67 арк. — Арк. 13–14.

²³⁴ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 7737 (Звіт податкових підвідділів окружних фінвідділів за 1925–1926 роки.). — 181 арк. — Арк. 7.

²³⁵ Там само — С. 12–13.

²³⁶ Там само — С. 137.

окрфінвідділів²³⁷. У 1926 р. радянська влада здійснила чергове перерайонування, створивши спочатку 2338 фінансових дільниць, а пізніше, на прохання з місць, ще додатково 69²³⁸.

Перенесення «податкового центру» з губернського міста до окружного суттєво підвищило роль податкових осередків у районах. На підставі інструкції до положення НКФ УСРР від 14 грудня 1925 р. про фінансово-податкові відділи районних виконавчих комітетів на кошторисно-податкові столи райвиконкомів було покладено обов'язки зі стягнення насамперед сільгосподатку. До них входило ознайомлення населення з положенням про єдиний сільгосподаток, перевірка надісланих сільрадами списків платників, нарахування податку, заповнення окладних листів платників, ведення підсумкової звітності, контроль за своєчасною сплатою податку та його надходженням у центр. Окрім того, на завідуючих податковими відділами райвиконкомів могла бути покладена відповідальність за стягнення промислового податку, керівництво сільрадами у царині стягнення податків та зборів²³⁹.

Оскільки грошові надходження від сільгосподатку становили левову частину від усіх прямих податків (у 1923–1924 рр. — 72 %, у 1924–1925 рр. — 67 %, у 1925–1926 — 59 %, у 1926–1927 — 50 %, 1927–1928 — 49 % (на підставі додатку 1), стає цілком зрозуміло, чому радянською владою відділ сільгосподатку відмежовувався від відділу прямих податків та мав значні штати. Лише у 1924–1925 рр. апарат зі стягнення сільгосподатку складався з 20 службовців центрального апарату, 100 — губфінвідділів, 493 — окрфінвідділів та

²³⁷ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 685 (Сведения о штатном количестве налогового аппарата по прямым налогам по г. Одесса и Одесскому округу. — 5 мая 1925 г. — 27 июля 1925 г.). — 35 арк. — Арк. 2–3, 28.

²³⁸ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 7552 (Річні звіти окружних фінвідділів про податкову роботу за 1925–1926 роки.). — 520 арк. — Арк. 79.

²³⁹ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 7552 (Річні звіти окружних фінвідділів про податкову роботу за 1925–1926 роки.). — 520 арк. — Арк. 17–18.

1432 — зовнішнього апарату і налічував 2025 працівників, що становило 39 % від загальної кількості податківців України станом на жовтень 1924 р.²⁴⁰. І це без урахування додаткових працівників радянських установ, яких залучали у «гарячі» періоди надходжень від податку.

Загалом розбудову структури податкових органів прямого оподаткування УСРР станом на 1925–1926 рр. було завершено. Надалі удосконалювалися окремі ланки апарату. Наприклад, для успішного стягнення сільгосподатку у Полтавському окрфінвідділі були створені експертні комісії для встановлення врожайності зернових та поділу на відповідні розряди²⁴¹. З 1926 р. зростає роль податкових комісій, які було створено на кожній податковій дільниці з метою визначення розміру податків для платників. Лише за жовтень-грудень 1927 р. Одеською окружною податковою комісією було розглянуто 231 скаргу платників зрівняльного збору, а у 1928 р. ще 842²⁴².

Однак становлення радянської тоталітарної держави у другій половині 1920-х років спричинило економічні зміни. Насамперед, це розгортання форсованої індустріалізації та проведення суцільної колективізації. Як наслідок, було знищено багатокладність економіки, різні форми власності, окрім державної. Це невідворотно призвело до змін у податковій системі: оподаткування, яке є головним джерелом доходів та виконує не лише фіскальну, а і розподільчу, і соціальну функцію у державі з ринковою економікою, в СРСР поступово перетворюється на конфіскаційний важіль у політиці економічного примусу, а за потреби — і терору. З 1926–1927 рр. податкові питання дедалі більше

²⁴⁰ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 2988 (Інформаційні зведення і доповідні записки Наркомфіну УСРР про хід комплексної перевірки по єдиному сільськогосподарському податку на Україні за 1924–1925 роки. — 22 черв. 1924 р. — 13 трав. 1925 р.). — 235 арк. — Арк. 51.

²⁴¹ ДАПО. — Ф. Р-1229 (Фінансовий відділ Лубенського окружного виконавчого комітету рад робітничих, селянських та червоноармійських депутатів (окрфінвідділів). м. Лубни). — Оп. 3. — Спр. 17 (Листування по особовому складу 1925–1926 рр.). — 76 арк. — Арк. 18.

²⁴² ДАПО. — Ф. Р-1229 (Фінансовий відділ Лубенського окружного виконавчого комітету рад робітничих, селянських та червоноармійських депутатів (окрфінвідділів). м. Лубни). — Оп. 3. — Спр. 53 (Відомості про рух роботи ударних бригад по проведенню стягнення недоїмок. — 1929–1930 рр.). — 363 арк. — Арк. 20–21.

перебувають поза увагою компартійного та радянського керівництва. Дослідником зазначено різке зменшення кількості архівних матеріалів, які висвітлюють функціонування податкових органів, у тому числі із стягнення прямих податків.

Ще у 1925 р. партійну дискусію про шляхи та засоби розбудови радянської держави активно підтримали фінансисти. Г. Сокольников доводив, що податкове навантаження повинно відповідати доходам платника, а збільшення податкових ставок можливо лише за умов економічного зростання промисловості та сільського господарства²⁴³. Водночас С. Струмилін вважав за можливе здійснити індустріалізацію, застосувавши жорсткі заходи прямого втручання у господарство, зокрема податкові, нехтуючи економічними чинниками розвитку²⁴⁴. Ю. Ларін, як і більшість радянського керівництва, був прихильником максимального обкладання приватного капіталу незалежно в місті чи селі, незалежно від економічних реалій²⁴⁵. У підсумку, позиція Г. Сокольникова та прихильників його точки зору була визнана «опозиційною» та шкідливою. Відтепер оподаткування та органи, що його здійснювали, неухильно виконували класове завдання більшовицької партії.

Вже з 1927–1928 рр. діяльність апарату зі стягнення сільгосподатку мала яскраво виражений фіскальний характер. У резолюції наради НКФ СРСР від 2–8 лютого 1928 р. підкреслювалося, що для збільшення податків із селян та надходжень по них необхідно якісніше готувати податковий апарат, особливо зовнішній²⁴⁶. У промові

²⁴³ Сокольников Г. Я. Денежная реформа / Сокольников Г. Я. — М.: Фин. изд-во НКФ СССР, 1925. — 173 с. — С. 58.

²⁴⁴ Струмилин С. Г. На плановом фронте / С. Струмилин // Плановое хозяйство. — 1926. — № 1. — С. 38–39.

²⁴⁵ Ларин Ю. Частный капитал в СССР / Ларин Ю. — М.; Л.: Госиздат, 1928–312 с. — С. 266–268.

²⁴⁶ ЦДАВОВУ України. — Ф. Р. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 2. — Спр. 1340 (Матеріали про наслідки проведення комплексного єдиного сільськогосподарського податку 1927–1928 років і про внесення змін по оподаткуванню у 1928–1929 роках (постанови, циркуляри, доповіді). — 27 груд. 1927 р. — 29 груд. 1928 р.). — 402 арк. — Арк. 46.

заступника голови НКФ РСФРР Р. Левіна наголошено на необхідності виявлення «слабких» ланок місцевого податкового апарату, на особливій відповідальності сільрад у стягненні сільгосподатку та закріпленні всіх районів зі стягнення сільгосподатку за «відповідальними працівниками»²⁴⁷.

Податкові функції почали виконувати новостворені робітничі бригади. Так, в інструкції Лубенського окрфінвідділу «Про організацію та проведення роботи робітничими бригадами з ліквідації податкових заборгованостей приватнокапіталістичних елементів» від 1930 р. підкреслювалося, що «чистка фінорганів виявила прямі перекручення класової лінії у податковій політиці в царині стягнення заборгованості платників, наявне недообкладання приватнокапіталістичного сектору»²⁴⁸.

З 1929 р. у складі податкового управління окрфінвідділів замість відділів створюються лише секції: простих податків (прямих — автор), сільгосподатку та непрямих податків. На секцію простих податків, що налічувала 23 штатні одиниці, покладалася економічно-консультативна робота, ведення окладного рахівництва, розгляд скарг та проведення ревізій зовнішнього апарату²⁴⁹.

Водночас у другій половині 1920-х рр. скорочуються надходження від прямих податків, окрім сільгосподатку, тому що поступово знищується приватний сектор економіки. У той же час, як і в перші роки непу, зростає роль непрямих податків та доходів від неподаткових джерел. Оподаткування селянства лише зростає. У 1927–1933 рр. із селян стягували: сільгосподаток, кошти на самообкладання, «експертне» індивідуальне обкладання, державні позики на індустріалізацію,

²⁴⁷ Там само — Арк. 48.

²⁴⁸ ДАПО. — Ф. Р-1229 (Фінансовий відділ Лубенського окружного виконавчого комітету рад робітничих, селянських та червоноармійських депутатів (окрфінвідділів). м. Лубни). — Оп. 3. — Спр. 53 (Відомості про рух роботи ударних бригад по проведенню стягнення недоїмок. — 1929–1930 рр.). — 363 арк. — Арк. 168.

²⁴⁹ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 4799 (Перелік функцій відділів та основних посад апарату податкового управління. — 10 лип. 1925 р. — 01 груд. 1929 р.). — 27 арк. — Арк. 18–20.

державне «окладне» страхування, одноразовий збір на культурне будівництво²⁵⁰.

Отже, у становленні та діяльності органів прямого оподаткування в період непу ми виокремили три етапи. Перший — березень 1921 — грудень 1921 р.: відновлення та початок розбудови органів прямого оподаткування УСРР. Другий період — 1922–1924 рр.: діяльність органів прямого оподаткування в період грошової реформи. Третій — 1925–1928 рр.: функціонування органів прямого оподаткування в умовах поступового згорання непу. Структурна розбудова та діяльність податкових органів прямого оподаткування УСРР у роки непу мала позитивну динаміку. Про це свідчать статистичні показники: у 1923–1924 рр. на території республіки стягнуто прямих податків на суму 104 863 тис. крб., у 1924–1925 рр. — 110 039 тис. крб., у 1925–1926 рр. — 124 975 тис. крб., у 1926–1927 рр. — 190 534 тис. крб., у 1927–1928 рр. — 199 089 тис. крб. (див. додаток А). Однак політичні та економічні зміни в СРСР у другій половині 1920-х рр. призвели до змін у податковій системі, а саме: звуження податкової бази у зв'язку із наступом влади на приватний капітал перетворювало органи прямого оподаткування на засіб виконання класових завдань більшовицької партії.

2.3. Становлення органів непрямого оподаткування

Після скасування приватної власності та націоналізації промисловості, з жовтня 1917 р. до березня 1921 р., радянська влада прагнула замінити ринковий механізм прямим втручанням у господарські механізми, застосовуючи позаекономічні методи. Головними джерелами доходів держави стали експропріація, націоналізація та продрозкладка. Відновлення радянською владою непрямого оподаткування не дало очікуваних доходів до скарбниці. По-перше, податкова база звужувалася пропорційно зменшенню виробництва підакцизних товарів.

²⁵⁰ Петренко В. І. Більшовицька влада та українське селянство у 20–30 рр. XX ст.: причини, технології, наслідки голодомору — геноциду: [за матеріалами Поділля]. — Вінниця, 2008. — 316 с. — С. 90.

Непрямі податки, порівняно з дореволюційною Росією, було переорієнтовано на заможні верстви населення (акциз на тютюн, особливо вищого сорту, монопольні ціни на каву, цукор, вино, рис — автор). По-друге, в умовах гіперінфляції, грошові податки швидко втрачали економічний зміст. По-третє, в умовах швидкої націоналізації об'єктів з виробництва підакцизних товарів непрямі податки перетворювалися на незначні грошові нарахування до собівартості товару, які враховували у розрахунках між державними підприємствами. За таких обставин діяльність органів непрямого оподаткування стала неефективною та втрачала доцільність.

Цілком логічно, що 17 січня 1920 р. Декретом РНК РСФРР «Про відміну нарахувань на продукти та вироби націоналізованої промисловості» підвідділи непрямих податків фінансових відділів губвиконкомів у повному особовому складі, включаючи штат дільничних інспекторів та їхніх помічників, разом із «технічним та канцелярським інвентарем» переходили у підпорядкування ВРНГ як підвідділи «обліку виробництва» у складі губернських рад народного господарства²⁵¹. Так, відповідно до телеграм Уповнаркомфіну від 23 квітня та 25 червня 1920 р., підвідділ непрямих податків податкового управління Подільського губфінвідділу, а також його зовнішню інспекцію з 26 липня 1920 р. переведено до рахункового підвідділу фінансового відділу губернського раднаргоспу²⁵². До їхньої компетенції входило здійснення нарахувань до цін товарів держпідприємств. Постановою Президії Раднаргоспу УРСР від 1 квітня 1921 р. частину рахівничого апарату раднаргоспів, зокрема колишнього податкового, було розподілено між

²⁵¹ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 5. — Спр. 2 (Декрет Совнаркома УССР об образовании отдела косналогов. Постановление Совнаркома УССР о возвращении к работе по специальности работников налогов. Циркуляры Наркомфина УССР. — 19 сент. 1921 г. — янв. 1923 г.). — 201 арк. — Арк. 29.

²⁵² ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 323 (Отчеты налогового управления губфинотдела. — 28 февр. — 1 июля 1921 г.). — 61 арк. — Арк. 3.

відділами Укрпостачу²⁵². Зважаючи на те, що непрямі податки були ліквідовані на початку весни 1921 р., органи непрямого оподаткування УСРР втратили фінансову доцільність, їх було розформовано, а особовий склад розפורшено по багатьох фінансових установах.

Ситуація змінилася після проголошення X з'їздом РКП(б) нової економічної політики, хоча структурні перетворення економіки відбувалися повільно та непослідовно. У першій половині 1921 р. радянська влада зневажливо ставилася до непрямих методів державного регулювання економіки, насамперед податкових, розглядаючи їх переважно як засіб обмеження розвитку приватного сектору. Однак наявність різних форм власності, товарно-грошових відносин та запровадження з другої половини 1921 р. акцизів на тютюн та тютюнові вироби, виноградне вино, сіль змусили більшовиків, хоча із запізненням, відновити податкові органи непрямого оподаткування. Цьому процесу сприяли наступні фактори. Стягнення непрямих податків не потребувало наявності такого злагодженого та розгалуженого апарату, як збір прямих податків. Переважно на непрямому оподаткуванні та горілчаній монополії будувалася дохідна частина дореволюційної Росії та Тимчасового уряду, а тому відновити радянські органи непрямого оподаткування, використовуючи дореволюційний досвід та апарат, було простіше. Та найголовніше, доходи від непрямих податків, порівняно із прямими, надходять упродовж нетривалого проміжку часу. Тому у першій половині періоду непу непрямі податки посіли чільне місце у радянській фінансовій системі. Тим, що вони «б'ють» по кишенях усіх верств населення незалежно від рівня доходів, радянська влада в умовах гострого бюджетного дефіциту особливо не переймалася.

Зазначимо, що у період непу непрямими податками також вважалися державні мита та митні збори. За чинним законодавством вони є окремим джерелом доходів держави. Окрім того, митні збори в період непу становили незначну частину надходжень до бюджету і в умовах монополії держави на зовнішню торгівлю швидше відігравали регулюючу роль в експортно-імпортних операціях. Тому автор не вважає за необхідне розглядати діяльність митних органів у досліджуваний період.

Загальне керівництво зі стягнення акцизів належало Наркомфіну СРСР. У межах союзних республік — Наркомфінам союзних республік, у губерніях — губфінвідділам, які за допомогою зовнішнього апарату непрямого оподаткування здійснювали безпосереднє керівництво та нагляд за стягненням акцизів²⁵³. Відповідно до розпорядження Наркомфіну РСФРР від 17 серпня 1921 р., інструкції управління Уповнаркомфіну та Декрету РНК УСРР від 28 жовтня 1921 р., у складі управління Уповнаркомфіну було створено відділ непрямих податків і державних монополій, а в губерніях — підвідділи непрямих податків та державних монополій при податковому управлінні губфінвідділу²⁵⁴.

Відділ непрямих податків та державних монополій у складі управління Уповнаркомфіну мав такий штатний розпис: завідувач відділу, його помічник, рада у справах непрямих податків та державних монополій та безпосередньо відділ непрямих податків та державних монополій з канцелярією і штатом старших і молодших ревізорів. Підвідділ непрямих податків при податковому управлінні губфінвідділів розподілявся на внутрішній та зовнішній апарат. Внутрішній апарат було створено у складі завідувача підвідділу, старших і молодших ревізорів, працівників обліку і канцелярії. Зовнішній — із дільничних інспекторів непрямих податків і державних монополій та їхніх помічників. Завідувач губфінвідділу за поданням завідувача підвідділу непрямих податків у відповідній губернії та за умови погодження з Уповнаркомфіном розподіляв територію губернії (міста та повіти), як і в Російській імперії, на акцизні округи, що розподілялися на акцизні дільниці, безпосередній контроль над якими здійснював зовнішній апарат — інспектори та їхні помічники. Помічники дільничних інспекторів зазвичай призначалися для постійного перебування на

²⁵³ Кучерявенко М. П. Курс податкового права. У 6 т. Т. 1. Генезис податкового регулювання. У 2 ч. Ч. 1. / Кучерявенко М. П. — Х.: Легас, 2002. — 665 с. — С. 207.

²⁵⁴ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 5. — Спр. 4 (Доклад губфинотдела об организации подотдела косвенных налогов; полугодовой и месячный отчеты). — 23 арк. — Арк. 1.

підприємствах, що випускали підакцизні товари²⁵⁵. Зосередженість місцевого апарату непрямого оподаткування у складі одного відомства — НКФ УСРР, сприяло підвищенню ефективності виконання податкових завдань. У Російській імперії стягнення непрямих податків ускладнювало розміщення податкового апарату у декількох відомствах та органах місцевого управління: Акцизному управлінні, митницях різного розряду, управліннях для нанесення проби на золотих та срібних виробках, фабричній інспекції, земських та міських управах, волосних правліннях.

Цілком логічно, що особлива увага приділялася роботі губернських податкових органів, особливо зовнішнього апарату, тому що на них було покладено нагляд за «виконанням у межах губернії законів, правил та всіх розпоряджень уряду щодо непрямого оподаткування»²⁵⁵. До компетенції інспекторів та їхніх помічників органів непрямого оподаткування входило: брати участь у заготівлі, збереженні, обліку сировини, напівфабрикатів та готової продукції на підприємстві, стежити за виконанням правил щодо внутрішнього устрою фабрично-заводських приміщень та складів, перевіряти технічну придатність обладнання, наполягати на опломбуванні спеціального обладнання та стежити безпосередньо за цим процесом, здійснювати технічний нагляд за виробництвом товарів, повідомляти керівництво податкових органів про порушення та шляхи їх подолання²⁵⁶. Отже, податківці мали широкі повноваження вільно та у будь-який час обстежувати підприємство, що випускало підакцизні товари, брати участь у всіх технологічних процесах щодо їх виготовлення. На нашу думку, це підтверджує вагому роль органів непрямого оподаткування у радянській фінансовій політиці, яку надавало їм керівництво більшовицької партії.

На основі прийнятого декрету та циркулярів у кінці жовтня 1921 р. радянська влада із значними труднощами у кадровому та

²⁵⁵ Там само — Арк. 14.

²⁵⁶ Собрание узаконений и распоряжений рабоче-крестьянского правительства Украины. — Х.: Изд. нар. комиссариата юстиции УССР, 1926. — № 1–22. — 1801 с. — С. 739–740.

матеріально-побутовому забезпеченні розпочала формування органів непрямого оподаткування по губерніях. Так, наприкінці листопада 1921 р. було створено підвідділ непрямих податків при податковому управлінні Подільського губфінвідділу. Він мав таку структуру та штатний розпис: внутрішній апарат — завідувач підвідділу непрямих податків, три ревізори, канцелярський і бухгалтерський відділи — відповідно з шести та семи посад, та інспекторську частину (зовнішній апарат) з дванадцяти повітових інспекторів та двадцяти їхніх помічників, що безпосередньо контролювали підприємства з випуску підакцизних товарів²⁵⁷.

Створення апарату непрямого оподаткування у 1921 р. мало свої особливості: підготовлених власних кадрів радянська влада не мала, а дореволюційні фахівці полишили службу, виїхавши з політично та військово неспокійних регіонів або працювали в інших фінансових органах. Нагальна кадрова проблема змушувала радянську владу компенсувати брак фахівців шляхом зарахування на службу некомпетентних, однак відданих партії громадян. Так, Уповнаркомфінном було рекомендовано зараховувати на вакантні посади податкових інспекторів у повітах та безпосередньо на підприємствах тих активістів-працівників, що є членами профспілки заводів та фабрик, які випускають підакцизні товари²⁵⁸. Зазначена кадрова політика призвела до негативних наслідків. Для неосвічених службовців органів непрямого оподаткування Уповнаркомфін був змушений надати тлумачення того, що нагляд і контроль потрібно здійснювати не на всіх підприємствах, як це

²⁵⁷ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 5. — Спр. 4 (Доклад губфинотдела об организации подотдела косвенных налогов; полугодовой и месячный отчеты). — 23 арк. — Арк. 2.

²⁵⁸ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 5. — Спр. 2 (Декрет Совнаркома УССР об образовании отдела косналогов. Постановление Совнаркома УССР о возвращении к работе по специальности работников налогов. Циркуляры Наркомфина УССР. — 19 сент. 1921 г. — янв. 1923 г.). — 201 арк. — Арк. 5.

зрозуміли на власний розсуд некомпетентні податкові працівники, а лише на тих, що виготовляють підакцизні товари.

Функціонування органів непрямого оподаткування ускладнювалося значними матеріальними труднощами їхніх працівників. Однак щораз більша вагомість оподаткування, як важеля впливу на економічний розвиток держави у нових господарських реаліях, змушувала владу звертати пильну увагу на проблеми становлення органів, що його втілювали. Це підтвердила постанова IV сесії ВЦВК, яка відбулася у жовтні 1921 р. Відтепер «інтереси народної скарбниці вивищувалися до питань державного рівня», вирішення яких було покладено на фінансові органи²⁵⁹.

Щоб налагодити стягнення прямих податків, радянській владі потрібно було створити розгалужений, професійний апарат. Окрім того, стягнення прямих податків, від моменту їх запровадження до сплати, досить тривалий період. Тому, наслідуючи приклад податкової системи Російської імперії, радянська влада з метою отримання швидких та безперебійних доходів у 1922 р. зосередила увагу на непрямому оподаткуванні та досить швидко мала перші успіхи. У 1912 р. непрямі податки становили 60 % податкових надходжень з території України у складі Російської імперії, а у 1922 р. в УСРР — 40 %²⁶⁰. До кінця 1922 р. було введено шістнадцять акцизів. Набирала обертів грошова реформа.

Такий перебіг подій вимагав активної розбудови органів непрямого оподаткування: кількісно та якісно. У кінці січня 1922 р. Уповнаркомфін надіслав губфінвідділам орієнтовний розподіл посад у підвідділах непрямих податків. У внутрішньому апараті: завідуючий підвідділом, два ревізори-інструктори, завідуючі бухгалтерським та секретарським відділами, бухгалтер розряду, помічник бухгалтера,

²⁵⁹ Иверонов С. Налоговый аппарат / С. Иверонов // Вестник финансов. — 1922. — № 43. — С. 24–25.

²⁶⁰ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 592 (Протоколи засідань Центральної комісії допомоги голодуючим при ВУЦВК, фінансово-економічного бюро, трійки допомоги голодуючим, комісії по податкам при Управлінні Уповноважених Наркомфіну РСФРР при Раднаркомі УСРР та матеріали до них. — 08 лют. — 25 квіт. 1922 р.). — 242 арк. — Арк. 19.

діловод, машиністка, журналіст, конторники першого та другого розряду, кур'єр. У зовнішньому апараті: дільничний інспектор та помічник дільничного інспектора (кількість посад залежала від ступеню обігу та виробництва підакцизних товарів)²⁶¹. Наприклад, штатний розпис органів непрямого оподаткування Київської губернії мав такий вигляд: внутрішній апарат — завідуючий підвідділом, три ревізори-інструктори, канцелярію із семи працівників секретарського відділу та десяти бухгалтерського. Зовнішній апарат складався із 34 дільничних інспекторів та 109 їхніх помічників. Весь апарат непрямого оподаткування Київської губернії у 1922 р. становив 162 працівники, більшість з яких — колишні службовці акцизних управлінь Російської імперії²⁶².

За 1922–1923 рр. губерньський особовий склад зріс до 244 осіб²⁶³. Однак, враховуючи, що у царській Росії він становив 427 службовців, а кількість акцизів подвоїлася із восьми до шістнадцяти та ускладнився механізм їх стягнення, податківці були переобтяжені роботою²⁶⁴. Подібною ситуація була і в інших губерніях. Наприклад, у Подільському губфінвідділі станом на початок 1923 р. в органах непрямого оподаткування працювало 127 службовців, що у півтора рази було менше, ніж у дореволюційному акцизному управлінні.

²⁶¹ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 263 (Накази по Управлінню Уповноважених Наркомфіну РСФРР при Раднаркомі УРСР та листування з губерньськими інвідділами про призначення, переміщення і звільнення співробітників відділів посередніх податків та державних монополій. — 11 жовт. 1921 р. — 30 верес. 1922 р.). — 110 арк. — Арк. 52.

²⁶² ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 634 (Звіти, доповіді підвідділів посередніх податків губерньських фінвідділів про їх діяльність та про наслідки ревізій стану повітових фінвідділів за 1922 рік. — 29 верес. — 28 груд. 1922 р.). — 378 арк. — Арк. 19.

²⁶³ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 1507 (Звіти підвідділів посередніх податків губерньських фінвідділів про діяльність за 1922–1923 роки. — 1923 р.). — 171 арк. — Арк. 15.

²⁶⁴ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 634 (Звіти, доповіді підвідділів посередніх податків губерньських фінвідділів про їх діяльність та про наслідки ревізій стану повітових фінвідділів за 1922 рік. — 29 верес. — 28 груд. 1922 р.). — 378 арк. — Арк. 51.

Для забезпечення зростаючих потреб у кадрах органів непрямого оподаткування у 1922 р. радянською владою було здійснено низку заходів. Поверталися до роботи за спеціальністю працівники Уповнаркомфіну, тимчасово переведені до Наркомпроду УСРР. Досить швидко, до квітня 1922 р., вдалося повернути з обліково-статистичних та обліково-виробничих відділів Раднаргоспу, Рауспирту, Сільпрому та РСІ до органів непрямого оподаткування колишніх царських акцизних службовців²⁶⁵. Водночас зростали вимоги до кандидатів на роботу в органи непрямого оподаткування. Вони повинні були вміти швидко читати, писати, знати чотири правила математики та не мати судимості²⁶⁶.

Зауважимо, що у 1922–1923 рр. водночас із залученням до органів непрямого оподаткування «старих спеців», активно відбувалося поповнення податкових лав за рахунок недосвідчених, лише з початковою освітою, але відданих радянській владі молодих людей. Так, у Київській губернії у 1923 р., порівняно з попереднім роком, органи непрямого оподаткування поповнили працівники віком до 30 років. Окрім того, кількість осіб, що не мали стажу роботи у податкових органах, зросла з 7 до 31, працівників із досвідом податкової роботи — із 9 до 54, які мали лише початкову освіту — з 79 до 107. Водночас брак у 1922 р. у податкових лавах членів КП(б)У наступного року компенсувався 23 партійцями²⁶⁷.

Зростання апарату непрямого оподаткування у 1923 р. пояснювалося збільшенням кількості підакцизних підприємств. Однак

²⁶⁵ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 339 (Отчет о деятельности управления косвенными налогами губфинотдела и сведения о недоимках акциза, числящихся за частными предприятиями. — 10 окт. 1922 г. — 1 апр. 1923 г.). — 60 арк. — Арк. 34–38.

²⁶⁶ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 681 (Місячні відомості губернських фінвідділів про видатки на утримання робітників податкового управління за 1922–1923 роки. Списки і анкети робітників податкового апарату губернії. — 1923 р.). — 257 арк. — Арк. 1–2.

²⁶⁷ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 1507 (Звіти підвідділів посередніх податків губернських фінвідділів про діяльність за 1922–1923 роки. — 1923 р.). — 171 арк. — Арк. 15.

податкові штати губерній суттєво різнилися. Наприклад, у Подільській губернії (більшість фактів у цьому підрозділі наведено по Подільській губернії тому, що на її території знаходилася значна кількість підприємств, що випускали підакцизну продукцію — автор) було зосереджено більшість цукрових та спиртових заводів, тютюнових фабрик. Тому з вересня 1922 р. у Подільській губернії підвідділ непрямих податків було виокремлено з податкового управління губфінвідділу, і станом на 1923 р. він існував як окремий відділ непрямого оподаткування при губфінвідділі. Його штатний розпис мав такий вигляд: внутрішній апарат — завідуючий відділом, два ревізори-інструктори, один практикант, який, до речі, був членом КП(б)У, завідуючий бухгалтерським відділом, завідуючий загальним відділом, п'ять бухгалтерів, три помічники бухгалтера, один конторник. Вісімнадцять працівників відділу були колишніми акцизними чиновниками. З лютого 1923 р. Подільська губернія розподілялася на чотири акцизних округи. У кожному окрузі було передбачено посаду завідуючого та діловода. Зовнішній апарат губернії був представлений чотирма губернськими старшими ревізорами, дванадцятьма дільничними інспекторами, шістдесятьма вісьмома помічниками інспекторів та вісьмома практикантами²⁶⁸. Подільська губернія мала чи не найбільше акцизне «навантаження». За період з 1 жовтня 1922 р. по 1 квітня 1923 р. на її території було стягнуто 15789031 крб. по непрямих податках (20 % від надходжень по УСРР — від авт.), з яких 82 % — це акциз з цукру, 4,5 % — тютюнових виробів, 3,6 % — нафтопродуктів, 2,8 % — із спирту, 2,5 % — із солі, 1,5 % — від митних зборів²⁶⁹.

²⁶⁸ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 339 (Отчет о деятельности управления косвенными налогами губфинотдела и сведения о недоимках акциза, числящихся за частными предприятиями. — 10 окт. 1922 г. — 1 апр. 1923 г.). — 60 арк. — Арк. 47.

²⁶⁹ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 259 (Циркуляры Наркомфина УССР. Распоряжения и инструкции губфинотдела. — 19 марта 1924 г. — 8 июля 1925 г.). — 314 арк. — Арк. 11.

Одним із найвагоміших у структурі органів непрямого оподаткування в губерніях з розвинутою «підакцизною» промисловістю був інститут агентів або помічників інспектора, який здійснював безпосередній нагляд та контроль за діяльністю підприємств, що виробляли підакцизні товари. Так, у Подільській губернії при кожному цукровому (найбільші акцизні збори у 1922–1923 рр. давала цукрова галузь — автор) та пивоварному заводах було створено посаду агента непрямого оподаткування. Для контролю за діяльністю тютюнових підприємств призначали одного агента на дві-три фабрики. На винні заводи агентів призначали не завжди, тому що паралельно виробництво алкогольних напоїв контролювалося органами державного нагляду за спиртовою галуззю²⁷⁰. Агенти підпорядковувалися поміщикам дільничних інспекторів, які звітували перед інспекторами. Діяльність дільничних інспекторів контролювали окружні ревізори, які звітували перед відділом непрямих податків губернії. Періодично губернські та окружні інспектори проводили ревізії діяльності помічників дільничних інспекторів та агентів. Наприклад, у Подільській губернії у 1923 р. їх відбулося лише п'ять. Ревізорська діяльність ускладнювалася поширенням бандитизму (зафіксовано поранення інспектора та грабіжницькі напади на податківців)²⁷⁰. На з'їзді фінансових працівників Одеської губернії було відзначено, що на посадах помічників інспекторів непрямих податків зовнішнього апарату працюють у минулому акцизні чиновники, агентами при заводах та фабриках — колишні працівники цих підприємств²⁷¹.

²⁷⁰ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 339 (Отчет о деятельности управления косвенными налогами губфинотдела и сведения о недоимках акциза, числящихся за частными предприятиями. — 10 окт. 1922 г. — 1 апр. 1923 г.). — 60 арк. — Арк. 47 зв.

²⁷¹ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 2535 (Виписка з циркуляра Наркомфіну РСФРР про реорганізацію податкового апарату, положення про зовнішній податковий нагляд та проекти штатів підвідділу прямих податків губернських фінвідділів. — 10 квіт. 1924 р. — 09 лют. 1925 р.). — 59 арк. — Арк. 1–2.

Відзначимо, що становлення органів непрямого оподаткування в УСРР позначене неузгодженістю у роботі його інститутів. Так, між податківцями зовнішнього апарату органів непрямого оподаткування та посадовцями повітфінвідділів виникали суперечності, пов'язані з відсутністю чіткого розмежування службових повноважень. До такої ситуації призводило прагнення працівників зовнішньої інспекції до цілковитої незалежності від повітових відділів та постійне втручання службовців внутрішнього апарату повітфінвідділів у технічну роботу фінансової інспекції.

Тому досить часто податкових працівників звільняли з роботи або переводили на канцелярську посаду (як правило, старих спеців — автор). Непоодинокими були випадки, коли завідувачі повітфінвідділами навмисно робили кроки, щоб «підірвати авторитет фінінспектора»²⁷². У розв'язання цього питання втрутився головний фінансовий орган. Постановою НКФ РСФРР від 25 січня 1923 р. переміщення податківців зовнішнього апарату органів непрямого оподаткування без згоди центральних податкових органів заборонялося²⁷³. Водночас постановою НКФ РСФРР від 21 лютого 1923 р. з метою забезпечення плідної співпраці повітфінвідділів та зовнішньої податкової інспекції передбачалося, що фінінспектор зобов'язувався доповідати завідувачу повітфінвідділом про перебіг податкової кампанії у його районі, брати участь у засіданнях президії повітвиконкому у разі запрошення на них. Водночас завідуючий повітфінвідділом не втручався у технічну роботу фінінспектора²⁷⁴.

²⁷² ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 114 (Циркуляры Подгубфинотдела. — 23 марта — 30 авг. 1923 г.). — 565 арк. — Арк. 108.

²⁷³ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 388 (Циркуляры, постановления, инструкции Наркомфина РСФСР и переписка с ними об изменении в системе местного обложения налогами. — 10 янв. 1923 г. — 20 июля 1925 г.). — 104 арк. — Арк. 4.

²⁷⁴ Там само — Арк. 5.

Підсумовуючи дослідження звітів губернських ревізорів за січень 1923 р., визначимо загальні недоліки у роботі органів непрямого оподаткування УСРР: бюрократизм, відсутність планових ревізій, недостатній нагляд за діяльністю великих підприємств та недбале ведення на них підакцизної звітності, відсутність повномасштабної боротьби з контрабандою та неплатниками податків, нестача спеціальних засобів (сургучу, ареометрів) для належного виконання службових обов'язків податківцями. Окрім того, наприклад у Миколаївській губернії, недостатню увагу податківці приділяли торгівлі підакцизними товарами на базарах та оподаткуванню соляних промислів²⁷⁵. В Одеській губернії залишався не укомплектованим зовнішній апарат органів непрямого оподаткування, зафіксовано самовільну організацію непередбачених центром структурних підрозділів та непоодинокі випадки відсутності протоколів правопорушень за наявності податкових заборгованостей²⁷⁵. У Київській губернії в Черкаському податковому окрузі у податківців «не виявлено належних знань та енергії у праці»²⁷⁶. У Волинській губернії найгострішим було кадрове питання, тому що 2/3 губернії відійшло до Польщі, і більшість податкових працівників залишилася за кордоном. Значна частина службовців евакуювалася з прифронтових зон, решта або померли або перейшли в інші відомства, з кращими умовами праці²⁷⁶. Навіть у Донецькій губернії, де діяла незначна кількість підакцизних підприємств, на ринку продавали «необандеролени» (без акцизного знаку — автор) товари, зокрема тютюн²⁷⁷. У Подільській губернії своєчасно не проводилися наради та з'їзди

²⁷⁵ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 635 (Звіти, доповіді ревізорів-інструкторів губернських фінвідділів про обстеження діяльності підвідділів посередніх податків. — верес. 1922 р. — 05 квіт. 1923 р.). — 348 арк. — Арк. 39.

²⁷⁶ Там само — Арк. 69.

²⁷⁷ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 635 (Звіти, доповіді ревізорів-інструкторів губернських фінвідділів про обстеження діяльності підвідділів посередніх податків. — верес. 1922 р. — 05 квіт. 1923 р.). — 348 арк. — Арк. 239.

податкових працівників, оскільки не вистачало транспорту, існувала загроза бандитських нападів²⁷⁸.

На діяльність податківців у 1923 р. вплинули адміністративно-територіальні зміни в УСРР. У зв'язку з ліквідацією у червні 1923 р. Кременчуцької губернії, підлягали розпуску губернські органи непрямого оподаткування, а звітність за весь період роботи надсилалася до Уповнаркомфіну²⁷⁹.

Однак, незважаючи на окремі недоліки та труднощі у роботі, податковий апарат непрямого оподаткування УСРР у 1923 р. мав значні успіхи. Лише по Подільській губернії у лютому 1923 р. план стягнення податків був перевиконаний на 4 %, у березні — на 18,2 %, у квітні — на 8,4 %, а в травні — на 168,5 %, по непрямих податках — на 139 %²⁸⁰. Загалом в УСРР у 1923 р. було стягнуто непрямих податків на суму 75531 тис. крб. — 42 % усіх податкових надходжень, що є незаперечним успіхом податкових органів республіки. Водночас, на нашу думку, це негативно вплинуло на добробут пересічних громадян, тому що непрямі податки є не прогресивними, «лягають» на плечі платників майже рівномірно, незалежно від отриманих доходів.

У 1924 р. радянська влада, перебуваючи у пошуку оптимальної структури та штатів органів непрямого оподаткування, здійснила реформування зовнішнього апарату. У директивному листі НКФ СРСР від 31 березня 1924 р. наголошувалося на необхідності реорганізації саме зовнішнього апарату, що є громіздкою частиною у структурі

²⁷⁸ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 339 (Отчет о деятельности управления косвенными налогами губфинотдела и сведения о недоимках акциза, числящихся за частными предприятиями. — 10 окт. 1922 г. — 1 апр. 1923 г.). — 60 арк. — Арк. 47.

²⁷⁹ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 644 (Листування з губернськими фінвідділами про виконання місцевими фінансовими органами розпоряджень уряду по податковій і фінансовій політиці. — 19 квіт. 1922 р. — 16 лют. 1923 р.). — 127 арк. — Арк. 69.

²⁸⁰ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 162 (Ежемесячные отчеты о деятельности губфинотдела. — 31 янв. — 15 окт. 1923 г.). — 352 арк. — Арк. 16, 44.

податкових органів. Також йшлося про нерівномірний територіальний розподіл працівників з непрямих податків, чисельність яких значно перевищувала необхідну кількість²⁸¹. Окрім того, на нашу думку, на скорочення штатів вплинула адміністративно-територіальна реформа в УСРР у 1923 р.: скасування повітів та створення округів. Якщо на початку 1924 р. зовнішній апарат непрямого оподаткування в УСРР налічував 869 працівників, то станом на жовтень 1924 р. лише 550. Він мав такий штатний розпис: старших інспекторів по непрямих податках — 27, інспекторів по непрямих податках — 176, помічників інспекторів по непрямих податках — 320, діловодів — 27²⁸² [329, 34–38]. Зменшення апарату на рівні губерній засвідчують статистичні дані, наведені у таблицях 4, 5, 6. Лише по трьох губерніях штати податкового апарату УСРР зменшено на 63 одиниці. Керівний склад (завідуючий підвідділом, заступник завідуючого підвідділом, губернські ревізори) залишився майже на тому самому рівні.

Таблиця 4²⁸³

По Полтавській губернії

Штати	1923	1924
Завідуючий підвідділом	1	1
Губернські ревізори	2	1
Старші інспектори	4	4

²⁸¹ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 2535 (Виписка з циркуляра Наркомфіну РСФРР про реорганізацію податкового апарату, положення про зовнішній податковий нагляд та проекти штатів підвідділу прямих податків губернських фінвідділів. — 10 квіт. 1924 р. — 09 лют. 1925 р.). — 59 арк. — Арк. 1–2.

²⁸² ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 2602 (Доповідь податкового управління Наркомфіну УСРР про наслідки податкової діяльності місцевих фінансових органів України за 1923–1924 роки і матеріали до неї. — 1924 рік.). — 63 арк. — Арк. 34–38.

²⁸³ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 2607 (Звіти губернських фінвідділів про стан акцизної справи в губерніях за 1923–1924 роки. — 13 верес. 1924 р. — 03 січ. 1924 р.). — 355 арк. — Арк. 29.

Штати	1923	1924
Дільничні інспектори	23	19
Помічники інспектора	64	54
Всього	94	79

Таблиця 5²⁸⁴

По Волинській губернії

Штати	1923	1924
Завідуючий підвідділом	1	1
Губернські ревізори	2	2
Старші інспектори	4	3
Дільничні інспектори	16	15
Помічники інспектора	45	36
Всього	68	57

Таблиця 6²⁸⁵

По Київській губернії

Штати	1923	1924
Завідуючий підвідділом	1	1
Заступник завідуючого підвідділом	1	1
Губернські ревізори	3	4
Старші інспектори	6	7
Дільничні інспектори	33	24
Помічники інспектора	159	129
Діловоди при старших інспекторах	6	6
Всього	209	172

²⁸⁴ Там само — С. 46.

²⁸⁵ Там само — С. 156.

Найбільшого скорочення зазнав інститут дільничних інспекторів та помічників дільничних інспекторів (див. таблиці 4, 5, 6) відповідно на 14 та 59 посад. На нашу думку, скорочення зовнішнього податкового апарату пов'язане, по-перше, з усталеністю, унормуванням виконання податкових обов'язків суб'єктами, що сплачували непрямі податки; по-друге, з поступовим зростанням ролі прямих податків та органів, що їх стягували у радянській фінансовій системі.

Водночас такі дії влади спричиняли до виникнення невдоволення у рядових податківців та загрожували зменшенням державних доходів. І хоча на 1 січня 1925 р. зовнішній апарат органів непрямого оподаткування було збільшено до 680 осіб, податківці були вкрай переобтяжені службовими обов'язками²⁸⁶.

Окрім скорочення зовнішнього апарату, у 1924 р. владою були вжиті заходи щодо удосконалення поділу території УСРР на акцизні дільниці та ефективнішого розподілу службових повноважень податківців. Відповідно до положення НКФ УСРР від 29 травня 1924 р. «Про зовнішній нагляд», територія губерній для стягнення непрямих податків і надалі розподілялася на акцизні округи та акцизні дільниці. Поділ затверджувався НКФ УСРР. Районування на акцизні округи проводилось у регіонах з «потужною, розвиненою підакцизною промисловістю». Зовнішній апарат непрямого оподаткування, на відміну від прямого, підпорядковувався не окрфінвідділам, а губфінвідділам. Окрім того, у штаті внутрішнього апарату підвідділу непрямих податків губфінвідділу було передбачено посаду губерньського інспектора з функціями ревізора, службові повноваження якого регламентовано окремим наказом²⁸⁷. Однак не було передбачено, як раніше, посади агента на підприємствах, що виробляли підакцизні товари.

²⁸⁶ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 2602 (Доповідь податкового управління Наркомфіну УСРР про наслідки податкової діяльності місцевих фінансових органів України за 1923–1924 роки і матеріали до неї. — 1924 рік.). — 63 арк. — Арк. 60.

²⁸⁷ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольський губернський фінансовий віддел Подольського губерньского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 259 (Циркуляры Наркомфина УССР. Распоряжения и инструкции губфинотдела. — 19 марта 1924 г. — 8 июля 1925 г.). — 314 арк. — Арк. 12–14.

Так, Подільська губернія у 1924 р. поділялася на чотири акцизних округи з центрами відповідно у Вінниці, Гайсині, Проскуріві та Кам'янець-Подільському з таким штатним розписом. По Вінницькому округу, який поділявся на п'ять податкових дільниць, — один старший інспектор, діловод, п'ять інспекторів (на кожен ділянку) та тридцять два помічники інспекторів; по Гайсинському округу у складі п'яти дільниць — один старший інспектор, п'ять інспекторів, один діловод та двадцять три помічники; по Проскурівському округу, що поділявся на три дільниці, — старший інспектор, діловод, три дільничних інспектори та шістнадцять їх помічників; по Кам'янець-Подільському округу у складі трьох ділянок — старший інспектор, діловод, три інспектори та шістнадцять їх помічників. Увесь зовнішній апарат непрямого оподаткування Подільської губернії у 1924 р. налічував 111 службовців²⁸⁸.

Як правило, старший інспектор та діловод перебували в окружному місті. Інспектори розташовувалися по найбільших населених пунктах після окружного, помічники інспектора — по населених пунктах і на великих підакцизних підприємствах, як правило, цукрових заводах. Наприклад, у Проскурівському окрузі старший інспектор та діловод розташовувалися у Проскуріві, інспектор ділянки № 10 — у м. Бар, № 11 — у м. Проскурів, № 12 — у м. Деражня; помічники інспекторів: четверо — у Проскуріві, четверо — у Барі, двоє — у Зінькові, двоє — у Деражні, один — у Ярмолинцях, один — у Летичеві та по одному при Збручанському та Ялтушківському цукровому заводах²⁸⁹.

Після обговорення положення Наркомфіну УСРР «Про зовнішній нагляд» у податківців виник перелік зауважень та пропозицій. Наприклад, службовці Подільської губернії пропонували збільшити кількість акцизних округів із чотирьох до шести, зберігаючи штати у

²⁸⁸ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 242 (Приказы по губфинотделам и окрфинотделам. — 4 янв. — 23 дек. 1924 г.). — 539 арк. — Арк. 227.

²⁸⁹ Там само — С. 228.

кількості 111 осіб²⁹⁰. Водночас було запропоновано НКФ УСРР розробити проект організації відділів непрямого оподаткування при окрфінвідділах шляхом скорочення чисельності помічників інспекторів непрямого оподаткування²⁹¹. Надалі, відповідно до наказу Подільського губфінвідділу від 14 жовтня 1924 р., прикріплення старших інспекторів непрямого оподаткування до податкових ділянок скасовувалося. Натомість частина помічників інспекторів непрямого оподаткування зосереджувалася на нагляді за діяльністю цукрових та винокурних заводів, решта працювала у податкових дільницях під керівництвом дільничних інспекторів²⁹¹.

З переходом на трирівневу адміністративну систему у 1925 р. податковий центр із губфінвідділів перемістився до окрфінвідділів, у складі яких діяли податкові відділи лише прямого оподаткування. Окружний податковий апарат фактично був зосереджений на зборі сільгосподатку. Після адміністративної реформи в окрфінвідділах окремо було створено відділи непрямого оподаткування. До їх складу входили завідувач відділу, ревізор-інструктор, завідувач судової частини, старший бухгалтер, їх помічники та діловоди²⁹². На новостворений відділ було покладено функції, які раніше виконував податковий апарат губфінвідділу: контроль за стягненням непрямих податків на місцях та керівництво діяльністю зовнішнього апарату.

За таких обставин головною проблемою для влади постала нестача кваліфікованих податкових кадрів в окрфінвідділах, чисельність яких у 1925–1926 рр. зросла на 34. Для забезпечення штатів внутрішнього податкового апарату окрфінвідділів забрали кращих працівників із зовнішнього апарату, що призвело до скорочення

²⁹⁰ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 259 (Циркуляры Наркомфина УССР. Распоряжения и инструкции губфинотдела. — 19 марта 1924 г. — 8 июля 1925 г.). — 314 арк. — Арк. 8–10.

²⁹¹ Там само — Арк. 59–60.

²⁹² ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 4799 (Перелік функцій відділів та основних посад апарату податкового управління. — 10 лип. 1925 р. — 01 груд. 1929 р.). — 27 арк. — Арк. 21.

ревізор-інструкторського апарату непрямого оподаткування у 2,5 рази: із 48 ревізорів до 18²⁹³. Зовнішній апарат непрямого оподаткування УСРР у 1925 р., порівняно з попереднім роком, зменшився на вісім дільничних інспекторів²⁹⁴. В умовах постійного зростання кількості підприємств, що випускали підакцизні товари, податківці були переобтяжені роботою. Окрім того, значно знизився освітній рівень та службовий стаж кадрового складу. Недостатнім було матеріальне забезпечення працівників. Якщо витрати до Першої світової війни на акцизний апарат у Російській імперії дорівнювали 9 % від податкових надходжень, то в радянській державі станом на 1925 р. лише 0,6 %²⁹⁵.

Старший інспектор податкового управління НКФ УСРР С. Воронів у підсумках ревізії діяльності податкових органів УСРР у 1925–1926 рр. зазначав, що особовий склад зовнішнього апарату хоча і було збільшено на 25 %, навантаження на нього зросло у п'ять разів²⁹⁶. На нашу думку, в умовах жорсткої економії на фонді заробітної плати для фінансистів радянська влада намагалася отримати від людського ресурсу максимальний результат.

Зміни у соціально-економічному курсі держави після XIV з'їзду ВКП(б) мали безпосередній вплив на функціонування податкового апарату. Партійне керівництво розглядало податки як засіб економічної боротьби з приватним сектором. Надалі функції податків

²⁹³ Корновенко С. В. Село. Хліб. Гроші. Податкова політика радянської влади в українському селі у період НЕПу / С. В. Корновенко, В. М. Лазуренко. — Черкаси: Ваш дім, 2004. — 188 с. — С. 3.

²⁹⁴ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 4752 (Матеріали про реорганізацію податкових органів Наркомфіну УРСР і губернських фінвідділів у зв'язку з переходом на трьохступеневу систему управління (протоколи, інструкції, висновки, доповіді, записки). — 09 лют. — 25 трав. 1925 р.). — 88 арк. — Арк. 4–6.

²⁹⁵ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 4764 (Огляд діяльності податкового управління Наркомфіну УРСР за 1924–1925 роки. — 1925 р.). — 50 арк. — Арк. 3–6.

²⁹⁶ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 4931 (Листування з Наркомфіном СРСР та окружними фінвідділами про порядок розслідування зловживань по стягненню сільськогосподарського податку. — 3 жовт. 1925 р. — 26 лип. 1926 р.). — 18 арк. — Арк. 4.

зводилися лише до фіскальної. Окрім того, зростала державна монополія у пріоритетних напрямках економіки, а отже зривувалася податкова база для стягнення непрямих податків. Тому радянська влада не приділяла належної уваги розбудові та діяльності органів непрямого оподаткування у другій половині 1920-х рр. Наприклад, республіканські з'їзди працівників непрямого оподаткування у 1925–1926 рр. не було проведено. Варто відзначити лише місцеві наради акцизних працівників Київського та Вінницького округів у 1925 р.²⁹⁷. В останні роки непу реформування органів непрямого оподаткування пов'язувалося із зростанням державного сектору економіки та водночас згортанням приватного. Про це свідчить кількісне зменшення податкового апарату вже у 1926–1927 рр. на 28,5 %²⁹⁸. Окрім того, відповідно до положення 1927 р. «Про зовнішній нагляд», було змінено назви посад у податкових органах: «інспектор непрямого оподаткування», «помічник інспектора непрямого оподаткування», «агент непрямого оподаткування» відповідно на «фінансовий інспектор», «помічник фінансового інспектора», «фінансовий агент»²⁹⁹.

Станом на 1928 р. в УСРР було спрощено саму структуру податкового апарату: відбулося об'єднання та зменшення акцизних округів до дев'яти, що охоплювали сорок один адміністративний. За такої реорганізації інспекцію непрямого оподаткування було вилучено з підпорядкування окрфінвідділів і підпорядковано тим фінансовим органам, у складі яких організовано осередки зі стягнення непрямих податків³⁰⁰. У резолюції Всесоюзного з'їзду працівників непрямого оподаткування зазначалося, що непрямі податки є одним із джерел індустріалізації.

²⁹⁷ Там само — Арк. 6–7

²⁹⁸ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 7536 (Проекти постанов ВУ ЦВКУ і РКК УРСР про поширення функцій місцевих фінансових органів, поліпшення податкового апарату, про зміну закону про стягнення податків та зборів, ліквідацію заборгованості по державних податках. — 18 черв. 1926 р. — 29 верес. 1927 р.). — 193 арк. — Арк. 5.

²⁹⁹ Там само — Арк. 4.

³⁰⁰ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 4799 (Перелік функцій відділів та основних посад апарату податкового управління. — 10 лип. 1925 р. — 01 груд. 1929 р.). — 27 арк. — Арк. 5.

Делегати з'їзду звернулися до «Центрподатку» з пропозицією якомога швидше прийняти акцизний кодекс³⁰¹. Станом на 1929 р. у Податковому управлінні НКФ УСРР податкові відділи реорганізовано у невеликі секції. Так було створено секцію непрямих податків у складі оперативної та розрахункової частин і організаційно-технічного обслуговування³⁰².

Податкова політика радянської влади та її кардинальні зміни у другій половині 1920-х рр. викликала жваве обговорення серед службовців. Так, інспектор непрямого оподаткування п'ятої фінансової ділянки Артемівського округу О. Каплун у листопаді 1926 р. констатував, що всі соціалістичні партії у капіталістичних країнах та есери і більшовики у Російській імперії виступали проти стягнення акцизів, а податкова політика радянської влади після 1921 р. абсолютно протилежна: непряме оподаткування стало найвагомішим серед доходів держави³⁰³. У річному звіті Глухівського окрфінвідділу зазначалося, що метод «винагороди» за відкриття підприємств та торговельних закладів, що ухиляються від сплати акцизів, який діяв у дореволюційній Росії, за радянської влади у діяльності податкового апарату не потрібно застосовувати. На Всесоюзному з'їзді працівників непрямого оподаткування у Москві в лютому 1928 р. жваві дискусії спричинило питання централізації системи стягнення акцизів шляхом одержавлення економіки та за умови ліквідації приватного сектору³⁰⁴.

Заради об'єктивності зазначимо, що надходження від акцизів у радянській державі так і не досягли довоєнного рівня (до початку Першої світової війни — автор).

Отже, становленню непрямого оподаткування у 1921 р. сприяло відновлення товарно-грошових відносин та різних форм власності.

³⁰¹ Там само — Арк. 6.

³⁰² Там само — Арк. 18–20.

³⁰³ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 7552 (Річні звіти окружних фінвідділів про податкову роботу за 1925–1926 роки.). — 520 арк. — Арк. 122.

³⁰⁴ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 2. — Спр. 3718 (Стенограма Всесоюзної податкової наради по непрямих податках. — 21–25 лют. 1928 р.). — 209 арк. — Арк. 140–142.

У першій половині періоду непу непрямі податки в радянській державі стали пріоритетними, враховуючи їх швидкість надходження та, порівняно з органами прямого оподаткування, невелику «собівартість» апарату. Влада досить швидко відмовилася від класового спрямування непрямих податків та переорієнтувала їх на всі верстви населення. Розбудова органів непрямих оподаткування відбувалася з урахуванням досвіду дореволюційної Росії із залученням до праці колишніх царських службовців. Структура радянського апарату була розгалуженішою, ніж акцизні органи царської Росії. Зосередження апарату в єдиному фінансовому відомстві підвищувало ефективність його діяльності. На нашу думку, зростання доходів Радянської України у період непу за рахунок непрямих податків (у 1923–1924 рр. вони становили 20,6 % надходжень до бюджету, у 1924–1925 рр. — 27,5 %, у 1925–1926 рр. — 28,7 %, у 1926–1927 рр. — 33,8 %, у 1927–1928 рр. — 31,4 % (див. додаток А)) було досягнуто за рахунок успішної організації та діяльності органів непрямих оподаткування УСРР, вдалих реформ структури апарату, особливо зовнішнього. Однак акцентування уваги радянською владою на неподаткових доходах у другій половині непу, зростання державної форми власності у всіх секторах економіки, запровадження переліку державних монополій негативно вплинуло на кількісні та якісні показники у функціонуванні податкового апарату УСРР.

Розділ 3

Кадровий склад, соціально-побутові та правові аспекти діяльності податкового апарату

3.1. Кадрове забезпечення податкових органів

Із черговим проголошенням радянської влади в Україні наприкінці 1919 р. розпочалася розбудова радянської податкової системи в УСРР та її органів у центрі і на місцях. Головним завданням фінансових органів на цьому етапі було «ліквідувати старий фінансовий апарат і всю дореволюційну фінансову систему» та розбудувати власну структуру³⁰⁵. Так, 18 січня 1920 р. на засіданні колегії Подільського губернського фінансового відділу було схвалено постанову такого змісту: доручити завідувачам відділів, зокрема податкових, негайно розпочати їх структурну реорганізацію, створити штат працівників, які мають досвід попередньої роботи у губфінвідділі та «загалом ознайомлені з фінансовою політикою радянської влади»³⁰⁶.

Проте згадані завдання не відразу були втілені у життя. З одного боку, на заводі поставали військові дії на Заході та Півдні України, з іншого — розрізнені звістки про розпочату чергову реорганізацію республіканського податкового апарату відповідно до розпорядження

³⁰⁵ ЦДАВОВУ України. — Ф. 2 (Рада Міністрів УРСР). — Оп. 2. — Спр. 914 (Листування з Уповнаркомфіном РСФРР при Раднаркомі УСРР про оподаткування та стягнення податку, відпуск коштів губвиконкомом та по інших питаннях. — 5 трав. — 4 груд. 1923 р.). — 226 арк. — Арк. 212–213.

³⁰⁶ ДАВО. — Ф. Р-991 (Подольский губернский отдел рабоче-крестьянской инспекции при Подольском губернском исполнительном комитете совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов. г. Винница). — Оп. 1. — Спр. 1 (Декрет СНК УССР, приказы и циркуляры Наркомата РКИ, губотдела РКИ; постановления и протоколы заседаний коллегии губернского земотдела. Списки сотрудников губернского и Винницкого уземотделов. — 26 авг. 1920 г. — 25 мая 1921 г.). — 164 арк. — Арк. 8.

Уповноваженого НКФ РСФРР при РНК від 6 березня 1920 р., що спричинило у службовців відчуття невпевненості з огляду на характер і майбутнє їхньої діяльності. Наприклад, у червні та жовтні 1920 р., після відступу армії УНР та польських військ розпочалася чергова відбудова радянських податкових органів Подільської губернії, яка потребувала щораз більших зусиль.

Водночас податкові підвідділи повітфінвідділів були створені не в усіх повітах та працювали епізодично. У Ямпільському та Жмеринському повітах Подільської губернії податкові підвідділи не діяли через брак кваліфікованих кадрів³⁰⁷. Не було достатньої кількості спеціалістів у повітових податкових органах Балтського та Первомайського повітів Одеської губернії, що пояснювалося прагненням службовців виїхати з «неспокійного регіону», межуванням з прифронтовою смугою та кордоном з Румунією³⁰⁸.

Надалі труднощі у кадровому забезпеченні податкових органів УСРР та хаос у їхній діяльності лише зростали як логічний наслідок економічної політики більшовиків. Продрозкладка, експропріація, націоналізація та гіперінфляція стали основними джерелами наповнення бюджету. Господарські питання радянська влада намагалася розв'язати силовими методами, тому не потребувала кваліфікованих кадрів. Податки та органи їх стягнення втрачали економічний зміст, тому були приречені на зникнення. «Другорядність та відмирання» податкових органів підтверджують такі факти. У грудневих звітах повітфінвідділів Подільського губфінвідділу 1920 р. було виявлено, що у Ямпільському повіті відчутною була нагальна потреба у технічних працівниках, бракувало канцтоварів (паперу, ручок), службовці полишили робочі місця через заборгованість зарплати за 3–4 місяці, у Гайсинському — з 24 штатних працівників податкового підвідділу залишилося 12, приміщення не опалювалися, працівники прагнули

³⁰⁷ ДАВО. — Ф. Р-2625 (Подільський губернський революційний комітет). — Оп. 2. — Спр. 2 (Справа про діяльність Ямпільського повітревкому. — 20 черв. 1920 р. — 9 лип. 1921 г.). — 321 арк. — Арк. 113.

³⁰⁸ ДАВО. — Ф. Р-2625 (Подільський губернський революційний комітет). — Оп. 2. — Спр. 2 (Справа про діяльність Ямпільського повітревкому. — 20 черв. 1920 р. — 9 лип. 1921 г.). — 321 арк. — Арк. 3.

перевестися в установи, де видавали прийнятний пайок³⁰⁹. У більшості повітів особовий склад працівників податкових органів не сягав і 50 % штатного, а у деяких і 25 %. В Одеському губфінвідділі станом на червень 1920 р. «всю податкову справу покладено на волосний податковий апарат, якого фактично не було»³¹⁰. Зрештою, рішення Уповноваженого НКФ РСФРР у червні 1920 р. про ліквідацію органів непрямого оподаткування та перехід податківців на службу до органів раднаргоспу, а також скасування на початку 1921 р. стягнення всіх грошових податків призвело до розформування «нерентабельних» (витрати на їх утримання перевищували доходи від стягнених податків в умовах гіперінфляції) податкових органів.

Рішення X з'їзду РКП(б) про заміну продрозкладки продподатком стало певною мірою каталізатором до відновлення податкових органів, що пояснюється повільною «перебудовою» більшовиків від політики «воєнного комунізму» до непу. За умов панування гіперінфляції грошові податки відігравали другорядну роль, тому увага радянської влади до літа 1922 р. була прикута до продподатку та створення органів для його стягнення. Цілком логічним кроком радянської влади було забезпечення кадрового складу продподаткових органів у 1921 р. за рахунок переходу працівників з розформованих органів зі стягнення продрозкладки. Однак цей апарат значно «постраждав» у боротьбі із селянством під час примусової хлібозаготівлі та виявився професійно непридатним, тому що не мав належної освіти. Позаяк не було якісного складу податківців, влада намагалася розв'язати питання шляхом збільшення чисельності «учасників» у стягненні продподатку. До стягнення продподатку 1921 р. були залучені комнезами, партійні

³⁰⁹ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 20 (Переписка с уездными ревкомми об организации уездных финотделов, об аннулировании денежных знаков прежних контрреволюционных правительств Украины. — 15 янв. — 10 февр. 1920 г.). — 267 арк. — Арк. 254.

³¹⁰ ДАОО. — Ф. Р-1592 (Одесский уездный финансовый отдел). — Оп. 1. — Спр. 1 (Циркуляры Одесского губфинотдела и переписка с ним о взимании налогов 1920 г.). — 310 арк. — Арк. 55.

та профспілкові органи, працівники радянських установ та, як і у минулому, силові структури. Однак діяльність мобілізованих працівників партійних та радянських органів була малоєфективною: бракувало чіткого плану їхньої професійної діяльності, панувала практика створення посад без особливої на те потреби.

Стягнення продподатку, на відміну від продрозкладки, передбачало наявність у податківців спеціальних знань та освіти, що негативно позначилося на кадровому забезпеченні. Наприклад, саме через відсутність фахівців з податкової справи у деяких повітових продовольчих комітетах і заготівельних конторах Одеської губернії на вересень 1921 р. податкові відділи не були організовані взагалі³¹¹. Станом на 1 вересня 1921 р. у Подільській губернії у повному складі було набрано лише губернський продподатковий апарат, вкрай бракувало працівників у повітових органах. У доповіді від 6 листопада 1921 р. про підсумки та перспективи хлібозаготівельної кампанії 1921–1922 рр. начальник Управління заготівель Наркомпроду УСРР О. Самсонов був змушений констатувати: «Податковий апарат у тому вигляді, що існує, вкрай недосконалий, організований поспіхом та складається із «різnorідних» та випадкових елементів»³¹². У Кам'янець-Подільському повітпродкомі станом на 21 листопада 1922 р. зазначали, що головними недоліками у Балинському райподатковому бюро є відсутність фахівців з належною освітою та досвідом роботи. З чотирьох працівників канцелярії двоє «достатньо досвідчені», а двоє інших — «слабкі працівники»³¹³. С. Гольберг у 1922 р. писав, що «наша інспектура у

³¹¹ ЦДАВОВУ України. — Ф. 539 (Народный комиссариат рабоче-крестьянской инспекции УССР). — Оп. 1. — Спр. 486 (Документы о взимании продналога, снабжении продовольствием и фуражем населения Киевской губернии. — 7 дек. 1921 г. — 10 нояб. 1922 г.). — 195 арк. — Арк. 9.

³¹² ЦДАВОВУ України. — Ф. 3040 (Українська економічна Рада при Раді Народних Комісарів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 60 (Доповідь начальника Управління заготівель Наркомпроду УСРР про підсумки та перспективи хлібозаготівельної кампанії 1921–1922 р. — 6 листоп. 1921 р.). — 58 арк. — Арк. 2.

³¹³ ДАХМО. — Ф. Р-1360 (Балинське районне податкове бюро). — Оп. 2. — Спр. 14 (Смета податкового бюро, доповіді про діяльність бюро, ході податкової компанії. (Балинское районное налоговое бюро). 1922 г.). — 316 арк. — Арк. 238–239.

своїй переважній більшості складається з робітників та селян, інтелектуально слабо розвинутих. Більшість з них не розуміє, що таке неп»³¹⁴.

Лише після широкомасштабної організації продподаткових курсів по всій Україні та активного залучення «старих спеців» радянська влада спромоглася розв'язати питання кадрового забезпечення продподаткових органів у 1922–1923 рр.

Кардинально різнилося кадрове забезпечення податкових органів у складі Наркомфіну. В умовах господарської руйнації: стагнації промисловості, кризи сільського господарства та гіперінфляції — органи Наркомату фінансів до середини 1922 р. цілковито заглибилися у вивчення можливостей заміни грошей іншою мірою вартості. Як справедливо зауважував А. Альський, питання «бюджету, грошових податків, кредиту, грошового обігу не були у полі зору» згаданих органів³¹⁵. Неоднозначну позицію більшовицького керівництва щодо використання ринкових важелів регулювання господарського розвитку держави відображено у міркуваннях А. Пешехонова: «З одного боку, негативне ставлення до заміни натуральних податків грошовими, з іншого — розуміння, що держава не може існувати без грошей»³¹⁶.

За таких обставин податкові інституції України перебували у зародковому стані. Так, до 15 січня 1921 р. у податковому управлінні Подільського губфінвідділу працювали 5–6 осіб, замість 40 за штатом. Станом на 1 лютого управління нараховувало лише 12 осіб, а з 12 податкових відділів повітфінвідділів функціонувало лише 8, особовий склад більшості з яких не перевищував 50 % необхідного. Побутувала

³¹⁴ Корновенко С. В. Село. Хліб. Гроші. Податкова політика радянської влади в українському селі у період НЕПу / С. В. Корновенко, В. М. Лазуренко. — Черкаси: Ваш дім, 2004. — 188 с. — С. 112.

³¹⁵ Альський А. Итоги 1921 г. и перспективы 1922 г. в области финансов / А. Альський // Экономическая жизнь. — 1922. — 180 с. — С. 23.

³¹⁶ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Стр. 125 (Матеріали про організацію податкового апарату на Україні і перегляд податкового законодавства (проекти, документи ...). — 24 квіт. 1920 р. — груд. 1921 р.). — 211 арк. — Арк. 33.

тенденція до зменшення кількісного та якісного складу податківців³¹⁷. Станом на 1 березня 1921 р. ситуація погіршилася — штат особового складу податківців швидко зменшувався, тому що кожний службовець прагнув, чого б це не коштувало, перейти працювати в інші, більш високооплатні радянські установи. У звіті про діяльність Подільського губфінвідділу у 1921 р. було зазначено, що низька заробітна плата службовців спричинила брак спеціалістів. Люди додатково працюють на розпилюванні дров, пошитті взуття, на польових роботах або геть виїхали за межі Поділля.

На початку 1922 р. якісне та кількісне забезпечення податкового апарату було настільки слабким, що на державному рівні Наркомфін РСФРР був змушений укласти угоду з Наркомпродом РСФРР про тимчасове використання продподаткового апарату для власних цілей. Лише після того, як більшовики у липні — серпні 1922 р. вжили кардинальних заходів щодо повернення до повноцінного грошового обігу, виникла потреба у запровадженні та систематизації податків та зборів як вагомого фіскального та соціального елемента фінансової політики держави. Перед радянським керівництвом постала нагальна проблема: у максимально стислі строки забезпечити податкові органи Наркомфіну кваліфікованими працівниками. У цьому напрямі владою було здійснено низку вагомих кроків.

Ще у листопаді 1921 р. податкові органи задля укомплектування своїх штатів кваліфікованими працівниками набули права повертати колишніх працівників із інших фінансових органів разом із технічним інвентарем, необхідним для здійснення акцизного нагляду. До квітня 1922 р. вдалося швидко повернути з обліково-статистичних та обліково-виробничих відділів Раднаргоспу, Рауспирту, Сільпрому та РСІ до органів непрямого оподаткування колишніх акцизних службовців, які свого часу опікувалися «горілчаною монополією». Це дало змогу налагодити збір непрямих податків. Окрім того, відповідно до Постанови

³¹⁷ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 323 (Отчеты налогового управления губфинотдела. — 28 февр. — 1 июля 1921 г.). — 61 арк. — Арк. 27–28.

РНК УСРР від 14 березня 1922 р. «Про відрядження Наркомпродом до праці за своєю спеціальністю податкових працівників, наданих йому Уповнаркомфіном на період продподаткової кампанії», на постійне місце роботи поверталися працівники органів прямого оподаткування³¹⁸.

Кадровий дефіцит у забезпеченні органів непрямого оподаткування спонукав радянську владу компенсувати брак фахівців прийняттям на службу некомпетентних, однак відданих владі громадян. Так, Уповноважений НКФ РСФРР при РНК УСРР рекомендував зараховувати на вакантні посади податкових інспекторів у повітах та безпосередньо на підприємства тих активістів-працівників, що є членами профспілки заводів та фабрик, які випускають підакцизні товари.

Нестача кваліфікованих кадрів у фінансових органах спонукала український радянський уряд прийняти Декрет від 29 серпня 1921 р., що дозволяв за згодою органів РСІ сумісну службу в одній державній установі родичам³¹⁹. Так у податковому підвідділі Подільського губфінвідділу було дозволено працювати братам Белінським³²⁰. Окремі висококваліфіковані податківці залучалися до понаднормованої роботи, за попередньою згодою комісії з охорони праці. Місцеві податкові органи (задля поповнення своїх лав) були змушені звертатися за послугами до бірж праці. Лише за 1922 р. Одеською біржею праці було направлено на роботу у губфінвідділ 30 осіб³²¹. Іноді, задля підвищення на посаді,

³¹⁸ Собрание узаконений и распоряжений рабоче-крестьянского правительства Украины. — Х.: Изд. нар. комиссариата юстиции УССР. — 1922. — № 30. — 203 с. — С. 203.

³¹⁹ Собрание узаконений и распоряжений рабоче-крестьянского правительства Украины. — Х.: Изд. нар. комиссариата юстиции УССР, 1921. — № 16. — 967 с. — С. 555.

³²⁰ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 323 (Отчеты налогового управления губфинотдела. — 28 февр. — 1 июля 1921 г.). — 61 арк. — Арк. 27.

³²¹ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 225 (Переписка с губернским отделом труда и биржей труда о направлении на работу в губфинотдел финансовых работников. — 15 марта 1922 г. — 23 дек. 1923 г.). — 50 арк. — Арк. 38.

достатньо було мати освіту. Наприклад, у Донецькій губернії в березні 1923 р. діловода М. Істочнікова, який мав науковий ступінь та 12-річний стаж роботи, перевели з посади діловода на посаду фінінспектора³²².

Водночас, за відсутності достатньої кількості кваліфікованих кадрів, у перші роки непу до стягнення податків влада намагалася залучати енергійних, але малокомпетентних працівників партійних та радянських органів. Так, Одеський губвиконком постановою від 20 грудня 1922 р. мобілізував 300 комуністів для перевірки виконання податкових зобов'язань мешканцями Одеси³²³. Рішенням Подільського губфінвідділу задля активізації стягнення «прибутково-майнового податку, який мав суто класове спрямування», було залучено «широкі маси трудівників»³²⁴. Щоб посилити цей процес, питання виносилося на розгляд партійних зборів. За таких обставин освітній рівень податківців був низьким. Наприклад, у Брацлавському повіті неграмотні інспектори у протоколах, що направлялися на розгляд продовольчих сесій, складених на неплатників податків, досить часто вказували лише прізвище, без ініціалів, року народження, а іноді й адреси, що спричиняло непорозуміння та плутанину³²⁵. Непоодинокими були випадки

³²² ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 650 (Листування з Донецьким губернським фінвідділом про урегулювання відносин між фінансовими інспекціями та повітовими фінвідділами. — 06 жовт. 1922 р. — 13 лют. 1924 р.). — 105 арк. — Арк. 60.

³²³ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 200 (Протоколы заседаний финансово-налоговой четверки при губисполкоме и уездных троек по проведению финансовой налоговой компании. — 19 февр. 1922 г. — 16 февр. 1923 г.). — 51 арк. — Арк. 12.

³²⁴ ДАВО. — Ф. П-1 (Подольский губернский комитет КП(б)У). — Оп. 1. — Спр. 476 (Обзоры экономического и финансового состояния Подольской губернии, протокол губернского совещания заведующих сметно-налоговых частей губфинотдела и окрфинотделов, отчеты о работе, ведомости, переписка и др. материалы Подольского губернского финансового отдела. — 5 февр. 1923 г. — 12 апр. 1924 г.). — 188 арк. — Арк. 16.

³²⁵ ДАВО — Ф. Р-427 (Налоговое бюро продовольственных комитетов Подольской губернии (объединенный архивный фонд)). — Оп. 2. — Спр. 1 (Переписка с волостными налоговыми инспекторами о взыскании налогов — 1 янв. — 30 марта 1923 г.). — 163 арк. — Арк. 123.

звільнення податкових працівників через професійну непридатність. Так, Подільський продкомісар у зверненні до Крижопільського податкового осередку зазначав, що необхідно негайно звільняти тих працівників, які не знають своєї справи³²⁶.

У циркулярі НКФ РСФРР від 6 березня 1923 р. повідомлялося, що «податкові управління та зовнішній податковий апарат у більшості районах сформований, принаймні, у кількісному складі. Щодо якісного складу апарату, є багато сумнівів, які виникають на підставі звітів, наданих ревізорами». Про низький рівень освіти податківців (50 % мали лише початкову) свідчать статистичні дані 1924 р. по апарату непрямого оподаткування трьох губерній. Так, серед акцизних службовців Полтавського губфінвідділу 42 мали початкову освіту, 21 — середню, 16 — вищу³²⁷; Волинського губфінвідділу — 18 — початкову, 32 — середню, 7 — вищу³²⁸; Київського губфінвідділу відповідно 59, 51 та 46³²⁹.

Вжиті владою заходи щодо забезпечення податкових органів кваліфікованими працівниками ситуацію докорінно не змінили. Тому, зважаючи на негативний досвід вирішення кадрових проблем у податкових органах Наркомпроду, радянська влада відразу зосередилася на підготовці власних кадрів для Наркомфіну шляхом організації профосвіти та залучення до роботи у фіскальних органах службовців дореволюційної Росії. Без буржуазних спеціалістів, за словами В. Леніна, «пролетаріат, що здобув владу, не міг здійснити перехід до соціалізму»³³⁰.

³²⁶ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 269 (Приказы Государственного политуправления и Наркомфина УССР. Переписка с Наркомфином УССР и окрфинотделами о строгом наблюдении за секретными делами; списки ответственных работников губ. и окрфинотделов. — 1 окт. 1924 г. — 9 окт. 1925 г.). — 645 арк. — Арк. 28.

³²⁷ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 2607 (Звіти губернських фінвідділів про стан акцизної справи в губерніях за 1923–1924 роки. — 13 верес. 1924 р. — 03 січ. 1924 р.). — 355 арк. — Арк. 29.

³²⁸ Там само — С. 47.

³²⁹ Там само — С. 159.

³³⁰ Ленін В. І. Чергові завдання радянської влади. Т. 36 / Ленін В. І. — К.: Політ. л-ра України, 1973. — 258 с. — С. 169.

Втілюючи гасло «навчатися у попереднього класу і залучати до управління представників старого класу»³³¹, більшовики, подолавши саботаж «спеців», змогли залучити їх до праці у радянських податкових органах. Царські службовці, що погодилися працювати на радянську владу, розділилися на дві категорії. Перша — це «технічні кадри», які не виїхали після революції за кордон, хоча і мали таку змогу. Вони zostалися, щоб і надалі виконувати свої професійні обов'язки з огляду на «благородну мету» диктатури пролетаріату. Це, як правило, була утопічно налаштована інтелігенція, яка відразу розпочала співпрацю з більшовиками після захоплення ними влади³³². Так, у Подільському губфінвідділі станом ще на листопад 1920 р. із 12 працівників податкового підвідділу 10 мали дореволюційний стаж роботи у земських податкових органах; у Брацлавському податковому підвідділі із 20 фахівців 13 були колишніми царськими службовцями, і навіть із восьми безпосередніх збирачів податків (надалі фінагентів) п'ять мали досвід роботи у дореволюційних органах³³³. Більшість «старих» спеціалістів, і це визнавали більшовики, мала ґрунтовну освіту та «набула навичок, а в деяких випадках, як у галузі винокуріння, і спеціальних технічних знань, що стосуються умов виробництва»³³⁴.

До другої категорії належить частина «спеців», співпраця якої з радянською владою ґрунтувалася на потребі забезпечити себе та сім'ю засобами існування. Саме так можна оцінити в умовах інфляції рівень

³³¹ Ленін В. І. Промова про господарське будівництво 31 березня. Т. 40 / Ленін В. І. — К.: Політ. л-ра України, 1973. — 432 с. — С. 257.

³³² Кадровая политика большевиков в партийных и государственных органах Казахстана в 1917–1936 гг.: монография / Карагандин. гос. техн. ун-т. — Караганда: КарГТУ, 2011. — 185 с. — С. 36.

³³³ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 33 (Анкеты и списки сотрудников Брацлавского уездного финотдела. — 15 дек. 1920 г. — 25 февр. 1921 г.). — 83 арк. — Арк. 4–5.

³³⁴ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 23 (Списки сотрудников Винницкого уездного финотдела. — 27 авг. — 1 дек. 1920 г.). — 57 арк. — Арк. 4.

заробітної плати, фонд якої В. Ленін цинічно називав «даниною» в 50 або 100 мільйонів карбованців «спецам», та безвиході, яка, за словами «батька радянського червонця» М. Кутлера, полягала у тому, що «працювати потрібно з тією владою, яка зараз є і яку змінити несила».

З метою залучення до роботи «спеців», українським урядом була прийнята постанова від 5 липня 1921 р «Про забезпечення управління Уповноваженого НКФ РСФРР при РНК УСРР спеціалістами та мобілізацією для нього фінансових працівників»³³⁵. До роботи у податкових органах поверталися службовці казенних палат Російської імперії, що мали досвід роботи не менше двох років. Згодом співпраця радянської влади з дореволюційними спеціалістами підтверджувалася Постановою РНК УСРР «Про повернення до роботи за спеціальністю працівників податкової справи прямого та непрямого оподаткування і державної монополії» від 19 вересня 1921 р. Її появу можна пояснити тим, що податкова справа ускладнювалася, а більшість радянських працівників не мала фінансово-економічної освіти. Відповідно до постанови, поверненню підлягали управлінці зі стягнення акцизних зборів та їхні помічники, ревізори, техніки губернських акцизних управлінь, окружні наглядачі акцизних зборів. У фінансові установи повертали спеціалістів з інших господарських органів, військових відомств. Так, в Одеському губфінвідділі 25 грудня 1922 р. на посаду фінінспектора третього району міста Вознесенська було прийнято А. А. Соколова, що мав дореволюційний досвід роботи у податкових органах, фінансовим інспектором Гадяцького повіту призначено М. Л. Соседченка, який закінчив Київський університет та мав стаж роботи у фінансових органах³³⁶.

Залучення до роботи дореволюційних спеціалістів змінило кількісно та якісно особовий склад працівників податкового апарату. Із 13

³³⁵ Собрание узаконений и распоряжений рабоче-крестьянского правительства Украины. 1922. — Х.: Изд. нар. комиссариата юстиции УССР, 1922. — № 3. — 403 с. — С. 203–204.

³³⁶ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 602 (Накази, розпорядження податкового управління Уповноваженого Наркомфіну РСФРР при Раднаркомі УРСР про прийом, переміщення та звільнення робітників податкового апарату губернських фінвідділів і матеріали до них. — 02 груд. 1922 р. — 31 серп. 1923 р.). — 222 арк. — Арк. 48, 52.

працівників податкового управління Подільського губфінвідділу станом на 1 грудня 1921 р. всі мали дореволюційний стаж роботи у фінансових або судових органах, 9 — вищу, а 4 — середню спеціальну освіту³³⁷. Так, підвідділ непрямих податків Подільського губфінвідділу очолив Н.А. Родзевич — 56 років, середня освіта, 35 років стажу в акцизному відомстві (з 1896 р.). Окрім того, два податкових ревізор-інструктори цього відділу мали 40 та відповідно 20 років стажу у дореволюційних фінансових органах³³⁸.

Каталізатором у зростанні чисельності спеціалістів у податковому апараті УСРР у перші роки непу стала резолюція XI з'їзду ВКП(б) «Берегти спеціалістів», датована квітнем 1922 р. Як результат, на кінець 1922 р. податковий апарат зріс більше ніж на 30 % (див. таблицю 7). Чисельність «спеців», задіяних в органах прямого оподаткування, зросла на 89 %, а на посаді фінагента у 12 разів³³⁹.

Таблиця 7

Штати податкового апарату УСРР станом на 1922 р.³³⁹

Назва підрозділу	Старий штат на листопад	Новий штат на грудень	Різниця
Спеціальне податкове управління	832	2282	1450
Фінансових інспекторів	866	1103	237
Інспекторів непрямих податків	2282	2719	437

³³⁷ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 56 (Список сотрудников губфинотдела. — 11 янв. — 25 окт. 1921 г.). — 125 арк. — Арк. 110–113.

³³⁸ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 260 (Матеріали про організацію діяльності підвідділів посередніх податків та державних монополій на Україні. — 19 верес. 1921 р. — 05 верес. 1922 р.). — 158 арк. — Арк. 56–58.

³³⁹ Корновенко С. В. Село. Хліб. Гроші. Податкова політика радянської влади в українському селі у період НЕПу / С. В. Корновенко, В. М. Лазуренко. — Черкаси: Ваш дім, 2004. — 188 с. — С. 112.

Завдяки активному поповненню податкового апарату дореволюційними службовцями змінилися його якісні показники. Так, станом на 1 травня 1922 р. із семи осіб керівного складу Миколаївського губфінвідділу двоє працівників мали вищу освіту, четверо — середню і лише один — початкову. Два співробітники мали дореволюційний стаж роботи у фінансових органах³⁴⁰.

На підставі матеріалів звіту Київського губфінвідділу про стан справ в акцизній справі у 1922–1923 рр. відзначимо, що податковий апарат у 1923 р. чисельно зріс на 10 % завдяки службовцям з вищою та середньою освітою, серед яких 16 % мали досвід роботи у податкових органах менше 10 років, 24 % — до 20 років, 46 % — понад 20 років. Сумарно 86 % працівників органів непрямого оподаткування були колишніми чиновниками акцизних відомств (див. таблицю 8).

Станом на кінець 1923–1924 рр. у складі Полтавської губернії апарат непрямого оподаткування налічував 47 % працівників з вищою та середньою освітою та 82 % з дореволюційним стажем, у складі Волинського — відповідно 69 % та 77 %, у складі Київського — 57 % та 82 % (див. додаток Б). Вважаємо, що наведені дані свідчать про позитивну динаміку у забезпеченні податкових органів кваліфікованими працівниками. Таких результатів було досягнуто завдяки заходам влади у 1921–1922 рр. щодо вирішення кадрових проблем податкового апарату.

Зросла чисельність кваліфікованого складу серед податківців зовнішнього апарату. Наприклад, у Проскурівському окрфінвідділі станом на 2 жовтня 1924 р. з-поміж 19 інспекторів 13 — мали середню спеціальну освіту³⁴¹. Із 24 кандидатів на посади районних фінансових

³⁴⁰ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 681 (Місячні відомості губернських фінвідділів про видатки на утримання робітників податкового управління за 1922–1923 роки. Списки і анкети робітників податкового апарату губернії. — 1923 р.). — 257 арк. — Арк. 38.

³⁴¹ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольський губернський финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 246 (Протоколи засідань Проскуровской окружной комиссии по проверке технических и политических знаний налоговых работников округа. — 18 апр. — 6 сент. 1924 г.). — 43 арк. — Арк. 43.

інспекторів та їхніх помічників у Вінницькому окрфінвідділі станом на серпень 1924 р. вісімнадцять мали вищу та середню освіту³⁴².

Таблиця 8

**Штати та якісний склад органів непрямого оподаткування
Київської губернії 1922–1923 рр.³⁴³**

	За віком				Службовий стаж				Освіта			Партійність	
	До 30 р.	До 40 р.	До 50 р.	Більше 50 р.	До 10 р.	До 20 р.	Більше 20 років	Не мали службового стажу	вища	сер.	поч.	ч/п	б/п
Станом на 1.10.1922	7	22	58	75	28	38	87	9	40	43	79		162
Станом на 1.10.1923	31	42	73	98	35	52	103	54	60	77	107	23	221

Контроль за діяльністю старих спеців (за часів керівництва В. Леніна) здійснювався завдяки незначній кількості членів партії в органах фінансів, які здебільшого обіймали керівні посади, органах профспілки та найбільше — в органах робітничо-селянської інспекції. Однак співпраця з «технічними працівниками» була тимчасовим і вимушеним кроком більшовиків. З метою поступового встановлення цілковитого контролю партії над економікою радянської держави паралельно проводилася підготовка власних кадрів. Наприклад, позаяк не було

³⁴² ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 259 (Циркуляры Наркомфина УССР. Распоряжения и инструкции губфинотдела. — 19 марта 1924 г. — 8 июля 1925 г.). — 314 арк. — Арк. 72.

³⁴³ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 1507 (Звіти підвідділів посередніх податків губернських фінвідділів про діяльність за 1922–1923 роки. — 1923 р.). — 171 арк. — Арк. 15.

у розпорядженні достатньої кількості фахівців для роботи на посадах фінагентів та помічників інспекторів непрямого оподаткування, Наркомфін РСФРР рекомендував 16 жовтня 1922 р. губфінвідділам запрошувати на роботу осіб як кандидатів. Зараховували цих осіб на випробувальний термін із грошовим забезпеченням на рівні окладу та натуральним пайком відповідної посади за обов'язкової рекомендації партійних та профспілкових органів. Відповідно до положення про кандидата на посаду фінагента та помічника інспектора непрямих податків, вони мали володіти «біглим читанням», письмом, знанням 4-х правил математики та не мати судимості. На період випробувального терміну кандидати працювали під керівництвом найдосвідченіших працівників, тобто податківців з дореволюційним стажем, які після завершення практики надавали характеристику на кандидата для подальшого складання екзамену у губфінвідділі на профпридатність³⁴⁴.

Незважаючи на політичні проблеми та економічні труднощі, влада невідступно дбала про «більшовизацію радянських органів», насамперед податкових. У підсумках VI конференції КП(б)У, що відбулася 9–13 грудня 1921 р., відзначалося, що «Комуністична партія повинна забезпечити економічну базу шляхом збереження у своїх руках фінансового керівництва»³⁴⁵. Так, серед службовців сільськогосподарської інспектури шести губерній України (Волинської, Київської, Кременчуцької, Миколаївської, Одеської та Подільської) у 1922 р. нараховувалося 1015 комуністів та 1916 безпартійних³⁴⁶.

³⁴⁴ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 681 (Місячні відомості губернських фінвідділів про видатки на утримання робітників податкового управління за 1922–1923 роки. Списки і анкети робітників податкового апарату губернії. — 1923 р.). — 257 арк. — Арк. 1–2.

³⁴⁵ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 40 (Циркуляры Народного комиссариата финансов. — 3 янв. — 28 июля 1921 г.). — 121 арк. — Арк. 10.

³⁴⁶ ЦДАВОВУ України. — Ф. 3040 (Українська економічна Рада при Раді Народних Комісарів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 60 (Доповідь начальника Управління заготівель Наркомпроду УРСР про підсумки та перспективи хлібозаготівельної компанії 1921–1922 р. — 6 листоп. 1921 р.). — 58 арк. — Арк. 2,5.

Для контролю та координації діяльності старих спеців, а надалі керівництва роботою податкових органів влада залучала «відповідальних», «середніх» та «рядових» партійних працівників. Таку термінологію було запропоновано циркуляром ЦК КП(б)У ще у січні 1920 р. Відповідно до нього, до «відповідальних» працівників було віднесено членів повітових і губернських партійних комітетів, повітових і губернських виконкомів, колегій та правлінь профспілок; «середніх» — секретарів відділів, завідувачів підвідділів, завідувачів повітових відділів; до «рядових» зараховувалися технічні працівники. Відряджений «на підкріплення» партієць прибував у місцевий партійний комітет. Останній визначав посаду, яку партієць мав обіймати. Відповідний документ про прийом новоприбулого на роботу надсилався до ЦК КП(б)У. Звільнення або переведення такого працівника на іншу посаду чи роботу обов'язково узгоджувалося із центральним партійним керівництвом³⁴⁷. Для обліку та характеристики особового складу «відповідальних» працівників у продподаткових органах на селі (на підставі даних) було створено картотеку за формою № 1, де на кожного працівника була така інформація: прізвище, ім'я, по батькові; місце роботи; час призначення на посаду; вік; освіта; партійність; соціальне походження; національність; знання української мови; наявність організаторських здібностей та рівень «авторитетності» у селян³⁴⁸.

Однак, попри прагнення більшовиків швидко збільшити кількість однопартійців у податкових підрозділах, поставленої мети повністю досягнути не вдалося. Так, серед працівників податкового управління Подільського губфінвідділу станом на 1 грудня 1921 р. з 91 працівника 90 — безпартійні та 1 комуніст. Загалом по губернії у фінансових

³⁴⁷ Нариси повсякденного життя радянської України в добу непу (1921–1928 рр.): колект. моногр. / [відп. ред. С. В. Кульчицький]. В 2 ч. Ч 1. — К.: Ін-т історії України НАН України, 2009. — 445 с. — С. 346.

³⁴⁸ ЦДАГО України. — Ф. 1. (Центральний комітет комуністической партії України). — Оп. 20. — Спр. 847 (Переписка с губкомами партії, советскими и хозяйственными организациями о проведенні продналога, работе комбеда. — 3 янв. 1921 г. — 31 июля 1921 г.). — 181 арк. — Арк. 14.

органах працювало лише чотири члени КП(б)У³⁴⁹. Надалі ситуація змінювалася досить повільно. Станом на 1 травня 1922 р. із семи осіб керівного складу Миколаївського губфінвідділу лише один був партійним³⁵⁰. У листопаді 1922 р. у Бершадському районному податковому бюро із сімнадцяти працівників лише один був членом КП(б)У. На підставі інформаційних даних по Проскурівському окрфінвідділу, на весні 1924 р. з 19 інспекторів два працівники були членами КП(б)У, а два — кандидатами у члени партії³⁵¹. Станом на кінець 1924 р. співвідношення партійних та безпартійних серед службовців органів непрямого оподаткування у Полтавській губернії було таким: 4 члени КП(б)У та 75 безпартійних³⁵²; у Волинській — 3 і 54³⁵³; у Київській — 22 та 144³⁵⁴.

Автором виявлено закономірність активної «більшовизації» податкових органів на прикладі східної України. У 1925–1926 рр. 20 % зовнішнього апарату податкового відділу Дніпропетровського окрфінвідділу були членами КП(б)У³⁵⁵, а в Луганському окрфінвідділі

³⁴⁹ ЦДАВОВУ України. — Ф. 2 (Рада Міністрів УРСР). — Оп. 2. — Спр. 444 (Листування з Уповноваженим Наркомфіну РСФРР при Раднаркомі УСРР про фінансування центральних і місцевих установ України, збирання податків. — 11 верес. — 30 груд. 1922 р.). — 328 арк. — 60.

³⁵⁰ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 681 (Місячні відомості губернських фінвідділів про видатки на утримання робітників податкового управління за 1922–1923 роки. Списки і анкети робітників податкового апарату губернії. — 1923 р.). — 257 арк. — Арк. 38.

³⁵¹ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 246 (Протоколы заседаний Проскуровской окружной комиссии по проверке технических и политических знаний налоговых работников округа. — 18 апр. — 6 сент. 1924 г.). — 43 арк. — Арк. 57.

³⁵² ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 2607 (Звіти губернських фінвідділів про стан акцизної справи в губерніях за 1923–1924 роки. — 13 верес. 1924 р. — 03 січ. 1924 р.). — 355 арк. — Арк. 30.

³⁵³ Там само — Арк. 48.

³⁵⁴ Там само — Арк. 160.

³⁵⁵ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 7737 (Звіт податкових підвідділів окружних фінвідділів за 1925–1926 роки.). — 181 арк. — Арк. 137.

цей показник у зазначений період дорівнював 43 %³⁵⁶. У податковому підвідділі Зінов'ївського окрфінвідділу у лютому — березні 1928 р. із 17 інспекторів та їхніх помічників п'ять, тобто майже 40 %, були партійними.

Однак повільне зростання партійної належності у податкових органах загалом по Україні пояснювалося браком освічених та висококваліфікованих фінансистів серед більшовиків та зміною, починаючи вже з 1925 р., курсу влади на отримання доходів «неподатковими методами»: примусова праця, розкуркулення та колективізація, монополізація секторів економіки державою. Зазначимо, що службовці податкових органів, які були членами партії, мали значні преференції. Навесні 1922 р. ЦК КП(б)У були надані вказівки щодо заборони звільнення комуністів з радянських установ у зв'язку зі скороченням штатів. Заборонялося звільнення членів партії навіть тоді, коли вони професійно поступалися безпартійним. Було зауважено, що комуністів завжди можна «підтягнути» у роботі до необхідного професійного рівня³⁵⁷.

Кардинально змінилася кадрова політика радянської влади після відходу від державних справ через хворобу В. Леніна та утвердження при владі Й. Сталіна. Ці зміни відображено, зокрема, в організаційному звіті XII з'їзду РКП(б) у квітні 1923 р.: «Необхідно підібрати працівників так, щоб посади обіймали люди, які можуть виконувати директиви як свої рідні та здатні втілювати їх у життя»³⁵⁸.

Відповідно до резолюції третього фінансового з'їзду України та «Положення про облік персоналу у складі органів Наркомфіну України», прийнятого Наркомфіном РСФРР 15 вересня 1923 р., у складі губфінвідділів та окрфінвідділів було призначено відповідального за

³⁵⁶ Там само — Арк. 18–19.

³⁵⁷ Кадровая политика большевиков в партийных и государственных органах Казахстана в 1917–1936 гг.: монография /Карагандин. гос. техн. ун-т. — Караганда: КарГТУ, 2011. — 185 с. — С. 126.

³⁵⁸ Там само — С. 52.

облік працівників фінансових відомств³⁵⁹. Виконання обов'язків у губфінвідділах покладалося на завідувача таємного відділу, а в окрфінвідділах — на працівників, що здійснювали таємне листування. Працівників, які були безпартійними, терміново мали замінити на членів КП(б)У, які гарантували б збереження таємниці. У компетенції цих посадовців було: ведення обліку членів КП(б)У, працівників у губфінвідділах та його підрозділах, податкових включно; ведення обліку «відповідальних працівників», збір та накопичення матеріалів, що всебічно їх характеризують (автобіографії, характеристики, відгуки, висновки ревізійних комісій), ведення обліку резерву «відповідальних працівників», яких тимчасово не можна влаштувати на керівні посади, тому що вони є рядовими службовцями; прикріплення працівників, надійних та перевірених радянською владою, до створених груп «відповідальних працівників»³⁵⁹. «Відповідальні працівники», незалежно від знань та посади, що обіймали, очолювали та координували діяльність однієї з таких груп у податкових органах: помічники та дільничні фінінспектори зі стягнення прямих податків, помічники та інспектори зі стягнення непрямих податків. Наприклад, наказом завідувача секретного відділу у Подільському губфінвідділі В. Розбилова у вересні 1923 р. було запроваджено посаду з обліку партійних та «відповідальних фінансових працівників»³⁶⁰.

Відповідні посади було створено в усіх окрфінвідділах Подільської губернії. Так, у Кам'янецькому окрфінвідділі станом на грудень 1923 р. на облік було взято 13 партійних та відповідальних працівників, з яких дев'ятеро працювали податківцями³⁶¹. У Тульчинському окрфінвідділі партійних працівників не знайшлося, тому до секретної роботи було залучено «відповідальних», але безпартійних працівників³⁶².

³⁵⁹ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 216 (Сведения об изменениях в личном составе членов партии, работающих в учреждениях Народного Комиссариата финансов. — 14 авг. 1923 г. — 23 мая 1924 г.). — 536 арк. — Арк. 4.

³⁶⁰ Там само — Арк. 249.

³⁶¹ Там само — Арк. 355.

³⁶² Там само — Арк. 420.

У розпорядженні НКФ УСРР від 14 серпня 1924 р. йшлося про те, що «з метою встановлення відомчого обліку членів КП(б)У, які працюють в органах НКФ, та можливості їх кращого цільового використання» Подільському губфінвідділу варто переглянути та оцінити весь партійний склад як у центрі, так і на периферії. Письмову характеристику всіх членів КП(б)У, що працювали у внутрішньому та зовнішньому апараті губфінвідділу, особисто надавав завідувач губфінвідділу.

Увесь податковий апарат було розподілено на групи, до яких прикріплювалися партійці. Списки складали відповідно до форми на кожну групу окремо та надсилали до НКФ УСРР до 15 вересня 1924 р.³⁶³. Наркомфін наполягав, щоб характеристики на податківців надходили у розгорнутій формі, де мало бути відзначено «службові якості співробітників: адміністративні здібності, енергійність, працелюбство, їх придатність до роботи та відповідність займаній посаді, можливість службового заохочення чи необхідність покарання, рівень освіти»³⁶⁴. На партійних податківців відкривалася лише персональна (кваліфікаційна) картка, водночас на безпартійних — повна особова справа з оновленням інформації двічі на рік: станом на 1 січня та 1 червня. З-поміж інших документів, в особовій справі мала бути автобіографія службовця, яка обов'язково містила відповіді на такий сталий перелік запитань:

1. Соціальне походження.
2. Інтелектуальний розвиток та освіта
3. Партійна приналежність
4. Участь у суспільному житті до Лютневої революції
5. Репресії та судимість
6. Робота після Лютневої революції
7. Бажання працювати³⁶⁵.

³⁶³ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 197 (Книга приказов по Подольскому губфинотделу. — 30 окт. 1923 г. — 1 окт. 1924 г.). — 357 арк. — Арк. 1–2.

³⁶⁴ Там само — Арк. 10.

³⁶⁵ Там само — Арк. 19.

Працівників податкового апарату систематично відряджали на навчання у губернські та окружні партійні школи. Так, 2 січня 1924 р. працівники Подільського губфінвідділу на зборах трудового колективу порушували питання про оплату відряджень слухачів двотижневих та двомісячних партійних курсів. Окрім того, розглядалося питання збереження за службовцями, що відряджалися, посад.

Однак «більшовизація» податкових органів остаточно не розв'язала питання професійності та підвищення якісних показників кадрового складу. У звіті ЦК КП(б)У з грудня 1921 р. по березень 1923 р. йшлося: «У партії є групи членів, які, маючи робітниче або селянське походження, виховувалися винятково в умовах воєнного комунізму, виконуючи роботу, що не давала можливості одержати будь-яку спеціальність, а на нинішньому етапі, коли спеціалізація і кваліфікація є основною вимогою, що висувається до члена партії, вони мало не цілком непридатні до праці»³⁶⁶. Наприклад, за оцінкою Подільського губфінвідділу з восьми членів КП(б)У Кам'янецького окрфінвідділу, що працювали у податкових органах, двоє з «роботою не справлялися», а один міг працювати лише під наглядом спеца³⁶⁷.

Понад те, поступово в партійному середовищі формується відчуття винятковості, належності до вищої касты, претензія на гарантований суспільний успіх, зневага чи зверхність щодо цілих соціальних верств («непманів», «буржуїв», «експлуататорів», «куркулів»)»³⁶⁸. Тому

³⁶⁶ Отчет ЦК КП(б)У за период с декабря 1921 г. по март 1923 г. VII Всеукрпартконференции. — X., 1923. — 237 с. — С. 47.

³⁶⁷ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 216 (Сведения об изменениях в личном составе членов партии, работающих в учреждениях Народного Комиссариата финансов. — 14 авг. 1923 г. — 23 мая 1924 г.). — 536 арк. — Арк. 309.

³⁶⁸ Нариси повсякденного життя радянської України в добу непу (1921–1928 рр.): колект. моногр. / [відп. ред. С. В. Кульчицький]. В 2 ч. Ч. 1. — К.: Ін-т історії України НАН України, 2009. — 445 с. — С. 349.

звичним явищем серед партійного керівництва було «пияцтво, неприйнятне ставлення до спеціалістів, зверхне — до безпартійних»³⁶⁹.

Водночас із підготовкою до роботи у податкових органах «власних» кадрів, що були вихідцями з пролетарів і селян та цілковито віддані радянській владі, розпочалися «чистки» апарату з метою звільнення від «політично неблагонадійних» старих службовців. Формально владою з 1923 р. було розпочато перегляд кадрів фінансових установ на відповідність політичних та технічних знань для роботи на посадах. Цього ж року у звіті Подільського губкому КП(б)У підкреслювалося, що фінансовий апарат «переглянутий, профільтований та поповнений свіжими силами» завдяки висуванцям, відрядженим із профспілок та партійних організацій³⁷⁰. На Одещині, відповідно до інструкції про порядок встановлення категорій «вичищених» з держапарату, громадянинowi Думбадзе було відмовлено у працевлаштуванні в Одеському губфінвідділі на підставі «не внушає достаточного доверія»³⁷¹. Податкових працівників Миколаївського повітфінвідділу станом на березень 1923 р. звільнили за таке: одного працівника контори за «службу у старих судових каральних органах», іншого — за антирадянську пропаганду, трьох помічників інспекторів з непрямих податків — «за політичну неблагонадійність», ще одного — «як сина поміщика»³⁷². Станом на 15 липня 1923 р. в Одеському губфінвідділі було перевірено 791 особу — усі працівники із стажем роботи у до-революційних органах, 63 з них було звільнено. По окрфінвідділах та касах Наркомфіну Одеської губернії з 945 чоловік 45 було звільнено.

³⁶⁹ ДАВО. — Ф. П-1 (Подольский губернский комитет КП(б)У). — Оп. 1. — Спр. 476 (Обзоры экономического и финансового состояния Подольской губернии, протокол губернского совещания заведующих сметно-налоговых частей губфинотдела и окрфинотделов, отчеты о работе, ведомости, переписка и др. материалы Подольского губернского финансового отдела. — 5 февр. 1923 г. — 12 апр. 1924 г.). — 188 арк. — Арк. 141.

³⁷⁰ Там само — Арк. 100.

³⁷¹ Там само — Арк. 20.

³⁷² Там само — Арк. 119.

Всього ж по губернії «пройшло чистку» 1736 фінансових працівників³⁷³.

Відповідно до циркуляра НКФ СРСР від 4 січня 1924 року за № 370 «Про проведення перевірки особового складу податкових органів політичних та технічних знань», перевірка знань особового складу податкових органів в усіх регіонах мала відбутися з 15 березня по 15 квітня 1924 р. На підставі циркуляра НКФ УСРР «Про негайну організацію при губфінвідділах особливої комісії для перевірки особового складу податкового апарату у технічних та політичних знаннях» у Подільському губфінвідділі 26 березня 1924 р. її було створено у складі завідувача губфінвідділу, представника губвиконкому, губпрофспілки, начальника управління прямих податків та начальника управління непрямих податків. Випробування влаштували для губернських інспекторів прямих та непрямих податків, фінінспекторів та помічників інспекторів прямого оподаткування, старших та молодших інспекторів непрямих оподаткування, фінагентів Вінницького округу. Комісія мала завершити свою роботу до 15 квітня 1924 р.³⁷⁴ Так, 8 серпня 1924 р. з ініціативи комісії по чистці радапарату було усунуто від виконання обов'язків у зовнішній податковій інспекції прямого оподаткування Подільської губернії фінінспектора 4 району, фінагента, двох діловодів та двох працівників контори. У зовнішній інспекції непрямих оподаткування звільнено одного діловода. Всього із фінансових органів звільнено двадцять чоловік, що негативно позначилося на податковій кампанії³⁷⁵.

³⁷³ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 227 (Переписка с губернской комиссией по борьбе со взяточничеством, об увольнении сотрудников, о разборе заявлений и др. — 14 нояб. 1922 г. — 7 апр. 1924 г.). — 240 арк. — Арк. 57.

³⁷⁴ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 242 (Приказы по губфинотделам и окрфинотделам. — 4 янв. — 23 дек. 1924 г.). — 539 арк. — Арк. 144.

³⁷⁵ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 184 (Циркуляры Подольского губфинотдела. Сведения о количестве работников налогового управления губернского и окружного финотделов. — 29 апр. 1923 г. — 30 нояб. 1924 г.). — 124 арк. — Арк. 28.

Постановою комісії по чистці апарату Одеського губфінвідділу від 4 квітня 1924 р. з податкових органів було звільнено: фінагента К. Лобка, колишнього капітана царської армії із 35-річним досвідом роботи, як «не заслугуючого довіри», через те саме — діловода П. Міровіча, сина священика, службовця банку, фінагента В. Свєшнікова та діловода С. Сінкевича — відповідно колишніх службовців казначейства та земської управи, «як політично неблагонадійних», помічника діловода А. Вороніна, брат якого емігрував до США, лише «через негативні відгуки про нього»³⁷⁶. Таким чином, на підставі постанови комісії по чистці від 28 березня 1924 р. в Одеському окрфінвідділі звільнено десять працівників: помічника бухгалтера, двох рахівників, караульного, трьох помічників інспектора прямого оподаткування, двох помічників інспектора непрямого оподаткування та одного працівника контори³⁷⁷.

До чисток активно залучалися органи наркомату РСІ (далі НКРСІ). Відповідно до положення «Про тимчасові комісії при НКРСІ для перевірки персонального складу співробітників установ, підприємств і організацій» від 30 квітня 1924 р., органи РСІ було залучено до перевірки персонального складу центральних та місцевих держустанов³⁷⁸. Наприклад, станом на травень 1924 р. губернською комісією РСІ на підставі наказу Подільського губвиконкому було здійснено перевірку «політичних та технічних знань» фінансових інспекторів прямого оподаткування та інспекторів непрямого оподаткування зовнішньої інспекції³⁷⁹.

³⁷⁶ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 227 (Переписка с губернской комиссией по борьбе со взяточничеством, об увольнении сотрудников, о разборе заявлений и др. — 14 нояб. 1922 г. — 7 апр. 1924 г.). — 240 арк. — Арк. 5.

³⁷⁷ Там само — Арк. 8–9.

³⁷⁸ Збірник узаконень та розпоряджень Робітничо-селянського уряду України на 1924 рік. — 1924. — № 10. — С. 228.

³⁷⁹ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 218 (Переписка с Народным Комиссариатом финансов УССР о личном составе волостных финагентов. — 14 авг. 1923 г. — 23 мая 1924 г.). — 536 арк. — Арк. 31.

Усіх «шкідливих, політично та економічно ворожих радянській владі, службовців» поділяли на п'ять категорій:

Політично шкідливі, антирадянські елементи.

Колишні власники та комерсанти, що проникли у радапарат і є агентами з економічного шпигунства.

Особи, що використовували своє службове становище в особистих, корисних інтересах.

Службовці, що відрізняються грубим поведінням з робітниками.

«Лже-специ», що потрапили в органи по-кумівству та не відповідали своєму призначенню³⁸⁰.

За період перевірки держапарату лише з червня по грудень 1924 р. з 17964 службовців 1824 були «вичищені». Із наявних в апараті колишніх міщан звільнено 52 %, дворян — 53 %, представників духовенства — 51 %, білогвардійців — 60 %³⁸¹.

У результаті чисток виникли проблеми із заміщенням звільнених фінансових працівників новими кадрами. У липні 1924 р. голова центральної комісії по чистці радянського апарату С. Татько змушений був констатувати: «У центральну комісію по чистці радапарату надходять заяви від наркоматів про те, що на місцях губернські комісії масово звільняють співробітників, особливо у фінансових органах, «оголюючи» кадри та не заміщаючи їх відповідними кваліфікованими працівниками, що викликає труднощі у роботі. Необхідно перевіряти фінансових працівників ретельно і уважно, а звільняти лише у разі встановлення незаперечних фактів непридатності щодо займаної посади або за політичними причинами». Далі наголошувалося, що

³⁸⁰ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольський губернський фінансовий відділ Подольського губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 269 (Приказы Государственного политуправления и Наркомфина УССР. Переписка с Наркомфином УССР и окрфинотделами о строгом наблюдении за секретными делами; списки ответственных работников губ. и окрфинотделов. — 1 окт. 1924 г. — 9 окт. 1925 г.). — 645 арк. — Арк. 534.

³⁸¹ ДАПО. — Ф. Р-1229 (Фінансовий відділ Лубенського окружного виконавчого комітету рад робітничих, селянських та червоноармійських депутатів (окрфінвідділ). м. Лубни). — Оп. 3. — Спр. 10 (О пересмотре наличного состава сотрудников Лубенского окрфинотдела. — 1924 г.). — 34 арк. — Арк. 68–69.

звільняти фінансових працівників варто лише після того, як їм буде знайдено заміну. Окрім того, всі матеріали по чистці апарату, від фінінспекторів до начальників відділів, відтепер потрібно було обов'язково надавати до центральної комісії для перевірки та затвердження³⁸². Так, у постанові Подільського губвиконкому від 7 червня 1924 р. зазначалося, що, незважаючи на «яскравий» політичний та соціальний склад співробітників губфінвідділу», до них не можна застосовувати вимоги, як до інших радянських установ, необхідно провадити «обережну чистку» податкового апарату, щоб не зірвати фінансово-податкову кампанію. З цього приводу було прийнято окрему постанову губвиконкому про «обережний підхід до питання про звільнення кожного фінансового працівника». Водночас були встановлені факти, що у складі губфінвідділу працює багато «бувших поміщиків, офіцерів, прокурорів, суддів, нарешті осіб, що приховували свою судимість та справжні прізвища»³⁸³. На засіданні Проскурівської окружної перевірочної комісії з питань «технічних та політичних знань» податкових працівників округу семи дореволюційним спецам було вказано на політичну та професійну «відсталість» та рекомендовано відвідувати політичні гуртки³⁸⁴.

Наслідком політики «більшовизації» податкових органів, зростанням у їхніх лавах відданих владі, але некваліфікованих кадрів, чисток стало падіння освітнього цензу та професійності. Якщо у 1924 р. в органах непрямого оподаткування УСРР службовців з вищою освітою працювало 25 %, початковою — 21 % та без акцизного стажу 32 %, то у 1925 р. ці показники погіршилися і становили відповідно 21 %, 37 % та 37 %. Досить часто на посади агентів по непрямим податках

³⁸² Там само — Арк. 28.

³⁸³ ДАВО. — Ф. П-1 (Подольский губернский комитет КП(б)У). — Оп. 1. — Спр. 477 (Отчеты и доклады о работе Подольского губернского финансового отдела с материалами к ним. — май 1924 г. — 15 янв. 1925 г.). — 87 арк. — Арк. 9–10.

³⁸⁴ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 246 (Протоколы заседаний Проскуривской окружной комиссии по проверке технических и политических знаний налоговых работников округа. — 18 апр. — 6 сент. 1924 г.). — 43 арк. — Арк. 31.

приймали осіб без екзаменів, необхідних практичних навичок, які не вміли користуватися апаратом Сіменса, вагою, спиртометрами. Зросла плінність кадрів. В окремих податкових дільницях переміщення з місця на місце одного службовця відбувалося тричі на рік³⁸⁵. Станом на 1 жовтня 1926 р. якісний склад Луганського окрфінвідділу значно погіршився. Працівників із стажем роботи менше двох років було 54 %, до чотирьох років — 33 %, до шести — 10 %, а з дореволюційним досвідом лише 1 %. Вищу освіту мали лише 5 % службовців, водночас початкову — 55 %³⁸⁶. У Дніпропетровському окрфінвідділі у другому півріччі 1925–1926 рр. із 156 працівників зовнішнього податкового апарату вищу освіту мали 14 чоловік, середню — 50, а початкову — 91. Лише 9 осіб мали досвід роботи у фінансових органах Російської імперії³⁸⁷.

У Старобельському окрфінвідділі станом на травень 1927 р. штат внутрішнього податкового апарату було заповнено наполовину. Більшість працівників мали стаж лише чотири роки, один службовець — 5, один — 25 років. Окрім того, ніхто з податківців «не відзначався вмінням керувати діяльністю зовнішньої інспекції»³⁸⁸.

Про щораз більші кадрові проблеми у податкових органах УСРР у другій половині 1920-х рр. красномовно свідчить лист, датований 1928 р., завідувача Лубенського окрфінвідділу В. Лермана до члена НКФ УСРР А. Кушніра. У ньому йдеться про те, що інспектор 188-ої фінансової ділянки О. Белявський є «безграмотним» працівником, «не відрізняється великими знаннями у податковій роботі та не має

³⁸⁵ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 4764 (Огляд діяльності податкового управління Наркомфіну УРСР за 1924–1925 роки. — 1925 р.). — 50 арк. — Арк. 3–6.

³⁸⁶ Там само — 18.

³⁸⁷ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 7737 (Звіт податкових підвідділів окружних фінвідділів за 1925–1926 роки.). — 181 арк. — Арк. 137.

³⁸⁸ ЦДАВОВУ України. — Ф. Р. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 2. — Спр. 1310 (Доповідь інспектора податкового управління Наркомфіну УРСР про результати ревізії податкового підвідділу Старобільського окружного фінвідділу і податкових дільниць округу. — 1927 р.). — 144 арк. — Арк. 25.

елементарних навичок»³⁸⁹. Однак заміна його на цій посаді іншими податківцями, спочатку В. Скакуном, а потім В. Веденським, ситуації не поліпшила. Подібний стан з кадровим складом був у Миргородському та Хорольському окрфінвідділах³⁹⁰.

Внутрішній апарат податкового підвідділу Зінов'ївського окрфінвідділу у лютому — березні 1928 р. переважно був укомплектований працівниками, робота яких у фінорганах розпочалася у 1922–1923 рр., за винятком одного службовця із відділу зі стягнення гербового збору, що мав дореволюційний стаж з 1910 р.³⁹¹. Звичним явищем стало залучення до податкової роботи зовсім некомпетентних кадрів. Наприклад, на роботу в Лубенський окрфінвідділ станом на 18 лютого 1928 р. у рахунок 3 % броні із працевлаштування демобілізованого командного складу було прийнято чотирьох демобілізованих з лав Червоної армії: на посади бухгалтера, помічника фінансового інспектора, валютного інспектора, контролера державного фінансового контролю³⁹².

У кінці 1920-х рр. непоодиноким явищем було перекладання функцій стягнення податків на робочі бригади, що організовувалися на великих підприємствах для здійснення примусового вилучення доходів у підприємців та «оцінки класової лінії у роботі фінансово-податкового апарату на підставі критичного аналізу причин накопичення

³⁸⁹ ДАПО. — Ф. Р-1229 (Фінансовий відділ Лубенського окружного виконавчого комітету рад робітничих, селянських та червоноармійських депутатів (окрфінвідділів). м. Лубни). — Оп. 3. — Спр. 47 (Списки і листування про особовий склад. — 1928 р.). — 60 арк. — Арк. 1.

³⁹⁰ Там само — Арк. 39.

³⁹¹ ЦДАВОВУ України. — Ф. Р. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 2. — Спр. 1310 (Доповідь інспектора податкового управління НаркомфінУ РСР про результати ревізії податкового підвідділу Старобільського окружного фінвідділу і податкових дільниць округу. — 1927 р.). — 144 арк. — Арк. 46–48.

³⁹² ДАПО. — Ф. Р-1229 (Фінансовий відділ Лубенського окружного виконавчого комітету рад робітничих, селянських та червоноармійських депутатів (окрфінвідділів). м. Лубни). — Оп. 3. — Спр. 47 (Списки і листування про особовий склад. — 1928 р.). — 60 арк. — Арк. 8.

заборгованостей платників податку»³⁹³. Вони фактично уособлювали нові податкові кадри радянської держави після згортання непу.

Зрештою, очевидним є виконання податковим апаратом протягом всього періоду непу «політичного замовлення» радянської влади. Делегати Першої всеукраїнської наради КП(б)У у травні 1921 р. наголошували, що «під час розвитку приватнокапіталістичних відносин повинна зміцнюватися і фінансова політика... облік приватного майна, його оподаткування»³⁹⁴. У Постанові VI Всеукраїнського з'їзду Рад від 17 грудня 1921 р. підкреслювалося, що в податковій галузі необхідно «провести в життя вже встановлені й ті, які мають бути встановлені, державні податки й монополії... для захисту класових інтересів трудящих»³⁹⁵. У резолюції Всеукраїнської наради податкових працівників, яка тривала з 5 листопада по 2 грудня 1926 р., зазначалося, що підвищена активність приватного капіталу вимагає «напруження від податкового апарату»³⁹⁶. У Постанові X з'їзду КП(б)У в листопаді 1927 р. йшлося про необхідність «обмеження зростання капіталістичних елементів на селі» шляхом «більш прогресивного оподаткування»³⁹⁷.

Отже, комплекс заходів, вжитих радянською владою у становленні кадрового складу податкових органів у 1921–1925 рр., хоча і був неоднозначним за своєю сутністю, став вагомим чинником у зміцненні радянської держави. Однак економічна недолугість значної частини більшовицького керівництва та рядових членів партії, їх «другорядне

³⁹³ ДАПО. — Ф. Р-1229 (Фінансовий відділ Лубенського окружного виконавчого комітету рад робітничих, селянських та червоноармійських депутатів (окрфінвідділів). м. Лубни). — Оп. 3. — Спр. 53 (Відомості про рух роботи ударних бригад по проведенню стягнення недоїмок. — 1929–1930 рр.). — 363 арк. — Арк. 98.

³⁹⁴ КПУ в резолюціях і рішеннях з'їздів, конференцій і Пленумів ЦК. — К.: Політ. л-ра України, 1976. — 991 с. — С. 142.

³⁹⁵ Хронологічне зібрання Законів, Указів Президії Верховної Ради, Постанов і розпоряджень уряду УРСР. Т. 1. — К., 1963. — 770 с. — С. 202.

³⁹⁶ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 7463 (Резолюція Всесоюзної та Всеукраїнської нарад податкових працівників про оподаткування населення. — 25 листоп. — 23 груд. 1926 р.). — 64 арк. — Арк. 38–39.

³⁹⁷ КПУ в резолюціях і рішеннях з'їздів, конференцій і Пленумів ЦК. — К.: Політ. л-ра України, 1976. — 991 с. — С. 498.

ставлення» до оподаткування як фінансового важеля держави у регулюванні соціально-економічних процесів, використання досягнень та прорахунків непу як інструменту внутрішньопартійної боротьби, пояснюють труднощі та прорахунки у кадровому складі податкових органів, особливо у 1926–1928 рр.

3.2. Професійна підготовка податкових працівників УСРР у роки непу

Відмова радянського керівництва від політики «воєнного комунізму» та відновлення ринкових відносин у період непу поставили на порядок денний питання про докорінну реорганізацію податкової системи, особливо її органів. Ускладнення господарських механізмів та податкового законодавства, поява різних форм підприємницької діяльності, а отже нових джерел оподаткування вимагали від податкових працівників відповідної високої професійної підготовки. Для радянського керівництва до проведення грошової реформи 1922–1924 рр., в умовах гіперінфляції і товарного голоду, пріоритетним було питання якісної підготовки кадрового складу продподаткових органів, які забезпечували збір натуральних податків. Незважаючи на використання старих методів стягнення продподатку у 1921 р., фаховість радянських податківців не досягала необхідного мінімуму. Проблему професійного забезпечення радянського податкового апарату було вирішено двома шляхами: тимчасовим використанням досвідчених «старих» фахівців і підготовкою нових кадрів, що, однак, потребувало значних матеріальних засобів, а головне — тривалого часу. Тези В. Леніна про те, щоб «взяти весь досвід культурного, прогресивного капіталізму» і «берегти спеців», у перші роки непу були втілені в життя шляхом активного залучення царських службовців казенних палат, акцизних відомств, казначейств до роботи в радянських податкових органах.

Паралельно було вжито заходів щодо підготовки радянського податкового апарату в Україні. Влада, позбавлена змоги організувати в найкоротші терміни всебічне та фундаментальне навчання фінансових кадрів шляхом відновлення роботи ВНЗ, організувала при губернських продовольчих комітетах курси для підготовки фахівців у

галузі продподаткової роботи. Так, у Києві, для підготовки продподаткових працівників Київської губернії з 10 квітня по 28 листопада 1921 р. були організовані два цикли двомісячних курсів і шість — двотижневих. На перші двомісячні курси було зараховано 31 слухача, з них 28 — склали іспити успішно, а троє залишилися для повторного навчання. Із 34 слухачів другого циклу — 8 не засвоїли навчальну програму. Слухачами двотижневих курсів лише за липень — серпень 1921 р. стали 426 осіб, з них у 44 виявили низький рівень знань, а тому вони пройшли перепідготовку³⁹⁸.

Організація продподаткових курсів в Україні у 1921 р. мала масштабний характер. Вони були відкриті у всіх губернських містах. Наприклад, у Кременчуцькій губернії курси розпочали роботу у серпні 1921 р. У Катеринославській губернії під безпосереднім керівництвом губкому КП(б)У слухачами спецкурсів з продподаткової роботи стали 317 службовців. На них підготували 2 губернських інспектори, 5 повітових, 89 волосних³⁹⁹.

Однак поспіхом організоване навчання виявилось малоефективним. Значна частина абітурієнтів не могла засвоїти навчальні програми, тому що не мала початкової освіти. Лише в Одеському губернському продовольчому комітеті у вересні — жовтні 1921 р. 238 податківців, які пройшли навчання, «ще на іспиті показали свою непридатність», низький рівень знань з математики.

Після відповідних висновків, за ініціативи Наркомпроду вже у грудні 1921 р. в усіх губернських і великих містах України (окрім Житомира та Запоріжжя) було організовано чергові двомісячні курси навчання інспекторів. З огляду на життєву необхідність підвищення професіоналізму інспектури для успішного виконання продовольчих

³⁹⁸ ЦДАВОВУ України. — Ф. 539 (Народный комиссариат рабоче-крестьянской инспекции УССР). — Оп. 1. — Спр. 486 (Документы о взимании продналога, снабжении продовольствием и фуражем населения Киевской губернии. — 7 дек. 1921 г. — 10 нояб. 1922 г.). — 195 арк. — Арк. 23.

³⁹⁹ Центральний державний архів громадських об'єднань України (далі — ЦДАГО України). — Ф. 1 (Центральный комитет коммунистической партии Украины). — Оп. 20. — Спр. 480 (Телеграфные сводки Екатеринославского губкома КП(б)У о поставлении продналога. — 9 февр. — 25 дек. 1921 р.) — 78 арк. — Арк. 9.

завдань і забезпечення органів особовим складом, відданим більшовицькій партії, 18 січня 1922 р. було прийнято постанову ВУЦВК «Про податкову інспектуру». У ній перед Наркомпродом УСРР було поставлено низку невідкладних завдань. Насамперед потрібно було негайно розпочати підбір і підготовку досвідчених податкових кадрів: перевірити всю інспектуру, демобілізувати неграмотних і політично неблагонадійних, докласти всіх зусиль для своєчасної організації курсів підготовки податкових інспекторів та рахівників, зобов'язати їх весь особовий склад. Губвиконкомам та всім місцевим органам наказано забезпечити продоргани приміщеннями, паливом для них, навчальним обладнанням для проведення курсів. Органи освіти повинні були звернути увагу на відповідний рівень проведення занять, склад лекторів, поклавши всю відповідальність за процес навчання на губернські відділи професійної освіти. Профспілки і комнезами мали докласти всіх зусиль щодо своєчасного забезпечення заявок Наркомпроду на поповнення слухачів курсів їх членами.

На виконання зазначеної вище постанови, Подільський губпродком у травні — червні 1922 р. організував курси окладного рахівництва (обліку платників та нарахування податкових платежів залежно від доходів — автор), що дало змогу підготувати 56 технічних працівників. Ще у квітні 1922 р. були організовані курси підготовки податкових інспекторів. Іспити з 220 слухачів склали лише 104 студенти, решта були звільнені як професійно непридатні⁴⁰⁰. Враховуючи нетривалість курсів, процес навчання мав переважно практичне спрямування. Наприклад, на продподаткових курсах Одеського губпродкому аудиторні години розподілялися лише між трьома навчальними дисциплінами: рахівництво та облік сільськогосподарського податку — 10 годин, вивчення механізму стягнення сільгосподатку

⁴⁰⁰ ДАВО. — Ф. П-1 (Подольский губернский комитет КП(б)У). — Оп. 1. — Спр. 470 (Отчеты, доклады, краткие обзоры о проведении продналоговой компании и другие материалы Подольского губернского продовольственного комитета (опродкомгуб). — 15 авг. 1922 г. — янв. 1923 г.). — 83 арк. — Арк. 15.

з платників — 10 годин, а на теорію єдиного сільгосподатку було виділено лише 2 години⁴⁰¹.

Однак податкове законодавство ускладнювалося, а радянська влада висувала дедалі суворіші вимоги щодо підготовки фінансових працівників. Обсяг навчальних програм збільшувався завдяки введенню нових дисциплін. Здійснювалося вивчення Конституції СРСР, сутності і формування бюджету, економічного стану республіки, основ статистики, окладного рахівництва, сільськогосподарського податку та особливостей механізму його стягнення порівняно із сільгосподатком у РСФРР. На нашу думку, незважаючи на зростання обсягу навчального матеріалу, нетривалість курсів не давала змоги владі підготувати фахівців відповідної спеціалізації.

Зазначимо, що окремі недоліки у підготовці продподаткових працівників існували аж до злиття з органами Наркомату фінансів 1 січня 1924 р. У 1921 р. досить поширеним явищем був низький рівень кваліфікації лекторського складу, однак у наступні роки зберігався низький рівень початкової освіти слухачів: половину аудиторних годин було відведено на вивчення математики та мови. Окрім того, матеріальне забезпечення навчального процесу було незадовільним: непридатні для заняття старі приміщення, погане харчування, антисанітарія у гуртожитках, недостатня кількість підручників, відсутність практики⁴⁰². Навчання податківців відбувалося в умовах голоду 1921–1923 рр., селянських заворушень, а на практиці — з використанням «неподаткових» методів вилучення продуктів. Отже, механізм втілення урядових

⁴⁰¹ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 602 (Накази, розпорядження податкового управління Уповноваженого Наркомфіну РСФРР при Раднаркомі УРСР про прийом, переміщення та звільнення робітників податкового апарату губернських фінвідділів і матеріали до них. — 02 груд. 1922 р. — 31 серп. 1923 р.). — 222 арк. — Арк. 30.

⁴⁰² ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 620 (Матеріали про організацію курсів підготовки продподаткових робітників при Наркомпроді УРСР та його місцевих органах (положення, протоколи, виписки з протоколів, доповідні записки, кошториси, програми). — 21 груд. 1922 р. — 18 верес. 1923 р.). — 160 арк. — Арк. 1–2.

рішень щодо підвищення рівня професійної освіти продподатківців на практиці мав суттєві недоліки переважно суб'єктивного характеру.

Професійні вимоги щодо підготовки податківців продовольчих органів у 1921–1923 рр. не були занадто високими (механізм стягнення податку був доволі примітивним). Однак абсолютно іншими, особливо з 1922 р., з початком грошової реформи та запровадження антиінфляційної політики, вони стали щодо інспектури у складі Наркомфіну. Тривалість і фундаментальність навчання радянських податкових кадрів змусили більшовиків на первинному етапі, як і у випадку з Наркомпродом, звернутися до «послуг» дореволюційних фінансових працівників. Так, Постановою РНК УСРР «Про повернення до роботи за фахом працівників податкової справи прямого і непрямого оподаткування і державних монополій» від 29 жовтня 1921 р. декларувалося бажання влади прийняти на службу чиновників царської Росії. Поверненню підлягали інспектори та їх помічники з непрямих податків, ревізори, техніки губернських акцизних управлінь, фахівці з інших господарських відомств, та навіть військові⁴⁰³. Наприклад, фінансовим інспектором Гадяцької волості в 1922 р. було призначено М. Сосєдченка, який закінчив Київський університет та мав дореволюційний стаж роботи у фінансових органах⁴⁰⁴.

Підготовку власних податкових кадрів Наркомфін, на відміну від Наркомпроду, розпочав фактично лише з 1923 р., проте вона була значно масштабнішою та тривалішою ніж підготовка фахівців з продподатку. Податкові курси були організовані на центральному, регіональному та губернському рівнях тривалістю від шести до восьми місяців. Восьмимісячні «центральні курси з підготовки кваліфікованих фінансових працівників при НКФ СРСР» у Москві розпочали роботу з

⁴⁰³ Собрание узаконений и распоряжений рабоче-крестьянского правительства Украины. — Х.: Изд. нар. комиссариата юстиции УСРР, 1926. — № 1–22. — 1801 с. — С. 741.

⁴⁰⁴ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 602 (Накази, розпорядження податкового управління Уповноваженого Наркомфіну РСФРР при Раднаркомі УСРР про прийом, переміщення та звільнення робітників податкового апарату губернських фінвідділів і матеріали до них. — 02 груд. 1922 р. — 31 серп. 1923 р.). — 222 арк. — Арк. 56.

1 жовтня 1923 р. Навчання передбачало чотири цикли лекцій на окремих відділах: податковому, лічильно-кошторисному, банківському і страховому. Податковий відділ здійснював підготовку інспекторів прямого, непрямого оподаткування, ревізорів-інструкторів і працівників податкової справи. На курси приймали громадян незалежно від статі, не молодше 22 років, які мали початкову освіту або закінчили губернську радпартшколу. Принаймні, мали хоча б 1 рік стажу роботи у фінансових органах. Після прибуття на навчання курсанти проходили медичне обстеження. Відповідальність за вибір курсантів було покладено на губфінвідділи, які забезпечували їм оплату проїзду та одяг. Зараховані на навчання отримували заробітну плату по 10 розряду, харчувалися, проживали в гуртожитку і користувалися безоплатно бібліотечним фондом. Кожний губфінвідділ в Україні міг направити по два курсанти. По 25 осіб направляли центральні фінансові органи (управління Наркомфіну — автор), по 10 і 30 відповідно Петроградський і Московський губфінвідділи, 25 осіб — ЦК РКП(б)⁴⁰⁵. Так, від Вінницького губфінвідділу на курси в Москву було відряджено колишнього завідуючого Вінницьким окружним фінансовим відділом І. Снайдер. На нашу думку, такий порядок набору забезпечував пропорційне підвищення кваліфікації податківців з різних регіонів країни, однак не враховував особливостей: рівень розвитку промисловості, торгівлі тощо.

Шестимісячні регіональні податкові курси в УСРР у 1923–1924 господарському році були організовані двічі у Харкові і один раз у Києві.

Відповідно до розпорядження уповноваженого Наркомфіну РРФСР при РНК УСРР, при Київському губфінвідділі з 15 березня 1923 р. розпочали роботу курси підготовки «кваліфікованих фінансових працівників». На них перебували працівники не тільки губернських і волосних фінансових відділів Київської губернії, а й пред-

⁴⁰⁵ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 290 (Циркуляры Наркомата финансов СССР, программы финансовых курсов при губфинотделе. — сент. 1923 г. — 13 июля 1924 г. — 19 арк. — Арк. 18.

ставники Полтавського, Подільського, Волинського, Чернігівського губфінвідділів а також губернських партійних комітетів (далі — губпарткомів): по 10 вакансій на губфінвідділ і по три на губпартком. Абітурієнти повинні були пройти медкомісію, мати стаж роботи у фінансових органах і скласти іспити з математики та російської мови. Після закінчення навчання курсант відпрацьовував у фінансових установах за фахом не менше двох років. В іншому разі, з нього вимагали сплатити вартість навчання⁴⁰⁶. Загалом було підготовлено 30 службовців для роботи міськими податківцями та районними фінансовими агентами, 10 — на посаду помічника фінансового інспектора. Усіх було розподілено по губерніях, відповідно до направлень з колишніх місць роботи. Так, лави податкових органів Подільської губернії поповнили шість слухачів київських курсів. Кожний випускник отримав мандат, на підставі якого радянські організації та залізнична служба були зобов'язані сприяти йому в прибутті до місця служби⁴⁰⁷.

На податкові курси при Одеському губфінвідділі у другій половині 1923 р. було зараховано 53 слухачі. З них 8 осіб — за рекомендацією губернського партійного комітету, 13 — від губернських органів профспілки, 27 — за власною заявою та 5 вільних слухачів. Середній вік курсантів становив 25 років. Серед них початкову освіту мали 7 % від загальної кількості слухачів, 87 % — середню, 6 % — вищу. Три слухачі мали незадовільні оцінки на випускних іспитах. Решта були

⁴⁰⁶ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 99 (Схема штатов и структура Подольского губфинотдела. — 5 нояб. 1922 г. — 6 сент. 1923 г.). — 232 арк. — Арк. 126.

⁴⁰⁷ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 130 (Протоколы заседаний ответственных работников месткома губфинотдела. — 1 авг. — 31 дек. 1923 г.). — 312 арк. — Арк. 21.

рекомендовані до подальшої роботи у податкових органах прямого та непрямого оподаткування Одеської губернії⁴⁰⁸.

Ускладнення податкового законодавства та діловодства підвищувало вимоги до навчання. Наприклад, програма податкових курсів при Одеському губфінвідділі у 1924 р. відрізнялася складністю і насиченістю дисциплін та ґрунтувалася на такому циклі лекцій: загальна частина — 4 лекції, податкова політика радянської влади — 4 лекції, промисловий податок — 12 лекцій, прибутково-майновий податок — 12 лекцій, гербовий збір — 6 лекцій, непрямі податки — 16 лекцій, неподаткові доходи — 16 лекцій, єдиний сільгоспподаток — 12 лекцій, рента — 6 лекцій, техніка вилучення податку — 4 лекції, мито на спадщину та особливий збір — 2 лекції. Кожний цикл лекцій читав інший фахівець⁴⁰⁹.

Під час проведення занять дотримувалися суворої дисципліни і порядку. Старшина курсів щодня призначав чергового, обов'язком якого було забезпечення контролю за відвідуванням курсантами занять та облік пояснювальних записок тих, хто пропускав заняття без поважних причин. Черговий приходив за півгодини раніше до початку занять. Старшина після кожної лекції надавав рапорт завідувачеві адміністративної частини курсів, що містив інформацію про кількість присутніх і відсутніх та виникнення навчально-господарських проблем⁴¹⁰.

На навчання направляли насамперед членів партії та працівників радянських органів влади, а за соціальним походженням — вихідців із робітників і селян. Наприклад, серед абітурієнтів продподаткових

⁴⁰⁸ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Стр. 593 (Акты сдачи экзаменов на должность помощников фининспекторов в губфинотделе и анкеты сотрудников. — 5 янв. 1924 г. — 11 марта 1925 г.). — 98 арк. — Арк. 54–55.

⁴⁰⁹ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Стр. 290 (Циркуляры Наркомата финансов СССР, программы финансовых курсов при губфинотделе. — сент. 1923 г. — 13 июля 1924 г. — 19 арк. — Арк. 18.

⁴¹⁰ Там само — Арк. 6–8.

курсів, організованих у 1921 р. у Києві, переважали члени КП(б)У — 37 із 65 осіб⁴¹¹. У Катеринославській губернії в 1921 р. продовольчі курси закінчили 8 осіб губернського комітету партії, 70 % працівників губвиконкому та повітвиконкомів⁴¹². На курси при Одеському губфінвідділі в 1924 р. було рекомендовано 8 чоловік губернським партійним комітетом, 13 — губернським органом профспілки⁴¹³. На шестимісячних фінансових курсах у 1924 р. у Харкові з 51 слухача 32 були членами ВКП(б), 22 — з робітників, 14 — із селян⁴¹⁴. Однак освітній рівень керівників був низьким. Саме тому, наприклад, у березні 1925 р. Одеський губфінвідділ просив Одеський губернський комітет партії направляти на навчання лише «грамотних товаришів», які хоча б «ознайомлені» з рахівництвом або, принаймні, хоча б знають чотири дії з арифметики⁴¹⁵.

На період навчання курсанта, відповідно до постанови НКФ СРСР від 12 грудня 1923 р., соціальним забезпеченням було передбачено збереження за ним колишнього місця роботи, заробітної плати, а за

⁴¹¹ ЦДАВОВУ України. — Ф. 539 (Народный комиссариат рабоче-крестьянской инспекции УССР). — Оп. 1. — Спр. 486 (Документы о взятии продналога, снабжении продовольствием и фуражем населения Киевской губернии. — 7 дек. 1921 г. — 10 нояб. 1922 г.). — 195 арк. — Арк. 23–24.

⁴¹² Центральний державний архів громадських об'єднань України (далі — ЦДАГО України). — Ф. 1 (Центральный комитет коммунистической партии Украины). — Оп. 20. — Спр. 480 (Телеграфные сводки Екатеринославского губкома КП(б)У о поступлении продналога. — 9 февр. — 25 дек. 1921 р.) — 78 арк. — Арк. 9.

⁴¹³ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 593 (Акты сдачи экзаменов на должность помощников фининспекторов в губфинотделе и анкеты сотрудников. — 5 янв. 1924 г. — 11 марта 1925 г.). — 98 арк. — Арк. 54–55.

⁴¹⁴ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 1706 (Матеріали про реорганізацію центрального і місцевого апарату Наркомфін УСРР (протоколи засідань, штати). — 27 лип. 1924 р. — 27 січ. 1925 р.). — 287 арк. — Арк. 81–83.

⁴¹⁵ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 623 (Переписка с Одесским губерньским комитетом КП(б)У по наличному составу губфинотдела. — 6 дек. 1924 г. — 24 марта 1925 г.). — 12 арк. — Арк. 1.

його родиною — відомчого житла, якщо таке було надане до відрядження. Окрім того, як було зазначено вище, курсант отримував добо-ві за 10 розрядом. Після закінчення курсів податківці отримували сві-доцтво. У разі його втрати, потрібно було надрукувати повідомлення в газеті «Комуніст». Лише тоді виписувався дублікат⁴¹⁶.

Радянська влада і в наступні роки обмежувалася підвищенням кваліфікації податкових службовців лише за допомогою спеціальних курсів. Паралельно поступово зростали вимоги до слухачів та організації навчання. На центральні курси з підготовки кваліфікованих фінансових працівників при НКФ УСРР з 1 по 15 жовтня 1923 р. могли бути направлені особи не молодше 22 років, що закінчили початкову школу або губернську партійну школу та за результатами медичного обстеження визнані здоровими. На курсах було передбачено прослуховування чотирьох циклів лекцій за такими напрямками: податковий, рахівничий, банківський та страховий. Згідно із податковим циклом, здійснювалася підготовка інспектури по прямому та непрямому оподаткуванню, ревізорів-інструкторів та працівників з податкової справи. Курси тривали 8 місяців.

Для підготовки внутрішнього повітового, а надалі окружного податкового апарату та зовнішнього губернського, починаючи з 1923 р., поширювалася мережа місцевих курсів підвищення кваліфікації фінансових працівників. З 24 лютого по 8 березня 1925 р. Зінов'євським окрфінвідділом в Одеській губернії були організовані двотижневі курси з підготовки районних фінансових інспекторів. Слухачами зарахували 13 осіб. Перелік навчальних дисциплін затверджувався відповідно до «орієнтовної програми» Одеського губфінвідділу. Порівняно з програмою попередніх курсів, були нові дисципліни: «митні збори», «місцеві податки та збори», «неподаткові доходи» та «місцевий бюджет». З метою кращого засвоєння матеріалу з промислового, прибуткового податків та гербового збору, окрім теоретичних занять,

⁴¹⁶ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 1705 (Матеріали про українізацію адміністративного апарату НаркомфінУСРР і підвідомчих органів (постанови, положення, виписки). — 19 січ. — 18 лип. 1924 р.). — 62 арк. — Арк. 6.

були проведені практичні. Для цього групу розподіляли на підгрупи по три-чотири курсанти. Рекомендовані на посаду районних фінансових інспекторів склали іспити з такими результатами: оцінкою добре — 1 слухач, з оцінкою «весьма удовлетворительно» — 6 слухачів, задовільно — 4. Із претендентів на посаду помічника фінінспектора 1 курсант мав задовільно, 1 — незадовільно. Успішність курсів була забезпечена високою організацією та сумлінням лекторів у ставленні до роботи⁴¹⁷. Підготовка фахівців тривала і в інших регіонах. Наприклад, у 1926 р. фінінспектора Миргородського району В. Легенького було відряджено до окружного міста на курси підвищення кваліфікації⁴¹⁸.

Навчання податкових кадрів у вищих навчальних закладах УСРР у період непу належним чином так і не було організовано. Ні в Харківському, ні в Київському інститутах народного господарства, заснованим ще у 1920 р., факультет з підготовки податківців у досліджуваній період так і не було відкрито. З п'яти факультетів Харківського інституту фінансово-банківський і правовий лише побічно давали податкові знання⁴¹⁹. Аналогічною була ситуація в Одеському інституті народного господарства, який упродовж 1921–1930 рр. мав фінансовий факультет, однак безпосередньо фахівців з податкової справи не готував.

Підвищенню економічної освіти фінансових працівників УСРР сприяв випуск спеціальної літератури та періодичних видань як у центрі, так і на місцях. З 1 січня 1921 р. при управлінні Уповноваженого Наркомфіну РСФРР при РНК УСРР розпочалося видання

⁴¹⁷ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 593 (Акты сдачи экзаменов на должность помощников фининспекторов в губфинотделе и анкеты сотрудников. — 5 янв. 1924 г. — 11 марта 1925 г.). — 98 арк. — Арк. 59.

⁴¹⁸ ДАПО. — Ф. Р-1503 (Полтавский губернский исполнительный комитет рад рабочих, крестьянских та червоноармейских депутатов (губвиконком). м. Полтавы Полтавської губернії). — Оп. 1. — Спр. 399 (Материалы заседания президиума Полтавского губернского исполнительного комитета. — 1925 г.). — 228 арк. — Арк. 69.

⁴¹⁹ Нариси з історії Харківського національно-економічного університету: монографія / Михайличенко Д. Ю., Ермаченко В. С., Сахно О. А.; під заг. ред. В. С. Пономаренка. — Х.: ІНЖЕК, 2005. — С. 326. — С. 63.

щомісячного журналу «Вісник Уповноваженого Наркомфіну РСФРР на Україні», згодом — «Фінансовий бюлетень»⁴²⁰. Лише з 2 січня по 10 квітня 1925 р. Одеський губфінвідділ отримав 1224 екземпляри журналу «Фінансовий бюлетень». У липні 1923 р. на нараді завідувачів податкових відділів окружних фінансових відділів Подільської губернії прийняли рішення про організацію випуску періодичного збірника, у якому висвітлювалися питання формування доходів та видатків місцевого бюджету. У Київській губернії станом на лютий 1923 р. двічі на тиждень видавався «Вісник Київського губфінвідділу», у якому розглядалися податкові питання⁴²¹. Окрім того, підвищенню самоосвіти податківців сприяло видавництво журналів «Плановое хозяйство», «Хозяйство Украины».

Професійна підготовка податкових працівників зростала завдяки проведенню періодичних нарад та з'їздів фінансових працівників, де розглядалися не лише підсумки та завдання діяльності податкових органів, а й механізми вирішення податкових проблем, відбувався обмін «податковим досвідом». Наприклад, 10 січня 1923 р. в Одеській губернії розпочали роботу волосні фінансові з'їзди, що розглядали лише податкові питання⁴²². На з'їзд фінансових працівників тієї ж губернії в середині січня 1924 р. було винесено питання про стан податкової та бухгалтерської звітності та нові законодавчі акти у цій царині. З 12 по 15 січня 1923 р. відбувся з'їзд фінансових працівників

⁴²⁰ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 602 (Накази, розпорядження податкового управління Уповноваженого Наркомфіну РСФРР при Раднаркомі УРСР про прийом, переміщення та звільнення робітників податкового апарату губернських фінвідділів і матеріали до них. — 02 груд. 1922 р. — 31 серп. 1923 р.). — 222 арк. — Арк. 128.

⁴²¹ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 1438 (Матеріали по обстеженню губернських фінвідділів України (протоколи, циркуляри, звіти, доповіді, листування). — 02 січ. — 03 жовт. 1923 р.). — 81 арк. — Арк. 65.

⁴²² ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 200 (Протоколы заседаний финансово-налоговой четверки при губисполкоме и уездных троек по проведению финансовой налоговой компании. — 19 февр. 1922 г. — 16 февр. 1923 г.). — 51 арк. — Арк. 41.

Катеринославської губернії, присвячений стягненню прямих податків. Порівняно із з'їздом у попередньому році, на ньому був присутній переважно наружний податковий апарат — фінансові інспектори, які безпосередньо співпрацювали із платниками податку. На пленарних засіданнях податкових секцій були детально розглянуті податкове законодавство, питання практичного змісту, напрацьовано інструкції волосним агентам, сільрадам, волвиконкомам та рахівничому (технічному) апарату⁴²³.

На Всеукраїнській нараді податкових працівників наприкінці 1926 р. виникла гостра дискусія з приводу обговорення питання про позитивні та негативні сторони об'єднання функцій нарахування та вилучення податків у роботі фінансових працівників. Більшість виступила проти «спрощення» процесу оподаткування, відстоювала економічну сутність податків в період непу. На нашу думку, це є прикладом появи негативних моментів в економічному житті держави, викликаних внутрішньополітичними чинниками. У 1925 р. у роботі податкових органів УСРР розпочалися «чистки» — звільнення політично неблагонадійних. «Політичні знання» були основним критерієм для подальшої роботи в органах. Так, до травня 1924 р. у Подільському губфінвідділі було проведено «чистку» серед податківців внутрішньої інспекції, а перевірка інспекторів прямого і непрямого оподаткування зовнішньої інспекції тривала і надалі⁴²⁴. Поверталися часи, коли освіченість та професіоналізм поступалися місцем революційній доцільності та фанатичній відданості.

Одним із напрямів професійної підготовки службовців УСРР стала українізація як форма політики коренізації, проголошеної у 1923 р. на XII з'їзді РКП(б). Цьому сприяли зусилля таких членів українського

⁴²³ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 1447 (Звіти губернських податкових управлінь УСРР про хід робіт по введенню податків в 1923 р. — 27 лют. — 25 верес. 1923 р.). — 282 арк. — Арк. 46.

⁴²⁴ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 218 (Переписка с Народным Комиссариатом финансов УССР о личном составе волостных фискалентов. — 14 авг. 1923 г. — 23 мая 1924 г.). — 536 арк. — Арк. 31.

уряду, як М. Скрипника, О. Шумського, Г. Гринька тощо. Необхідність змін у національній політиці обґрунтував у виступі 23 травня 1923 р. на засіданні політбюро ЦК КП(б)У голова Раднаркому УСРР Х. Раковський: «У нас у центральних органах, тобто в комісаріатах, управліннях трестів, у кооперації, за винятком сільськогосподарської, кількість українців, які знають і розуміють українську мову, надто мала. Може бути 1/5, 1/8 і навіть 1/10 всіх службовців»⁴²⁵.

Передбачалося, що політика українізації сприятиме формуванню «своїх» радянських кадрів із представників корінної національності. Тому у роботі партійних та господарських органів запроваджувалася рідна для населення мова. Для діяльності податкових органів це мало безпосереднє практичне значення. У таємному циркулярі колегії Наркомфіну СРСР від 3 грудня 1923 р. до уповноважених Наркомату фінансів РСФРР при урядах союзних республік та Наркоматів фінансів автономних республік наголошувалося на тому, що фінансові агенти, які не володіють мовою місцевого населення та не знаються на його побуті, не сприйматимуться належним чином «широкими масами трудового населення», що «негативно впливатиме на результат податкових заходів». Було поставлене завдання звернутися до партійних, радянських та профспілкових органів з метою залучення до роботи у податкових органах свідомих, освічених, відповідної національності кадрів⁴²⁶.

Восени 1923 р. у податкових органах УСРР на добровільних засадах було організовано широку мережу групових занять з вивчення української мови. Зокрема, у Подільській губернії, відповідно до рішення місцевого комітету губернського фінансового відділу від 21 вересня 1923 р., з губернського відділу народної освіти було запрошено три викладачі для організації занять з вивчення української мови

⁴²⁵ Єфіменко Г. Г. Зміни в національній політиці ЦК ВКП(б) в Україні // УІЖ. — 2000. — № 4 — С. 96.

⁴²⁶ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 184 (Циркуляры Подольского губфинотдела. Сведения о количестве работников налогового управления губернского и окружного финотделов. — 29 апр. 1923 г. — 30 нояб. 1924 г.). — 124 арк. — Арк. 95.

працівниками фінансів. Лекції з мови відбувалися вранці з 9 до 10 години та увечері з 18 до 19, від закупівлі книг відмовилися через брак коштів⁴²⁷. Окрім того, 30 жовтня 1923 р. з метою перевірки занять з української мови, присутності працівників, що їх відвідують, а також обліку проведених аудиторних годин та дотримання всіх вказівок вищих органів влади та управління щодо українізації було спеціально призначено одного з «відповідальних» працівників губфінвідділу В. Марецького⁴²⁸.

Централізовано по Україні станом на 3 грудня 1923 р. організаційну роботу щодо відкриття курсів з вивчення української мови працівниками фінорганів УСРР загалом було завершено. Навчатися мали 10851 співробітник, із них лише 13,5 % були українцями⁴²⁹. Для здійснення подальших заходів, 15 грудня 1923 р. Наркомпрос УСРР включив заявку НКФ УСРР про організацію курсів з вивчення української мови працівниками НКФ до загального переліку з українізації радянського апарату. До моменту надходження фінансів із Москви українізація податкових органів мала здійснюватися коштом Наркомату освіти УСРР.

Термін переходу фінансових органів на українську мову, відповідно до розпоряджень ВУЦВК, припав на 1 березня 1924 р. Однак процес українізації податкових органів у різних регіонах України спричиняв об'єктивні та суб'єктивні труднощі. Наприклад, в Одеському губфінвідділі нараховувалося 617 працівників, з них 317 були росіянами, 255 — євреями, 38 — різних національностей і лише 41 українець. Більшість навіть не знали «розмовної української мови» та не

⁴²⁷ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 130 (Протоколы заседаний ответственных работников месткома губфинотдела. — 1 авг. — 31 дек. 1923 г.). — 312 арк. — Арк. 87.

⁴²⁸ Там само — 137.

⁴²⁹ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 1705 (Матеріали про українізацію адміністративного апарату НаркомфінУСРР і підвідомчих органів (постанови, положення, виписки). — 19 січ. — 18 лип. 1924 р.). — 62 арк. — Арк. — 1.

спілкувалися нею із сільським населенням. На середину січня 1924 р. лише 10–15 працівників Одеського губфінвідділу могли вести діловодство українською мовою. У подальшому, незважаючи на відкриття при Одеському губфінвідділі 3-х місячних курсів власним коштом, результати були досить невтішні. Курси відвідало лише 50 % фінансових працівників. За таких обставин керівництво губернського фінвідділу висловило пропозицію організувати тривалі курси з вимогою 100 % відвідування та державного фінансування⁴³⁰.

Кардинально іншою була картина українізації податкових органів у Подільській губернії. У зв'язку з переходом з 1 січня 1924 р. усіх державних установ на українське діловодство, наказом Подільського губфінвідділу від 6 грудня 1923 р. усіх фінансових працівників, незважаючи на посаду, яких не атестувала мовна комісія, звільняли з роботи. З 1 липня 1924 р. у триденний термін написи на всіх вивісках, що були прикріплені на дверях та стінах, усі оголошення, списки, описи справ у фінансових органах Подільської губернії мали бути зроблені лише українською мовою⁴³¹.

Водночас у центральних фінансових органах станом на 18 січня 1924 р. лише 11 працівників (здебільшого начальники управлінь) Народного комісаріату фінансів УСРР виявили бажання вивчати українську мову. Для «відповідальних» працівників розпочали роботу курси української мови другого (вищого — автор) ступеня. Навчальний план шестимісячних курсів передбачав вивчення таких предметів: ознайомлення з українською літературою та вивчення техніки мови — 72 години, економічна (промислова) географія і культурні багатства України — 36 годин, схема історичного розвитку сучасних соціальних угруповань в Україні — 36 годин. Основним завданням курсів для податкових працівників України було втілення в життя резолюції української партконференції та XII з'їзду КП(б)У з національного питання:

⁴³⁰ Там само — Арк. 7–7 зв.

⁴³¹ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 197 (Книга приказов по Подольскому губфинотделу. — 30 окт. 1923 г. — 1 окт. 1924 г.). — 357 арк. — Арк. 77.

ознайомити відповідальних працівників з господарськими потужностями та природними багатствами України та активне оволодіння українською культурою. Курси тривали 144 робочі дні, 6 годин на тиждень, з періодичністю у три дні, з 9 до 11 ранку. Окрім аудиторних годин, навчальний план передбачав відвідування музеїв та бібліотек. Після закінчення курсів слухачі складали екзамени з української мови, української історії та літератури, економічної географії⁴³².

Щодо державного фінансування, то станом на 1 березня 1924 р. кошторис на проведення тримісячних курсів для фінансових працівників УСРР становив 19852673 крб. 56 коп. Він передбачав оплату праці фахівців з української мови та закупівлю навчального обладнання і приладдя. Усіх абітурієнтів було розподілено на 564 групи по 20 чоловік у кожній⁴³³.

Однак політика українізації була не самоціллю для розбудови українського суспільства, а елементом «коренізації» радянської влади, методом вирішення національного питання в єдиній централізованій державі. Саме тому, відповідно до циркуляра «Про забезпечення ведення діловодства у державних установах і підприємствах УСРР на двох мовах», написи на усіх бланках, печатках, штампях було зроблено українською та російською мовами. Двомовності дотримувалися під час друкування проектів законів та пояснювальних записок. Осіб віком понад п'ятдесят років, які обіймали посаду технічного працівника, звільняли від вивчення української мови.

Необхідно зазначити, що процес українізації фінансових структур не набув такого поширення, як в освіті та культурі, тому що не мав харизматичних особистостей у керівному складі на кшталт М. Скрипника та О. Шумського. Керівництво центральних та місцевих податкових органів УСРР досить стримано поставилося до мовної реформи. Водночас на засіданні колегії НКФ УСРР від 9 грудня 1924 р. було прийнято рішення визнати необхідним «форсувати українізацію

⁴³² Там само — Арк. 10–12.

⁴³³ Там само — Арк. 13–14.

губернського апарату не обмежуючись лише діловодством»⁴³⁴. У телеграмі до Проскурівського окрфінвідділу від 16 лютого 1924 р. губернський фінвідділ повідомляв, що діловодство на українську мову «має бути переведене у теперішній час», а також про необхідність здійснення «випробувань співробітників на знання української мови». Перевірка інспекторського складу Проскурівського окрфінвідділу станом на 2 квітня 1924 р. на володіння українською мовою виявила, що з 19 лише 7 податківців склали іспити успішно⁴³⁵.

Закономірно, що станом на 29 березня 1924 р., крім Подільського губфінвідділу, лише у Київському губфінвідділі все діловодство здійснювалося українською мовою; в Одеській та Волинській губерніях — російською; у Харківській — українською мовою провадилося діловодство лише у декількох ОКРФО. У всіх губфінвідділах діяли гуртки. Однак справи просувалися досить повільно, тому що 90 % слухачів дотепер зовсім не знали української мови. Саме тому, на IX з'їзді КП(б)У в грудні 1925 р. підкреслювалося, що відзначаючи значні досягнення у справі українізації по лінії як держапарату так і партії, необхідно надалі забезпечити інтенсивне її проведення.

Україн важливою проблемою було фінансування навчального процесу з вивчення української мови, зокрема оплата курсів. Незважаючи на Постанову РНК УСРР від 24 листопада 1924 р. про відповідне фінансування українізації фінансових органів, вона була не першочерговою.

Водночас зазначимо, що українізація податкових органів активно тривала у другій половині 1920-х рр. Наприклад, у протоколі засідання бюро Зінов'євського окружного комітету партії у 1925 р. зазначалося

⁴³⁴ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 258 (Циркуляры и распоряжения Наркомфина СССР и УССР. — 1 окт. 1924 г. — 8 июля 1925 г.). — 251 арк. — Арк. 26.

⁴³⁵ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 246 (Протоколы заседаний Проскуровской окружной комиссии по проверке технических и политических знаний налоговых работников округа. — 18 апр. — 6 сент. 1924 г.). — 43 арк. — Арк. 43.

про необхідність обов'язкового вивчення української мови на всіх функціонуючих курсах із підготовки фінансових працівників⁴³⁶. Миколаївським окружним комітетом партії у 1925 р. вивчення української мови податківцями мотивувалося необхідністю здійснення «курсу на більш кваліфіковану владу на селі»⁴³⁷.

Політика українізації з боку радянської влади сприяла поверненню на Батьківщину українців, що проживали за її межами. Наприклад, у березні 1926 р. зголосився переїхати в Україну старший контролер НКФ Бурятсько-Монгольської АСРР Л. Андрушак, який у минулому закінчив Київський університет, мав юридичну освіту та двадцятип'ятирічний стаж роботи у фінансових органах⁴³⁸. Загалом заходи, здійснені радянською владою, мали позитивні наслідки. Якщо у 1923 р. серед урядовців українці становили лише 35 %, то у 1927 р. їх нараховували вже 54 %⁴³⁹. У червні 1926 р. на пленумі ЦК КП(б)У під час підбиття попередніх підсумків українізації було відзначено: «У державному апараті процент діловодства, що провадиться українською мовою, доходить 65 %, тоді як на початку того року він становив 20 %»⁴⁴⁰.

⁴³⁶ ЦДАГО України. — Ф. 1 (Центральний комітет комуністической партії України). — Оп. 20. — Спр. 2161 (Справки, информации, выписки из протоколов заседаний бюро, переписка Зиновьевского, Первомайского, Херсонского окружкомов КП(б)У. — 24 марта 1925 г. — 20 дек. 1925 г.). — 111 арк. — Арк. 7.

⁴³⁷ ЦДАГО України. — Ф. 1 (Центральний комітет комуністической партії України). — Оп. 20. — Спр. 2164 (Политписьма, выписки из протоколов заседаний бюро Николаевского окружкома КП(б)У. — 26 янв. 1925 г. — 4 дек. 1926 г.). — 76 арк. — Арк. 1.

⁴³⁸ ДАПО. — Ф. Р-1229 (Фінансовий відділ Лубенського окружного виконавчого комітету рад робітничих, селянських та червоноармійських депутатів (окрфінвідділів). м. Лубни). — Оп. 3. — Спр. 17 (Листування по особовому складу 1925–1926 рр.). — 76 арк. — Арк. 25.

⁴³⁹ ЦДАВОВУ України. — Ф. Р. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 2. — Спр. 1302 (Доповідь, тези доповідей, висновки та пропозиції податкового управління Наркомфіну УРСР про стан податкової справи на Україні за 1925–1927 роки. — 1927 р.). — 67 арк. — Арк. 45.

⁴⁴⁰ Історія української культури: зб. матеріалів і документів. — К., 2000. — 323 с. — С. 43.

Однак загострення внутрішньополітичної боротьби у керівництві партії та держави, перегляд економічних реформ, започаткованих непом, у другій половині 1920-х рр. призвели до сповільнення українізації загалом та у податкових органах УСРР зокрема, а на початку 1930-х рр. її було остаточно згорнуто. Як доказ зазначеного, є поступове зменшення та відсутність у подальшому архівних матеріалів щодо реформи, яку розглядаємо. Понад те, з 1929 р. активно розгортаються репресії та знищення керівників українізації, а також русифікація всіх сфер суспільного життя України.

Отже, політика українізації податкових органів УСРР мала здебільшого декларативний характер, здійснювалася завдяки ентузіазму деяких представників українського радянського керівництва та переважно інтелігенції — вчителів та діячів культури, була нетривалою та непослідовною. Професійна підготовка податкових кадрів УСРР у період непу була суперечлива. До 1925 р. вона характеризувалася активними, рішучими діями влади: масштабною організацією податкових курсів, залученням кваліфікованих дореволюційних службовців, значним соціальним забезпеченням «нових» податкових кадрів, випуском фінансової періодики. Не останньою чергою завдяки цим досягненням вдалося стабілізувати бюджет радянської держави. Однак надалі підготовка податкових працівників не стала фундаментальною: не було створено багаторівневої системи податкової освіти, а політичні чистки фіскальних органів з боку радянської влади значно погіршували результати підвищення професійного рівня податкового апарату УСРР у другій половині 1920-х рр.

3.3. Умови побуту та праці службовців податкового апарату

Матеріально-побутове забезпечення громадян сприяє соціальній стабільності в суспільстві. Це питання посіло чільне місце серед економічних проблем радянської держави вже у добу «воєнного комунізму». Характерною ознакою стимулювання праці державних службовців, зокрема податкових органів, у цей період є значна перевага та вагома роль натуральної форми заробітної плати, порівняно з

грошовою. Однак насамперед налагоджувалося матеріальне забезпечення партійних та радянських органів влади, силових структур, «пріоритетних» наркоматів. Фінансування податкового апарату, у зв'язку з його неефективністю в умовах господарської розрухи та гіперінфляції, відбувалося за залишковим принципом та не відповідало прожитковому рівню. Наприклад, старший діловод Миргородського повітфінвідділу В. Сокольський, який мав середню освіту та 14 років фінансового стажу, у листі до завідуючого Полтавським губфінвідділом від 9 травня 1919 р. констатував, що «неймовірно високі ціни на хліб у вільному продажу та незначне продовольче забезпечення поставили канцелярських працівників у безвихідне становище». Більшість з них намагалися виїхати в села, щоб вижити⁴⁴¹. Концепція воєнного комунізму унеможливлювала фінансові розрахунки. Економічна ситуація в республіці також не стимулювала розвиток фінансової справи.

За таких обставин радянська влада знаходила інші засоби для зацікавлення податківців. Так, одним із заходів для утримання службовців на роботі за мізерну плату була Постанова РПО України від 13 липня 1919 р., яка застерігала, що особи у разі звільнення з фінансових органів втрачали відстрочку по мобілізації до лав Червоної армії⁴⁴².

Однак натуралізація економіки, зокрема і оплати праці, на початку 1920-х років вичерпала свої ресурси, стимулюючи запровадження непу, який сприяв поширенню нових принципів оплати праці. Одним із напрямів стимулювання праці робітників та службовців стало укладання вільного договору з найму замість трудової повинності, перехід до колективних договорів між профспілками та держустановами.

Однак покращання добробуту фінансових працівників у реальному житті відбувалося повільно. Новоприбулих на роботу у податкові органи брали на облік органи Наркомату праці та профспілки. Вони

⁴⁴¹ Державний архів Полтавської області (далі ДАПО). — Ф. Р-494. — Оп. 1. — Спр. 5 (Переписка с подотделом прямых налогов и пошлин о назначении, перемещении и увольнении со службы сотрудников. — 1919 г.). — 62 арк. — Арк. 6.

⁴⁴² ДАПО. — Ф. Р-494. — Оп. 1. — Спр. 10 (Переписка с подотделом прямых налогов и пошлин о личном составе. Послужные формулярные списки и удостоверения сотрудников. — 1919 г.). — 72 арк. — Арк. 52.

встановлювали заробітну плату по всій території республіки за «підвищеними» розрядами за тарифною сіткою. Окрім того, було порушено питання про оплату відряджень працівникам «наружного контролю» (як правило, непрямого оподаткування)⁴⁴³. Відповідно до угоди Уповноваженого НКФ РСФРР при РНК УСРР з Південбюро ВЦРПС, на оплату працівників непрямих податків надходило 5 % від надходжень із отриманих доходів (спочатку — аванс, решта — у кінці року). Таку ж угоду було розроблено для органів прямого оподаткування⁴⁴⁴. Однак в умовах економічної кризи початку 1920-х рр., коли найчисленніший клас — селянство, не отримував підтримки від держави, вжиті владою заходи сприяли покращанню матеріального добробуту податківців.

На законодавчому рівні за виконання посадових обов'язків податківці забезпечувалися заробітною платою у грошовій формі, продовольчим пайком та необхідним одягом і взуттям. Так, у квітні 1921 р. грошова частина заробітної плати завідуючого податковим підвідділом Кам'янець-Подільського повітфінвідділу становила 5550 крб., рядового податківця — 4070 крб., враховуючи десятивідсоткову прифронтову надбавку. Ставки зарплати не змінювалися з кінця 1920 р.⁴⁴⁵.

Продовольчі пайки досить суттєво різнилися по регіонах. Наприклад, пайок податкового інструктора Новоушицького фінвідділу за нормою групи «б» у лютому 1921 р. складався з 11 кг хліба, 1 кг крупи, 7 кг овочів, 400 г солі, 200 г цукру та 40 г чаю, податківця Гайсинського фінвідділу — лише з 3 кг борошна, 0,8 кг пшона, 200 г солі, ні

⁴⁴³ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 596 (Циркуляри Уповнаркомфіну РСФРР при Раднаркомі УРСР про видачу преміальних грошей робітникам податкового управління. — 20 лют. 1922 р. — 05 січ. 1923 р.). — 65 арк. — Арк. 2.

⁴⁴⁴ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 260 (Матеріали про організацію діяльності підвідділів посередніх податків та державних монополій на Україні. — 19 верес. 1921 р. — 05 верес. 1922 р.). — 158 арк. — Арк. 25.

⁴⁴⁵ ДАХМО. — Ф. Р-1350 (Фінансовий відділ виконкому Кам'янецької повітової ради). — Оп. 2. — Спр. 44 (Ведомость на виплату зарплати за 1–15 апреля 1921 г. и 10 % прифронтной надбавки. Каменецкий уездный финотдел 1921 г.). — 4 арк. — Арк. 4.

цукру, ні м'яса не передбачалося⁴⁴⁶. На членів родин пайки не призначали, тому місячної норми вистачало на 3–4 дні. Часто, як це було зі службовцями Могилів-Подільського фінвідділу, весь перелік продуктів не видавали.

Зважаючи на гіперінфляцію, роздрібні ціни на продукти харчування постійно зростали. Так, у м. Вінниця впродовж 1921 р. вони зросли від двох до п'яти разів, а з травня по листопад житній хліб подорожчав з 850 крб. за фунт (409 г) до 1900 крб., м'ясо — з 3000 крб. до 13500 крб., пляшка молока — з 800 крб. до 4000 крб.⁴⁴⁷. За таких обставин податківці та члени їхніх родин не мали змоги задовольнити елементарні потреби у продуктах харчування та одязі. Наприклад, керівництво Кам'янець-Подільського повітфінвідділу звернулося до місцевого органу комунгоспу з проханням виділити бухгалтерові К. Таржцинському державним коштом взуття, тому що на платню, яку він отримував, придбати його на ринку був неспроможний⁴⁴⁸.

З метою покращання матеріального забезпечення радянських службовців, Декретом РНК України від 28 вересня 1921 р. «Про колективну (грошову та натуральну) оплату праці службовців в радянських органах» передбачалося суттєве зростання грошової та особливо натуральної (що в умовах гіперінфляції була визначальною — автор) частин заробітної плати. Однак добробут податківців не поліпшувався. Наприклад, у зверненні податкових ревізорів Балтського повітфінвідділу до Одеського губфінвідділу від 26 жовтня 1921 р. зазначалося, що, «незважаючи на мізерний розмір добових, недостатній навіть

⁴⁴⁶ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 53 (Циркуляры губисполкома. Список сотрудников Подольского губфинотдела. — 5 янв. — 30 дек. 1921 г.). — 30 арк. — Арк. 26.

⁴⁴⁷ Вольные цены (в рублях) на главнейшие продукты питания и потребления в г. Винница // Бюллетень Подольского губернского статистического бюро. — Вінниця. — 1922. — 1 янв. (№ 15). — С. 29.

⁴⁴⁸ ДАХМО. — Ф. Р-1360 (Балинське районне податкове бюро). — Оп. 2. — Спр. 14 (Смета налогового бюро, доклады о деятельности бюро, ходе налоговой компании. (Балинское районное налоговое бюро). 1922 г.). — 316 арк. — Арк. 85.

для купівлі шматка хліба, ми продовжували здійснювати ревізорські поїздки. Тепер ми були вимушені продати останній зимовий одяг у зв'язку з непосильною боротьбою з голодом. Додаємо вирізку з газети Одеський вісник від 27 вересня 1921 р., де йдеться про постанову Раднаркому УСРР щодо забезпечення податківців продовольчим пайком та одягом»⁴⁴⁹. Наприкінці осені 1921 р. 38 міських, 98 повітових та 168 волосних податкових відділи України не були забезпечені взуттям та теплим одягом. За мізерної та заборгованої заробітної плати ринкова вартість чобіт ціною 2 млн. 400 тис. крб., валянок — 700 тис. крб., козушка — 2 млн. 500 тис. крб. для податківця була недоступною⁴⁵⁰.

Саме тому так нагально постало питання щодо виконання Постанови РНК УСРР від 29 жовтня 1921 р. про виділення щомісячно 726 продовольчих пайків та 641 комплекту одягу для працівників органів зі збору непрямих податків та 365 і відповідно 66 — для службовців податкових відділів прямих податків⁴⁵¹. Загалом ця кількість була незначною, враховуючи, що податковий апарат УСРР налічував понад 5000 службовців⁴⁵². На виконання рішення, у жовтні 1921 р. Одеським опродкомгубом було виділено 57 продовольчих пайків фінансовим працівникам губернії. Один продовольчий пайок містив: 1710 фунтів хліба, 28,5 фунта цукру, 57 солі, 7,8 фунта тютюну, 114 фунтів м'яса,

⁴⁴⁹ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 38 (Циркуляры Наркомата финансов и губфинотдела, докладные записки о реорганизации налогового аппарата. — 12 апр. 1920 г. — 12 дек. 1922 г.). — 71 арк. — Арк. 23.

⁴⁵⁰ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 132 (Матеріали про обслідування діяльності губернських фінвідділів України за 1920–1921 роки. — 17 листоп. 1920 р. — 26 січ. 1922 р.). — 483 арк. — Арк. 469.

⁴⁵¹ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 265 (Листування з губернськими фінвідділами про збільшення штатів, про покращення умов праці й побуту співробітників підвідділів посередніх податків та державних монополій. — 02 груд. 1921 р. — 10 берез. 1922 р.). — 62 арк. — Арк. 51.

⁴⁵² ЦДАВОВУ України. — Ф. 3040 (Українська економічна Рада при Раді Народних Комісарів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 60 (Доповідь начальника Управління заготівель Наркомпроду УРСР про підсумки та перспективи хлібозаготівельної компанії 1921–1922 р. — 6 листоп. 1921 р.). — 58 арк. — Арк. 5.

1140 фунтів овочів, 28,5 фунта жирів, 228 ф. круп. Окрім того, мали видавати: черевики військового зразка, білизну, картуз, рулон паперу. Ще одним пайком, окрім одягу, забезпечувалися члени сімей податківців. Та на практиці рішення уряду реалізовувалося лише з травня 1922 р.

Всеросійською спілкою профспілкових працівників у грудні 1921 р., у зв'язку з «виключним значенням інституту фінансових інспекторів», заробітна плата податківців призначалася щонайменше до 14 розряду. Однак ситуація з матеріальним забезпеченням податківців України у грудні 1921 р. загострилася. Наприклад, податківці підвідділу непрямих податків Одеського губфінвідділу не отримували пайків, заробітна плата була низькою, видавали її у «малих розмірах різними авансами»⁴⁵³. Миколаївський губфінвідділ констатував «повну невизначеність розмірів винагороди за службу» працівників підвідділу непрямого оподаткування. Окремі з них «не мали взуття і тому обмотували ноги ганчірками». Для здійснення контролю та перевірок суб'єктів господарювання не вистачало транспорту та коштів. На початку лютого 1922 р. губфінвідділи України не отримали ще за 1921 р. переліку ставок, за якими мали здійснювати оплату праці податкових інспекторів відділів прямих та непрямих податків. Водночас заробітної плати фінансового інспектора у три мільйони радянських знаків вистачало лише на купівлю 1 пуда 10 фунтів борошна⁴⁵⁴.

Окрім заробітної плати, влада досить активно застосовувала додаткові фінансові стимули праці податківців. Наприклад, у 1921 р. податківці за участь у засіданні комісії з поліпшення продподаткового

⁴⁵³ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 592 (Протоколи засідань Центральної комісії допомоги голодуючим при ВУЦВК, фінансово-економічного бюро, трійки допомоги голодуючим, комісії по податкам при Управлінні Уповноважених Наркомфіну РСФРР при Раднаркомі УСРР та матеріали до них. — 08 лют. — 25 квіт. 1922 р.). — 242 арк. — Арк. 24–25.

⁴⁵⁴ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 125 (Матеріали про організацію податкового апарату на Україні і перегляд податкового законодавства (проекти, документи ...). — 24 квіт. 1920 р. — груд. 1921 р.). — 211 арк. — Арк. 89, 121.

законодавства отримували винагороду щоденно у сумі 15000 крб.⁴⁵⁵. Вирішення проблеми оплати праці радянських службовців, зокрема податківців, було покладено на Вищу Раду Народного Господарства при РНК РСФРР. Питання формування фондів заробітної плати розв'язувалося Центральною фондовою комісією по заробітній платі у Москві.

З початком 1922 р. влада вжила низку невідкладних заходів з метою поліпшення матеріального добробуту податківців. Так, 30 січня 1922 р. РНК РСФРР схвалив постанову про відрахування процента з податкових доходів для преміювання службовців. Відповідно до постанови, у преміальний фонд надходило 2 % від податків, мита та стягнених заборгованостей. Після того, як кошти акумулювалися на рахунках у Москві, у кінці кожного кварталу їх розподіляли по республіканських центрах, а далі — по губерніях. Премію призначали «особі», а не «посаді» — тому, хто сумлінно виконував службові обов'язки. У керівництва панувала думка, що преміювання податківців є стимулом до підвищення продуктивності їхньої праці⁴⁵⁶. Згідно із Циркуляром НКФ РСФРР від 13 лютого 1922 р. «Про винагороду членів податкових комісій (у 1921, 1922 роках їх створено для сприяння у стягненні складової промислового податку — зрівняльного збору — автор), базарних та ринкових агентів», було встановлено преміальні, розмір яких коливався залежно від розряду, присвоєного службовцеві (від одного до дев'яти) та сплачувався у разі роботи податківців у понаднормовий час⁴⁵⁷. Надалі, «оскільки виконувана фінагентами робота

⁴⁵⁵ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 127 (Матеріали про організацію податкового апарату на Україні і перегляд податкового законодавства (проекти, документи...). — листоп. 1920 р. — квіт. 1929 р.). — 300 арк. — Арк. 29.

⁴⁵⁶ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 596 (Циркуляри Уповнаркомфіну РСФРР при Раднаркомі УРСР про видачу преміальних грошей робітникам податкового управління. — 20 лют. 1922 р. — 05 січ. 1923 р.). — 65 арк. — Арк. 5.

⁴⁵⁷ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 127 (Матеріали про організацію податкового апарату на Україні і перегляд податкового законодавства (проекти, документи...). — листоп. 1920 р. — квіт. 1929 р.). — 300 арк. — Арк. 71.

із стягненню податків і зборів є вкрай важливою», Наркомфін РСФРР у циркулярному розпорядженні до Уповнаркомфінів республік від 20 жовтня 1922 р. наголошував на необхідності розв'язання комітетом профспілок «Радпрацівник» питання підвищення тарифікації фінагентів з 9 до 11 розряду. На це Уповнаркомфін при РНК УСРР відповів згодою.

Отже, заробітна плата податківців різнилася залежно від тарифної сітки та посади. Так, платня співробітників Одеського повітфінвідділу станом на квітень 1922 р. становила: фінінспекторів прямих та дільничних інспекторів непрямих податків за 14 розрядом — 3600 крб., помічника дільничного інспектора непрямого оподаткування за 10 розрядом — 2700 крб., касира, діловода, бухгалтера — 2430 крб.⁴⁵⁸

Заробітна плата службовців податкових органів індексувалася залежно від рівня інфляції. Так, зарплата фінінспектора прямого оподаткування у місті Києві за 14 розрядом у серпні 1922 р. вже становила 16800 крб. Водночас, для захисту доходів фінансових працівників центральних органів від наслідків знецінення грошей, їх платня взагалі фіксувалася у золотому еквіваленті. За кошторисом на утримання особового складу відділу непрямих податків та державних монополій правління Уповноваженого НКФ РСФРР при РНК УСРР станом на листопад 1922 р. заробітна плата (у золотій валюті) завідувача відділу становила 600 крб., ревізора-інструктора — 570 крб. Заробітна плата завідувача підвідділу непрямих податків губфінвідділу становила 570 крб., ревізора-інспектора — 540 крб., дільничного інспектора — 510 крб.⁴⁵⁹

Поширеним явищем у перші роки непу було порушення фінансової дисципліни повітфінвідділами — виплата зарплатні та

⁴⁵⁸ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 124 (Протоколы заседаний коллегии губфинотдела, штаты уфинотдела. — 10 мая 1921 г. — 19 дек. 1922 г.). — 69 арк. — Арк. 34.

⁴⁵⁹ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 592 (Протоколи засідань Центральної комісії допомоги голодуючим при ВУЦВК, фінансово-економічного бюро, трійки допомоги голодуючим, комісії по податкам при Управлінні Уповноважених Наркомфінру РСФРР при Раднаркомі УСРР та матеріали до них. — 08 лют. — 25 квіт. 1922 р.). — 242 арк. — Арк. 217–218.

преміальних на власний розсуд. Восени 1922 р. договірні відносини між державними та господарськими органами з профспілками стосовно підписання колективних договорів про заробітну плату службовців стають більш систематичними. Наприклад, оплата праці податківців Подільського губфінвідділу здійснювалася за колективним договором між губернським відділом профспілки «Радпрацівник» та адміністрацією губфінвідділу. Так, на оплату фінансових працівників у жовтні 1923 р. договором передбачалося 38110 товарних крб.⁴⁶⁰

Упродовж 1923 р. заробітна плата податківців зростала щомісячно від 25 % до 50 %. Так, ревізійною комісією Одеського губфінвідділу у грудні 1923 р. було прийнято рішення про необхідність збільшення заробітної плати інспекторів зі стягнення прямих і непрямих податків Вознесенського повітфінвідділу на 50 %⁴⁶¹. Окрім того, на підставі спільного циркуляру ВЦРПС та ВРНГ у березні 1923 р. «Про порядок нарахування зарплати по колективних угодах» оплата праці податківців визначалася у товарних карбованцях⁴⁶². Товарним карбованцем була вартість набору з 24 предметів широкого вжитку в реальних радянських грошових знаках, яка фіксувалася чотири рази на місяць. Отже, запровадженням товарного карбованця держава намагалася захистити заробітну плату службовця від інфляції. Наприклад, районним фінансовим інспекторам та фінагентам Подільської губернії денна заробітна плата нараховувалася по 9 розряду та становила 23,63 товарного крб. Натуральних виплат не було.

⁴⁶⁰ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 130 (Протоколы заседаний ответственных работников месткома губфинотдела. — 1 авг. — 31 дек. 1923 г.). — 312 арк. — Арк. 141–142.

⁴⁶¹ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 367 (Доклады о деятельности фининспекторов Одесской губернии. — 17 янв. 1923 г. — 20 июня 1923 г.). — 216 арк. — Арк. 148.

⁴⁶² Бородкин Л. И. Государственное регулирование трудовых отношений в годы нэпа: формирование системы мотивации труда в промышленности [Электронный ресурс] / Л. И. Бородкин, Е. И. Сафонова. — Режим доступа: <http://www.hist.msu.ru/Labs/Ecohist/OB5/borsaf.htm>. — С. 11.

Відповідно до прийнятих документів ставка податкового працівника у 1923 р. вираховувалася згідно з тарифною сіткою і займаною посадою. Наприклад, наказом Подільського губфінвідділу від 2 жовтня 1923 р. для оплати праці податківців внутрішнього апарату визначалася така тарифікація: завідуючий губфінвідділом отримував платню за 17 розрядом із 50 % додатковою надбавкою до окладу, завідуючий відділом прямих та непрямих податків — за 16 розрядом із такою ж доплатою, для ревізора-інструктора — за 14 розрядом та лише 40 % надбавкою, для діловода передбачалася «гола» ставка за 12 розрядом, для рахівника — за 9 розрядом. Заробітна плата працівників зовнішнього апарату була меншою. Фінансовому інспекторові району із стягнення прямих податків зарплата нараховувалася за 14 розрядом та 40 % надбавкою, помічникові фінансового інспектора — за 12 розрядом, діловодові та фінагенту — за 10, кур'єрові — за 5⁴⁶³.

Кошти на оплату праці працівників податкового апарату надходили переважно із центральних фондів. Однак агентів зі стягнення податків на селі, відповідно до пояснювальної записки Уповнаркомфіну від 30 квітня 1923 р., фінансували коштом місцевого бюджету. Окрім заробітної плати, влада активно продовжувала заохочувати службовців шляхом виплати премій. Так, наказом Донецького губфінвідділу від 20 січня 1923 р. затверджувався розподіл премій у 300–400 крб. між фінінспекторами та фінагентами 18 повітів «пропорційно виконаній роботі». Водночас надавалося пояснення, що обмундирування видається податківцям лише на час служби, і не може ними використовуватися у побуті⁴⁶⁴. На нашу думку, преміювання стимулювало виконання службових обов'язків податківцями.

⁴⁶³ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 197 (Книга приказов по Подольскому губфинотделу. — 30 окт. 1923 г. — 1 окт. 1924 г.). — 357 арк. — Арк. 2–5.

⁴⁶⁴ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 650 (Листування з Донецьким губерньським фінвідділом про урегулювання відносин між фінансовими інспекціями та повітовими фінвідділами. — 06 жовт. 1922 р. — 13 лют. 1924 р.). — 105 арк. — Арк. 28–29.

Незважаючи на проблеми радянської економіки у 1923–1924 рр. (насамперед, це криза збуту промислових товарів), влада спромоглася вжити заходів, спрямованих на денатуралізацію заробітної плати, її збереження на досягнутому рівні реальної зарплати, вчасну видачу. Цього досягли шляхом обчислення зарплатні у червінцях. Так, з 1 березня 1924 р., відповідно до постанови РПО, заробітну плату видавали у твердій валюті, без переводу в радянські грошові знаки та зниження її реального рівня. На продовження заходів, розпочатих у 1923 р., спрямованих на встановлення розміру оплати праці робітників та службовців залежно від територіальних поясів, у 1924 р. цю реформу було завершено. Усі міста та адміністративні одиниці розподілялися на три пояси. Стосовно України, до 1 поясу належав Харків та Катеринослав, до 2 поясу — Київ, Одеса, Харківська та Катеринославська губернії, решта міст та губерній належали до 3 поясу⁴⁶⁵. За таких обставини на розмір заробітної плати податківців стали впливати не лише тариф та займана посада, а й географічно-територіальне розташування місця роботи. Наприклад, у Київській губернії у 1924 р. завідуючий податковим відділом отримував 225 крб., старший інспектор — 78 крб. 12 коп., помічник інспектора — 57 крб. 38 коп. Водночас у Волинській губернії зарплата завідуючого податковим відділом становила лише 121 крб., старшого інспектора — 60 крб., помічника інспектора — 35–40 крб.⁴⁶⁶. Понад те, згідно із постановою РПО, у лютому 1924 р. для службовців, що працювали у межах 1 поясу, 1 товарний карбованець дорівнював 1 крб. 50 коп. у твердій валюті, для 2 поясу — 1 крб. 30 коп., для 3 поясу — відповідно 1 крб. 00 коп. Вважаємо, що залежність зарплати від територіального поясу пояснюється ступенем розвитку виробництва та торгівлі, а отже і концентрації

⁴⁶⁵ Бородкин Л. И. Государственное регулирование трудовых отношений в годы нэпа: формирование системы мотивации труда в промышленности [Електронний ресурс] / Л. И. Бородкин, Е. И. Сафонова. — Режим доступу: <http://www.hist.msu.ru/Labs/Ecohist/OB5/borsaf.htm>. — С. 4.

⁴⁶⁶ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 2607 (Звіти губернських фінвідділів про стан акцизної справи в губерніях за 1923–1924 роки. — 13 верес. 1924 р. — 03 січ. 1924 р.). — 355 арк. — Арк. 48, 158–160.

суб'єктів оподаткування, що впливало на навантаження податківців. Окрім того, зазначене стимулювало працівників податкових органів до підвищення своєї кваліфікації у разі переїзду на високооплачуване місце роботи.

Окрім заробітної плати, податківцям оплачувалися службові відрядження. Наприклад, для податківців Одеського губфінвідділу у березні 1922 р. розмір добових становив 1/24 місячного окладу як у грошовій, так і в натуральній формі⁴⁶⁷. Після денатуралізації оплати праці відрядження оплачувалися лише у грошовій формі. Наприклад, службовці Уманського окрфінвідділу у 1926–1927 господарському році замість коштів на відрядження отримували наприкінці місяця надбавку до зарплатні: інспектори — 25 крб., помічники інспекторів — 15 крб.⁴⁶⁸. Окремо оплачувалася праця у понаднормований час. Так, фінагенти Могилівського окрфінвідділу, що були задіяні на стягненні єдиного сільгоспподатку податку, як і весь апарат окрфінвідділу, за понаднормовану працю з 15 вересня по 15 жовтня 1923 р. отримали один додатковий оклад⁴⁶⁹. Під час виконання службових обов'язків податківці мали право на безкоштовне використання гужового та залізничного транспорту.

3 1922 р. податківці отримали право на відпустку. Відповідно до ст. 3 постанови ВЦВК «Про введення у дію кодексу законів про працю» від 9 листопада 1922 р., Народний комісаріат праці РСФРР запровадив правила про надання чергової та додаткової відпусток. Робітники і службовці, що пропрацювали в державних, кооперативних чи приватних установах та підприємствах не менше 5,5 місяця без

⁴⁶⁷ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 124 (Протоколы заседаний коллегии губфинотдела, штаты уфинотдела. — 10 мая 1921 г. — 19 дек. 1922 г.). — 69 арк. — Арк. 40.

⁴⁶⁸ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 7737 (Звіт податкових підвідділів окружних фінвідділів за 1925–1926 роки.). — 181 арк. — Арк. 12–13.

⁴⁶⁹ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 7737 (Звіт податкових підвідділів окружних фінвідділів за 1925–1926 роки.). — 181 арк. — Арк. 130.

перерви, мали право на чергову відпустку у розмірі не менше двох тижнів. Для службовців Наркомфіну вона становила місяць. Окрім того, «незамінним» працівникам з дозволу органів РСІ замість відпустки надавалася матеріальна компенсація. У разі вирішення нагальних потреб держави відпустка службовців примусово відкладалася на невизначений термін. Так, помічник інспектора непрямих податків Бершадського окрфінвідділу М. Колестинський у березні 1924 р. на прохання надати чергову відпустку отримав відмову у зв'язку з насиченістю його району підприємствами, що випускали підакцизні товари, де щоденно відбувалися операції, які підлягали оподаткуванню та потребували пильного контролю.

Водночас влада піклувалася про матеріальну підтримку сімей працівників фінансових органів. Досить поширеним явищем у 1921–1923 рр. було отримання податківцями додаткового продовольчого пайка для своєї родини. У м. Вінниця ще в 1920 р. для податкових працівників та членів їхніх сімей відкрили їдальню закритого типу зі знижками. Фінансові працівники забезпечувалися окремими соціальними гарантіями з боку держави. Так, відповідно до постанови Наркомфіну СРСР від 12 грудня 1923 р., на період навчання на податкових курсах за податківцями зберігалася посада та місце роботи, заробітна плата, а за його сім'єю — житло, якщо таке було до відрядження⁴⁷⁰. Окрім того, курсанти отримували добові по 10 розряду тарифної сітки. Після закінчення фінансово-податкових курсів відряджений повертався на місце своєї роботи: отримував мандат, за яким всі радянські установи та залізнична адміністрація повинні були сприяти йому дістатися до місця роботи.

Хоча медичного страхування в радянській державі на початку 1920-х рр. не було, проте влада робила окремі кроки з охорони здоров'я працівників фінансових органів. Наприклад, в Одеському губфінвідділі упродовж 1923 р. матеріальну допомогу на лікування

⁴⁷⁰ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 112 (Циркуляры Наркомфина СССР и УССР. — 18 дек. 1922 г. — 30 дек. 1923 г.). — 232 арк. — Арк. 7.

отримав 21 працівник⁴⁷¹. У 1922 р. співробітники Одеського повітфінвідділу щомісячно відраховували на страхування робітників та службовців на випадок втрати працездатності до 25 % заробітної плати у грошовій та натуральній формі. Так, у січні 1922 р. із зарплатні податківця було відраховано 484250 крб., у лютому — 682697 крб.

Матеріальне та соціальне забезпечення «відповідальних» працівників та керівного складу податкових органів суттєво різнилося від решти апарату. Так, у 1922 р. всі «відповідальні» працівники губфінвідділів, окрім тарифної надбавки, отримували ще один додатковий продовольчий пайок. Лише у Подільському губфінвідділі таких працівників було 27⁴⁷². Із 21 працівника Одеського губфінвідділу, що отримали матеріальну допомогу на лікування впродовж 1923 р., 13 належали до керівного складу. Харчування «відповідальних працівників» у голодні 1920-ті рр. було доволі ситним. Наприклад, для делегатів Запорізької губпартконференції, учасниками якої також були партійні працівники фінансових органів, у вересні 1922 р. зробили замовлення на 100 осіб у їдальні для триразового харчування із таким меню: сніданок — 1/2 фунта хліба, 1/8 фунта масла або 2 яйця, 2 склянки чаю або 1 склянка кави; обід — 1 фунт хліба, борщ з м'ясом і сметаною, печеня, кавун або солодке; вечеря — 1/2 фунта хліба, печеня, 2 склянки чаю або 1 склянка кави⁴⁷³.

Поза тим, незважаючи на вжиті заходи для зростання заробітної плати та соціального забезпечення працівників податкового апарату у 1921–1924 рр., їхнє матеріальне становище було складним. Реальна

⁴⁷¹ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 420 (Справки о зарплате сотрудников губфинотдела. — 5 янв. 1923 г. — 29 дек. 1923 г.). — 517 арк. — Арк. 516.

⁴⁷² ДАВО. — Ф. Р-991 (Подольский губернский отдел рабоче-крестьянской инспекции при Подольском губернском исполнительном комитете совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов. г. Винница). — Оп. 1. — Спр. 3 (Циркуляры губернского отдела юстиции. Списки сотрудников отдела народного хозяйства и финансового отдела. — 5 марта — 25 дек. 1921 г.). — 107 арк. — Арк. 14.

⁴⁷³ Нариси повсякденного життя радянської України в добу непу (1921–1928 рр.): колект. моногр. / [відп. ред. С. В. Кульчицький]. В 2 ч. Ч 1. — К.: Ін-т історії України НАН України, 2009. — 445 с. — С. 365.

заробітна плата податківців не завжди відповідала прожитковому рівню. Наслідком цього явища для податкових органів стала плінність кадрів, перехід їх працівників на роботу у державні органи з вищою оплатою праці. Наприклад, обліковець Одеського губфінвідділу В. Куцик з 2 серпня 1922 р. повернувся на біржу праці, тому що відмовився працювати в податкових органах за встановлену зарплатню⁴⁷⁴. Відсутність кредиту на амуніції для працівників Подільського губфінвідділу напередодні зими 1923–1924 рр. змушувало податківців перебувати у скрутному становищі.

Умови праці податківців були важкими, а іноді виконання службових обов'язків загрожувало їх здоров'ю та життю. На перевірку діяльності податкових відділів Жмеринського, Могилівського та Ямпільського повітфінвідділів восени 1921 р. податковий інструктор Подільського губфінвідділу А. Кременецький витратив півтора місяця. Причиною була відсутність нормальних доріг, гужового транспорту, матеріального забезпечення та бойові дії у Ямпільському повіті⁴⁷⁵.

Кардинального покращання потребували побутові умови. Наприклад, приміщення канцелярії інспекції другого податкового району м. Біла Церква у лютому 1923 р. складалося лише з однієї кімнати 5 на 5 аршин, розташовувалося у помешканні фінансового інспектора. З меблів були наявні лише два столи та одна шафа для справ. За столами могли розміститися чотири податківці. Таким чином, вільної площі вистачало лише на одну людину, тому черга виникала на вулиці і перешкоджала службовцям інспекції потрапити у приміщення. Власних стільців у відділі не було, тому користувалися стільцями інспектора,

⁴⁷⁴ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 225 (Переписка с губернским отделом труда и биржей труда о направлении на работу в губфинотдел финансовых работников. — 15 марта 1922 г. — 23 дек. 1923 г.). — 50 арк. — Арк. 23.

⁴⁷⁵ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 323 (Отчеты налогового управления губфинотдела. — 28 февр. — 1 июля 1921 г.). — 61 арк. — Арк. 1–3.

власника помешкання⁴⁷⁶. Недаремно в одному з рішень Всесоюзної наради податкових працівників у кінці 1926 р. йшлося про «забезпечення податкових осередків приміщеннями, придатними для роботи, та канцелярським приладдям»⁴⁷⁷.

Із запровадженням грошових податків значно зросло навантаження на бухгалтерів розрахункових кас. Так, у Проскурівському окрфінвідділі станом на 28 вересня 1923 р. каса працювала по 10–12 годин, а її співробітники по 14 годин. Податківці були переобтяжені роботою більше, ніж решта фінансових працівників. На одного працівника податкових органів з 1 жовтня 1923 р. по 15 червня 1924 р. припадало 450 вхідних та 340 вихідних документів, водночас на одного працівника інших фінансових органів лише відповідно 226 та 127⁴⁷⁸.

В особливо скрутному становищі опинилися працівники зовнішнього апарату, тому що значну кількість часу перебували у відрядженнях. Наприклад, у березні 1924 р. фінінспектор Одеського окрфінвідділу А. Дворецький за період відрядження відвідав 6 населених пунктів, за 8 днів проїхавши 64 версти з перевіркою економічної діяльності 40 підприємств. За цей час інспектор склав 10 протоколів безпатентної торгівлі, здійснив 12 ревізій державних та приватних підприємств, перевірів 135 скарг від населення зі стягнення прибутково-майнового податку. Окрім того, він проінструктував та перевірів діяльність трьох фінансових організацій та п'яти волосних і селищних рад. Інспектор непрямого оподаткування Одеського окрфінвідділу Ф. Муранов встиг за два відрядження, здійснених протягом 22 днів,

⁴⁷⁶ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 10 (Циркуляры Народного комиссариата финансов. — 5 февр. — 21 дек. 1920 г.). — 35 арк. — Арк. 21.

⁴⁷⁷ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 7463 (Резолюція Всесоюзної та Всеукраїнської нарад податкових працівників про оподаткування населення. — 25 листоп. — 23 груд. 1926 р.). — 64 арк. — Арк. 38–39.

⁴⁷⁸ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УСРР). — Оп. 1. — Спр. 1706 (Матеріали про реорганізацію центрального і місцевого апарату Наркомфіну УСРР (протоколи засідань, штати). — 27 лип. 1924 р. — 27 січ. 1925 р.). — 287 арк. — Арк. 203.

подолати до 300 верст з перевіркою 21 державного та 154 приватних підприємств. Зазначимо, що окремі фінансові дільниці зі стягнення прямих податків розташовувалися на відстані до 50 і більше верст від окрфінвідділу. Наприклад, Захар'євський район знаходився на відстані 60 верст від Одеського окрфінвідділу.

У другій половині 1920-х рр. урядом та Наркоматом праці СРСР було розроблено єдину номенклатуру посад для службовців державних органів. 9 червня 1925 р. РНК СРСР прийняв Постанову «Про унормування зарплатні службовців державних закладів». Основу для систематизації розмірів оплати праці становила номенклатура з єдиним переліком та характеристикою видів та обсягів праці, постійні штати на підставі цієї номенклатури і тверді оклади для кожної штатної посади⁴⁷⁹. Наприклад, заробітна плата завідуючого підвідділом прямих податків Одеського губфінвідділу у 1925 р. нараховувалася за спеціальною ставкою відповідно до 16 розряду та розраховувалася за сумою основного окладу у 80 крб. і спеціальної надбавки у 103 крб., що становило 185 крб. Старший інспектор підвідділу за 15 розрядом отримував оклад у 67 крб. та надбавку у 43 крб., а всього 110 крб. Зарплатня фінагента за 10 розрядом розраховувалася за сумою 42 крб. плюс 13,86, всього — 55,86 крб.⁴⁸⁰.

Однак зарплатня податківців і надалі не забезпечувала належного рівня життя. Саме цим пояснюється плинність кадрів у Лубенському окрфінвідділі восени 1925 р. Податківці намагалися перейти працювати в інші радянські установи. Такі ж проблеми виникли у Луганському окрфінвідділі. У Коростенському окрфінвідділі станом на листопад 1926 р. працівники відділу непрямих податків навіть не

⁴⁷⁹ Бородин Л. И. Государственное регулирование трудовых отношений в годы нэпа: формирование системы мотивации труда в промышленности [Электронный ресурс] / Л. И. Бородин, Е. И. Сафонова. — Режим доступа: <http://www.hist.msu.ru/Labs/Ecohist/OB5/borsaf.htm>. — С. 6.

⁴⁸⁰ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Стр. 420 (Справки о зарплате сотрудников губфинотдела. — 5 янв. 1923 г. — 29 дек. 1923 г.). — 517 арк. — Арк. 1–5.

забезпечувалися коштами на відрядження⁴⁸¹. У резолюції Всесоюзної наради податкових працівників 1926 р. підкреслювалося, що необхідно вжити заходів щодо полегшення умов праці податкового апарату.

У звіті Старобільського окрфінвідділу за друге півріччя 1925–1926 господарського року зазначалося, що у райфінвиконкомх «не вистачає хоча б «знайомих» із податковою справою службовців, а за місячну зарплатню у 28 крб. — для діловода та 25 крб. — для рахівника кваліфікованого працівника і не знайдеш». У Полтавському окрфінвідділі скаржилися на «вкрай незадовільну оплату відряджень»⁴⁸². По Миколаївському окрфінвідділу у зв'язку із зменшенням фінансування було скорочено одну посаду бухгалтера, одну помічника бухгалтера та ще посаду діловода зі стягнення ренти і гербового збору. Красномовним є факт, що витрати на акцизний апарат у дореволюційній Росії становили 9 % від податкових надходжень, а в СРСР станом на 1925 р. — лише 0,6 %⁴⁸³.

Дедалі відчутнішою ставала різниця в оплаті праці керівного та рядового складу податкового апарату. У березні 1927 р. РНК СРСР прийняв постанову «Про видачу заохочень особам керівного персоналу», а у вересні — постанову «Про державне унормування зарплатні службовців державних закладів та підприємств» з метою скорочення та раціоналізації діяльності апарату держустанов.

Поширеним явищем у бюджетній політиці радянської влади наприкінці 1920-х рр. була економія фонду оплати праці державних службовців. Наприклад, податківцям Старобільського окрфінвідділу у травні 1927 р. заробітна плата виплачувалася нижче встановлених

⁴⁸¹ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 7552 (Річні звіти окружних фінвідділів про податкову роботу за 1925–1926 роки.). — 520 арк. — Арк. 100.

⁴⁸² ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 7737 (Звіт податкових підвідділів окружних фінвідділів за 1925–1926 роки.). — 181 арк. — Арк. 3, 7.

⁴⁸³ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 7464 (Протокол технічної наради відповідальних працівників податкового управління Наркомфіну УРСР про наслідки обслідування підвідділу безпосередніх податків Павлоградського окружного фінвідділу. — 26 січ. 1926 р.). — 51 арк. — Арк. 6.

розмірів. Так, окружний ревізор отримував 115 крб. замість 120 крб., інспектор у місті — 110 крб. замість 120 крб., а у сільській місцевості взагалі — 85 крб. замість 100 крб. Кошти на відрядження теж «урізалися»: інспекторам видавали 25 крб., а їхнім помічникам — 15 крб., хоча мали виплачувати 30 крб. та відповідно 20 крб.⁴⁸⁴

Одним з останніх конструктивних заходів влади з матеріального забезпечення працівників податкового апарату у добу непу була резолюція Всесоюзного з'їзду працівників органів непрямих податків у Москві в лютому 1928 р. про зрівняння заробітної плати службовців органів непрямого оподаткування з працівниками апарату по стягненню прямих податків⁴⁸⁵.

Розв'язання житлового питання робітників і службовців у період непу перебувало серед тих питань, з яким влада зволікала. Командно-адміністративний перерозподіл будинків та квартир, що залишилися від царської влади, завершився в середині 1920-х рр. гострою кризою. Організоване кооперативне, фабрично-заводське та комунальне житлове будівництво було малоефективним. На заводі йому поставали бюрократизація, висока собівартість кооперативного житла та дискредитація приватної забудови. У підсумку, крива новозабудов поповзла до низу у зіставленні зі зносом старого житла та збільшенням кількості людей, що потребували даху над головою. У подальшому влада спромоглася лише на побудову масового житла барачного типу.

Отже, політика радянської влади у сфері соціального забезпечення працівників податкових органів УСРР у роки непу жорстко регламентувалася рішеннями партійних, державних та профспілкових органів, насамперед центру. Вона була раціональною, що дозволяло успішно виконувати апарату зростаючі податкові плани. Однак загострення суперечностей непу та «другорядне ставлення» до податків та органів,

⁴⁸⁴ ЦДАВОВУ України. — Ф. Р. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 2. — Спр. 1310 (Доповідь інспектора податкового управління Наркомфіну УРСР про результати ревізії податкового підвідділу Старобільського окружного фінвідділу і податкових дільниць округу. — 1927 р.). — 144 арк. — Арк. 24–28.

⁴⁸⁵ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 2. — Спр. 3718 (Стенограма Всесоюзної податкової наради по непрямих податках. — 21–25 лют. 1928 р.). — 209 арк. — Арк. 140–143.

що їх стягують, з боку керівництва держави було причиною існування матеріальних труднощів та складних умов праці податківців упродовж 1920-х рр.

3.4. Правопорушення службовців податкових органів

Правопорушення в органах влади завжди спричиняли й нині становлять загрозу безпеці країни. Не була винятком і радянська державність 1920-х рр. У 1921 р. зросла роль економічних важелів впливу на господарство країни, тому розкриття службових правопорушень з боку працівників податкових органів перебувало під особливою увагою партійного та державного керівництва.

За умов політичної нестабільності та економічної кризи в перші роки непу звичним явищем у діяльності податківців було недотримання службової дисципліни. За матеріалами ревізії працівника РСІ від 21 серпня 1921 р. у с. Красне Краснянського повіту Подільської губернії: продподатківці на роботу з'являлися лише раз на тиждень, хоча мали працювати щоденно, бухгалтерія велася абияк⁴⁸⁶. З метою дотримання трудової дисципліни при відділі праці Подільської губернії було створено комісію по боротьбі з ухилянням службовців від виконання своїх обов'язків та їх порушеннями. Для боротьби з недисциплінованістю Проскурівський революційний комітет у 1921 р. видав розпорядження про контроль та облік робочого часу державних службовців. Відповідно до нього, у Проскурівському повітфінвідділі велася контрольна книга, де фіксували час прибуття на роботу та її завершення службовцями. Цей процес щоденно контролював завідуючий

⁴⁸⁶ ДАВО. — Ф. Р-991 (Подольский губернский отдел рабоче-крестьянской инспекции при Подольском губернском исполнительном комитете совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов. г. Винница). — Оп. 2. — Спр. 230 (Акты проверок работы учреждений и предприятий Красиловской волости и сведения о ходе сбора налогов. — 25 июля — 22 окт. 1921 г.). — 11 арк. — Арк. 8.

повітфінвідділом. У разі виявлення запізнення на роботу вперше, податківцеві виголошували догану, вдруге — накладався штраф⁴⁸⁷.

Заради успішного виконання податкових зобов'язань населенням податківці порушували службову етику. Наприклад, під час зборів у селі Олександрівка Лубенського району, ревізор цього окрфінвідділу І. Карадай, що прибув з податковою комісією до сільради 23–24 квітня 1926 р. з метою виявлення та обліку прибутків, отриманих мешканцями села від сільськогосподарської діяльності, вступив у дискусію із селянами. Під час суперечки, що виникла між співрозмовниками, податківець вилаяв присутніх нецензурною лексикою, за що отримав від завідуючого окрфінвідділом догану за «грубе поводження з селянами»⁴⁸⁸.

Агенти зі збору продподатку своїми обіцянками навмисно вводили селян в оману, зазначаючи, що після здачі натурального податку ті звільняються від інших податків. Тому селяни до них ставилися вороже. Заради об'єктивності зазначимо, що багатовладдя у 1920-х рр. та руйнація державності в Україні у роки революції 1917–1921 рр. сприяли поширенню анархічних настроїв та правового нігілізму населення і, як результат, ухилю від сплати податків.

Зростання службового навантаження та незадовільна оплата праці спонукали працівників податкового апарату до недбалого ставлення щодо своїх обов'язків. Так, за матеріалами ревізії комісією Одеського губфінвідділу у Вознесенському повітфінвідділі у грудні 1923 р. через халатне ставлення до своїх обов'язків були звільнені помічники дільничного інспектора В. Філіпенко та С. Віленко. Через те саме 18 травня 1923 р. комісія по боротьбі з хабарництвом та посадовим злочинам по м. Миколаїв звільнила помічника непрямого оподаткування Е. Каца. Під час перевірки підакцизних підприємств, розташованих на

⁴⁸⁷ Державний архів Хмельницької області (далі ДАХМО). — Ф. Р-1350 (Фінансовий відділ виконкому Кам'янецької повітової ради). — Оп. 2. — Спр. 2 (Книга приказов 1920–1922 гг. (Каменецкий уездный финотдел)). — 137 арк. — Арк. 27.

⁴⁸⁸ ДАПО. — Ф. Р-1229 (Фінансовий відділ Лубенського окружного виконавчого комітету рад робітничих, селянських та червоноармійських депутатів (окрфінвідділів). м. Лубни). — Оп. 3. — Спр. 47 (Списки і листування про особовий склад. — 1928 р.). — 60 арк. — Арк. 51.

його дільниці, було виявлено по двох об'єктах оподаткування неоподатковуваних товарів на суму 23912 крб.⁴⁸⁹.

Окрім виявлення адміністративних правопорушень, влада приділяла значну увагу боротьбі зі злочинами, що мали місце у діяльності окремих податкових працівників. У період «воєнного комунізму» забезпечення протидії економічній злочинності покладалося на органи ВЧК, а в Україні на її відділ — Всеукраїнську надзвичайну комісію по боротьбі з контрреволюцією, спекуляцією та службовими злочинами. З 21 січня 1921 р. функції боротьби з економічною злочинністю переходили до економічного управління у складі новоствореного ДПУ. Водночас з метою об'єднання боротьби із хабарництвом при РПО РСФРР було створено спеціальну комісію для посилення антикорупційних державних заходів⁴⁹⁰.

Найпоширенішими злочинами податківців у період непу були такі: хабарництво, зловживання службовим становищем, перевищення службових повноважень, злочини, скоєні проти інтересів служби в комерційних організаціях, незаконна участь у підприємницькій діяльності. Так, для стягнення продподатку інспектори, перевищуючи службові повноваження, призначали помічників з осіб, що перебували на військовій службі. Наприклад, у жовтні 1922 р. було виписано посвідчення за № 82 червоноармійцеві В. Тичинському для допомоги місцевому продінспекторові у Смотрицькій волості Кам'янець-Подільського повіту⁴⁹¹.

⁴⁸⁹ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 331 (Протоколы заседаний комиссии по проверке личного состава финансовых учреждений. — 1923 г.). — 1924 г. — Арк. 115.

⁴⁹⁰ Епихин А. Ю. ВЧК-ОГПУ в борьбе с коррупцией в годы новой экономической политики (1921–1928): электронная библиотека Rovallib.ru / А. Ю. Епихин, О. Б. Мозохин. — 231 с. — С. 8.

⁴⁹¹ ЦДАВОВУ. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 1429 (Матеріали про передачу місцевого податкового апарату від Наркомпроду УРСР до Наркомфіну УРСР (постанови, папери, протоколи, акти, листування). — 10 груд. 1923 р. — 21 квіт. 1924 р.). — 130 арк. — Арк. 165.

Серед правопорушень податківців значне місце посідало зловживання службовим становищем. Так, у доповідній записці завідувача відділу місцевих податків та зборів О. Семеренка до завідувача відділу прямих податків Одеського губфінвідділу від 22 вересня 1923 р. про результати перевірок зі стягнення базарного збору на Привозі йшлося про те, що у значної кількості громадян, які здійснювали базарну торгівлю, відсутні квитанції про оплату ринкового збору. Інспектор В. Загорський замість 8 крб. за ринковий збір стягував 10 крб., мотивуючи відсутністю решти. Отримуючи кошти за два торговельні дні, він надавав квитанцію за один або ж видавав одну і ту саму квитанцію декілька разів поспіль. Частина торгівців сплачували разовий збір замість придбання патенту. У результаті перевірки діяльності фінагентів зі стягнення разових податків (як правило, ринкового збору) в Одесі впродовж 1923 р. контролером зовнішньої служби Одеського губфінвідділу С. Паперно було виявлено численні правопорушення: податківці розпочинали роботу із запізненням, не всі торговельні операції оподатковували та оприбутковували⁴⁹².

Поширеним явищем у діяльності податківців було перевищення службових повноважень. Наприклад, 21 березня 1924 р. податковий інспектор м. Одеса Б. Могилевський без запрошення понятих прийшов у помешкання громадянина В. Трояновського, де була лише його дружина, і описав майно у квартирі для подальшого продажу, мотивуючи свої дії несплатою власником помешкання зрівняльного збору (В. Трояновський був платником промислового податку)⁴⁹³. Інспектор Одеського губфінвідділу С. Горенштейн 2 червня 1924 р. без понятих описав майно жителя м. Одеса Л. Волинського, оцінивши 35 предметів

⁴⁹² ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 228 (Переписка с губернской комиссией по борьбе со взяточничеством, об увольнении сотрудников, о разборе заявлений и др. — 14 нояб. 1922 г. — 7 апр. 1924 г.). — 217 арк. — Арк. 44.

⁴⁹³ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 341 (Протоколы заседаний аттестационной комиссии губфинотдела и анкеты сотрудников). — 27 дек. 1923 г. — 5 марта 1925 г.). — 322 арк. — Арк. 178.

у 50 крб. 25 коп., хоча попередня оцінка від 17 квітня 1924 р. судовим виконавцем М. Зрачко-Зрацьковичем становила 246 крб. Продаж речей податківець організував без попереднього публічного оголошення з метою отримання конфіскації у власність за безцінь. На податківця було відкрито карну справу, а самого відсторонено від роботи ⁴⁹⁴. У квітні 1924 р. у розпорядженні завідувача Полтавського губфінвідділу зазначалося про використання співробітниками вугілля, призначеного для опалення приміщення губфінвідділу, у власних цілях — опалення помешкань. З метою запобігання правопорушенням норми використання вугілля фіксували у книзі у формі табеля. Окрім того, згідно із розпорядженням, податківцям заборонялося користуватися послугами двірника у власних цілях⁴⁹⁵.

З метою запобігання корупції серед радянських службовців ще 21 грудня 1922 р. були запроваджені Тимчасові правила про службу в державних закладах та на державних підприємствах. Так, Тимчасові правила забороняли приймати на державну службу та перебувати на ній особам, яким служба в державних органах заборонялася судовим вироком, які були поєднані між собою близькими родинними стосунками та якщо вони працювали у підпорядкуванні один одного. Окрім того, державні службовці не мали права особисто чи через підставних осіб брати участь у комерційній діяльності, суміщати державну службу із роботою у приватних установах⁴⁹⁶.

Незважаючи на вжиті заходи, НКФ УСРР були зафіксовані численні факти співпраці за винагороду співробітників зовнішнього апарату непрямого оподаткування з підакцизними підприємствами. Податківці вели облік та податкову звітність. Для припинення та запобігання

⁴⁹⁴ Там само — Арк. 290.

⁴⁹⁵ ДАПО. — Ф. Р-1503 (Полтавський губернський виконавчий комітет рад робітничих, селянських та червоноармійських депутатів (губвиконком). м. Полтави Полтавської губернії). — Оп. 1. — Спр. 473 (Отчет о деятельности Полтавского губернского исполнительного комитета и его отделов. — 1925 г.). — 310 арк. — Арк. 235.

⁴⁹⁶ Епихин А. Ю. ВЧК-ОГПУ в борьбе с коррупцией в годы новой экономической политики (1921–1928): электронная библиотека Rovallib.ru / А. Ю. Епихин, О. Б. Мохолин. — 231 с. — С. 49.

протиправним діям Постановою НКФ РСФРР від 14 лютого 1923 р. порушники притягалися до відповідальності через суд.

Рішенням атестаційної комісії Подільського губфінвідділу від 23 жовтня 1924 р. з органів непрямого оподаткування губернії за згодою НКФ УСРР було звільнено шість помічників інспектора «за використання службових повноважень у власних цілях». Лише за листопад 1924 р. у Подільській губернії за перевищення службових повноважень з боку працівників податкових органів оголошено догану 61 податківцеві, звільнено з посад 11, віддано під суд. За грудень того ж року за аналогічні правопорушення 89 службовцям губернського відділу зі стягнення сільгосподатку винесено догану, 19 — звільнено з роботи, 4 — віддано під суд⁴⁹⁷.

Водночас траплялися випадки злочинної співпраці податківців із кримінальними елементами. Наприклад, органами міліції на підставі агентурних даних зазначено, що пограбування бандами кас відбувається досить часто за участю службовців Наркомфіну. Лише в Черкасах з їхньою допомогою станом на 1 грудня 1922 р. було викрадено 1 млн. 500 тис. крб.⁴⁹⁸ Для боротьби з правопорушеннями в податкових органах влада вживала найсуворіших заходів. Спектр покарань податківців за правопорушення був широким — від догани до найвищої кари, особливо на початку 1920-х рр. Так, Подільською губернською надзвичайною комісією 25 вересня 1921 р. засуджено працівників продподаткових органів: вісімнадцятирічного А. Хмельницького за крадіжку бланків райпродкому та двадцятивосьмирічного Г. Рахміля за підробку печаток та підписів і збут отриманих продуктів — до розстрілу. Лише на початку 1922 р. у Подільській губернії найвищу кару

⁴⁹⁷ ДАВО. — Ф. Р-27 (Подольский губернский финансовый отдел Подольского губернского исполнительного комитета Совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов (губфинотдел)). — Оп. 2. — Спр. 284 (Отчеты о деятельности губфинотдела. — 30 июня 1924 г. — 1 июня 1925 г.). — 215 арк. — Арк. — 25–30.

⁴⁹⁸ ЦДАВОВУ України. — Ф. 2 (Рада Міністрів УРСР). — Оп. 2. — Спр. 444 (Листування з Уповноваженим Наркомфіну РСФРР при Раднаркомі УСРР про фінансування центральних і місцевих установ України, збирання податків. — 11 верес. — 30 груд. 1922 р.). — 328 арк. — Арк. 247.

присудили двом волінспекторам та одному повітпродкомісарові за крадіжку державного майна у великих розмірах⁴⁹⁹.

Однак найпоширенішим правопорушенням серед податківців у період непу стало хабарництво. Так, з метою його подолання серед державних службовців 16 серпня 1921 р. було прийнято Декрет РНК РСФРР «Про боротьбу з хабарництвом». У ньому чітко визначалося поняття хабарництва, суб'єкти отримання хабара та конкретний характер дій, що підпадали під це правопорушення. Зростання проявів корупції спонукало керівництво країною до проведення у червні 1922 р. тижня по боротьбі з хабарництвом. Окрім того, у містах запроваджувалося цілодобове чергування з прийому громадян із заявами та скаргами. Населенню повідомлялося, що громадяни у будь-який час можуть звертатися в губернський відділ ДПУ⁵⁰⁰. Постанова Центральної комісії НКФ РСФРР по боротьбі із хабарництвом 18 грудня 1922 р. акцентувала, що хабаром вважається отримання податківцем від установ та приватних осіб таких благ, як квартира, продовольство, одяг засоби перевезення, будівельні матеріали, участь у торгово-промисловій діяльності як посередників, комісіонерів та контрагентів між державними органами та приватними особами, оплатної участі податківців у діяльності підприємств⁵⁰¹.

З метою виявлення корупціонерів у податкових органах активно залучали засоби масової інформації. Для цього у відділі управління НКВС окремих працівників відстежував критичні статті, фейлетони про податківців. Окрім того, керівництво фінансових органів у справі

⁴⁹⁹ ДАВО. — Ф. П-1 (Подольский губернский комитет КП(б)У). — Оп. 1. — Спр. 470 (Отчеты, доклады, краткие обзоры о проведении продналоговой компании и другие материалы Подольского губернского продовольственного комитета (опродком-губ). — 15 авг. 1922 г. — янв. 1923 г.). — 83 арк. — Арк. 16.

⁵⁰⁰ Епихин А. Ю. ВЧК-ОГПУ в борьбе с коррупцией в годы новой экономической политики (1921–1928): электронная библиотека Rovallib.ru / А. Ю. Епихин, О. Б. Мозохин. — 231 с. — С. 78.

⁵⁰¹ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 341 (Протоколы заседаний аттестационной комиссии губфинотдела и анкеты сотрудников). — 27 дек. 1923 г. — 5 марта 1925 г.). — 322 арк. — Арк. 178.

подолання хабарництва серед податківців активно співпрацювало з платниками податків. У приміщеннях органів оподаткування всіх рівнів встановлювалися скриньки для прийому скарг. Так, 6 жовтня 1923 р. під час перегляду такої скриньки у приміщенні Одеського губфінвідділу було виявлено 16 листів, 12 з яких — анонімні⁵⁰².

Наприклад, 26 серпня 1922 р. у результаті перевірки матеріалів скарги на фінансового інспектора вісімнадцятого району м. Київ І. Салтикова, що надійшла до податкового управління Київського губфінвідділу, було виявлено зловживання службовим становищем: отримання хабарів та вимагання «у торговельних закладах безкоштовного харчування»⁵⁰³. З метою запобігання хабарництву у податкових органах досить часто організовувалися показові суди. Однак, незважаючи на вжиті заходи, корумпованість радянських податкових органів у перші роки непу зростала. У циркулярі Наркомату юстиції РСФРР «Про заходи по боротьбі з хабарництвом» від 25 вересня 1922 р. влада вперше публічно визнала «надзвичайне зростання злочинів», зокрема, хабарництва. Саме тому з другої половини 1922 р. було розпочато тотальну боротьбу з цим явищем. Для проведення «ударної» кампанії по боротьбі з хабарництвом у всеукраїнському масштабі за згоди Наркомату юстиції УСРР та органів ДПУ у центрі та при губернських економічних радах було створено «відомчі трійки»⁵⁰⁴. Окрім того, від-

⁵⁰² ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 228 (Переписка с губернской комиссией по борьбе со взяточничеством, об увольнении сотрудников, о разборе заявлений и др. — 14 нояб. 1922 г. — 7 апр. 1924 г.). — 217 арк. — Арк. 93.

⁵⁰³ ЦДАВОВУ України. — Ф. 2 (Рада Міністрів УРСР). — Оп. 2. — Спр. 444 (Листування з Уповноваженим Наркомфіну РСФРР при Раднаркомі УСРР про фінансування центральних і місцевих установ України, збирання податків. — 11 верес. — 30 груд. 1922 р.). — 328 арк. — Арк. 247.

⁵⁰⁴ Державний архів Житомирської області (далі ДАЖО). — Ф. Р-225 (Финансовый отдел исполнительного комитета Волынского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов. г. Житомир. Волынская губерния). — Оп. 3. — Спр. 7 (О передаче делопроизводства бывшего городского уездного земского управления о местных сборах в ведение налоговых отделов губернского и уфинотделов. — 1918 г. — 1920 г.). — 52 арк. — Арк. 3.

повідно до Постанови НКФ РСФРР від 6 жовтня 1922 р. в органах оподаткування всіх рівнів (при уповнаркомфіні, губфінвідділах та повітфінвідділах) створювалися комісії по боротьбі з хабарництвом. До їх складу, як правило, входили «відповідальні» працівники. Так, комісією по боротьбі з хабарництвом при Волинському губфінвідділі лише у жовтні 1922 р. — травні 1923 р. з роботи у губернському відділі було звільнено 13 працівників, у повітових — 40⁵⁰⁵.

Відповідно до рішення атестаційної комісії Полтавського губфінвідділу від 18 січня 1923 р. у всіх повітах, а надалі — округах, створювалися атестаційні трійки під головуванням уповноваженого по боротьбі з хабарництвом. Наприклад, до комісії по боротьбі з хабарництвом Одеського повітфінвідділу, створеної 15 січня 1923 р., увійшли: завідувач повіт фінвідділу, його заступник та завідувач податкової частини. На підставі секретного циркуляра ЦК від 27 квітня 1923 р. до Уповнаркомфіну УСРР та «враховуючи важливість оздоровлення фінансово-податкового апарату», комісія по боротьбі із хабарництвом при Одеському губфінвідділі постановила: з 21 травня 1923 р. «боротьбу з розкраданням, безгосподарністю та хабарництвом в органах губфінвідділу здійснювати в «ударному порядку»⁵⁰⁶. Результати діяльності повітових та окружних комісій надсилали до губфінвідділу, а далі до Уповнаркомфіну, як правило, двічі на місяць — 1 і 15 числа.

Надалі, з метою посилення антикорупційних заходів, на підставі таємного циркуляра Уповнаркомфіну від 18 квітня 1923 р., рекомендувалося збільшити у керівному складі податкового апарату кількість членів КП(б)У. Весь службовий персонал ретельно перевірити через атестаційні комісії за участю ДПУ. Окрім того, правоохоронними органами цілком таємно на кожного працівника фінансових органів (від інспектора до караульного) накопичувалася інформація, яку згодом систематизували як анкету із 13 пунктів. Наприклад, 31 липня 1923 р.

⁵⁰⁵ Там само — Арк. 30.

⁵⁰⁶ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 227 (Переписка с губернской комиссией по борьбе со взяточничеством, об увольнении сотрудников, о разборе заявлений и др. — 14 нояб. 1922 г. — 7 апр. 1924 г.). — 240 арк. — Арк. 176.

начальникові губернського розшуку від голови губернської комісії по боротьбі із хабарництвом під грифом «секретно» надійшов лист з проханням взяти під нагляд шість інспекторів непрямих податків»⁵⁰⁷. Вжиті заходи були результативними. Так, із 23 працівників третьої Тираспольської податкової дільниці вісім не пройшли переатестації: четверо за політичними мотивами, двоє за «підозру у хабарництві». У квітні 1923 р. Уповнаркомфіном було затверджено звільнення сорока двох співробітників Одеських фінорганів за поданням комісії при губфінвідділі по боротьбі з хабарництвом⁵⁰⁸. У вересні 1923 р. за звинуваченням у корупції п'ять працівників Миколаївського банку передано до суду.

Водночас під гаслом боротьби з хабарництвом влада активізувала політичні репресії. За висновками Економічного управління ДПУ, зробленими у 1923 р., царські «специ» збагачувалися насамперед шляхом хабарництва, економічного шпигунства та контрреволюції⁵⁰⁹. Однак далеко не всі службовці, що були членами комісій по боротьбі з хабарництвом, погоджувалися брати участь у політичних чистках. Так, у Балтському окрфінвідділі у 1923 р. звільнили секретаря банку А. Якубовського за відмову взяти участь у роботі комісії, тому що той поважав політичні переконання своїх колег⁵¹⁰. Комісію по боротьбі з

⁵⁰⁷ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 227 (Переписка с губернской комиссией по борьбе со взяточничеством, об увольнении сотрудников, о разборе заявлений и др. — 14 нояб. 1922 г. — 7 апр. 1924 г.). — 240 арк. — Арк. 140.

⁵⁰⁸ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 228 (Переписка с губернской комиссией по борьбе со взяточничеством, об увольнении сотрудников, о разборе заявлений и др. — 14 нояб. 1922 г. — 7 апр. 1924 г.). — 217 арк. — Арк. 118.

⁵⁰⁹ Епихин А. Ю. ВЧК-ОГПУ в борьбе с коррупцией в годы новой экономической политики (1921–1928): электронная библиотека Rvallib.ru / А. Ю. Епихин, О. Б. Мозохин. — 231 с. — С. 68.

⁵¹⁰ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 227 (Переписка с губернской комиссией по борьбе со взяточничеством, об увольнении сотрудников, о разборе заявлений и др. — 14 нояб. 1922 г. — 7 апр. 1924 г.). — 240 арк. — Арк. 195–196.

хабарництвом Первомайського округу Одеської губернії повним складом було передано до суду за ухиляння від чистки апарату. Така життєва позиція службовців переконує, що у радянських податкових органах у 1920-х рр. були принципові люди, які не поділяли політичні погляди чинної влади.

У пресі формувалася думка, що в 1922–1923 рр. хабарництво, як «масове явище, було в основному подолано». Однак насправді політика «подвійних стандартів» вже з 1926 р. призвела до збільшення рік у рік кількості цих правопорушень. Йдеться про те, що серед радянських юристів набула поширення «теорія класового підходу до злочинця»⁵¹¹. Сучасними дослідниками зафіксовані факти звільнення судами від покарання хабарників на підставі лише того, що вони пролетарського походження. Це призвело до розширення «касти недоторканих» (до них вже належали відповідальні працівники та члени партії — автор). Отже, у зв'язку зі змінами радянської політики у другій половині 1920-х рр. офіційна правова доктрина стала базуватися на твердженні, що соціалістичне суспільство не породжує злочинності, а причини правопорушень, зокрема хабарництва, потрібно шукати у негараздах минулого та наявності капіталістичного оточення.

Саме тому хабарництво залишалося однією з вагомих проблем у діяльності податкових органів УСРР у другій половині непу. Наприклад, у таємному листі Наркомфіну УСРР до всіх окрфінвідділів від 18 серпня 1928 р. зазначалося, що «за останній час все частіше спостерігаються випадки викриття у лавах податкового апарату різних службових зловживань, особливо хабарництво»⁵¹². На Всесоюзному з'їзді працівників непрямого оподаткування у Москві у лютому

⁵¹¹ Трайкин А. Десять лет советского уголовного законодательства: [итоги и перспективы] / А. Трайкин // Право и жизнь. — 1927. — № 8/9. — С. 41–42.

⁵¹² ДАПО. — Ф. Р-1229 (Фінансовий відділ Лубенського окружного виконавчого комітету рад робітничих, селянських та червоноармійських депутатів (окрфінвідділів). м. Лубни). — Оп. 3. — Спр. 47 (Списки і листування про особовий склад. — 1928 р.). — 60 арк. — Арк. 44.

1928 р. гостру дискусію спричинило питання хабарництва в органах непрямого оподаткування⁵¹³.

Отже, період непу був позначений зростанням кількості посадових злочинів у податкових органах. Найбільшим правопорушенням серед податківців було хабарництво. Серед вагомих причин порушення закону у першій половині непу варто відзначити недостатнє матеріальне забезпечення податкового апарату. У другій половині — вибіркоче правосуддя та безкарність, які були результатами політики класового підходу, що застосовувалася до службовців фіскального апарату.

⁵¹³ ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 2. — Спр. 3718 (Стенограма Всесоюзної податкової наради по непрямим податках. — 21–25 лют. 1928 р.). — 209 арк. — Арк. 6.

Висновки

На сучасному етапі розвитку України податки з лише фіскального інструмента перетворилися на вагомий регулятор соціально-економічних процесів у державі. Зважаючи на роль податків у житті суспільства, питання генези податкової системи України загалом та її органів зокрема непокоїть як наукові, так і широкі кола громадськості. Особливої уваги заслуговує період 1920-х рр., коли відбулася трансформація податкового апарату в умовах вектральних змін соціально-економічної політики радянської держави.

В історіографії становлення та діяльності податкових органів УСРР в період непу ми виокремили такі етапи: 1) радянська історіографія; 2) сучасна вітчизняна історіографія; 3) зарубіжна історіографія. Водночас опрацьований нами історіографічний матеріал дає підстави деталізувати наведену вище періодизацію. Радянську історіографію поділяємо на періоди: 1) 1920-ті рр.; 2) 1930-ті — 1950-ті рр.; 3) 1960-ті — перша половина 1980-х рр.; 4) 1985–1991 рр. Досліджувана нами тема й досі є частково вивченою. Незважаючи на низку праць радянських дослідників, присвячених податковій політиці радянської влади у 1921–1928 рр., наша тематика розглядається побіжно, питання, що тією чи іншою мірою дотичні до досліджуваної нами теми, висвітлені тенденційно та упереджено. Окремі з них, як, наприклад, правопорушення працівників податкового апарату та матеріальне забезпечення його службовців, взагалі залишилися на узбіччі історичного інтересу. Сучасна українська історіографія хоча і зробила вагомий внесок у дослідження деяких аспектів роботи податкових органів, однак не всі сюжети та фрагменти висвітлено повно і рівномірно, що залишає широке поле для нашої наукової розвідки.

Під час роботи над темою авторами було вивчено і залучено до дисертації різнопланову джерельну базу. Основою для вивчення історії становлення та діяльності податкових органів УСРР стали проаналізовані нами документи і матеріали, що зберігаються у фондах Центрального державного архіву вищих органів влади і управління

України, Центрального державного архіву громадських об'єднань України, Державного архіву Вінницької області, Державного архіву Житомирської області, Державного архіву Одеської області, Державного архіву Полтавської області, Державного архіву Хмельницької області. За своїм змістом та тематикою архівні матеріали є тотожними. Опублікована джерельна база представлена тогочасною періодикою, збірниками постанов та розпоряджень більшовицької партії та радянського уряду, статистичними та аналітичними звітами губернських економічних рад. Загалом залучені автором до дисертації джерела є достовірними, репрезентативними. Їхнє осмислення, засноване на сучасній методології, дозволяє вирішити дослідницькі завдання, досягти поставленої мети.

Основою методологічної бази дослідження стали принцип історизму, системний підхід та об'єктивний аналіз подій та явищ. В основу дослідження покладено комплексне застосування логічних, історичних та спеціальних (міждисциплінарних) методів дослідження.

Розуміючи складність обраної для вивчення теми, автори монографії послуговувалися таким понятійним апаратом: «податки», «податки радянської влади у період непу», «оподаткування», «платник податку», «податкова політика радянської влади в УСРР у роки непу», «податкові органи», «податкові органи Наркомпроду УСРР», «органи прямого оподаткування у складі НКФ УСРР», «органи непрямого оподаткування у складі НКФ УСРР», «механізм оподаткування». Визначення цих понять представлено у вступі.

Після скасування приватної власності та націоналізації промисловості з жовтня 1917 р. до березня 1921 р. радянська влада прагнула замінити ринковий механізм позаекономічними методами господарювання. За таких обставин оподаткування зводилося до продрозкладки на селі задля стягнення заборгованостей за дореволюційними податками та запровадження нових. Поступово у роки воєнного комунізму податкові органи втратили економічну доцільність.

Запровадження непу докорінно змінило ставлення партійно-державного керівництва УСРР, СРСР до податкових органів. Згідно з новими вимогами часу, на які доводилося адекватно реагувати більшовикам, аби утримати владу у своїх руках, було переглянута роль і

значення податкових органів у структурі державного апарату загалом, їх функції та компетенції зокрема. Порівняно з попереднім періодом воєнного комунізму, радянська влада побудувала свою, неповторну модель податкового апарату для стягнення продподатку, яка не базувалася на історичному досвіді створення фінансових органів, а саме: податковий відділ у складі Наркомпроду УСРР, у губерніях у складі губпродкому, в округах (повітах) — опродкому, у районах (волостях) — райвиконкому (волвиконкому), у селах — на сільради. Компетенція податкового апарату Наркомпроду УСРР була значно ширша, ніж службовців царської Росії, що контролювали оподаткування селян.

Унаслідок скасування натуральних податків у період грошової реформи та переведення обчислення сільгосподатку у грошовій формі продподатковий апарат УСРР з усім майном та документацією було передано до органів НКФ УСРР. У складі органів прямого оподаткування створювалися управління зі стягнення єдиного сільськогосподарського податку. Діяльність органів прямого та непрямого оподаткування у складі НКФ УСРР, зважаючи на політичні та економічні заходи влади у період «воєнного комунізму» та національно-визвольні змагання, мала швидше декларативний характер.

Вважаємо, що у становленні та діяльності органів прямого оподаткування в період непу необхідно виокремити три етапи. Перший — березень 1921 — грудень 1921 р.: відновлення та початок розбудови органів прямого оподаткування УСРР. На цей процес впливали швидкозмінна соціально-економічна ситуація в країні, кількісне зростання податків та їх економічна доцільність, адміністративно-територіальні реформи, соціальний бандитизм. Другий період — 1922–1924 рр.: діяльність органів прямого оподаткування в період грошової реформи. Упродовж нього структура податкового апарату вибудовувалася за класовим принципом: оподаткування села — органами Наркомпроду, а міста — Наркомфіну. Після об'єднання податкових служб сформувався єдиний податковий апарат у складі НКФ УСРР. Він поділявся за адміністративно-територіальною ознакою на центральний і місцевий та за функціональною — на зовнішній і внутрішній. Експерименти та реформи із штатами, визначення та перерозподіл компетенції

податківців у доволі стислі терміни дозволили сформувати ефективний апарат. Особливо вдалим виявилось поєднання системних взаємовідносин «внутрішнього» апарату, що був наділений управлінськими функціями, «зовнішнього», який працював безпосередньо з платником податків. Третій період — 1925–1928 рр.: функціонування органів прямого оподаткування в умовах поступового згортання непу. Після XIV з'їзду ВКП(б) на діяльність органів прямого оподаткування дедалі більший вплив мають політичні чинники. Функції апарату звужуються, діяльність набуває лише фіскального характеру. Податкові органи повністю залучаються до виконання «класового замовлення» більшовицької партії.

Відновлення органів непрямого оподаткування у другій половині 1921 р. стало наслідком введення та кількісного зростання непрямих податків в умовах активного розвитку товарно-грошових відносин та виникнення різних форм власності. Незважаючи на поступове зростання штатів, навантаження у професійній діяльності на радянських працівників органів непрямого оподаткування, порівняно з умовами праці службовців Російської імперії, лише збільшувалося.

Забезпечення ефективного функціонування апарату непрямого оподаткування висококваліфікованими спеціалістами, особливо «зовнішньої» інспекції, яка безпосередньо працювала на підприємствах, що випускали підакцизні товари, було вирішено завдяки залученню старих спеців.

Документально доведено, що у полі зору радянського керівництва перебувало кадрове забезпечення податкових органів. Усвідомивши помилки у розв'язанні цього питання у 1921–1922 рр. (неукомплектованість штатів, відсутність кваліфікованих працівників, прагнення вирішити проблему кількісно, а не якісно), влада залучила до співпраці старих спеців паралельно, навчаючи та стажуючи під їх керівництвом власні кадри. Залучення колишніх царських службовців змінило якісні показники апарату: значно зросла частка працівників з вищою та середньою освітою, досвідом праці у фінансових органах понад п'ять років. Однак керівні посади у податкових структурах обіймали, як правило, «відповідальні» працівники — віддані владі більшовики. Службовці, які були членами партії, мали значні преференції: було

заборонено звільняти з роботи у разі скорочення, їм надавалися соціальні гарантії.

Визначено, що у кадровій політиці радянської влади застосовувалися подвійні стандарти: до безпартійних кандидатів на посаду в органах зростають освітні та професійні вимоги, більшовикам достатньо їх членства у партії. Працівників податкового апарату систематично направляли на навчання у губернські та окружні партійні школи.

Доведено, що з 1925 р. влада застосовує класовий принцип у реалізації кадрової політики шляхом чисток: висуває звинувачення у політичних та економічних злочинах старим спецам. У результаті чисток виникли складнощі у заміщенні звільнених фінансових працівників новими кадрами. Надалі головними критеріями для добору працівників стали відданість партії, здатність без роздумів виконувати розпорядження, брати участь у репресивних заходах. У кінці 1920-х рр. звичним явищем стало залучення до податкової роботи зовсім некомпетентних кадрів, перекладання функцій стягнення податків на робочі бригади.

З'ясовано, що проблема професійної підготовки податківців вирішувалася двома шляхами: тимчасовим використанням досвідчених «старих» фахівців і підготовкою нових кадрів. Влада з 1921 р. організувала курси для підготовки фахівців із продподаткової роботи. Освітні заходи мали досить масштабний характер, але вони виявилися малоефективними, тому що значна частина слухачів не мала початкової освіти, а навчальний процес не відповідав науково-методичним вимогам. У 1922–1923 рр. вимоги до курсантів істотно зросли, навчальні програми були систематизовані, викладацький склад добирався ретельніше. Підготовка податкових кадрів Наркомфіном розпочалася фактично лише після початку грошової реформи, проте була значно масштабнішою і тривалішою, ніж Наркомпродом. Податкові курси організовувалися на центральному (у Москві), регіональному (у Києві та Харкові) та губернському рівнях, тривалістю від шести до восьми місяців. Навчатися можна було на чотирьох відділеннях: податковому, лічильно-кошторисному, банківському та страховому із прослуховуванням понад ста лекційних годин. Кожний цикл лекцій вів новий викладач. На курси направлялися насамперед члени партії та працівники радянських органів влади, а за соціальним походженням — вихідці з

робітників і селян. Для соціального забезпечення на період навчання за курсантом зберігалось колишнє місце роботи, заробітна плата. Навчання податкових кадрів у вищих навчальних закладах УСРР у період непу належним чином так і не було організовано.

Визначено, що одним із напрямів професійної підготовки податкових працівників стала українізація. Вона сприяла формуванню «своїх» податкових радянських кадрів із представників корінної національності. З осені 1923 р. у податкових органах УСРР було організовано широку мережу групових занять з вивчення української мови, які діяли на основі самодіяльності та на добровільних засадах. Для безпартійних та членів КП(б)У підготовка різнилася тривалістю та насиченістю навчального процесу до збільшення на користь останніх. Значну частину витрат на освіту покривала держава. Однак політика українізації була не самоціллю для розбудови українського суспільства, а елементом «коренізації» радянської влади, методом розв'язання національного питання в єдиній централізованій державі.

Автори дійшли висновку, що матеріально-побутовому забезпеченню податківців відводилася першочергова роль з боку радянської держави. Якщо фінансування податкового апарату у роки воєнного комунізму відбувалося за залишковим принципом та не відповідало прожитковому рівню, то з проголошенням непу значно поліпшилося. Забезпечення зарплатою службовців податкового апарату було покладено на Вищу Раду Народного Господарства при РНК РСФРР та УСРР відповідно. Заробітна плата виплачувалася на підставі колективного договору між Наркоматом фінансів та профспілковими органами. Вона різнилася залежно від тарифної сітки та посади. Заробітна плата службовців податкових органів індексувалася залежно від рівня інфляції. Кошти на оплату праці працівників податкового апарату надходили здебільшого із центральних фондів. Однак агенти зі стягнення податків на селі фінансувалися з місцевого бюджету. Незважаючи на проблеми радянської економіки, влада спромоглася здійснити заходи, спрямовані на денатуралізацію заробітної плати, збереження на досягнутому рівні реальної зарплати, вчасну виплату.

З'ясовано, що, окрім заробітної плати, влада активно заохочувала службовців шляхом виплати премій, податківцям оплачувалися

службові відрядження. З 1922 р. вони здобули право на відпустку. Водночас влада надавала матеріальну підтримку сім'ям працівників фінансових органів. Для них призначалися продовольчі пайки, організовувалося безкоштовне харчування у відомчих їдальнях.

Хоча медичного страхування в радянській державі на початку 1920-х рр. не було, проте радянське керівництво здійснювало деякі кроки для охорони здоров'я працівників фінансових органів. Матеріальне та соціальне забезпечення «відповідальних» працівників та керівного складу податкових органів суттєво різнилося від решти апарату кількісно та якісно у кращий бік.

Визначено, що в перші роки непу звичним явищем у діяльності податківців було недотримання службової дисципліни. Заради успішного виконання податкових зобов'язань населенням, податківці порушували службову етику. Зростання службового навантаження та незадовільна оплата праці спонукали працівників податкового апарату до недбалого ставлення щодо своїх обов'язків. Автором доведено, що найпоширенішими правопорушеннями податківців у період непу були такі: хабарництво, зловживання службовим становищем, перевищення службових повноважень, злочини, скоєні проти інтересів служби в комерційних організаціях, незаконна участь у підприємницькій діяльності.

З метою запобігання корупції серед радянських службовців були введені в дію Тимчасові правила про службу в державних закладах та на державних підприємствах, створювалися комісії по боротьбі з хабарництвом у фінансових органах усіх рівнів. Для боротьби з правопорушеннями в податкових органах влада вживала найсуворіших заходів: від догани до найвищої кари. З метою виявлення корупціонерів у податкових органах активно залучали засоби масової інформації. Водночас під гаслом боротьби з хабарництвом влада організувала політичні репресії.

Перспективними напрямками у вивченні порушеної нами теми є: становлення податкових органів УСРР у прикордонних губерніях, вплив повстанського руху та соціального бандитизму на функціонування податкових органів УСРР у період непу, «чистки» та репресії податкового апарату УСРР у 1930-х рр., соціальне обличчя службовців податкових органів УСРР у період непу.

Додатки

**Надходження загальнодержавних податків та прибутків на території УСРР
(за загальносоюзним і республіканським бюджетами разом, тис.крб.)¹**

Прибутки	У тис.крб.					У % до загального підсумку				
	1923– 24 р.	1924– 25 р.	1925– 26 р.	1926– 27 р.	1927– 28 р.	1923– 24 р.	1924– 25 р.	1925– 26 р.	1926– 27 р.	1927– 28 р.
А. Податкові прибутки										
І. Прямі податки										
1) єдиний сільсько-господарський податок	72 475	68 056	66 325	100 016	95 629	19,8	14,0	9,5	10,5	9,6
2) промисловий податок	19 893	25 617	37 585	60 885	66 118	5,4	5,3	5,4	6,4	6,6
3) прибутковий податок (прибутково-майновий)	12 301	13 360	20 672	27 644	34 385	3,3	2,7	3,0	2,9	3,4
4) інші податки	194	3 006	393	1 989	2 957	0,05	0,6	0,1	0,2	0,3
<i>Разом (І. Прямі податки)</i>	<i>104 863</i>	<i>110 039</i>	<i>124 975</i>	<i>190 534</i>	<i>199 089</i>	<i>28,6</i>	<i>22,6</i>	<i>18,0</i>	<i>20,0</i>	<i>19,9</i>
ІІ. Непрямі податки										
1) Акцизи: з питва з цукру	7 304	25 551	53 412	98 802	131 315	2,0	5,3	7,7	10,3	13,1
з тютюну	32 886	47 244	56 027	115 516	46 733	9,0	9,7	8,1	12,1	4,7
з інших виробів	8 545	19 529	29 515	39 701	43 445	2,3	4,0	4,2	4,2	4,3
<i>Разом акцизи</i>	<i>9 951</i>	<i>13 579</i>	<i>16 602</i>	<i>12 296</i>	<i>11 156</i>	<i>2,7</i>	<i>2,8</i>	<i>2,4</i>	<i>1,3</i>	<i>1,1</i>
2) Митні прибутки	58 686	105 903	155 556	266 315	232 649	16,0	21,8	22,4	27,9	23,3
3) Гербовий збір	5 772	10 384	20 606	25 951	44 321	1,6	2,1	2,9	2,7	4,4
4) Інші збори	9 411	14 639	20 525	26 310	29 776	2,6	3,0	2,9	2,8	3,0
<i>Разом (ІІ. Непрямі податки)</i>	<i>1 662</i>	<i>2836</i>	<i>3280</i>	<i>4293</i>	<i>6779</i>	<i>0,4</i>	<i>0,6</i>	<i>0,5</i>	<i>0,4</i>	<i>0,7</i>
<i>Разом (І. Прямі податки)</i>	<i>75 531</i>	<i>133 762</i>	<i>199 967</i>	<i>322 869</i>	<i>313 525</i>	<i>20,6</i>	<i>27,5</i>	<i>28,7</i>	<i>33,8</i>	<i>31,4</i>
Разом податкових прибутків (А)	180 394	243 801	324 942	513 403	512 614	49,2	50,1	46,7	53,8	51,3

¹ Український статистичний щорічник / ЦСУ УСРР, 1930. — Х.: ЦСУ УСРР, 1930. — 338 с. — С. 333–334.

**Штатний розподіл працівників підвідділів прямих податків
внутрішнього апарату губфінвідділу¹**

Назва посади	Губернії першого розряду	Губернії другого розряду	Губернії третього розряду
Завідуючий підвідділом	1	1	1
Машиністка	3	3	3

Відділ по промисловому податку

Завідуючий відділом	1	1	1
Завідуючий діловодством	2	2	2
Діловоди	4	2	2
Помічники діловодів	2	2	2
Бухгалтер	4	1	-
Секретар губернської податкової комісії	1	1	1
Всього	14	9	8

Відділ по прибутково-майновому податку

Завідуючий відділом	1	1	1
Секретар губернської податкової комісії	1	1	1
Бухгалтер	1	1	1
Зав діловодством	2	1	1
Діловоди	4	1	1
Помічники діловодів	2	1	1
Всього	11	6	6

¹ ДАОО. — Ф. Р-104 (Одесский губернский финансовый отдел исполкома Одесского губернского совета рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов). — Оп. 1. — Спр. 366 (Месячные отчеты о работе окрфинотделов и 3-его отдела прямых налогов губфинотдела. — 18 окт. 1923 г. — 23 сент. 1924 г.). — 131 арк. — Арк. 23–24

Відділ по гербовому збору

Завідуючий відділом	1	1	1
Зав. діловодством	1	1	1
Діловоди	2	2	1
Всього	4	4	3

Відділ із стягнення заборгованостей та окладного рахівництва

Завідуючий	1	1	1
Старший бухгалтер	1	1	1
Бухгалтери	4	3	2
Рахівники	4	3	2
Помічники бухгалтерів	2	1	-
Зав. діловодством	1	1	1
Діловоди	3	2	1
Всього	16	12	8

Всього посад внутрішнього апарату по підвідділу прямих податків: за 1 розрядом — 49, за другим — 35, за третім — 29.

Штати та якісний склад органів непрямого оподаткування Полтавської губернії²

Назва посади	1923	1924
Зав. підвідділом	1	1
Губернський ревізор	2	1
Старший інспектор	4	4
Дільничний інспектор	23	19

² ЦДАВОВУ України. — Ф. 30 (Народний комісаріат фінансів УРСР). — Оп. 1. — Спр. 2607 (Звіти губернських фінвідділів про стан акцизної справи в губерніях за 1923–1924 роки. — 13 верес. 1924 р. — 03 січ. 1924 р.). — 355 арк. — Арк. 29–30.

Назва посади	1923	1924
Помічник інспектора	64	54
Всього	94	79

Стаж роботи податківців у 1924 р.

До 1 року	–
Від 1 до 5 років	2
Від 5 до 10 років	8
Від 10 до 20 років	17
Від 20 до 30 років	33
Понад 30 років	6

Штати та якісний склад органів непрямого оподаткування Волинської губернії³

Назва посади	1923	1924
Зав. підвідділом	1	1
Губернський ревізор	2	2
Старший інспектор	4	3
Дільничний інспектор	16	15
Помічник інспектора	45	36
Всього	68	57

Стаж роботи податківців у 1924 р.

До 1 року	4
Від 1 до 5 років	10
Від 5 до 10 років	1

³ Там само — Арк. 46–48.

Від 10 до 20 років	6
Від 20 до 30 років	24
Понад 30 років	12

**Штати та якісний склад органів непрямого оподаткування
Київської губернії⁴**

Назва посади	1923	1924
Зав. підвідділом	1	1
Заст. завідувача	1	1
Губернський ревізор	3	4
Старший інспектор	6	7
Дільничний інспектор	33	24
Помічник інспектора	159	129
Діловод при старшому інспекторові	6	6
Всього	209	172

Стаж роботи податківців у 1924 р.

До 1 року	16
Від 1 до 5 років	27
Від 5 до 10 років	9
Від 10 до 20 років	31
Від 20 до 30 років	75
Понад 30 років	8

⁴ Там само — Арк. 156–160.