

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

В. А. ІВАЩЕНКО
С. В. КОРНОВЕНКО

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА НАЦІОНАЛЬНИХ
УРЯДІВ В УКРАЇНСЬКОМУ СЕЛІ ПЕРІОДУ
РЕВОЛЮЦІЇ (1917 – 1920 рр.)

Монографія

Черкаси – 2016

УДК93(477) 94(477) “1917/1920”: 351.71

ББК 63. 3 (4УКР) 61-2

I - 24

Рекомендовано до друку вченою радою Черкаського національного університету імені Богдана Хмельницького (протокол № 1 від 30.08.2016)

РЕЦЕНЗЕНТИ:

Лазуренко Валентин Миколайович – доктор історичних наук, професор, проректор з гуманітарно-виховних питань Черкаського державного технологічного університету.

Морозов Анатолій Георгійович – доктор історичних наук, професор, завідувач кафедри археології та спеціальних галузей історичної науки Черкаського національного університету імені Богдана Хмельницького.

Іващенко В.А., Корновенко С.В.

Податкова політика національних урядів в українському селі періоду революції 1917 – 1920 рр.: [монографія]. – Черкаси: Черкаський національний університет ім. Б. Хмельницького, 2016. – 160 с.

ISBN 978-966-353-431-2

Дослідження присвячене податковій політиці національних урядів в українському селі у період 1917 – 1920 рр. Вивчено нормативно-правове забезпечення, оподаткування селянства. Проаналізовано основні фіскальні заходи республіканських урядів УНР, Гетьманату та Австро-німецького командування. З'ясовано ставлення селянства до фіскальних заходів влади.

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

УДК93(477) 94(477) “1917/1920”: 351.71

ББК 63. 3 (4УКР) 61-2

Зміст

Вступ	4
Розділ 1. Стан наукового вивчення теми, джерельна база дослідження	12
1.1 Історіографія податкової політики в українському селі	12
1.2 Джерельна база	27
Розділ 2. Податкова політика та фінансова діяльність республіканських урядів в українському селі	34
2.1 Становлення податкової політики Центральної Ради та Генерального Секретаріату в українському селі (березень – жовтень 1917 р.)	34
2.2 Податкова політика Центральної Ради та її уряду в українському селі у жовтні 1917 – квітні 1918 рр.	47
2.3 Податкова політика Директорії УНР в українському селі	68
Розділ 3. Податкова політика Гетьманату в українському селі ..	91
3.1 Правове регулювання податкової політики Гетьманату в українському селі	91
3.2 Фінансова діяльність та податкова політика Гетьманату та його союзників	100
3.3 Податковий апарат Української Держави та особливості його функціонування	123
Висновки	135
Список використаних джерел і літератури	140

Вступ

Вивчення соціально-економічної історії посідає важливе місце в колі інших історичних проблем. Однією з підвалин стабільного економічного розвитку держави є виважена, продумана податкова політика. Кожна держава, як правило, намагається забезпечити усталені фінансові надходження до державного бюджету, де основним джерелом надходження коштів, безсумнівно, є податки. Поряд із підприємствами та іншими комерційними, фінансовими установами платником податків до державної скарбниці у кожній країні виступає населення, зокрема селянство. У сучасній Україні податкова система потребує реформування, тому вивчення історичного досвіду, на прикладі діяльності урядів УНР та Гетьманату, є важливим у цьому процесі. Попередній історичний досвід із податкової політики національних урядів у роки Революції дозволить уникнути помилок у сучасній державній податковій політиці.

Актуальність означеної теми зумовлено також необхідністю накопичення теоретичних знань та неупередженого погляду на діяльність національних урядів у 1917 – 1920 рр.

Хронологічні межі дослідження охоплюють 1917 – 1920 рр. – період діяльності урядів Центральної Ради, Гетьманату, Директорії УНР. Вибір нижньої хронологічної межі (1917 р.) умотивований активізацією національно-демократичного руху та утворенням 3 березня 1917 р. Центральної Ради; верхньої (грудень 1920 р.) – фактичною втратою влади Директорією УНР, її еміграцією за кордон та продовженням національно-визвольної боротьби за межами українських земель.

Опрацьовані матеріали з урахуванням динаміки лінії фронтів та різних суспільно-політичних обставин охоплюють територію, на яку упродовж 1917 – 1920 рр. поширювалася влада національних урядів Центральної Ради, Гетьманату, Директорії УНР: Волинської, Київської, Подільської, Чернігівської, Харківської, Полтавської, Катеринославської, Херсонської, Таврійської губерній.

Мета дослідження полягає в тому, щоб на основі виявлення, узагальнення і критичного аналізу історичних джерел, здобутків історіографії комплексно проаналізувати податкову політику національних урядів в українському селі періоду революції.

Вивчення порушеної нами проблеми потребує з'ясування методологічних засад дослідження. Методологічну базу дослідження

становлять принципи історизму, об'єктивності, системності, конкретності істини та всебічності.

Найважливіша функція принципу історизму полягає у розгляді соціальних явищ з точки зору їх взаємозв'язку і конкретності, дозволяє розглянути динаміку історичного процесу¹. Його застосовано для з'ясування закономірностей податкової політики урядів Центральної Ради, Гетьманату та Директорії, особливостей її здійснення на різних етапах діяльності цих державних утворень. Це надало можливості вивчити податкову політику в українському селі у процесі її проведення та розвитку, прослідкувати зміни в податковій системі, а також простежити її зв'язок з її іншими явищами та умовами конкретної епохи, наприклад, соціально-економічною ситуацією у державі в окреслений період, настроями селян щодо неї.

Згідно з цим принципом кожен процес нами досліджено виключно у всебічному взаємозв'язку з іншими. Принцип історизму вимагав розкрити зв'язки між конкретним (історичним фактом) і загальним (історичним контекстом, а також минулим). Податкову політику досліджено в процесі її здійснення та у зв'язку з конкретними історичними умовами, що склалися в період діяльності урядів Центральної Ради та Директорії, а також уряду Української Держави, тому що різні політичні концепції державного розвитку позначалися на здійсненні заходів у сфері оподаткування селянства.

Застосований нами принцип історизму сприяв розробці чіткої хронології подій теми, що досліджувалася на основі зібраного фактичного матеріалу. У монографії спершу факти з теми були розміщені за хронологією подій та явищ, а вже потім матеріал був розділений відповідно до тематичних рубрик. Окремі фактичні дані про події і процеси приблизно однакового характеру (діяльність республіканських урядів Центральної Ради та Директорії), що мали місце у податковій політиці, були впорядковані й об'єднані в один розділ. Це дозволило розглядати події не стільки в хронологічній послідовності, скільки у їх взаємозв'язку, що свідчить про єдність, поступовість і послідовність історичного процесу. У роботі сформульовано висновки й узагальнення, які характеризують розвиток процесу і закономірності його розгортання.

Наступний принцип, який було застосовано у процесі дослідження, – принцип об'єктивності. Автори намагалися дивитися на події минулого неупереджено, без огляду на будь-яку ідеологію. Об'єктивність, як правило, історичного дослідження, з одного боку, виявляється у відборі історіографічних джерел, що максимально

відображають історичну думку в різні періоди історії, а з іншого – у виваженості оцінки кожного історіографічного явища та в порівнянні різних, авторських точок зору, у ставленні до нього. Щодо історичних джерел, то вони вивчалися без будь-якого упередження з нашої сторони. Це ж стосується і формування історичної джерельної бази: не замовчувалися документи, матеріали, які розкривали негативні сторони податкової політики національних урядів періоду Революції. У своєму дослідженні автори намагалися не прикрашати катастрофічні наслідки невдалої економічної політики окремих урядів, а, навпаки, прагнули намагалися відійти від одномірного розуміння історії взагалі, переоцінки значення окремих історичних фактів, подій, особистостей та перекручування історичних фактів, щоб догодити традиційній суспільно-політичній думці, що вже сформувалася за період незалежності.

Ще один важливий принцип, який було застосовано у дослідженні, – принцип системності. Він полягає у структурно-цілісному дослідженні історичного об'єкту, процесу чи явища. На його основі було використано структурно-системний метод, який дозволив досліджувати процес оподаткування селянства зі всіма його рисами як одне цілісне явище².

Наукове дослідження неможливе без застосування принципу конкретності істини, що полягає у намаганні дотримуватися об'єктивно-історичної істини, яка точно відображає історичні події. Проте об'єктивна істина є відносною, оскільки вона залежить від властивостей дослідника. Відносність істини говорить про те, що вона дає досить правильне, але неповне знання і постійно доповнюється. Складається приблизно правильна картина відображення історичної дійсності, що залишається відкритою для нових доповнень та переосмислень. У роботі перевірка істинності знання була проведена насамперед через критичний аналіз використаних джерел, тому що кожне з них відображає досліджуване явище досить однобічно і вимагає співставлення з іншими джерелами. Аналіз історіографії податкової політики національних урядів в українському селі періоду 1917 – 1920 рр. було проведено шляхом зпівставлення різних точок зору на певний історичний факт чи подію. Істинність історичного знання перевірялася через розгляд і вивчення безпосередньо процесу стягнення податків з селянства.

Тісно з принципами системності та об'єктивності узгоджується принцип усебічності. Його дотримання забезпечило ґрунтовний, всебічний аналіз податкової політики урядів Центральної Ради,

Гетьманату та Директорії в українському селі з урахуванням внутрішніх та зовнішніх чинників впливу на неї, різних оцінок та ставлення до неї. Крім того, цей принцип дозволив нам говорити про податкову політику урядів Центральної Ради, Гетьманату та Директорії як про систему багатьох урядових фіскальних заходів. Це і збір податків згідно податкового законодавства, і реквізиції, конфіскації та окремі натуральні податки, що мали сумнівне законодавче обґрунтування.

Під час роботи над дослідженням нами було використано низку загальних наукових, так і конкретно-історичних методів.

За основу монографії взято загальнонауковий діалектичний метод, тому що цей метод пізнання і спосіб мислення передбачає розглядати події і явища в їхньому розвитку. Згідно з цим методом, у світі існують причинно-наслідкові зв'язки, що визначають хід подій. Більше того, для діалектики всі проблеми мають, насамперед, історичний характер.

Дослідження проводилося на двох рівнях: емпіричному і теоретичному. На емпіричному (дослідному) рівні проводився збір матеріалу, його опис і первинне пояснення. А вже на теоретичному рівні відбувалося осмислення й оцінка фактів, пов'язаних з нашою тематикою, розкривалися сутність досліджуваних явищ і закономірності їхнього розвитку. Насамперед було сформульовано проблему щодо з'ясування змісту і характеру соціальних і економічних заходів національних урядів в українському селі в період Революції, яка вимагала детального розгляду, адже аналіз історіографії проблеми показав недостатній ступінь вивченості теми і наявність багатьох «білих плям».

Процесу збору емпіричного матеріалу передувала робоча гіпотеза про схожість податкових заходів, проведених республіканськими урядами та Гетьманатом. Ця гіпотеза за своєю природою є пояснювальною, тому що допомагає розкрити механізм перетворень, які вивчаються. На основі проблеми і гіпотези була сформульована теорія, яка дала цілісне уявлення про закономірності та зв'язки досліджуваного процесу, що відображено у висновках дослідження.

У дослідженні також був застосований загальнонауковий метод пояснення, який в історичній науці набуває форми інтерпретації, що полягає у поясненні змісту документів. Інтерпретацію тексту дослідник завжди здійснює, ґрунтуючись на внутрішньому досвіді, тому вона має елемент суб'єктивності. Пояснення змісту документа відбувається як переклад з «мови» внутрішніх переживань дослідника на зрозумілу мову. Під час роботи над дослідженням було опрацьовано значну

кількість різнорідних джерел; робота над деякими вимагала врахування їхньої специфіки, зокрема часу створення.

На теоретичному рівні дослідження важливого значення набули загальнонаукові методи аналізу і синтезу. Аналітичний метод був застосований для вивчення складових частин процесу оподаткування селянства: створення законодавчої бази податкової політики на селі, організації самого збору податків, ставлення селянства до податкових ініціатив влади та інших. Вивчення цих є важливим етапом у пізнанні цілого. Такий аналіз дав змогу перейти до синтезу і створити загальну картину оподаткування в українському селі періоду революції. За наявності численних різнорідних джерел із безліччю історичних фактів автори послуговувалися методом абстрагування. Він дозволив відволіктися від другорядних положень. Абстракція допомогла виявити загальні риси різних процесів і висловити їх у формі обгрунтованих тверджень.

Розкриваючи сутність податкової політики національних урядів в українському селі у період революції 1917 – 1920 рр., ми застосовували **історико-порівняльний метод**: 1) під час аналізу історіографії теми, зокрема, для зіставлення різнопланової за змістом історіографії це дозволило розкрити спільні та відмінні погляди істориків на податкову політику як республіканських урядів, так і Гетьманату; 2) під час виявлення спільних та відмінних рис між заходами в податковій сфері урядів Центральної Ради, Директорії УНР, Гетьманату та Радянської України.

Типологічний метод дозволив нам, насамперед, розкрити податкову політику національних урядів в українському селі періоду революції 1917 – 1920 рр. як сукупність певних ситуацій та причинно-наслідкових зв'язків у їхній цілісності та взаємозв'язку. Так, нам вдалося з'ясувати, що незважаючи на різні шляхи політичного розвитку, стійкою була тенденція до всебічної натуралізації податку, що є свідченням занепаду податкової системи. Нами було зафіксовано величезне обурення селян досить різноманітними заходами у податковій сфері.

Історико-хронологічний та історико-ситуаційний методи дозволили осмислити причини розходжень, відмінностей у темпах, напрямках, результативності здійснення податкової політики національними урядами в українському селі періоду революції 1917 – 1920 рр.

Під час опрацювання історичних джерел, історіографії було застосовано **метод класифікації, джерелознавчу критику, герменевтику, структурний аналіз та «деконструкцію» джерела.**

Метод класифікації дозволив «розбити» на окремі групи не лише залучені до дослідження джерела та літературу, але й наукові праці дослідників різних історіографічних періодів.

Інформативність залученої історичної джерельної бази, ступінь її достовірності було з'ясовано, при використанні джерелознавчої критики: аналітичної та синтетичної³. Перша дала змогу осмислювати окремі джерела, добувати окремі факти, а друга – комплекси джерел, отримуючи сукупність фактів.

Опираючись на підходи герменевтики, структурного аналізу та «деконструкції» джерела⁴, автори монографії, по-перше, посилили інформативність залученої до роботи історичної джерельної бази; по-друге, відійшли від прямолінійного розуміння джерельної інформації стосовно податкової політики Центральної Ради, Гетьманату, Директорії в українському селі у добу революції 1917 – 1920 рр.; по-третє, відобразили уявлення і культурні мотивації селянства територій, на які поширювалася влада національних урядів, у процесі їхньої взаємодії через тексти історичних джерел.

Ключовим для дослідження податкової політики Центральної Ради, Гетьманату, Директорії в українському селі доби революції 1917 – 1920 рр. стало його поняттєво-категоріальне забезпечення, що розроблене з урахуванням енциклопедичних термінів, якими оперує історична та юридична наука. Щодо нашого дослідження, передусім йдеться про «податок», «оподаткування», «фіскальну політику», «податкову політику», «податкову політику в українському селі», «податковий апарат», «республіканські уряди», «уряди Гетьманату».

«Податок» – обов'язковий індивідуально безвідплатний платіж, що сплачується у встановленому законодавством порядку. Сутність податку визначається його функціями. Головне призначення податку – поповнення доходів держави для виконання її функцій. Податок є визначальною категорією системи оподаткування. Ця категорія наближена до категорії зборів. У період, що нами досліджується, податки і збори фактично різнилися між собою лише назвами. Податки, збори та інші платежі були загальнообов'язковими внесками до бюджету, які здійснював платник у порядку і за умовами, визначеними законами⁵.

Податок виконує ряд **функцій**: а) фіскальна – поповнення доходів держави для виконання її завдань; б) регулююча – держава за

допомогою податку впливає на рівень виробництва та споживання; в) контролююча.

Відповідно до податкового законодавства, всі податки, збори та інші обов'язкові платежі поділялися на загальнодержавні та місцеві. За формою оподаткування, податки розподілялися на прямі (прості) податки – сплачувалися у процесі накопичення матеріальних благ, визначалися розміром об'єкта оподаткування, включалися у ціну виробництва і сплачувалися виробником чи власником (плати за землю); непрямі (посередні) – включалися у ціну реалізації у вигляді надбавки або націнки на продукцію (акцизні збори). Також можна класифікувати податки за терміном дії: постійні – збиралися регулярно згідно діючого податкового законодавства; тимчасові або одноразові – збиралися у певний короткий період або одноразово на підставі виданого окремого закону або постанови. Тимчасові й одноразові податки були більш характерними для періоду перебування при владі урядів Центральної Ради, а згодом Директорії⁶.

«Оподаткування» – законодавчо врегульований процес встановлення і отримання податків в країні, визначення їхніх розмірів і ставок, а також порядок стягнення (сплати) податків.

Важливим елементом оподаткування є його об'єкт – вид і обсяг прибутку, майно та його вартість, природні об'єкти, окремі види діяльності, тобто, все, що обкладається податками. Об'єкт оподаткування має відповідну одиницю виміру, що використовується для кількісного вираження податкової бази. Наприклад, при податковому обкладанні землі за часів Центральної Ради, Гетьманату та Директорії використовувалася така одиниця виміру, як десятина.

«Податкова політика» – це діяльність держави у сфері становлення, правової регламентації та організації стягнення податків та податкових платежів до державного бюджету.

«Податкова політика в українському селі» – діяльність урядів Центральної Ради, Гетьманату, Директорії у сфері встановлення і стягнення податків в аграрному секторі економіки України.

«Фіскальна політика» – це сукупність заходів держави у сфері оподаткування та державних витрат.

«Республіканські уряди» – органи державної влади та управління УНР спочатку при Центральній Раді (березень 1917 – квітень 1918 рр.), потім після відновлення УНР і перебуванням при владі Директорії (грудень 1918 – листопад 1920 рр.). Їхні назви і повноваження зазнавали певних змін. З червня 1917 р. – Генеральний

Секретаріат, а після прийняття Четвертого Універсалу – Рада Народних Міністрів.

«Уряди Гетьманату» – уряди (Рада Міністрів), які перебували при владі після зміни політичного устрою в УНР та проголошення Української Держави.

Отже, дослідження ґрунтується на сучасній методології історичного пізнання, застосування якої дозволило розкрити обрану для вивчення тему.

Розділ 1 Стан наукового вивчення теми та джерельна база дослідження

1.1 Історіографія податкової політики в українському селі

Для повноцінного дослідження теми необхідний логічний розподіл та класифікація історіографічних джерел. Ураховуючи сучасні підходи до класифікації, залучену до монографії історіографію можна поділити таким чином: документальні джерела; узагальнювальні дослідження з фіскальної політики, аграрної історії, революції та громадянської війни 1917 – 1920 рр.; монографії, дисертації, присвячені податковій політиці урядів Центральної Ради Гетьманату, Директорії та дотичним до цієї теми питанням радянських, сучасних українських і російських, зарубіжних авторів; наукові статті; довідкова, науково-популярна, навчальна література; статті та брошури; матеріали наукових збірань: «круглих столів», конференцій, конгресів, симпозіумів.

Перед безпосереднім аналізом здобутків історіографії з порушеної нами теми необхідно визначити критерії періодизації та виробити безпосередньо періодизацію історіографії з теми, що досліджується.

Сучасні українські фахівці В. Коцур та А. Коцур пропонують при визначенні історіографічних періодів враховувати такі критерії: наявність кадрів, оволодіння ними методологією наукового пошуку, накопичення матеріалу і джерел; рівень теоретичного осмислення проблем і вплив ідеології та політичної кон'юнктури на результати наукових розвідок; розширення дослідницької тематики; якісні зміни в організації історичної науки⁷.

Я. Калакура пропонує такі критерії: 1) найважливіші рубежі української й світової історії; 2) зародження принципово нових явищ у суспільному, науковому, культурному, ідейному, духовному житті, які змінили суттєво або істотно вплинули на характер і зміст історичних знань, історичної думки; 3) поява нових історичних праць, які стали важливою віхою у формуванні історичної думки; 4) заснування осередків і товариств, наукових інституцій історичної науки, історичних шкіл, формування течій і нових напрямів історичної думки, виникнення нових історичних часописів і видань тощо⁸.

З урахуванням зазначених вище критеріїв в історіописанні податкової політики національних урядів в українському селі періоду

революції 1917 – 1920 рр. розрізняємо історіографію: 1) періоду революції; 2) українську діаспорну; 3) зарубіжну; 4) радянську; 5) сучасну. Водночас у радянській історіографії виокремлюємо такі періоди: а) 1920-ті – початок 1930-х рр. – поява перших праць із спробою часткового висвітлення деяких аспектів ведення фінансової та податкової політики урядами УНР доби Центральної Ради та Директорії, а також Української Держави; б) початок 1930-х – середина 1970-х рр. – замовчування факту самостійності українських урядів у податковій і фінансовій сфері та існування національної грошової системи; в) середина 1970-х – 1990-х рр. – період поступової появи окремих згадок про податкову політику.

У сучасній історіографії насамперед розрізняємо праці українських та російських учених.

За жанрами в історіографії з обраною нами для вивчення теми виокремлюємо: а) праці енциклопедичного характеру; б) дослідження з історії української революції; в) роботи з історії аграрної політики та історії селянства; г) історія продовольчої справи; д) праці з історії діяльності австро-угорських та німецьких окупаційних військ 1917 – 1918 рр.; е) історіографія фіскальної політики урядів Центральної Ради, Гетьмана, Директорії в аграрній сфері; спеціальні праці з історії податкової політики національних урядів.

Початок становлення історичних знань з податкової політики національних урядів в українському селі припадає на період національно-визвольної боротьби 1917 – 1920 рр. Цей період характерний тим, що в основі історичного мислення лежала революційна свідомість, яка не дозволяла об'єктивно висвітлити проблему податків на селі. Іншою особливістю була належність авторів до тих чи інших політичних таборів. Тому податки та фінанси вивчалися крізь призму власної політичної позиції. Крім того, більшість авторів зазначеного періоду опосередковано досліджували податкову політику національних урядів в українському селі, зокрема, у контексті аналізу суспільно-політичної історії. Власне цими обставинами і визначалася жанровість і тематичність робіт періоду 1917 – 1920 рр.

Перші студії з історії національно-визвольних змагань вийшли друком у 1918 – 1919 рр. Однак, про податкову політику в українському селі у них безпосередньо не йшлося. У фокусі уваги авторів перебували лише окремі аспекти фінансової політики урядів Центральної Ради, Гетьманату та Директорії.

Серед літератури, яка вийшла у 1918 – 1919 рр., чільне місце належало працям пропагандистського характеру. Типовою у цьому є робота М. Беєра⁹, яка вийшла друком у 1918 р. У ній автор розмірковував над проблемою соціалізації землі Центральною Радою, її негативними і позитивними наслідками для селянства. Схожою за змістом на роботу Баєра стала студія О. Мицюка¹⁰.

Намагаючись заспокоїти населення, влада видавала численні брошури та повідомлення, особливо у часи перебування австро-угорських та німецьких військ¹¹. Однак, деякі автори намагалися об'єктивно висвітлити революційні події. Серед таких робіт насамперед заслуговує уваги студія В. Скоровстанського, видана у Саратові у 1919 р.¹² У ній описано революційні події та проаналізовано причини революції в Україні.

Окрім агітаційної літератури в роки революції друкувалися напрацювання, що стосувалися фінансової тематики, яка безпосередньо пов'язана з податками. Це, зокрема, статті відомих політиків про грошовий обіг на території українських земель. Так, у 1918 р. у газеті «Народна воля» вийшла стаття М.С. Грушевського «Українська гривня. Гроші Української Народної Республіки», в якій автор доводив значущість введення гривні для фінансової системи УНР¹³.

Спроби здійснити аналіз фінансової системи робили й інші автори, наприклад, Л. Фрей¹⁴ та В. Твердохлебов¹⁵. Однак, для вищезазначених робіт було характерним те, що у них лише описано запровадження нової валюти та зовнішні особливості грошових знаків. Водночас у цих працях не проаналізовано діяльність влади в податковій сфері.

Більш ґрунтовною працею, в якій певним чином вивчено і податкові питання, стало дослідження Л.М. Неманова¹⁶. Однак, попри фактологічний та документальний матеріал праці, її об'єктивність лишається сумнівною, оскільки автор, прибувши до Києва разом із військами А. Денікіна, не зміг неупереджено проаналізувати ситуацію через власні імперські погляди.

Загалом можна стверджувати, що за період 1917 – 1920 рр. професійною науковою розробкою питань податкової політики в українському селі практично ніхто не займався.

Історіописання з податкової політики в українському селі у період революції є першим етапом в історіографії теми. Зазначений історіографічний період тривав за умов гострої суспільно-політичної боротьби різних політичних таборів. Характерним є те, що

історіографічний доробок періоду 1917 – 1920 рр. написаний не істориками-професіоналами, а різними партійними діячами, революційними вождями, вченими-економістами, журналістами, урядовцями, тому такі студії носять здебільшого пропагандистський характер, хоча деякі з них містять цінну документальну базу.

Поразка проукраїнського табору та перемога більшовиків спричинила хвилю еміграції української еліти на захід. Колишні науковці, політики, урядовці продовжили боротьбу в еміграції не у політичній, а в науково-публіцистичній царині. Одним із першочергових завдань стала популяризація української державницької ідеї. Внаслідок цього за кордоном починають виходити праці колишніх українських урядовців та з'являється низка публікацій на цю тематику.

За межами України почали з'являтися праці з історії Української революції та державотворення, в яких узагальнено характеризувалися основні події на території українських земель за часів Центральної Ради, Гетьманату, Директорії. Однією з перших ґрунтовних праць стали 2 томи Д. Дорошенка «Історія України 1917 – 1923», видана у 1932 р. в Ужгороді – Нью-Йорку¹⁷, а у 2002 р. її було перевидано у Києві^{18,19}. У своєму дослідженні Д. Дорошенко подав розгорнутий огляд внутрішньої та зовнішньої політики урядів УНР, Гетьманату. Однак податкової сфери він майже не вивчав, хоча окремі аспекти фінансової політики, грошового обігу все ж розкрив. Цінною є інформація автора щодо продовольчої політики уряду та зовнішніх зобов'язань УНР перед Австро-Угорщиною та Німеччиною. Однак дослідник здебільшого констатує події, не аналізуючи при цьому причинно-наслідкових зв'язків. У 1969 р. у Мюнхені вийшла друком ще одна праця Д. Дорошенка «Мої спогади про недавнє минуле 1917 – 1920»^{20,21}. Її можна назвати не тільки нарративним, але й важливим історіографічним джерелом із історії Української революції. Характерним для робіт Д. Дорошенка є прихильність до особи П. Скоропадського та позитивна оцінка його діяльності. Фактично його роботи можна назвати своєрідною енциклопедією внутрішньої політики та дипломатичної діяльності П. Скоропадського та уряду Української Держави. Відсутність у роботах Д. Дорошенка згадок про державні податки вказує на зацікавленість автора політичною історією та його недооцінку податкової справи. Згодом таку тенденцію вивчення політичної історії перейняли й інші історики української діаспори.

Оглядово діяльність українських урядів охарактеризував Р. Млиновецький²². Подібним чином можна класифікувати праці

«Велику історію України» І. Крип'якевича²³, «Ілюстровану історію України з додатком нового періоду історії України від 1914 до 1917 рр.» М. Грушевського²⁴, узагальнюючі студії з історії революції Т. Гунчака^{25,26}, П. Мірчука²⁷, І. Нагаєвського²⁸, О. Субтельного²⁹.

Окремі науковці, аналізуючи діяльність урядів Центральної Ради, Гетьманату та Директорії, дотримувалися соціалістичних поглядів. Основоположниками цього напрямку стали колишні діячі Центральної Ради та Директорії, які звинувачували П. Скоропадського у реставрації дореволюційних порядків та соціально-економічних відносин на українських землях. Значний вплив на погляди представників зарубіжної україніки мала праця П. Христюка «Замітки і матеріали до історії української революції 1917 – 1929 рр.»^{30,31,32}. У ній автор розкрив не лише політичне життя України в цей період, а й політичні погляди націонал-соціалістичної інтелігенції від легальної опозиції Гетьманату до збройної боротьби проти нього. Однак П. Христюк приділив недостатньо уваги економічній політиці Центральної Ради та Директорії, більше наголосивши на прорахунках Гетьманату. Податкову сферу автор практично не аналізував, частково звернувши увагу на окремі аспекти урядової політики в аграрній сфері. Подібними є дослідження Дж. Решетаря³³, О. Підгайного³⁴, О. Федюшина³⁵ та інших.

С. Доленга та П. Покуцький^{36,37} приділили увагу реставрації поміщицького володіння за часів Гетьмана, включаючи наслідки цього для селян. Автори зосередилися увагу на висвітленні причин та характері повстанського руху на українських землях, зображуючи гетьмана як маріонетку у політиці Австро-Угорщини та Німеччини.

Однією з фундаментальних студій з історії Директорії УНР є багатотомна праця М. Стахів³⁸, видана у 1962 – 1966 рр. У ній розкрито діяльність республіканських урядів не тільки у політичній, а й економічній сферах, проаналізовано фінансову політику. Хоча і побіжно, але М. Стахів розкрив окремі аспекти податкової та фіскальної політики Директорії УНР. Специфіка цієї студії полягає у певній суб'єктивності суджень її автора у ставленні до інших суб'єктів політичної діяльності. Така позиція автора пояснюється його належністю до урядових кіл Директорії УНР. Автор зображує діяльність Директорії УНР позитивно, називаючи її наступницею Центральної Ради. Водночас у роботі негативно зображено внутрішньо-економічну політику Гетьманату.

До окремої групи істориків – представників української діаспори – можна зарахувати науковців, у студіях яких, хоч і побіжно, але мова йде

про окремі елементи фіскальної діяльності влади в українському селі. Так, цінними є праці І. Витановича «Аграрна політика українських урядів 1917 – 1920 рр.» (видана у Мюнхені та Чикаго у 1968 р.)³⁹ та М. Сціборського⁴⁰. У них чи не вперше розкрито аграрну політику національних урядів в Україні, слабкі й сильні сторони в аграрних програмах урядів Центральної Ради, Директорії, Гетьманату.

Іншу групу становлять роботи, написані урядовцями-практиками, державними діячами та істориками вітчизняних фінансів. Наприклад, Б. Мартос та Я. Зозуля стали авторами книги «Гроші Української Держави», виданої у 1972 р. у Мюнхені⁴¹. У ній уміщено теоретичний і фактичний матеріал із фінансової політики урядів України 1917 – 1918 рр.

У нарисі М. Гнатишика⁴² подано стислу характеристику урядів України 1917 – 1920 рр., опис монетних систем, державних банкнот, їхнє виготовлення, а також відомості щодо інших аспектів економічної діяльності державних утворень на території українських земель.

Окреме місце серед робіт, присвячених податковій справі та державним фінансам, з-поміж діаспорної історіографії належить монографії «Бюджетне право» Х. Лебідь-Юрчика⁴³. У ній, зокрема, вміщено перший державний бюджет України на 1918 р.

На нашу думку, цінною є розвідка І. Кабачківа «Державний бюджет України і Чехо-Словацької республіки у 1918 р.» (Прага, 1932 р.)⁴⁴. Державний бюджет України автором досліджено у контексті порівняння з бюджетом іншої європейської країни.

Отже, діаспорна історіографія представлена роботами, в яких переважно висвітлено політичну історію, аграрне, бюджетне питання. Податкова політика у цих доробках подається лише фрагментарно.

Українську проблематику початку ХХ ст. вивчала і ціла плеяда західних істориків. У своїх узагальнених працях Ф. Епштейн⁴⁵, Ф. Шапп⁴⁶, Р. Саква⁴⁷, Т. Гасегава⁴⁸, П. Пайпс⁴⁹ та інші автори основну увагу приділили військовим та політичним подіям. Однак значно менше уваги ними приділено вивченню податкової політики. Більшість західних істориків, такі як М. Ерсбергер⁵⁰, К. Ердманн⁵¹, Г. Май⁵², А. Тейлор⁵³, Д. Футман⁵⁴, окреслювали українське питання лише в контексті міжнародної політики інших держав або, як і І. Епштейн⁵⁵, ототожнювали з російським, австрійським, німецьким питанням, свідомо уникаючи його визнання. Частина західноєвропейських учених бачили українське питання в контексті східної політики та власне радянсько-німецьких відносин. Так, політику Німеччини щодо України досліджував П. Боровський⁵⁶. Він приділяв основну увагу

торгівельно-економічним аспектам у взаєминах двох держав. На підставі чисельних архівних документів авторові вдалося довести фіскальний характер політики, яку проводило окупаційне командування.

Побіжно фіскальна політика окупаційних властей в українському селі представлена у працях німецьких та австрійських істориків, таких як А. Кеплер⁵⁷, К. Ремер⁵⁸. Вони податкову політику дослідили в контексті економічних відносин між країнами Четверного союзу та Україною. Ураховуючи вищезазначене, стверджуємо, що західна історіографія мало цікавиться економічним життям на території українських земель, надаючи перевагу політичній історії.

Стосовно до російської історіографії податкова політика національних урядів період революції опосередковано представлена у роботах фінансово-економічного спрямування – Н. Євдокимової⁵⁹, Ю. Петрова⁶⁰, Д. Бондаренка та Н. Крестовської⁶¹, А. Міхаеліса і Л. Харламова⁶² та інших авторів. Не можна не згадати також про роботи К. Петрова⁶³, Н. Хмевського⁶⁴ з історії економічної політики Тимчасового уряду.

Незначний обсяг робіт з історіографії податкової політики національних урядів періоду революції 1917 – 1920 рр. у зарубіжній історіографії можна пояснити тим, що, по-перше, податкова політика в українському селі належала до внутрішньої політики українських урядів. Тобто джерельна база з цієї проблематики розміщена в українських центральних і регіональних архівах, до яких іноземні науковці та історики діаспори довгий час не мали доступу. По-друге, можливою недооцінкою ролі державних фінансів, а відтак і податків в економічному житті країни. По-третє, помітним очевидним тяжінням західних істориків до вивчення політичної історії.

Початок 1920-х – початок 1930-х рр. стали першим періодом у формуванні на наукових засадах радянської історіографії з податкової політики. У цей час починається становлення радянської історичної науки, підкріпленої ідеологією та діяльністю потужних науково-дослідних установ і закладів освіти. Разом із тим, постійного тиску починає зазнавати національна українська історіографія. Поступово змінюється кадровий потенціал дослідників. Якщо в 1917 – 1921 рр. історіографія податкової політики на селі була представлена окремими студіями вчених-економістів, політиків, статтями журналістів, різними агітаційними брошурами, то у період 1920-х – початку 1930-х рр. з'являються публікації у спеціалізованих фахових виданнях, монографії, нариси, збірники документів та навіть хрестоматії,

наприклад, «Гражданская война в России (1918 – 1921 гг.). Хрестоматия»⁶⁵.

Одним із перших досліджень у радянській історіографії з історії місцевих фінансів стала праця В. Твердохлебова⁶⁶. Хоча він не розкриває податкової політики національних урядів в українському селі, його студія презентує погляди автора на загальні економічні процеси, що відбувалися в революційних умовах, та фінансові складнощі, що постали перед державним керівництвом.

Особливістю радянської історіографії початку 1920-х – середини 1930-х рр. було те, що вектор наукового пошуку багатьох дослідників був спрямований на вивчення фінансової політики та грошового обігу. На початку 1920-х років з'явилися праці, що стосувалися історії паперових грошей. Зокрема, роботи Л. М. Боголепова⁶⁷, А. М. Браїловського^{68,69}, хрестоматія Ф. І. Міхалевського⁷⁰. Їх цінність полягає у тому, що вони ілюструють перші спроби радянських істориків розглянути емісійну політику Центральної Ради.

Особливо цікавим для дослідження є порівняльний аналіз податку на прибуток на Заході і в Росії Г. Богомазова⁷¹ та праця А. Тривуса про податки як засіб економічної політики⁷². Порівнюючи податкові системи, автори вказали на слабкі сторони дореволюційного російського податкового законодавства, яке практично без змін використовувалося республіканськими урядами та Гетьманатом. Цікавими також є дослідження Л. Юровського⁷³, М. Калиновського⁷⁴, Е. Вайштейна^{75,76,77}, Е. Стефановського⁷⁸. У них подано інформацію про історію грошового обігу, емісійну діяльність урядів УНР. Хоча безпосередньо податкова політика у них не розглядалася, однак з їхньою допомогою можна побачити вплив грошової емісії на соціально-економічне становище населення, на його фінансові можливості, а відтак на здатність сплачувати податки.

Також в цей час виходять й інші праці щодо грошового обігу та емісійної політики українських урядів. Це, зокрема, праці В. Качи-тадзе⁷⁹, Л. Ільсона⁸⁰, Ф. Чучіна⁸¹. Вони носять довідковий характер, є підтвердженням того, що радянська історіографія 1920-х – початку 1930-х рр. хоч офіційно і не визнавала фінансової самостійності республіканських урядів та Гетьманату, однак не замовчувала фактів ведення цими урядами власної монетарної політики.

У кінці 1920-х – на початку 1930-х рр. у радянській історичній науці дедалі більше виявляється партійний вплив, а в історичних студіях – класовий підхід. Тому матеріал викладається на засадах марксистсько-ленінської ідеології. У відповідному дусі

інтерпретуються і перекручуються історичні події ключових періодів. З'являються суто ідеологічні роботи, як, наприклад, Є. Бош⁸², Д. Ерде⁸³.

Такою, що не втратила свого значення, є праця О. Шліхтера⁸⁴, яка стосується заходів радянської влади у сфері хлібних заготівель в Україні у 1919 р. Хоча автор аналізує політику радянської продрозверстки, у його книзі є цікавий матеріал щодо економічних можливостей України за часів діяльності Центральної Ради та Гетьманату, конкретні фіскальні механізми, застосовані більшовиками для викачки продовольства у селян.

Отже, історіографічний процес періоду 1920-х 1930-х рр. з історії революції та податкової політики в українському селі урядів Центральної Ради, Директорії, Гетьманату позначений посиленням політичної заангажованості історичних досліджень та утвердженням ленінських постулатів в історичній науці. У цей період істориками здійснювалося опрацювання джерельної бази з історії революції загалом і податкової політики та фіскальної діяльності урядів. Зокрема, у дослідженнях конкретних подій, фактів, випусках збірників документів, наукових статях, монографіях підкреслювався негативний вплив «буржуазних» урядів на трудовий народ та селянство. 1920-і – 1930-і рр. характеризуються змінами в історичній науці СРСР. Завершується внутрішньопартійна боротьба за владу, тоталітарний режим сталінського зразка цілковито вкорінюється у суспільно-політичне життя.

Наступний період, який ми можемо виокремити в радянській історіографії – це 1930-ті – 1950-ті рр. як період активної міфологізації історії революції. У цей час активно зміцнюється культ особи Й. Сталіна. Логічним початком радянської історіографії другого періоду можна вважати вихід у світ листа Й. Сталіна в журналі «Прапор марксизму» (1932 р.). У ньому радянські історики були піддані критиці, звинувачені у грубих помилках методологічного характеру та неправильному розумінні марксистського принципу історизму⁸⁵. Наслідками такого втручання був руйнівний вплив на історичну науку. Так, у процесі роботи над дослідженнями відтепер вважалося недоцільним залучення широкої джерельної бази. В основі дослідження повинні були лежати «достовірні» постулати та свідчення про минуле. Обов'язковим методологічним і теоретичним підґрунтям стало вчення марксизму-ленінізму⁸⁶. Владою був закритий доступ до архівів пересічним історикам⁸⁷.

У зазначений час було опубліковано декілька видань з історії революції, у яких коротко і поверхнево йшлося про економічну політику «буржуазно-націоналістичних урядів»^{88,89}.

Не оминула історичну науку і хвиля репресій 1937 – 1938 рр., що призвело до погіршення кадрового потенціалу історичної науки, утворення однополярності у науковому пошуці та сталінської монополії на істину.

1939 – 1945 рр. виявилися складними для історичної науки. Складнощі зумовлені не стільки внутрішніми, скільки зовнішньополітичними чинниками. З початком радянсько-німецької війни центром радянського історіографічного процесу стала Уфа, куди і було перевезено Інститут історії України. У цей період праці з досліджуваної теми практично не виходять, оскільки домінують роботи героїкопатріотичного спрямування. Винятком стали збірники документів «Как немецкие оккупанты угнетали и грабили наш народ» із коментарями укладачів до них (1941 р.)⁹⁰.

Не вирізнялися похваленням і різноманітністю 1946 – 1950 рр. Історики продовжили дослідження з історії громадянської війни, але, як і в довоєнний період, історична наука залишилася під пильним оком партійного керівництва. На хвилі воєнних перемог не вщухала критика політики австрійських і німецьких окупаційних військ, а також Центральної Ради, Директорії та Гетьманату. Так, сповнені нищівної критики українських урядів статті та монографії А. Лихолата^{91,92,93,94}, П. Нагорного⁹⁵, С. Драбкіної⁹⁶, М. Супруненка⁹⁷.

Підсумовуючи здобутки історіографії 1930-х – 1950-х рр., зазначимо, що за цей час історична наука цілковито і повністю стала на службу державної ідеології й суцільно її пропагувала. Попри значну кількість студій, які заповнили радянську історіографію, віднайти серед них дослідження з податкової політики в українському селі урядів Центральної Ради, Директорії, Гетьманату не вдалося. У тих працях, що побіжно стосуються нашої тематики, на об'єктивність викладеного матеріалу годі було й розраховувати.

Друга половина 1950-х – перша половина 1980-х рр. були важливими у розвитку історичної науки. Рубіжною датою початку третього періоду радянської історіографії ми визначаємо XX з'їзд КПРС та постанову ЦК КПРС від 30 червня 1956 р. «Про культ особи і його наслідки», оскільки після неї почався не тільки новий етап суспільно-політичного розвитку, а й певне похвалення історичної науки. Хоча воно повною мірою не стосувалося дослідження

податкової політики урядів Центральної Ради, Директорії, Гетьманату в українському селі.

У 1960 р. вийшло друком багатотомне видання «История гражданской войны в СССР»⁹⁸. Воно стало одним із перших у серії багатотомних видань із історії революції. Упродовж відносно короткого періоду світ побачили ще кілька багатотомних видань: «История СССР с древнейших времен до наших дней» за редакцією І. Мінца (2 серії по 12 томів)⁹⁹, тритомник «Українська РСР в період громадянської війни 1917 – 1920 рр.»^{100,101,102}, двотомник «История селянства Української РСР»¹⁰³, тритомник «Советское крестьянство: Краткий очерк истории» під загальною редакцією В. Данилова¹⁰⁴, «История социалистической экономики СССР» (7 томів)¹⁰⁵ та інші багатотомники. У них уміщено окремі розділи, присвячені економічному та аграрному розвитку України у період революції. Загалом їх поява стала значущою подією для радянської історичної науки. Водночас хоча головним завданням багатотомників було прищеплення ідеологічно правильної історії пересічному читачеві, вони все ж несуть загальну енциклопедичну цінність.

Для періоду 1960-х – 1980-х рр. характерним є розширення кругозору істориків та науковців. З'являється ряд досліджень з історії аграрної політики та аграрних питань часів революції, а також продовольчої політики як радянської влади, так і українських урядів. Характерним є поява досліджень регіональної історії. Цьому сприяв і дещо вільніший доступ науковців до джерельної бази, і публікація архівних матеріалів у різних тематичних збірниках з історії революції. Однак їхній підбір залишався чітко регламентованим державною ідеологією. Показовою щодо цього є праця М. Супруненка¹⁰⁶, що вийшла друком у 1966 р. З наперед визначених партійно-ідеологічних настанов написано і роботи В. Тичини¹⁰⁷, О. Карпенка¹⁰⁸. За своїм змістом вони продовжують тематику імперіалістичної інтервенції у 1918 – 1921 рр., започатковану М. Супруненком¹⁰⁹.

У кінці 1960-х – на початку 1980-х рр. зростає інтерес до вивчення аграрної історії України 1917 – 1923 рр. Над цією проблематикою працювали І. Рибалка¹¹⁰, Р. Лях¹¹¹, Н. Ксензенка¹¹², Ю Бойко, М. Безпалко, І. Курас¹¹³.

Для радянської історіографії 1960-х – середини 1980-х рр., як і в попередні роки, характерна різноманітність робіт із історії революції, однак коло публікацій розширюється появою праць безпосередньо з аграрної проблематики, в яких зрідка і побіжно йдеться про податки, що сплачувало українське селянство. Особливістю цього періоду є

політична заангажованість авторів. Показовими у цьому плані є статті, що вийшли у збірнику наукових праць «Правда истории против фальсификаторов: Критика буржуазных и буржуазно-националистических фальсификаций истории Украины»¹¹⁴. Разом із тим, у зазначений період науковці ширше почали використовувати архівну джерельну базу. Однак до більшої частини інформації з досліджуваної нами тематики доступ залишився забороненим. Зокрема, матеріали стосовно діяльності урядів Центральної Ради, Директорії, Гетьманату були засекречені.

Окремі згадки про фінансову діяльність Центральної Ради, Директорії, Гетьманату ми фіксуємо в дисертації Р. Тхоржевського¹¹⁵. Хоч автор практично не розглядав податки, але ця робота свідчить про певні поступки у визнанні самостійності фінансової політики урядів Центральної Ради, Директорії, Гетьманату та випуск Україною власної грошової одиниці.

Жанр історичних наукових робіт періоду перебудови залишався майже традиційним. Продовжуються видання багатотомних колективних видань, узагальнювальних робіт¹¹⁶.

Розсекречення деяких архівних документів та розширення доступу до архівів спричинили пошвавлення на історичній ниві. З'являються праці з історії селянства за редакцією В. Овдієнка¹¹⁷, дослідження з історії фіскальної політики радянської влади в українському селі В. Борисова, О. Сердюка^{118,119}. Хоча ці роботи стосуються податкової політики більшовиків, вони є цінними для нас, оскільки презентують методи її здійснення. Інколи ці методи мало чим різнилися від тих, що застосовували уряди Центральної Ради, Гетьманату, Директорії.

У кінці 1980-х – на початку 1990-х рр. з'являються альтернативні погляди на історію революції, хоча діяльності Центральної Ради, Директорії, Гетьманату це стосувалося мало. Більшість робіт, що вийшли в ці роки, присвячені аграрній історії. Такого змісту є праці І. Хміля¹²⁰, а також С. Кульчицького¹²¹. Разом із тим, у зазначений історіографічний період не припиняється вихід студій, витриманих у дусі партійної ідеології. Яскравим прикладом таких робіт є праця за редакцією Л. Мельника¹²².

Підсумовуючи вищезазначене, стверджуємо, що останній період у радянській історіографії з порушеної нами теми хронологічно збігається з періодом «перебудови». Змінилося трактування подій та історичних фактів, але в цілому більшість істориків дотримувалися державної радянської ідеології. Хоча й з'являються інтерпретування

революційних подій у дещо ліберальній формі «оновленого соціалізму», проте наукові підвалини ленінської теорії соціалізму під сумнів майже не ставилися.

Таким чином, радянська історіографія податкової політики національних урядів в українському селі періоду революції позначено ігноруванням обраної нами для вивчення теми. Ті окремі згадки, що присутні у більшості публікацій, носять загальний характер.

Зі здобуттям України незалежності у 1991 р. починається новітній період національного відродження, що характеризується усуненням політичної цензури, відкриттям доступу до історичних джерел з різних періодів України, зокрема і з періоду революції. Зникнення перешкод відкрило сучасним історикам широкі перспективи у вивченні зазначеної нами тематики, оскільки діяльність урядів Центральної Ради, Директорії, Гетьманату досі замовчувалося, що було зумовлено політичною системою СРСР та «шкідливістю» окремих результатів дослідження.

У сучасній історіографії проблематика податкової політики доби революції представлена ширше, ніж у попередні періоди. Побіжно або безпосередньо про неї йдеться на сторінках монографій, дисертацій, узагальнювальних та енциклопедичних видань, навчально-методичної та довідникової літератури.

Податкова політика національних урядів в українському селі у 1917 – 1920 рр. зрідка розглядається у контексті загальної історії України, дослідженнях з внутрішньої та економічної політики державних утворень зазначеного періоду, аграрних відносин та продовольчої політики. Передусім це праці В. Семенка¹²³, В. Сергійчука¹²⁴. У своїх студіях вони висвітлили загальні тенденції в історії України доби Революції. Однак податкову політику національних урядів в українському селі ними практично не відображено. У окремих дослідженнях мова йдеться про урядову діяльність, наприклад, у роботі Р. Симоненка¹²⁵. Окремі сюжети, що стосуються податкової політики національних урядів в українському селі, опосередковано представлено в дисертаціях О. Кудлай¹²⁶, І. Лебедевої¹²⁷, Т. Харченко¹²⁸, В. Яблонського¹²⁹, С. Мякоти¹³⁰. Крізь призму аналізу революційних подій 1917 – 1920 рр. в Україні податкову політику національних урядів в українському селі відображено у монографіях та публікаціях В. Солдатенка^{131,132}, С. Кульчицького^{133,134}, О. Копиленка^{135,136}, В. Верстюка^{137,138}, О. Мироненка¹³⁹, О. Реєнта¹⁴⁰, Ф. Турченка¹⁴¹, О. Атоян¹⁴².

Наступну групу досліджень в історіографії податкової політики національних урядів в українському селі періоду революції 1917 – 1920 рр. становлять праці з аграрної історії. Характеризуючи дослідження стосовно до нашої теми, доцільно розділити їх на дві підгрупи: дослідження з аграрної політики українських урядів, від якої певною мірою залежала можливість селян сплачувати податки та з історії безпосередньо українського селянства, його економічного й соціального становища та збройної боротьби.

Перша група робіт, на наш погляд, є чисельнішою. Зокрема, вона представлена працями П. Панченка¹⁴³, О. Мороза¹⁴⁴, І. Хміля¹⁴⁵, В. Сажка¹⁴⁶, В.С. Лозового^{147,148,149} та інших дослідників.

У 2007 р. вийшла у світ колективна монографія Н. Ковальової, С. Корновенка, Б. Малиновського, О. Михайлюка та А. Морозова «Аграрна політика в Україні періоду національно-демократичної революції (1917 – 1920 рр.)»¹⁵⁰. Крім аграрного законодавства та нововведень в аграрній сфері, авторами проаналізовано фіскальну діяльність на селі за часів Гетьмана П. Скоропадського та примусові здачи хліба за часів Директорії УНР¹⁵¹. Такий аналітичний матеріал має неабияку цінність для нашого дослідження. Цікавою для нас є стаття В. Лозового¹⁵², де автор вивчає податкову політику на селі у контексті ставлення влади до селянства.

Друга підгрупа – це роботи, в яких розкрито ставлення селянства до республіканських урядів, Гетьманату. Так, В. Волковинським¹⁵³, П. Захарченком^{154,155} проаналізовано аграрну політику та фіскальні заходи української влади на селі. Тісно пов'язані з нашою тематикою і дослідження з продовольчої політики, оскільки в них часто йдеться про реквізиційну діяльність української влади й примусову здачу населенням продовольства. У цьому плані цікавою є праця В. Борисова, А. Чернобаєва¹⁵⁶. Селянському повстанському руху, його причинам, перебігу і наслідкам присвячено дисертації І. Куташева¹⁵⁷ та О. Нестерова¹⁵⁸. Опосередковано окремі елементи податкової політики національних урядів в українському селі досліджено у дисертаціях Б. Малиновського¹⁵⁹ та Н. Кришиної¹⁶⁰. Аналізуючи внутрішню та аграрну політику австро-німецьких окупаційних військ, дослідники приділяють увагу фіскальній діяльності та спільним каральним експедиціям з військами Центральної Ради, а згодом Гетьмана. О. Тимошук^{161,162} порушив питання про розподіл повноважень у сфері внутрішньої політики між державною адміністрацією УНР та Української Держави та командуванням військ Центральних Держав. Автор, характеризуючи їхню діяльність,

намагався визначити місце австро-німецьких військ у системі органів влади УНР, Української Держави.

Останнім, однак, найменш популярним напрямом в історіографії нашої теми серед науковців, є дослідження з фіскальної політики. Одними з перших праць щодо податкової політики періоду революції стали студії Н. Нечай^{163,164}. У цих студіях чи не вперше було розглянуто діяльність української влади в царині податків. Згодом цей напрям досліджень був підтриманий іншими науковцями. У 2000 р. була захищена дисертація П. Гай-Нижника «Фінансова політика уряду української держави Гетьмана П. Скоропадського (29 квітня – 14 грудня 1918 р.)»¹⁶⁵, а у 2004 р. випущена однойменна монографія¹⁶⁶. Автор, досліджуючи фінансову політику, значну увагу приділив і податкам як запоруці фінансової стабільності держави. Проте, аналізуючи податкову політику, він чомусь обмежився лише законодавчою сферою, а вивчаючи запровадження нових податків та акцизів, оминув оподаткування земель. Недостатньо уваги податковій політиці в аграрному секторі економіки П. Гай-Нижник приділив і у своїй ґрунтовній монографії «Податкова політика Центральної ради, Урядів УНР, Центральної Держави, УСРР (1917 – 1930 рр.)»¹⁶⁷. Досліджуючи податкову політику за часів Центральної Ради, Гетьманату та УРСР, автор обійшов увагою податкову політику Директорії УНР^{168,169}.

На початку XXI ст. серед українських науковців спостерігається активність у вивченні податкової політики українських урядів загалом та податкового законодавства зокрема. В Ірпіні у 2004 р. виходить колективна праця «Історія оподаткування»¹⁷⁰. У ній розглянуто еволюцію податкової системи в різні періоди історії України. Особливо цікавим для нас є дослідження В. Жвалюка¹⁷¹. Хоча його робота стосується податкових органів Російської імперії, однак вона є дуже цінною, оскільки в українській податковій системі 1917 – 1920 рр. залишилося чимало дореволюційних елементів.

Суттєвий внесок у наукову розробку теми, що нами досліджується, здійснили вчені-юристи Ю. Тлушак^{172,173} та В. Юрченко¹⁷⁴. У своїх публікаціях і дисертаціях вони вивчили законодавче регулювання податкової політики в період Української революції.

З-поміж останніх публікацій, які побачили світ, є дослідження В. Іващенко^{175,176,177,178} та С. Корновенка¹⁷⁹. У своїх публікаціях автори акцентують увагу саме на правовій регламентації податкової політики в українському селі як національних урядів доби Центральної Ради, Гетьманату та Директорії УНР, так і Тимчасового уряду.

Отже, аналіз історіографії свідчить про недостатнє вивчення в історичній науці питань, пов'язаних із здійсненням урядами Центральної Ради, Гетьманату, Директорії податкової політики в українському селі. Дослідження зарубіжної, радянської, сучасної історіографії не дають можливості повною мірою реконструювати процес оподаткування національними урядами селянства та його особливості. Загалом роботи зарубіжних, радянських та сучасних українських дослідників містять багатий фактологічний матеріал з історії революції й інших суміжних проблем. Однак, серед них відсутнє комплексне дослідження податкової політики в українському селі у 1917 – 1920 рр., яке б вивчало фіскальні заходи, їх еволюцію, сприйняття селянством податкової політики національних урядів та їх союзників.

1.2 Джерельна база

Грунтовне історичне дослідження неможливе без достатньої джерельної бази, яка складає основу історичного пошуку та відіграє визначальну роль у ньому. Під час написання нами роботи до неї залучено різноманітну історичну джерельну базу. Ураховуючи різноманітність та широту джерельної бази, а також сучасні підходи до класифікації історичних джерел, їх можна охарактеризувати за формальними ознаками (опубліковані і неопубліковані – архівні), за характером (законодавчі акти, офіційні звіти тощо), за принципом походження (збірники документів та матеріалів, нарративні (щоденники, мемуари сучасників подій революційної боротьби періоду 1917 – 1921 рр.).

Основу історичної джерельної бази нашої монографії становлять неопубліковані (архівні) та опубліковані джерела. На наш погляд, характеристику джерельної бази доцільно почати з неопублікованих. В архівних фондах розміщена значна кількість неопублікованих джерел, що складає основний масив історичної джерельної бази нашої роботи. Під час опрацювання обраної теми вивчалися документи і матеріали, що зберігаються в Центральному державному архіві вищих органів влади і управління України (далі – ЦДАВОУ), Центральному державному архіві громадських об'єднань України (далі – ЦДАГОУ) та трьох регіональних архівах – Державному архіві Київської області (далі – ДАКО), Державному архіві Черкаської області (далі – ДАЧО) та Державному архіві Вінницької області (далі – ДАВО), Державному

архіві м. Севастополь. Також авторами було залучено окремі матеріали, що зберігаються у Державному архіві Російської Федерації та Російському державному воєнному архіві.

Серед залучених архівних документів найбільшу частину становлять матеріали фондів Центрального державного архіву вищих органів влади й управління України (ЦДАВОУ): Ради народних міністрів Української Народної Республіки (Ф. 1063); Української Центральної Ради (Ф. 1115); Народного міністерства фінансів УНР (Ф. 1434, Ф. 1509, Ф. 2199). Окремі відомості стосовно податкової політики на селі наявні у фондах Ф. 1325 – Канцелярія Харківського губернського старости, Ф. 1048 – Особоуповноваженого Міністерства продовольчих товарів та заготівлі скоту Української Держави та Ф. 1758 – Особоуповноваженого Міністерства продовольчих справ.

Власне у цих фондах розміщено документи щодо міських кошторисів, сплати населенням земських податків і зборів, виконання різних земських повинностей, реквізиції худоби та хліба. Частина документів стосується питання накладання контрибуції як австроугорськими й німецькими військовими, так і українськими збройними силами.

Найбільше фактичного матеріалу з нашої тематики містить фонд 1434 – Генеральне секретарство фінансів (Народне міністерство фінансів УНР). Матеріали, розміщені у ньому, включають до себе інформацію про фінансову та податкову діяльність Генерального Секретаріату і Центральної Ради упродовж березня 1917 – квітня 1918 рр.

Основний пакет документів, що висвітлюють податкову політику в українському селі як за часів Центральної Ради, так і Гетьманату, зібраний у фонді 2199 – Міністерство фінансів Української Держави. Більшість фінансової та податкової документації, розпочатої у січні 1918 р. чиновниками уряду Центральної Ради, закінчувалися урядовцями Міністерства фінансів Української Держави. Справи, що входять до цих фондів, включають кошториси прибутків та видатків, кореспонденцію керівників фінансових відомств, протоколи засідань уряду з питань податків, різні розпорядження по департаментах простих та посередніх видатків. Особливо цінними для нас є звіти податкових інспекторів про сплату податків, кількість землі. В окремих справах містяться звітні відомості фінансових палат про сплати податків населенням не тільки за період 1917 – 1918 рр., але й за попередні 1915 – 1916 рр. Це дало нам змогу зіставити дані та проаналізувати динаміку сплати податків українським селянством.

У фонд 2199 включено окремі документи, що стосуються Директорії УНР та фінансової діяльності її уряду. Однак основна

частина документів, що представляє фінансову і податкову діяльність урядів Директорії, включена до фондів 1509 – Міністерства фінансів УНР. Важливу інформацію про заготівлі хліба на селі містять фонди 2196 – Міністерства продовольчих справ (Українська Держава) та 2198 – Міністерства продовольства 1918 – 1919 рр. (Директорія УНР). Цікаві дані про податкову політику часів Директорії входять до фонду 1062 – Міністерство земельних справ 1919 – 1920 рр. Серед документів вказаного фонду переважають відомості та накази по Міністерству земельних справ, обіжники до населення, закони і постанови Ради Міністрів, статuti тимчасових ліквідаційних комісій, відомості про діяльність земельних управ, реалізацію врожаю 1918 р., списки платників податків, вимоги Міністерства фінансів до Міністерства земельних справ про сплату податків з колишніх поміщицьких земель, розпорядником яких було Міністерство земельних справ.

Дещо менше інформації зустрічається у фондах Центрального державного архіву громадських об'єднань (ЦДАГОУ). Документи, що стосуються нашої тематики, вміщено у Ф. 5 – Комісія з історії громадянської війни при ЦК КП(б)У та Ф. 57 – Колекція документів із історії Комуністичної партії України. Представлені у цих фондах документи містять відомості про політичну ситуацію на українських землях, діяльність Тимчасового Уряду, постанови та декрети Центральної Ради, окремі протоколи засідань уряду, відомості про розмір деяких земельних податків, встановлених земськими управами та іншу цінну для нас інформацію. Варто відзначити, що більшість документів Ф. 5 стосується політики Центральної Ради, Гетьманату і Австро-Угорщини та Німеччини. Серед спектру документів переважають відомості про реквізиції, конфіскації, контрибуції, накладені на селян. Схожі відомості наявні в окремих списках Ф. 57, зокрема в описі 2. Крім того, в цих фондах є безліч інформації про каральні акції поміщиків проти селян за часів діяльності гетьманської адміністрації.

Для більш об'єктивного висвітлення обраної теми до джерельної бази нами було залучено документацію, яка зберігається в регіональних архівах. Численна урядова документація, накази, розпорядження волосних, повітових, губернських старост (в часи УНР – комісарів), відомості про ставки оподаткування земель по повітах та сплаті населенням податків, різноманітні за змістом скарги селян також знаходимо у фондах обласних архівів. Наприклад, у Державному архіві Київської області (ДАКО) в фондах Р-2794 – Київський повітовий староста Української Республіки, Р-2796 – Канцелярія Київського губкомісара УНР, Р-2797 – Київський губернський староста Української Держави. Немало цінних матеріалів наявні у фондах

Державного архіву Черкаської області (ДАЧО), зокрема, у фондах Р–496 – Куриловської волземуправи, Р–497 – Корсунської волземуправи, Р–498 – Вільшанської волземуправи.

Період діяльності як центральних, так і місцевих органів влади Подільської губернії чітко відображено у фондах Державного архіву Вінницької області (ДАВО). Це Ф. 29 – Податкового інспектора Вінницького повіту, Ф. Д. 230 – Вінницька міська управа, Ф. Д. 255 – Вінницька повітова управа. Деякі з цих фондів вміщують інформацію з мало розкритого періоду в історії політики Директорії, коли Вінниця була столицею УНР.

Опрацьовані нами архівні матеріали дають змогу цілісно розкрити обрану тематику. Більшість з опрацьованих документів до наукового обігу нами вводиться вперше. Особливо це стосується тих, які ми вивчали в регіональних архівах. Потрібно зазначити, що під час опрацювання джерельної бази ми виявили, що значно повніше в архівах представлено податкову політику Центральної Ради і Гетьманату, менше – Директорії УНР. На нашу думку, це пов'язано з політичною нестабільністю, пануванням хаосу у виконавчих органах влади за часів Директорії, спричиненого постійною революційною боротьбою та війною з більшовиками.

Неопублікований корпус історичних джерел залучених до нашої роботи гармонійно доповнює опублікована джерельна база. Перші збірники документів, що стосуються нашої теми, вийшли у світ ще у дореволюційні часи. Це, зокрема, «Свод уставов и законов Российской Империи» за ред. І. Д. Мордухай-Болтовского, виданий у 1916 р.^{180,181}. Важливість і цінність цього видання для нашого дослідження є незаперечною, оскільки за часів Центральної Ради, Гетьманату, Директорії у податковій та фінансовій сфері практично без змін діяло фінансове право колишньої Російської імперії.

Окремий фактологічний і документальний матеріал міститься в радянських збірниках документів. Можна виокремити видання, в яких вміщено документи центральних та місцевих архівних установ. Деякі постанови, які стосуються фіскальної діяльності, виявлено у збірниках післявоєнного періоду: «Борьба трудящихся Волини за власть Советов» (1957); «Борьба трудящихся Черниговщины за власть Советов» (1957); «До історії боротьби трудящих за встановлення Радянської влади на Ровенщині в 1917 – 1920 рр.» (1957); «Трудящиеся Полтавщины в борьбе за установление и укрепление Советской власти» (1957); «Трудящиеся Сумщины в борьбе за власть Советов» (1957); «Трудящі Черкащини в боротьбі за владу Рад» (1957); «Поділля в роки громадянської війни» (1959); «Киевщина в годы гражданской войны и иностранной военной интервенции» (1962); «Николаевщина

в годы иностранной военной интервенции» (1962); «Победа Советской власти на Херсонщине» (1962); «Гражданская война на Украине. Т.1., Кн.1. Освободительная война украинского народа против немецко-австрийских оккупантов. Разгром буржуазно-националистической Директории» (1967); «Гражданская война на Екатеринославщине» (1968); «Харьковщина в период гражданской войны и иностранной военной интервенции» (1973)¹⁸².

Використовувати документи цих збірників потрібно з обережністю, оскільки документальний матеріал підібраний в них тенденційно. Укладачі збірників під тиском командно-адміністративної системи в СРСР змушені були публікувати здебільшого документи радянських та партійних органів, пропагандистської преси, а ті документи, що стосуються Центральної Ради, Гетьманату чи Директорії, спрямовані на «викриття» антинародної політики їх урядів і критику співпраці з німецькими та австро-угорськими військами.

Зі здобуттям Україною незалежності в архівістів з'явилася можливість зібрати і видати значний фактологічний матеріал з історії державних утворень періоду революції 1917 – 1920 рр. Серед видань документальних матеріалів чільне місце належить двотомнику «Українська Центральна Рада. Документи і матеріали»^{183,184}. У його основі протоколи засідань Центральної Ради, Малої Ради, Генерального Секретаріату та інші важливі документи з урядової діяльності у багатьох сферах життя УНР. Упродовж 1997 – 2000 рр. вийшло ще декілька збірників документів: «Україна в ХХ ст.» (упорядник А.Г. Слюсаренко)¹⁸⁵ «Документи трагічної історії України (1917 – 1927 рр.)» (упорядник Г. Бачинський)¹⁸⁶, де містяться різні документи з політичної історії України.

Окрему добірку документів щодо повстанського руху в Україні у 1918 р., включено до книги П. Захарченка¹⁸⁷. Підвищений інтерес істориків та громадськості до історії революції сприяв виходу у світ двотомного збірника документів і матеріалів «Директорія, Рада Народних Міністрів 1918 – 1920 рр.», упорядником якого став відомий український історик В. Верстюк¹⁸⁸. У цьому збірнику так само, як і у збірнику документів і матеріалів з історії Центральної Ради, опубліковано закони, постанови, протоколи засідань Директорії УНР, Ради Народних Міністрів, що презентують державну політику керівництва Директорії УНР. Що стосується нашої тематики, то вона представлена лише в окремих документах. Загалом податкова політика національних урядів в українському селі періоду революції 1917 – 1920 рр. у виданих збірниках представлена фрагментарно.

Окремі збірники документів виходили і за кордоном, наприклад, Т. Гунчака «Українська революція»¹⁸⁹. Деякі документи розмістили у

своїх працях Д. Дорошенко^{190,191,192} і П. Христюк^{193,194,195}. Однак у них розміщено загальні документи з історії визвольних змагань.

Чільне місце серед друкованих джерел посідає періодична преса. В основному вона представлена офіційною урядовою пресою, близькою до владних кіл, опозиційною та відносно незалежною (регіональною). В офіційній пресі друкувалися закони та постанови, накази, розпорядження Центральної Ради, Гетьманату, Директорії, офіційні інтерв'ю представників влади та тлумачення різних зовнішньополітичних подій з офіційної владної точки зору. До таких видань належать: «Вісти з Української Центральної Ради», «Вістник Генерального Секретаріату Української Народньої Республіки», «Вістник Ради Народніх Міністрів Української Народньої Республіки», «Вістник Краєвого Комісаріату Української Народньої Республіки на Холмщину, Підляше й Поліссє» тощо. Виходили за Центральної Ради «Державний вісник», часів Гетьманату – «Вісник Міністерства земельних справ», «Вісник Волинського губерніального комісара», «Вісник УНР» 1919 р. та інші.

Проводячи аналогію із сьогоденням, необхідно зазначити, що ці видання були схожі за змістом на сучасні газети владних інституцій «Голос України» (Верховної Ради) та «Урядовий кур'єр» (Кабінету Міністрів) та виконували ту саму функцію – відображали владну позицію. Що стосується нашого дослідження, то ці видання мають для нас одне з першочергових значень, бо на їх сторінках містяться практично всі правові акти з питань податкової політики, що вийшли в період з 1917 – 1920 рр. і стали доповненням до діючого дореволюційного російського податкового законодавства. Особливу цікавість представляють розміщені на сторінках обіжники у справі держаних податків, закони, які стосуються реквізиції хліба, врегулювання продовольчих і аграрних питань, що виходили за діяльності УНР, Української Держави та УНР часів Директорії.

Інша група видань періодичної преси представлена газетами «Нова Рада» та «Робітничя газета» (остання була друкованим органом Центрального комітету УСДРП). Вони, хоч і з перервами, виходили упродовж 1917 – 1920 рр. На їхніх сторінках розміщено цікаві аналітичні статті та різні погляди на державну політику урядів Центральної Ради. За часів Гетьмана впливовою була газета «Известия союза промышленности, торговли, финансов и сельского хозяйства Украины». Варто зазначити, що усі перелічені видання, будучи близькими до урядових кіл, подають точку зору на факти і події, які за змістом схожі на офіційну.

Багато важливої для нас інформації розміщено в різних відносно незалежних регіональних виданнях, таких як: «Киевская земская

газета», «Весник Одесского земства», «Черниговская земская газета», «Киевская мысль», «Подільські губернські відомості», «Наш шлях», «Хвиля», «Неженец» та інших. У цих виданнях міститься інформація щодо регіонального життя, ставлення населення до різних владних ініціатив, у тому числі і до податкової політики на селі та реквізицій німецьких і австро-угорських військ. Значення цих видань для роботи над монографією пояснюється тим, що населення на місцях було читачем здебільшого регіональної преси, а відтак формувало свої погляди на основі суджень, викладених саме в місцевих органах преси.

Серед періодичних видань існувала преса спеціально орієнтована на сільське населення. Зокрема, «Южнорусская сельскохозяйственная газета», «Селянське слово», «Наше село», «Селянська громада». Ці видання висвітлювали урядову діяльність в аграрному секторі економіки, законодавчу та реквізиційну діяльність, податкову політику на селі й багато інших аспектів. Окрім того, що необхідно підкреслити, саме вони стояли в авангарді формування суспільної думки в українському селі.

У переліку періодичних видань доби революції слід особливо виокремити газету «Україна», що виходила щоденно навіть у скрутний воєнний час. Подана на її сторінках інформація про суспільне, політичне та економічне життя вражає своєю обширністю.

Враховуючи тенденційність матеріалів періодичних видань, до них істориків потрібно ставитись із обережністю. Слід враховувати й те, що преса доби революції, хоч і містить багато цінних для нас історичних фактів, проте не може розкрити цілісної картини податкової політики в українському селі. У періодичній пресі згадана нами тематика представлена епізодично. Тому цілком зрозумілим є те, що вона не може претендувати на статус вичерпного джерела. Логічним і закономірним стане використання матеріалів преси в комплексі з іншими документальними друківаними джерелами.

Здійснивши аналіз опублікованих джерел, можна зробити висновок, що кожне джерело висвітлює податкову політику в українському селі в певному ракурсі, засвідчуючи багатогранність нашої тематики.

Таким чином, до нашого дослідження включено широкий спектр архівних матеріалів та опублікованих історичних джерел різного походження. Їх комплексний аналіз дозволив всебічно і системно дослідити податкову політику національних урядів в українському селі періоду революції (1917 – 1920 рр.).

Розділ 2 Податкова політика та фінансова діяльність республіканських урядів в українському селі

2.1 Становлення податкової політики Центральної Ради та Генерального Секретаріату в українському селі (березень — жовтень 1917 р.)

Лютнева революція 1917 р. виявилася переломним моментом у долі багатьох народів Російської імперії, передусім українців. Вона активізувала не тільки загальнодемократичний, але і національно-визвольний рухи на території колишньої імперії Романових. Вперше за багато років у українського народу з'явилася можливість утворити власну державу. 3 березня 1917 р. у Києві проголошено Українську Центральну Раду, яка від перших днів діяльності стала набувати статусу законодавчого органу. Від початку існування перед Центральною Радою постало безліч нагальних економічних і соціальних питань, які потребували термінового вирішення. Одним із них була проблема браку коштів. Основним джерелом їхнього надходження могли б стати податки, однак останні носили загальноросійський характер, а тому їхнє стягнення було прерогативою Тимчасового уряду. Така ситуація зумовила необхідність створення національної податкової системи, розробки принципів податкової політики¹⁹⁶.

Разом із тим, такий стан справ не відповідав новим історичним реаліям, з одного боку, а з іншого – прагненням лідерів українського національно-визвольного руху у формуванні власної державності. Тому вже у квітні 1917 р. Центральною Радою було створено фінансову комісію, яка сформулювала перші пропозиції щодо налагодження національної податкової системи. 23 квітня 1917 р. на черговому засіданні Української Центральної Ради їх було затверджено. Відповідно до їхнього змісту, запроваджувалося національне оподаткування українського народу для покриття витрат, яких вимагали національні потреби. Зокрема, запроваджувався прогресивно-прибутковий податок. Особи, зокрема селяни, – платники загальнодержавного прибуткового податку, доходи яких перевищували 800 руб. на рік, мали сплачувати додатково 25% від його суми. Ті, хто отримував менше, мали вносити 50 коп. на рік. Визначалися й терміни сплати податку. Селяни, як й інші верстви тогочасного українського

суспільства, повинні були до 1 серпня 1917 р. розрахуватися з державою¹⁹⁷.

У травні 1917 р. Центральна Рада проголосила про перший «вільний громадянський податок на українську справу», що мав вноситися добровільно всіма свідомими громадянами, органами, організаціями, установами¹⁹⁸. Селяни активно відгукнулися на цей заклик. Так, з акту, складеного 23 травня 1917 р. Вільшанським волосним комісаром А. Тищенком, відомо, що лише селяни цієї волості сплатили 251 руб. 31 коп.¹⁹⁹. Ситуації подібні до вільшанської були масовими. Підставою для такого нашого судження є інформація, що міститься в опрацьованих нами історичних джерелах. З усіх регіонів надходили пожертви на ім'я Центральної Ради. Навіть Керченська Українська громада переслала до Українського національного фонду 542 руб. 80 коп.²⁰⁰.

Найбільш активно на заклик здавати гроші відгукнулося населення Наддніпрянської України. Тільки по Катеринопільській волості жителі сіл Любомирка, Новоселиця, Шестакове, Кайтановка вислали до національного фонду 153 руб. 30 коп. Загалом сума для волості була незначною, однак жителі деяких сіл, сповнені патріотизму, надсилали значно більші суми. Наприклад, жителі села Вербовець поповнили національний фонд на 250 руб., Колодистого – на 150 руб., а жителі с. Богачівка Ерківської волості Звенигородського повіту на 82 руб.²⁰¹.

Органи місцевої влади хоч і були підконтрольні Тимчасовому уряду, але збору пожертв не заважали, навіть у багатьох випадках сприяли. Так, радою при Звенигородському повітовому комісарі з питання збирання коштів на національний фонд 16 квітня було ухвалено, що всі члени зібрання мали право агітувати за збір коштів з тим, щоб зібрані суми надавалися повітовому комісарові для передачі Українській Центральній Раді²⁰².

Збором коштів на потреби Центральної Ради опікувалися навіть земські управи. Зокрема, Полтавське позачергове повітове земське зібрання 9 липня 1917 р. постановило передати в національний фонд 15 тис. руб., посилаючись при цьому на скрутне матеріальне становище²⁰³. У цьому контексті, на нашу думку, важливою є не стільки зібрана сума, скільки ставлення селян до податкових ініціатив Центральної Ради. Це дозволяє констатувати комплементарне ставлення більшості населення України, насамперед селян, у травні 1917 р. до Центральної Ради.

На цьому ініціативи Центральної Ради в плані становлення національної податкової політики і системи не вичерпалися. Першим Універсалом вона закликала всіх «організованих громадян міст і сіл, всі установи накласти на людиність особливий податок і переслати його в казну до першого липня»²⁰⁴. Розмір «особливого податку» владою не визначався. Наприклад, селянський з'їзд Сквирського повіту постановив оподаткувати всіх селян у розмірі 10 коп. з десятини в рік, а хто землі не мав – у розмірі одноденного заробітку²⁰⁵. Принцип добровільності в оподаткуванні лідери Центральної Ради застосовували і в подальшому. 11 липня на засіданні Центральної Ради було схвалено застосувати в Україні систему добровільного оподаткування. Зокрема, населення підконтрольних Центральній Раді українських земель мало сплачувати на користь національної державної скарбниці податок із землі у розмірі 10 коп. з десятини, а також 1/4 частину від загальноросійського прибуткового податку²⁰⁶.

Через нестабільну політичну та економічну ситуацію податкові надходження до бюджету були мізерними. Ситуація була скрутною, оскільки, з одного боку, частина селян обрала очікувальну позицію, з іншого – почастішали погроми маєтків та господарств заможних селян, котрі сплачували найбільше податків до бюджету²⁰⁷.

Попри всі вищезазначені заходи у сфері податків, Генеральний Секретаріат у своїй внутрішньоекономічній політиці йшов у фарватері дій та заходів Тимчасового уряду. Це зумовлювалося, насамперед, політичною позицією Центральної Ради. Її лідери визнавали за Тимчасовим урядом статус загальноросійського, а себе позиціонували як національний, місцевий, що підпорядковується центральному. Тому на території українських губерній, на які поширювалася влада Центральної Ради, чинним було законодавство Тимчасового уряду.

Влітку 1917 р. Тимчасовий уряд спробував здійснити ряд реформ у податковій сфері. Вони були конче необхідні в умовах величезного дефіциту бюджету, який був спустошений через витрати на постійні бойові дії на фронтах і нестабільною політичною ситуацією. Для більшого наповнення скарбниці було підвищено ставки державного прибуткового податку і введено новий одночасний податок на фізичних та юридичних осіб, річний дохід яких перевищував 10 тис. руб.

12 червня 1917 р. Тимчасовий уряд провів реформу прямого оподаткування, підвищивши неоподаткований мінімум з 850 руб. до 1000 руб. на рік, а мінімальну податкову ставку до 12 руб. з тисячі, тобто з 0,7% до 1,2%. Для порівняння: ставка податку на прибуток у 10 тис. руб. зросла з 3% до 7%²⁰⁸. Іншим законом, також від 12 червня

1917 р., запроваджувався одноразовий податок для фізичних і юридичних осіб. Таким чином, продовжувалася практика запровадження ще царатом одноразових податків.

У цьому випадку це був додатковий, тобто повторний прибутковий податок для тих, чий дохід перевищував 10 тис. руб. на рік. Його ставка дорівнювала ставці прибуткового податку. Таким чином, доходи були оподатковані двічі. Для тих, чий доходи перевищували 400 тис. руб. на рік, ставка податку складала 60%. І це без урахування інших державних і місцевих податків і зборів. При доході у 100 тис. руб. і більше ставка прибуткового податку складала 40% й вище. Цей податок не був єдиним. Крім того, не втратили чинності податкові платежі селян, запроваджені ще царатом. Селяни сплачували прямі або прості податки – державний поземельний податок і земський земельний збір²⁰⁹. Поземельний податок був впроваджений ще 10 грудня 1874 р. і суттєвих змін не зазнав²¹⁰. Механізм визначення ставок податку та його збору регулювався «Уставом про прямі податки». За одиницю оподаткування державним поземельним податком були селянські надільні та общинні землі, окрім казенних. Загальна губернська сума податку затверджувалася міністром фінансів. Механізм її нарахування був таким: загальна площа десятин землі, що підлягали оподаткуванню, множилася на середню по губернії ставку податку з десятини землі, затверджену законодавчо. Сума податку, призначена міністром фінансів, розподілялася між повітами губернськими земськими зборами, відповідно до кількості, цінності чи дохідності земель кожного повіту. Сума податків, призначена губернськими земськими зборами на повіт, розкладалась між селянськими общинами чи окремими землевласниками повітовими земськими управами на підставах визначених повітовими земськими зборами для розкладки місцевих земських зборів²¹¹. Розкладка державного поземельного податку між повітами проводилася в губерніях Казенною палатою, її пропозиції затверджувались Губернським комітетом у справах земського господарства. У разі незгоди губернатора чи голови Казенної палати з думкою більшості комітету справа передавалася на розгляд Міністра фінансів спільно з Міністром внутрішніх справ. У губерніях, в яких не діяло «Положення про земські установи» або «Положення про Управління земським господарством», розподіл суми, призначеної на губернію, державного поземельного податку між повітами покладався на об'єднане пресутствіє губернського розпорядчого комітету. Постанови останнього направлялися міністру фінансів на затвердження²¹².

Існували категорії ділянок, які звільнялися від оподаткування поземельним податком. Серед них були землі євреїв-хліборобів, ліси, що вважалися захисними лісовими площами, землі, зайняті штучними лісами на строк 30 років з дати висадки лісу. Також за згодою міністра фінансів від поземельного податку на строк до 3-х років звільнялися селянські общини, які прийняли серйозні заходи з покращення ґрунтів на землях, залишених переселенцями²¹³.

Повітові земські управи повинні були доставляти казенним палатам до 1 листопада кожного поточного року дані про платників податків. Зокрема, інформацію про розміри десятин, які підлягали оподаткуванню, та загальну суму податку з них. У разі відсутності таких відомостей податок з платника визначався за ставками попереднього року. Державний поземельний збір як селянами, так й іншими платниками цього податку вносився двічі на рік. За першу половину року з 1 січня по 30 липня, другу – з 1 липня по 31 грудня включно. Невнесений платниками податок вважався недоздачею, на яку нараховувалась пеня по 1% в місяць, але рахунок вівся не за кількістю днів, а по місяцях. Так, після 15 числа неповний місяць рахувався за повний. Для спрощення обрахунків сума пені заокруглювалася до цілих. Сума в 50 коп. рахувалася за руб., а менша сума в розрахунок не бралася²¹⁴. Сплата недоздач з казенних зборів, які накопичилися під час переходу землі від одного господаря до іншого, покладалася на нового власника.

Для збору недоздач державою був передбачений такий механізм: місцеве казначейство після закінчення терміну по сплаті податку передавало інформацію по недоздачах та їх платниках до органів МВС протягом тижня. Для сплати недоздачі давався строк у 2 місяці, після чого правоохоронні органи вдавалися до примусового її стягнення, вираховуючи з прибутків неплатника. Якщо протягом 1,5 року недоздача не була стягнута, то майно неплатника або ділянка продавалася з аукціону за розпорядженням Губернського правління і з дозволу Казенної палати²¹⁵. Надавати розстрочку у сплаті недоздач міг тільки міністр фінансів за погодженням з міністром внутрішніх справ, але у сумі не більше 3 тис. руб. на строк до 5 років. В особливо складних випадках міністр фінансів за погодженням з міністром внутрішніх справ міг надавати розстрочку і відстрочку недоздач, які рахувалися за селянами всіх категорій без обмеження суми з умовою розрахунків строком до 5 років. Загальна тривалість розстрочок становила не більше 10 років. У разі необхідності надати селянам пільги на сплату окладних зборів губернське керівництво робило

розпорядження про призупинення збору до часу розгляду цих клопотань та стягнення недоздач шляхом віддачі боржників на заробітки і продажу їх майна.

Виплата земського земельного збору регулювалась «Уставом про земські повинності». Згідно з законом, земські повинності відправлялися селянами або шляхом грошових зборів, або натурою по «нарядам и очередям» чи в іншому порядку. Земські повинності, які відбували селяни, поділялися на постійні (зазвичай грошові збори) і тимчасові (встановлені на тимчасовий період). До тимчасових належали і надзвичайні збори з земель, які вводилися Імператорським наказом на «час руху військ». На відміну від державних податків, грошові земські збори мали місцеве призначення, оскільки зібрані кошти використовувалися на потреби губернії чи області²¹⁶.

Згідно з законом, повинності поділялися на губернські та повітові. Серед них ключове місце належало земському земельному збору. Він стягувався із «зручних» земель, наданих для користування як приватним особам, так і селянським громадам, та державних, навіть якщо ці землі прибутку не приносили. Під словом «зручні» малися на увазі орні, сінокісні, степові, лісові та інші землі, які значилися в межових книгах, планах, договорах купівлі-продажу тощо.

Державні землі, надільні й ті, власниками яких були селянські громади, обкладалися земськими зборами на тих самих підставах, що й приватні землі. Для правильного нарахування земських зборів у губерніях та повітах створювалися Губернські та Повітові оціночні комісії. Їхнім головним завданням було визначення ставки податку в тому чи іншому повіті та губернії. Зборами даних, необхідних для подальшої оцінки, займалися Губернські земські управи. До їх компетенції входило складання «предположений» про загальні підстави оцінки нерухомого майна і передача цих даних на обговорення Губернської оціночної комісії, а також ведення їх документації.

До обов'язків Повітової земської управи належали такі: ведення поземельних книг і описів інвентарів всіх належних оцінці земель у повіті, подача даних губернській земській управі, необхідних для загальної оцінки майна, оцінка окремих земель, майна, ведення діловодства Повітової оціночної комісії. Нерухоме майно оцінювалося за середньою частотою прибутковості. Прибутковість земель і лісів вираховувалася за даними останніх 9 років. Для обрахування прибутковості земель повіті розподілялися за якістю ґрунтів та іншими чинниками, які впливали на прибутковість землі.

Для більш раціонального збору податків існувала також диференціація земель на орні, сінокоси, постійні вигони, присадибні, пасовиська, плавні, городи та інше²¹⁷. Кожна вищезгадана одиниця землі в разі необхідності могла поділятися на розряди за зрівняльною якістю земель та за іншими факторами, які впливали на прибутковість земель сільськогосподарського призначення.

У кожній місцевості повіту встановлювалася середня прибутковість десятини землі на основі даних про якість ґрунту та затрат на посіви, вартості збору хліба і сіна, а також вартості продукції. Прибутковість кожного окремого господарства визначалася шляхом множення кількості десятин землі кожного розряду, які входили до господарства, на середню прибутковість 1 десятини землі в повіті²¹⁸.

Окрім землі, земському оподаткуванню підлягали і сільські будівлі. Їх прибутковість вираховувалася так, як і прибутковість міського нерухомого майна, але з додатком того, що прибутковість подвірних ділянок при сільських спорудах оцінювалася за їх матеріальною вартістю і прирівнювалася до середньої прибутковості землі присадибної землі у тій самій місцевості. Існувала верхня межа відносної середньої прибутковості до цінності будівель, яка визначалася не більше, ніж у 5%. Згідно з законом, проекти земських розкладок складалися на кожен рік Губернськими і Повітовими управами, що визначали суми податків на основі даних про об'єкти оподаткування минулорічних розкладок зборів і розмір натуральних повинностей²¹⁹. За основу розміру оподаткування бралася загальна цінність і прибутковість земель чи майна.

Закон забороняв при складанні кошторисів (губернських і повітових) підвищувати ставки податку більше, ніж на 3% в рік. Земські установи встановлювали розкладку поземельного збору, визначаючи суму, яку мали сплатити сільська громада, землевласник чи держава. Всі дані по земському збору вносилися до окладних книг. При розкладці Губернського земського збору губернськими установами бралися до уваги повітові розкладки, а вже тоді сума губернського збору або розподілялася між безпосередньо предметами оподаткування, або між повітами, а розкладка в середині повітів проводилася відповідно до повітової розкладки. Після підрахунку остаточних розкладок вони подавалися на затвердження земським зборам, а згодом в Губернське правління Казенної палати, Скарбниц²²⁰. Губернські і повітові земські управи на основі затверджених розкладок повітового і губернського земських зборів складали самі окладні листи за цими розкладками з земель та іншого майна, крім селянських

надільних земель, земський збір з яких стягувався за правилами, викладеними у ст. 240 – 340 «Положення о крестьянах».

Окладні листи розсилалися через поліцію чи земську пошту, а в деяких випадках – через казначейство. Розсилка окладних листів платникам здійснювалася не пізніше 1 травня. У разі несплати на платника накладалася пеня, яка нараховувалася лише через 2 місяці після несплати та вручення окладного листа. Земські збори по окладних листах вносилися до скарбниці, яким від повітових управ надавалися окладні книги, котрі містили дані про кількість земель, майно та наявні з цих земель податки, а також надавалися дані місцевій поліції про недоїмки не тільки земських податків, а й державних.

Селяни, як й інші категорії населення, вносили податки до скарбниці в два строки. З 1 січня до 1 липня – першу частину, з 1 липня до 31 грудня – другу частину²²¹. Поки що ми бачимо, що внесення земських і державних податків збігалось у часі. До того ж самою державою було передбачено, що земські збори з селянських громад вносяться платниками в скарбницю спільно з державними податками.

Із коштів, отриманих казначействами зі селянських надільних земель, частина йшла на потреби земства, а інша частина оберталася на покриття окладів державних зборів²²². Як вже зазначалося, несплачені суми податків за 2 місяці рахувалися як недосплати. Для стягнення недосплат у земських зборах застосовували певні заходи. Норми збору податків із селянських надільних земель встановлювалися «Особливим положенням про селян». Для зборів з інших земель та нерухомості передбачалися ті ж норми, що і для прямих податків.

Відносно стягнення недосплат у зборах на місцеві земські повинності, понад норми, вказані вище, діяли такі правила. Недосплати стягувалися з нарахуванням 1% пені в місяць, пеня нараховувалася до суми тих зборів, на які вона нарахована і стягувалася так само, як і в державних податках: не за кількістю днів, а за повні місяці. Після 15 числа кожного місяця нараховувався 1% пені з усієї кількості простроченої недоплати. Пеня нараховувалася на цілі рублі, а 50 коп. не рахувалися²²³.

Селяни зобов'язані були виконувати, окрім земських повинностей, які вони сплачували грошима, ряд натуральних повинностей: утримання доріг, гребель, дамб, переправ, квартирна і підводна повинності. Крім того, губернські земські збори могли покладати на сільські громади і землевласників обов'язок знищення комах, гризунів, які шкодили сільськогосподарським угіддям. Тих, хто не виконував

цю повинність натурою, обкладали особливим грошовим збором на користь земства. Гроші, зібрані у такий спосіб, витрачалися на знищення шкідників у губернії та повітах. Розмір вищезазначеної повинності, сума замінюючого грошового збору, порядок його стягнення та всі правила, що стосувалися виконання повинності, визначалися Губернськими земськими зборами²²⁴.

Закон передбачав також і заміну натуральної земської повинності на грошову за рішенням земських зборів. У випадку оголошення в місцевостях військового стану земським зборам надавалося право перевести на грошовий земський збір повинності для задоволення військових потреб у разі крайньої необхідності, але таке рішення приймалося більшістю голосів. Потреби, які задовольнялися натуральною повинністю цілої губернії, також могли обертатись у грошовий губернський збір за рішенням Губернських зборів, але за згодою більшості Повітових зборів. Рішення про переведення натуральних повинностей у грошові підлягали обов'язковому затвердженню міністра внутрішніх справ, окрім випадків, спричинених військовим станом²²⁵.

Здійснюючи переведення натуральних повинностей у грошові, земські установи встановлювали їх розмір відносно кошторисів та розкладок натуральної губернської повинності. Розкладки натуральної губернської повинності всередині повіту і розкладка повітових повинностей робилися кожен рік разом із розкладкою грошового збору повітовими земськими управами і затверджувалися повітовими зборами.

Для розкладок натуральних повинностей, як і грошових, до уваги бралася кількість і якість земель, розмір сплаченого щорічного грошового земського збору та інші фактори. Повітові збори щодо затвердження розкладки могли звільнити приватних землевласників, що не належали до волосних громад, від виконання деяких повинностей в обмін на підвищення інших повинностей або грошового збору²²⁶.

Безпосередній догляд за виконанням повинностей як окремими землевласниками, так і селянськими громадами покладалася на органи цивільної влади та поліційні установи. У випадку невиконання повинності повітові земські управи або вимагали виконати повинності, залучаючи поліцію, або стягували повинність грошовими зборами. Державою також передбачалося виконання повинностей приватними особами чи громадами шляхом найму чи підряду на власні кошти або суспільний збір. У цьому випадку, згідно з законом, за якість та вчасне

виконання робіт відповідальність лежала на особі чи громаді, що виконували повинності. Особи чи громади, які зазнали збитків від невиконання обов'язків підрядчиком, мали право стягнути збитки з підрядчика.

Серед повинностей, які виконували як окремі землевласники, так і громади, була дорожня повинність, яка полягала в належному утриманні доріг, мостів, труб, переправ та інших дорожніх елементів. Грунтові дороги, що лежали поза мостами і поселеннями, Повітовими земськими зборами поділялися на ділянки. До кожної з цих ділянок з розрахунку кількості робочих, необхідних для їх ремонту, приписувалася частина селищ. До ділянок приписували приватні, казенні, удільні землі. Приписування проводилося зі зрівняльним примусом з тим, щоб поселення були у безпосередній близькості. Села та маєтності, приписані до ділянки, повинні були утримувати дороги, мости та інші об'єкти на ділянці особисто своєю працею за нарядами та чергами, або ж шляхом найму. Встановлення порядку здійснювалося за внутрішнім розпорядком кожної громади, приписаної до ділянки. У разі значної площі ділянки і неможливості поділити її на рівні частини між декількома громадами для виконання повинностей, визначення нарядів здійснювалося за спільною згодою різних сільських громад. Якщо домовитися не вдавалося, то наряди призначалися земськими установами²²⁷. Відпуск місць для утримання земських доріг покладалася на землевласників, але якщо вони не могли внести деревину натурою, то вносили відповідну кількість грошей за належний з них ліс. Вирубка і доставка лісу покладалася на землевласників і сільські громади. Польові та інші ґрунтові дороги, які проходили через землі селянських громад і землевласників, утримувалися їхнім коштом. Шляхи, які пролягали через державні землі, утримувалися коштом громад чи землевласників, які їх проклали²²⁸.

Що стосується підводної повинності, то вона здійснювалась населенням шляхом утриманням підвод для земських сполучень натурою по черзі або ж шляхом найму за рахунок земських чи мирських (громадських) зборів, де вони встановлювалися. Утримання підвод у поселеннях за рахунок земських зборів допускалося тільки на основі загальних правил про обернення натуральних повинностей на грошові²²⁹.

У таких губерніях, як Київська, Волинська, Подільська поряд із загальними правилами виконання земських повинностей, діяли особливі положення, але загалом вони майже не відрізнялись від

діючих в інших губерніях. Та все-таки певні відмінності існували: переведення натуральних повинностей у грошові підлягали обговоренню в Губернських комітетах у справах земського господарства. Постанови Губернських комісій у цих справах потрапляли на розгляд міністра внутрішніх справ, а затвердження цих постанов здійснювалося у встановленому порядку для затвердження земських кошторисів і розкладок податків. Ще однією відмінністю було надання статусу дорогам, на які йшла дорожня повинність.

В українських губерніях пеня на недоплату нараховувалася по 1% з рубля в місяць. Вона обраховувалася окремо по губернському і повітовому податку²³⁰. Крім того, селяни сплачували волосний, сільський збір, а також страхові збори. Так, наприклад, жителі села Балики Став'янської волості поземельних окладів і земських зборів за 1917 р. сплатили 832 руб. 17 коп., а волосного і сільських зборів – 779 руб. 79 коп.²³¹.

Загалом ставки із оподаткування 1 дес. землі різнилися залежно від регіону. Різницю у сумах платежів внесених населенням у підконтрольних Центральній Раді губерніях ми можемо простежити на основі даних наведеної таблиці 1^{232,233}

Таблиця 1

Відомість про надходження державних та земських земельних зборів за 1917 р.

Назва податку	Губернії							
	Київська	Волинська	Катеринославська	Подільська	Полтавська	Харківська	Херсонська	Чернігівська
Державний поземельний податок	601570	281706	771926	423480	685665	647079	913867	276535
Земські збори (губернські і повітові)	3686689	5115373	5412167	2867319	7310669	7930780	4347934	2998725

Розбіжності в сумах зібраних у різних губерніях можна пояснити не тільки різними ставками оподаткування земель, але й кількістю десятин землі в межах губернії та їх якістю і прибутковістю. Навіть у повітах однієї губернії ставки були різні, але розбіжності були незначними. Проілюструємо це на прикладі повітів Київської губернії. Так, середнє оподаткування 1 дес. землі по Сквирському повіту складало 98 коп., Чигиринському – 1 руб. 36 коп., Радомишльському – 73 коп.²³⁴. По Київській губернії середня сума податку з 1 дес. землі становила – 72,3 коп.²³⁵. Деякі селяни, крім основних податків, вносили

викупні платежі за землю, але після проголошення Центральною Радою «соціалізації землі» такі платежі майже повністю припинилися.

Своєчасну сплату податків селянами ускладнювала невизначеність ситуації у відносинах між Тимчасовим урядом та Генеральним Секретаріатом. Наприклад, селян цікавило, кому потрібно сплачувати податки. Так, на подібне звернення уповноваженого від с. Леонардівки Бердичівського повіту Київської губернії Секретаріат фінансів роз'яснював: «Сповіщаємо та просимо оповістити людність, що між Тимчасовим урядом і Центральною Радою є умова, що Генеральний Секретаріат Ради буде вищим органом на Україні. Через це, Генеральний Секретаріат, як правительственный орган влади в Україні буде орудувати всіма державними справами у тому числі і грошовими. Отже, маючи на увазі це, треба всі казенні та земські податки платити, як і перше в державні казначейства, а особливий податок Центральній Раді пересилати Центральній Раді»²³⁶.

У Тимчасового уряду і Центральної Ради склалися непрості відносини. Попри запевнення Центральної Ради щодо прагнення України бути у складі федеративної Росії, Тимчасовий уряд, побоюючись самостійницьких тенденцій у частини українського політикуму, передавати частину податкового механізму Генеральному Секретаріату не поспішав. Делегація від Центральної Ради відверто заявила: «Нехай певна частина грошей, які збираються у Центральну Казну з нашого народу, буде віддана нам, представникам цього народу, на національно-культурні потреби його»²³⁷. В принципі ці вимоги були справедливими. За даними статистики, протягом останніх 15 років (1902 – 1915 рр.) 8 українських губерній виплатили податку на 7507 млн. руб., а з цієї суми в Україні залишилося 54,4%²³⁸.

Нестача коштів на рахунках Генерального Секретаріату робила практично неможливою роботою в різних сферах життя країни. Дотримуючись автономістських поглядів, очільники Генерального Секретаріату сподівалися зібрати хоч якісь кошти для своєї діяльності, але не за рахунок будівництва власної податкової системи. Вони очікували на перерахування коштів Тимчасовим урядом. Тому 8 вересня 1917 р. на засіданні Генерального Секретаріату під головуванням В. Винниченка постановили «просити секретаря у справах фінансів поїхати у Петроград для переговорів з Временним правительством у справі потрібних для існування Секретаріату грошових асигновок». Також на цьому засіданні було ухвалено «доручити комісарові при Временному правительстві питання про асигнування на видатки Секретаріату одноразовою

виплатою на протязі перших 2-х місяців вересня – жовтня 2 315 000 руб.»²³⁹.

Такий підхід українського політикуму до вирішення фінансових проблем, на нашу думку, не був вповні виправданим. Зумовлено це тим, що Тимчасовий уряд не був зацікавлений у розвитку української автономії, тим більше надавати на це будь-які кошти. Тому й не дивно, що Генеральний Секретаріат, щоб виплатити заробітну плату службовцям за вересень 1917 р., змушений був взяти кредит у Союзбанку у розмірі 75 тис. руб. на двотижневий термін²⁴⁰.

Окрім вищезазначених податків, на селян накладалася також і продовольча розверстка, необхідна для задоволення потреб армії. Вона була встановлена Тимчасовим урядом і продубльована Центральною Радою та Генеральним Секретаріатом²⁴¹. Ставки розверстки для селян були завищені, оскільки складно за умов Першої світової війни та революції говорити про точну статистику врожайності у селянських господарствах. За отримане продовольство держава розраховувалася з селянами за заниженими цінами. У разі відмови селянина поставляти зерно, розверстка здійснювалася за ціною на 15% нижчою від твердих цін²⁴². Закупівельні ціни на хліб, які встановлювала держава, були досить низькими, тому багато селян, намагаючись уникнути «хлібної повинності», хотіли приховати, а згодом збути хліб за набагато вищими цінами, уникаючи сплати податків²⁴³.

Намагаючись запобігти такій ситуації, Тимчасовий уряд видав постанову про передачу хліба державі. Сутність цієї постанови полягала в задачі надлишкового хліба в розпорядження влади²⁴⁴. Окрім розверстки продовольства на селян накладалися реквізиції сільськогосподарського інвентаря. Продовольчі комітети реквізували інвентар, що не використовувався, й розпоряджалися ним для різного роду потреб²⁴⁵. Власне держава, здійснюючи розверстку, намагалася забезпечити потреби армії та міста, які через довготривалі бойові дії були в стані продовольчої кризи²⁴⁶. Після збору врожаю 1917 р. ситуація на селі ще більше загострилася. У разі відмови селян здавати хліб, його забирали силами фронтових заготівельних команд. У серпні 1917 р. розверстка здійснювалася грубо, по-військовому. Природно, що такі дії підривали довіру селян до Центральної Ради²⁴⁷.

Механізм контролю за збором всіх інших платежів на селі був незмінним. Збором податків за часів діяльності Тимчасового уряду та Центральної Ради займалися «податні інспектори». Їхня компетенція визначалася ще законом від 28 червня 1899 р. Згідно з ним, податківець був головним по нагляду за сплатою селянами податків. На «податних»

інспекторів покладалося спостереження за внесенням податку: збір даних про кількість, якість, вартість і прибутковість землі для правильного розподілу податку відповідно до якісних характеристик наділу. Також до обов'язків податного інспектора входило повідомляти Казенну палату та місцеву Повітову земельну управу про випадки несплати податків з певних земель в силу різних обставин. Зібрані дані про кількість, якість, цінність, прибутковість землі «податний інспектор» надавав голові Казенної палати зі своїми висновками про ступінь (зрівняльності) існуючої розкладки, державного поземельного податку²⁴⁸. У своїй діяльності він міг навіть не координувати дії з земським начальником. Закон від 12 березня 1903 р. хоч і сприяв об'єднанню податкової справи на селі в руках «податних інспекторів», але водночас ускладнив їх роботу, оскільки «податний інспектор» мав безпосередньо вивчити умови життя кожного платника податку²⁴⁹.

Підсумовуючи, констатуємо, що на початковому етапі діяльності Українська Центральна Рада реального впливу на податкову політику в українському селі не мала. Як зазначав Д. Дорошенко, «Треба було багато часу поки державний апарат наладився, і тоді лиш можна надсилати державні накази, і бути впевненим у їх виконанні»²⁵⁰. Всі податки збиралися Тимчасовим урядом відповідно до законів, що діяли на території колишньої Російської імперії. Платежі йшли до загальноросійської державної скарбниці. В умовах прагнення до автономії Центральна Рада могла розраховувати тільки на щедрість Тимчасового уряду. Поряд із цим, Центральна Рада та Генеральний Секретаріат здійснили ряд кроків щодо створення власної державної скарбниці та зробили спробу самі збирати податки на потреби автономії, але українське селянство не надто активно відгукнулося на цей заклик.

2.2 Податкова політика Центральної Ради та її уряду в українському селі у жовтні 1917 — квітні 1918 рр.

У ніч з 25 на 26 жовтня 1917 р. у Петрограді до влади прийшли більшовики. За таких умов Українська Центральна Рада відмовилася від попередньої тактики та стратегії в економічній та зовнішній політичній діяльності. 7 листопада 1917 р. Центральною Радою було проголошено III Універсал, змістом якого, попри інше, передбачалася трансформація Генерального Секретаріату в реальний виконавчий орган влади в Україні.

Державні органи Тимчасового уряду на території України припинили своє існування. Жовтневі події в Петрограді українськими політиками були засуджені, більшовицькі ради на території УНР не визнавалися за легітимні органи влади. Тому перед Центральною Радою і Генеральним Секретаріатом постало нагальне питання формування власної фінансової, податкової системи і налагодження фінансового та податкового апарату. Цим же універсалом Центральна Рада, захоплена ідеями соціалізму, зробила досить суперечливий крок, проголосивши ліквідацію поміщицького і церковного землеволодіння. Такі дії, з одного боку, знищили одне із найстабільніших джерел податків та продовольства, а з іншого – були вимушеними тому, що в умовах існування більшовицького Декрету «Про землю» Центральна Рада намагалася утримати владу²⁵¹. У різних регіонах після проголошення соціалізації землі почастішали погроми маєтків і посилилася суспільно-політична активність селян. Сільські громади видавали незаконні, на думку офіційної влади, постанови про захоплення маєтків, конфіскацію реманенту, продовольства, висуваючи свої вимоги, саботували вивезення хліба і постачання його армії²⁵².

Захоплення і розкрадання майна поміщиків та заможних селян часто робилося з відома земельних комітетів. Про це свідчать численні повідомлення органів внутрішніх справ²⁵³. Постійні погроми маєтків та господарств заможних селян заважали розвитку податкової справи в українському селі. Так, окрім розкрадання майна, частина реманенту та господарських споруд просто спалювалися. Анархія в революційних умовах завдавала величезних збитків державі, оскільки для заспокоєння селян та наведення порядку необхідна була військова сила²⁵⁴.

III Універсалом Центральна Рада оголосила встановлення контролю над фінансами УНР та запропонувала кроки щодо врегулювання економічної кризи. Попри це, вона не поспішала набрати повної самостійності у податковій і фінансовій сфері. Однак у цьому напрямі нею все ж були зроблені певні значні кроки. 25 листопада 1917 р. було підтверджено чинність законів Російської імперії, що діяли до державного перевороту та приходу до влади більшовиків²⁵⁵.

На початку грудня 1917 р. відбулися кадрові зміни в Міністерстві фінансів, які позначилися на практичних заходах цього відомства з реалізації задекларованих у III Універсалі принципів формування національної податкової політики. На початку листопада 1917 р. секретар фінансів М. Туган-Барановський лише окреслив механізм реалізації економічних засад III Універсалу, але, будучи незгодним з

аграрною політикою Центральної Ради, подав у відставку. На цій посаді його змінив В. Мазуренко. Намагаючись налагодити роботу Секретаріату фінансів, В. Мазуренко, який за фахом був інженером-технологом, запросив на ключові посади професійних і відповідальних людей. Так, А. Гуменного було призначено директором відділу посередніх податків, А. Маршинського – директором відділу прямих податків, М. Кривецького – радником міністерства і керівником відділу державної скарбниці²⁵⁶. 9 грудня 1917 р. Центральною Радою було прийнято закон «Про заснування замість Київської губернської скарбниці та Київської контори Держбанку Української Головної Скарбниці та Українського Державного Банку». Ці дві новостворені установи стали стрижнем української фінансової системи. Всі державні податки і прибутки, відповідно до тогочасних законів, визнавалися прибутками державного скарбу УНР²⁵⁷.

Важлива проблема, яка постала перед урядом УНР – це складання державного бюджету. Під час розробки бюджету застосовувалися чинні закони часів Російської імперії. Російське бюджетне право було відновлене 25 листопада 1917 р. постановою Центральної Ради²⁵⁸. 3 грудня 1917 р. до всіх «казенних палат» України було надіслано накази переслати до Секретаріату фінансові проекти губернських видатків на 1918 р. у двотижневий термін. Однак внутрішньополітичні негаразди не дозволили вчасно виконати наказ.

Розпочавши розробку проекту державного бюджету на 1918 р., Секретаріат фінансів зіткнувся з проблемою відсутності механізму його наповнення та законодавчого забезпечення діяльності фінансових інституцій та податкової системи. Через це 2 грудня 1917 р. Генеральний Секретаріат звернувся до населення з проханням всіх небайдужих до національної справи сплачувати податки на користь новопосталої української державності. У документі зокрема йшлося: «Громадяни! Настав великий час, коли ми мусимо будувати самі державне життя рідного краю. Багато потреб державних у нашого краю. Треба заводити лад: треба робітникам дати роботу, треба нагодувати та одягти наших синів та братів, треба провести в життя земельну реформу. На все те треба грошей: треба будувати школи, закладати та удержувати державні заводи, налагоджувати залізні дороги та на інші державні потреби. Громадяни! Генеральний Секретаріат закликав Вас виповняти свій громадський обов'язок: не задержувати виплати податків»²⁵⁹. Звернення Генерального Секретаріату було своєчасним, оскільки 31 грудня закінчувався строк сплати податків. Цим закликом Генеральний Секретаріат звертався

до свідомості населення. Однак навряд такий крок можна вважати дієвим. Уряд, як і раніше, продовжував покладатися на добровільність у сплаті податків, однак у складних економічних умовах від населення добровільної сплати податків годі було й чекати.

Звернення уряду дублювалося і місцевими органами влади. Так, Вінницька повітова управа у своєму зверненні до населення вказувала, що у разі несплати податків населенням у скарбниці не буде коштів на утримання шкіл і останні припинять свою роботу²⁶⁰.

12 грудня 1917 р. на VIII сесії Центральна Рада підтримала курс Генерального Секретаріату та висловила йому довіру²⁶¹. Генеральний Секретаріат, маючи кредит довіри від Центральної Ради, намагався вжити всіляких заходів щодо збору податків, яких населення майже не сплачувало. Про це йшлося в доповіді Голови Генерального Секретаріату В. Винниченка на засіданні VIII сесії Центральної Ради²⁶². Делегати сесії під час обговорення доповіді Голови Генерального Секретаріату особливу увагу приділили питанню оподаткування. Зокрема, у виступі П. Пожарського стосовно податкових ініціатив уряду, наголошувалося на необхідності свідомого ставлення українського селянства до податкової справи. Водночас поставало питання про невизначеність у фінансовій сфері. Здебільшого населення цікавило питання, в чию скарбницю підуть податкові платежі: в українську чи в загальноросійську, яку після жовтневого перевороту контролювали більшовики²⁶³.

20 грудня 1917 р. Генеральний Секретаріат ухвалив постанову, згідно з якою прибутковий податок за 1917 р. мав бути сплачений до 15 січня 1918 р. Практика ж була іншою. Через політичну нестабільність забезпечити податкові надходження до бюджету в такі короткі терміни виявилось неможливо. Січень 1918 р. був складним для УНР. 2 січня 1918 р. Генеральний Секретар М. Ткаченко представив на розгляд В. Винниченку проект закону «Про порядок державних видатків у 1918 р.». Фактично до ухвалення державного бюджету це був державний розпис державних видатків та прибутків, котрий так і не був застосований у зв'язку з наступом військ більшовиків²⁶⁴.

Важливим кроком у формуванні власної як фінансової, так і податкової системи УНР було ухвалення 6 січня 1918 р. закону «Про випуск державних кредитних білетів УНР». Цей документ викликав неоднозначну реакцію українського суспільства. Промислові та фінансові кола УНР, більшість яких становила іннаціональна буржуазія, а також селянство з недовірою поставилися до випуску

нової валюти. Такий суспільно-політичний резонанс можна, на наш погляд, пояснити тим, що буржуазія боялася втратити зв'язок з російською фінансовою системою, а селяни тримали на руках значну кількість імперських рублів. До того ж ні ті, ні інші не дуже вірили у стабільність фінансової системи нещодавно проголошеної УНР²⁶⁵.

Проте, помилковими, з точки зору податкової справи, були дії Центральної Ради, спрямовані на здійснення так званої соціалізації землі, після чого в українському селі почався справжній хаос. Незрозумілість кроків влади в земельному питанні викликала досить багато питань, на які Генеральний Секретаріат намагався дати відповіді, котрі іноді ще більше заплутували селян. На селі розпочалося знищення великих «нетрудових» господарств. Фактично мова йшла про ті господарства, земельна площа яких становила більше 50 десятин, а господарями використовувалася наймана праця. Тобто, це були потужні сільськогосподарські багатогалузеві комплекси. Розподіляючи землі цих господарств, держава ліквідувала чи не єдине джерело податків на селі, бо невеликі селянські господарства в умовах постійної зміни влади вже давно податків у повному обсязі не сплачували²⁶⁶.

18 січня було ухвалено «Земельний закон». Цей документ став ще одним кроком української влади у справі формування податкового законодавства²⁶⁷. Зокрема, відповідно до статті 12 другого розділу, за користування землею платні не встановлювалося. Однак у примітці до цієї статті зазначалося, що оподаткуванню підлягають тільки лишки землі понад встановленої норми або надзвичайні доходи, які залежать від природних якостей ділянки, її близькості до торговельних шляхів та від інших соціально-економічних умов, незалежних від праці власників господарства²⁶⁸. Отже, цим документом регламентувалося оподаткування тільки надлишків землі, які могли приносити додатковий прибуток селянину, або ж ті землі, природна якість яких дозволяла отримувати більший прибуток. Під час розподілу земель селянам часто діставалися різні за своєю родючістю земельні ділянки. Щоб забезпечити зрівняльний розподіл землі між селянами, 29 статтею цього документу зазначалося, що зрівняння у користуванні землею між селянами досягається шляхом оподаткування лишків землі понад встановленої норми, відповідно до чистого доходу з них²⁶⁹. За допомогою оподаткування держава намагалася запобігти поглибленню майнової диференціації серед селянства. Такі дії цілком відповідали соціалістичним поглядам керівництва УНР.

Вжиті Центральною Радою заходи, спрямовані на впорядкування збору податків, повільно втілювалися в життя, оскільки фінансовий стан місцевого населення та політичні події ускладнювали сплату податків селянами. Так, наприклад, у записці Катеринославської казенної палати до Міністерства фінансів УНР, йшлося про неможливість збирати податки у встановлені законом терміни²⁷⁰. Одна з причин такої ситуації полягала в ігноруванні селянством влади, утворенні так званих селянських «республік». «Найбільше зло – це республіки, кожне село, де є млин і вода, не визнають влади», – йшлося на засіданні Канівського земельного комітету. Для заспокоєння селян влада вимагала скасування республік, беззаперечного виконання наказів уряду, Міністерства земельних справ та земельних комітетів, а також відшкодування коштів і повернення розграбованого поміщицького майна земельним комітетам згідно з рішенням оціночної комісії²⁷¹. Однак втілити ці вимоги в життя для української влади виявилось неможливим у зв'язку з втратою УНР контролю над деякими територіями. Тому не дивним було те, що непокоря селян масово тривала до приходу австро-німецьких військ. Надалі українська влада діяла радикальніше. У села, які виявляли непокору, направлявся військовий підрозділ, який утримувався за рахунок самих селян доки в селі не встановлювався порядок. Під тиском військових держава примушувала передавати награване у поміщиків у розпорядження земельних комітетів²⁷².

Серйозною перешкодою на шляху становлення української податкової системи взагалі, податкової політики Генерального Секретаріату в українському селі зокрема, стала українсько-радянська війна. Вона призупинила розпочаті українським урядом інновації у податковій справі. До евакуації з Києва 25 січня 1918 р. Малої Ради і Ради Народних Міністрів УНР податки за 1917 р. у повному обсязі зібрати не вдалося²⁷³.

Фактично політика Української Центральної Ради у сфері податків виявилися малоефективною. Вона зводилася до спроб добути грошові знаки, проте проблема полягала у відсутності товарообігу, зосередженні грошей у населення, недієздатності податкової системи²⁷⁴. У більшості регіонів місцева влада навіть не могла скласти кошторисів на 1918 р. Часто повітові земства самовільно підвищували ставки податків, порушуючи загальні принципи оподаткування. Так, при розгляді кошторису Валуївського земства виявилось, що обкладання майна у цьому повіті зросло на 166,9%, а розкладка земельного податку з однієї дес. землі «до 5 крб. 72 коп. проти 2 крб.

11 коп. у 1917 р.»²⁷⁵. Зважаючи на плуганину і хаос, мали місце неодноразові спроби двічі збирати податки. Із Чигирини 17 січня 1918 р. місцева повітова земська управа писала до Міністерства внутрішніх справ УНР про те, що раніше на перше лютого вона вже знала розкладки поземельного податку з селянських надільних земель. Цього ж разу управа «...до сього часу не може знати досконального розміру як повітового, так і губернського народного налогу, через що не може надіслати і в повітове скарбництво докладних відомостей про налог (земський збір – автор.) з ... земель»²⁷⁶.

Ситуація змінилася після підписання Брестського миру, зокрема, додаткового договору²⁷⁷. Заручившись підтримкою Німеччини та Австро-Угорщини, війська Центральної Ради 1 березня 1918 р. увійшли до Києва. На початку березня 1918 р. до Києва повернулася Рада Народних Міністрів, а трохи пізніше і сама Центральна Рада²⁷⁸. Під впливом економічних зобов'язань Центральної Ради перед країнами Четвертого Союзу Генеральний Секретаріат (з 9 січня 1918 р. Рада Міністрів) змушений був посилити податковий прес на селянство. Після повернення до Києва уряд, не маючи коштів у скарбниці, 3 березня 1918 р. запровадив одноразовий примусовий податок, фактично узаконюючи здійснення реквізицій, під час яких видавалися квитанції єдиного зразка, встановленого Міністерством фінансів. Однак зі збором одноразового податку виникло ряд проблем, оскільки не було визначено ставок одноразового примусового податку, не існувало відповідного чіткого механізму стягнення, а повноваження зі збору коштів делегувалися різним інстанціям, які часто дублювали одна одну.

Що стосується податків із земель, то існував певний механізм визначення їх ставок на 1918 р. Ми можемо реконструювати його на прикладі визначення ставки поземельних податків у Гайсинському повіті. Спочатку на засіданні Повітового земельного комітету обговорювалися питання і пропозиції щодо встановлення плати за користування землею так званих нетрудових господарів. Кошти, сплачені селянами за користування землею, повинні були йти в рахунок земських зборів та державних податків (тобто, на утримання шкіл, лікарень, ремонту доріг та на проведення земельної реформи)²⁷⁹. За якістю ґрунтів землі поділялися на декілька розрядів. До I розряду зараховували чорноземні, сугляно-чорноземні ґрунти, до II розряду – жилияно-пісчани та неродючі ґрунти. Різниця у сплаті залежала також від того, що земля приватна (I розряд) оцінювалася вище через високу родючість. До того ж, вона завжди обкладалася більшими податками,

ніж церковно-парафіяльна, а її обробіток був інтенсивнішим. Що стосується земель II розряду (церковно-парафіяльної), то врожай на цих землях був у середньому на 20 % меншим від приватних і обробіток вівся екстенсивно. Крім того, цими землями наділялися найбідніші селяни, які не мали коштів, щоб сплатити більші суми за користування²⁸⁰. Отже, така шкала поділу земель за розрядами і якістю була досить умовною і для визначення суми оплати з кожної земельної ділянки встановлювався індивідуальний підхід.

Що ж стосується плати за землю у Гайсинському повіті, то «Обов'язковою постановою Гайсинського Повітового земського комітету від 23 січня 1918 р.», вона була встановлена у такому розмірі: землі приватних власників, неорані I розряду, під яровий посів – 8 крб. за 1 дес. на 1 рік, II розряду – 6 крб. за 1 дес. за 1 рік. Орана на зиму I розряду 15 крб. з дес., II розряду – 12 крб. з 1 дес. на рік, засіяна озиминою – 40 крб. на рік з 1 дес., жито – 35 крб. Грошовий збір за землі церковно-парафіяльні та монастирські стягувався за аналогічною схемою, як і за приватно-власницьку у такому самому обсязі²⁸¹.

Державний земельний податок зраховувався в депозит повітового земельного комітету, а звітти розподілявся на потреби губерньського, повітового, волосних і сільських земельних комітетів, комісарів та інших державних органів і установ, а також шкіл, лікарень. Для набуття права користування землею від кожної селянської громади двома її представниками укладався договір з повітовою земельною управою на отримання громадою певних земель. При укладанні договору представниками громади вносилися належна кількість коштів, без яких громада не мала права обробляти землі, а самовільні захоплення земель каралися згідно зі ст. 29 Кримінального кодексу. Такий порядок внесення коштів, на нашу думку, був досить ефективним. По-перше, він виключав несплату податків і земських поборів з цих земель. По-друге, зібрані кошти безпосередньо розподілялися на потреби місцевих владних установ, шкіл, лікарень. Однак, поряд із позитивом, мав місце і негатив. Децентралізація фінансової системи в революційних умовах була шкідливою для держави і порушувалися загальні принципи оподаткування населення.

Крім того, місцевими органами влади робилися спроби перегляду відсоткових ставок чистої дохідності залежно від цінності земель. Принцип нарахування податків за їхньою прибутковістю застосовувався і раніше. Так, у доповіді Канівської повітової управи пропонувалося підняти відсоток чистої дохідності по відношенню до цінності земель з 3-х до 4-х% при середній ціні 1 дес. – 200 руб. Тобто,

чиста дохідність складала 68 руб. В інших земствах губернії відсоток чистої дохідності по відношенню до цінності був приблизно такий самий, як і у Канівському. В Київському повіті – 3,5 %, у Звенигородському – 4,14 %, у Сквирському – 3,5 %, у Черкаському – 4 %, Васильківському – 4,5 %, у Таращанському – 5 %²⁸².

6 березня 1918 р. Рада Народних Міністрів постановила протягом двох тижнів стягнути з населення всі недоплати та податки, що рахувалися за минулий та поточний рік²⁸³. Прийнята постанова демонструвала жорсткість уряду у стягненні податків з населення. На жаль, катастрофічний стан податкового апарату не дозволив уряду швидко зібрати податки. Додатково давалося в знаки і те, що населення звикло їх не платити та й після більшовицького господарювання економічна ситуація значно ускладнилася й податкові платежі природно зменшилися. Особливо складною була ситуація у східних українських губерніях. Так, за даними Валувеської повітової земської управи, станом на 1 січня 1918 р. нараховувалися недоплати повітового земського збору у розмірі 608 448 руб 41 коп. Згідно з кошторисом окладу земських зборів на 1918 р., очікувалося 320 618 руб. надходжень, а всього очікувалося до прибутку – 8 815 267 руб. 52 коп. Однак із 1 січня 1918 р. до 1 липня 1918 р. недосплат було отримано в сумі 72 725 руб. 22 коп., а окладу – 147 руб. 74 коп. У відсотковому відношенні ця сума складала 10,2% недоплат і 0000,4% окладу. Такий стан справ пояснюється більшовицькою окупацією, що тривала з 6 лютого до 11 травня 1918 р. Валувеським земством не було зроблено навіть розкладки повітового земського збору через знищення фінансової документації за час перебування цих земель під контролем радянської влади²⁸⁴.

Рівень податкового тягаря для селян поступово посилювався. Наприклад, якщо селяни Київщини у 1917 р. сплачували податку з 1 десятини землі – 72,3 коп.²⁸⁵, то у 1918 р. – 1,87 крб.²⁸⁶ Посилення податкового тягаря було зумовлено такими чинниками. По-перше, об'єктом фіскальної політики більшовиків за нетривалий період їхнього перебування в Україні стали поміщицькі господарства. Вони радянською владою були пограбовані так само, як і заможні селянські господарства. По-друге, господарська криза, що посилилася за роки Першої світової війни, суттєво підірвала економічний потенціал сільського господарства. Про скрутний стан справ свідчать численні скарги селян, адресовані Народному міністерству фінансів²⁸⁷. Наприклад, у телеграмі з Поділля йшлося: «Прикордонні прифронтові

смуги села надзвичайно бідують. Подільнацосоюз просить згідно з вказівками повітового комісара звільнити бідніші села від податків»²⁸⁸.

Попри складну військову обстановку та відсутність податкових надходжень, український уряд доклав зусиль щодо нормалізації фінансового життя у прифронтових територіях. Так, у тому ж Валувському повіті, відповідно до розпорядження Міністерства фінансів, було складено кошторис прибутків і видатків. Згідно з ним, левова частка прибутку припадала на збір із земель та лісів. Так, зокрема, із селянських громад та надільних земель очікувалося прибутку у розмірі 449 тис. 206 руб. 74 коп.²⁸⁹. Дохідність майна на 1918 р. становила 3 835 908 руб. 10 коп. у всьому повіті. Поряд із земельними податками встановлювався ще додатковий повітовий збір, що становив 1 руб. 80 коп. з 1 десятини землі. Аналогічним чином поступово складалися кошториси й в інших повітах²⁹⁰.

Проте цей процес йшов досить повільно. Відсутність земських кошторисів гальмувала роботу всієї фінансової системи, тому фінансові палати не могли розпочати розсилку окладних листів. Зокрема, Київська фінансова палата 12 березня 1918 р. припинила розсилку окладних листів по земельним зборам до отримання від земської управи відомостей про оклади земського збору за 1918 р. Фінансова палата запропонувала казначейству не чекати від земських управ відомостей і лишити розрахунки земського збору на рівні минулого року²⁹¹. Проте збір податків за ставками минулого року мав свої вади. Інфляція порівнянно з 1917 р. була настільки високою, що кошти, сплачені як податки, швидко знецінилися. Тому цілком зрозумілим було підвищення ставок за окремими видами податків на 174 – 456%²⁹².

Сплата податків гальмувалася й невизначеністю їх розмірів. З усіх регіонів України до Міністерства фінансів надходили прохання відстрочити доставку відомостей про податки губерніального земського збору на 1918 р. із земель сільських громад. Це мотивувалося тим, що суми збору можуть бути визначені лише після сесії губерніального земського зібрання²⁹³. Так, Черкаська повітова народна управа повідомляла, що «з огляду на незавершеність роботи над кошторисом на 1918 р. і те, що чергова сесія повітової ради (земське зібрання) не відбулася, відомості про податки з сільських громад можуть бути доставлені не раніше 18 лютого 1918 р.»²⁹⁴.

Розуміючи складність економічної ситуації, з одного боку, влада закликала до добровільної своєчасної сплати податків, а з іншого – застосовувала жорсткі санкції. Так, Міністерство фінансів звернулося

до населення із закликом про своєчасну сплату податків. У документі зазначалося: «Останні місяці деякі верстви людності недбало вносили податки на землю, міське майно, податок з воєнного прибутку, прибутковий податок та інші платежі за 1917 – 1918 рр. Міністерство фінансів пропонує всім таким недбалим платникам негайно сплатити податки і попереджає, що Правительство буде змушене вжити самих рішучих заходів проти тих, хто уперто і надалі не виконує свого громадянського обв'язку, і не сплатить відповідну суму до 1 квітня цього року»²⁹⁵.

Для поширення звернення Міністерства фінансів Департамент простих податків дав доручення керуючим фінансовими палатами розіслати податковим інспекторам по декілька примірників звернення. Додатково до відома платників доводилося, що за порушення, які будуть знайдені податківцями після оповіщення, фінансові палати повинні накладати найвище грошове покарання, передбачене відповідними законами. Це положення не стосувалося випадків, коли недосплата сталася не з вини платника. Всі податки, які не надходили до кас після оголошення звернення, стягувалися через скарбових зборчих. Доки вони не були призначені, цей процес здійснювався через міліцію. Департамент простих податків рекомендував у разі виникнення складнощів зі збору податків керуючим казенними палатами використовувати військову допомогу для стягнення податків з населення²⁹⁶. Окремо фінансовим палатам доручалося вжити всіх заходів для стягнення недоплат, включно до примусового продажу майна. У цьому фінансовим палатам повинні були допомагати військове міністерство та міністерство внутрішніх справ²⁹⁷.

3 березня 1918 р. органи Міністерства фінансів Української Народної Республіки для стягнення податків за землю, міське майно, військовий прибуток, прибуткового податку, податку з торгу і промисловості, змушені були застосовувати військову силу, примусовий продаж майна тощо²⁹⁸. 14 березня 1918 р. було видано Постанову Міністерства внутрішніх справ про збір податків. Нею пропонувалося комісарам вжити заходів аби всі громадяни, жителі міст і сіл, внесли податки, які числяться за ними за минулий рік. Волосні народні управи мали призначити по одному податківцю на кожний населений пункт. Контроль за виконанням покладался на податковх інспекторів. Особи, які ухилялися від сплати податків, притягувалися до кримінальної відповідальності²⁹⁹. На наш погляд, жорсткість у діях української влади була умотивована, з одного боку,

бажанням навести лад у фінансовій сфері, з іншого – вимогами окупаційних властей.

Уряд вдався до жорстких заходів зі збору податків також стосовно заможного селянства і великих землевласників (в оповіщенні, виданому Міністерством фінансів 4 березня 1918 р., наказувалося у семиденний термін землевласникам під загрозою покарання внести податки). Проте в більшості випадків це було неможливо, оскільки після виходу III і IV Універсалів майно великих землевласників та заможних селян було розкрадено і знищено, а реманент розтягнуто³⁰⁰. У такий спосіб у скрутній ситуації опинилися і платники податків, і держава. Першим часто було складно платити, а останній – кошти були необхідні для ведення бойових дій. Малоєфективними були заклики Міністерства фінансів з погрозами застосування до неплатників військової сили, а бездіяльність місцевих органів справляла ще більше негативу на перебіг фінансового життя УНР.

Прагнучи переломити ситуацію на позитив, уряд вкотре намагався налагодити систему податкових зборів. На черговому засіданні, що відбулося 16 березня 1918 р., Рада Народних Міністрів ухвалила: «1) пропонувати Міністерству Фінансів негайно виробити ряд конкретних мір по збору всіх податків – поземельних, промислових, подоходних та ін., і представити ці міри на розгляд Ради Міністрів не пізніше понеділка; 2) випустити відозву до людности про уплату податків від Ради Народніх Міністрів; 3) доручити Міністерству Внутрішніх справ циркулярно запропонувати Губерніяльним і Повітовим комісарам звернутися до людности з вимогою платити податки – державні, земські і міські, вживаючи законних мір, примусового збору податків. Вивісити оповістки скрізь по городах, селах, волостях, видавши наказ всій міліції негайно приступити до виконання своїх обов'язків по збору податків; 4) пропонувати Міністерству Внутрішніх Справ негайно наказати всім органам місцевого самоврядування негайно приступити до розсилки окладних листів і збору податків; 5) пропонувати Міністерству Фінансів вжити всіх заходів, аби Губерніяльні, Повітові Казначейства періодично надсилали певні справоздання і відомости про рух грошових сум»³⁰¹. Такі кроки Ради Народних Міністрів були спрямовані на систематизацію податкових еплатежів, активізацію роботи податкових органів та збір податків у найкоротші терміни.

17 березня 1918 р. міністр фінансів В. Мазуренко вніс на затвердження уряду проект закону «Про організацію податкової міліції». Проте міністри ухвалили «вирішення цього питання по

формальних причинах одсунути», запропонувавши міністрові фінансів розмножити цей законопроект і розіслати його по міністерствах, а вже після того внести на обговорення найближчого засідання уряду³⁰². 18 березня 1918 р. В. Мазуренко знов доповідав Раді Народних Міністрів про фінансові справи в країні. Цього разу на засіданні уряду було ухвалено більш-менш дієві рішення: «Видати відозву од імені Ради Народніх Міністрів до людності широкого державного значення: 1) скласти таку відозву доручити М. Поршу; 2) доручити Міністру фінансів представити на розгляд в Раду Міністрів коректуру оповіщення до населення в справі негайного внесення податків; 3) дозволити податковим інспекторам по згоді з повітовими земськими управами призначити волосних зборщиків податей. У крайніх випадках дозволити інспекторам призначити зборщиків; 4) Військове міністерство по вимогах Міністерства фінансів дає військову допомогу для стягнення недоїмок; 5) щодо закону про прикордонну охорону, то доручається Міністру фінансів представити такий законопроект на розгляд Ради Міністрів і кандидатів на посаду начальника кордонної стражі на затвердження»³⁰³. Ухвалюючи рішення видати відозву, уряд вкотре продовжував практику закликів до добровільної сплати податків.

Водночас владою здійснювалися конкретні напрацювання механізму стягнення податків. Дозволяючи призначати волосних зборщиків, уряд надавав податковим інспекторам більше самостійності у сфері кадрової політики. Податковий інспектор у стислі терміни міг призначити нову кандидатуру на вакантну посаду, оптимізуючи у такий спосіб роботу зі збору податків. Що стосується рішення про залучення військової допомоги для стягнення податків, то, на наш погляд, воно було необхідним, оскільки на заклики влади населення практично не реагувало, а податковому відомству не вистачало сил і засобів стягувати з населення податки.

Чисельні перепони у зборі державою податків та сплаті їх населенням збільшилися й такою подією, як перехід УНР із 1 березня 1918 р. на григоріанський календар, оскільки платники податків втрачали два тижні зі встановленого терміну³⁰⁴. 19 березня 1918 р. Департамент простих (прямих) податків для урегулювання ситуації видав обіжник до Волинської, Подільської, Чернігівської, Катеринославської, Херсонської фінансових (казенних) палат. У ньому наголошувалося на дотриманні нових термінів у сплаті податків. Для різних категорій платників вони були встановлені – 15 березня і 15 квітня. В обіжнику наголошувалося, що «до осіб, які сплатять

податок до вказаних термінів, кримінальна відповідальність не буде застосована»³⁰⁵.

Фактичний стан справ зі збору податків був катастрофічним також і через те, що, попри існування законів, які регулювали відносини у сфері податків між платником і державою, місцевими органами влади вони часто нехтувалися. За даними Департаменту простих податків, місцеві зібрання часто встановлювали нові податки, або вже підвищували ставки існуючих, або ж накладали одноразові грошові стягнення, які за своєю природою були схожі на контрибуцію. Тому Департамент простих податків постійно рекомендував казенним палатам виявляти такі випадки і повідомляти Департамент для вжиття відповідних заходів³⁰⁶.

23 березня 1918 р. Департамент простих податків направив до казенних палат екземпляри циркуляру Народного міністерства фінансів від 21 березня 1918 р., у ньому роз'яснювався порядок встановлення нових та зміни на підвищення старих ставок існуючих податків. Казенні палати повинні були повідомити зміст циркуляру податковим інспекторам. Подібного роду звернення свідчать про те, що держава намагалася не допустити деградацію податкової системи та запобігти розвитку місництва і контрибуції³⁰⁷.

Що стосується структури податкових органів, то в березні 1918 р. вона зазнала суттєвих змін. 13 березня 1918 р. з ініціативи міністра фінансів В. Мазуренка на засіданні уряду було затверджено проект закону, що стосувався посад молодших помічників податкових інспекторів. Цей закон згодом 24 березня був затверджений Малою Радою³⁰⁸. Згідно з ним скасовувалися посади молодших помічників податкових інспекторів. Старші помічники податкових інспекторів перейменовувалися в помічників податкових інспекторів. Такі зміни влада мотивувала широтою штатів податкового відомства та дублюванням обов'язків старших помічників молодшими.

На наш погляд, скасування посад молодших податкових інспекторів ускладнило збір податків. По-перше, зменшення чисельності професійних податківців посилило кадровий дефіцит. По-друге, дефіцит кадрів призвів до перевантаження роботою інших співробітників податкової служби, які аж ніяк не бажали працювати за досить низьку платню, а тому ефективність їхньої роботи різко знизилася. Заробітна платня податкового інспектора становила 4 тис. 718 крб. – 5 тис. 526 крб. на рік. До неї додавалися так звані «роз'їздіні кошти», які необхідні були інспектору для поїздок по своїх податкових дільницях. Сума роз'їздних коливалася від 600 крб. в містах і до

1200 крб. у повітах. Зарплатня помічника податкового інспектора та діловода була ще нижчою і коливалася від 2 тис. 676 крб до 3 тис. 195 крб. та 2 тис. 330 крб до 2 919 крб. відповідно³⁰⁹. Платню службовців податкового відомства можна вважати мізерною тому, що ціни на продукти широкого вжитку в окремих районах та містах Київ, Одеса, Харків росли на 125%, а в інших місцевостях на 100%. До того ж податківці, як й інші службовці, по декілька місяців не отримували заробітну плату³¹⁰. Тому з огляду на зазначені обставини, говорити про ефективну роботу податківців на селі не доводиться.

Попри внесення чисельних змін у податкове законодавство, реконструкцію податкових органів та силові заходи, фактично з січня 1918 р. українське селянство податків майже не сплачувало. До того ж був відсутній і дієвий податковий апарат. На нашу думку, держава, вносячи зміни у податкову систему, не враховувала економічних і фінансових реалій, які склалися в країні і, всупереч власним прагненням, руйнувала податкову систему зі середини.

Міністерство фінансів хоч і всіляко намагалося врегулювати складну економічну ситуацію, однак скласти бюджет за весь час існування Центральної Ради не спромоглося. Воно користувалося щомісячними кошторисами витрат і податків. За відсутності головного фінансового документу з чітким розписом прибутків і видатків говорити про ефективну роботу фінансової і податкової системи не доводиться. Центральна Рада замість державного бюджету ухвалила закон «Про тимчасові розписи видатків на 1918 р.». За цим документом, державні видатки складалися міністерствами на кожні 4 місяці та подавалися до Міністерства фінансів на затвердження³¹¹. Фактично, замінюючи тимчасовими бюджетами головний фінансовий документ країни, уряд Центральної Ради прирікав країну на постійну фінансову кризу.

Поряд із цим дедалі ускладнювалося відносини з країнами Четвертного союзу. Неспроможність Ради Народних Міністрів зібрати продовольство для відправки в Німеччину і Австрію підштовхувала останніх до радикальних дій. Німецьке командування почало дедалі більше втручатись у внутрішні справи УНР. 2 квітня 1918 р. представники українсько-німецько-австро-угорської Комісії з товарообміну заявили, що єдиним способом, який здатний наповнити бюджет, є продаж землі селянам. Частина оплати за землю могла бути у вигляді податку³¹². Центральна Рада не підтримала такі пропозиції, оскільки це суперечило проголошеній нею соціалізації землі.

Намагаючись забезпечити виконання умов «хлібного миру», уряд УНР примушував селян повернути запаси продовольства, які вони протизаконно захопили з державних магазинів. Такі конфіскації здійснювалися комісарами Центральної Ради за допомогою німецьких військ. Селяни під тиском влади повертали награбоване у великих господарствах продовольство, худобу, реманент, хоча офіційного наказу Ради Міністрів з повернення награбованого не було³¹³. До всіх губпродкомів з Міністерства харчових справ були надіслані депеші для поширення їх змісту з-поміж населення. У них пропонувалося оголосити усім повітпродкомам, щоб було сповіщено населенню про те, що «волосні селянські спілки, комітети, окремі особи в тижневий строк з дня розповсюдження оголошення повинні повернути все розділене або розграбоване з приватновласницьких господарств майно, тварин, машини, інвентар, зброю, зерно та харчові продукти, що були забрані. Населення повинно звести вкрадене майно у призначені повітпродуправами склади через призначених для прийому осіб. У випадку неповернення награбованого у тижневий термін повітпродкомами повідомити військову владу. Винні у невиконанні наказу підлягали арешту до 3-х місяців або штрафу до 3-х тис. крб.»³¹⁴.

Між тим економічне становище селян було досить скрутним. Так, у 1918 р. українське селянство продовжувало виконувати хлібну монополію, оголошену урядом О. Керенського у 1917 р.³¹⁵. До її стягнення залучалися податкові інспектори. Ними за встановленою формою складалися таблиці, в яких зазначалося найменування продукту, в яких категорій населення він наявний, його кількість в пудах³¹⁶. Подібну роботу інспектори проводили в усіх регіонах України. Багато було надіслано повідомлень до Міністерства фінансів про надзвичайно скрутне становище населення. Так, зокрема, у повідомленнях податкового інспектора Одеського повіту вказувалося, що «у хліборобів хліб урожаю 1917 р. наявний у дуже мізерній кількості, якого ледь вистачає на прогонування сім'ї»³¹⁷. Подібного змісту повідомлення надходили і від інспекторів Херсонського, Тираспольського та Ананьєвського повітів³¹⁸. Вони прямо вказують на те, що в селян хліба урожаю 1917 р. або взагалі не залишилося, або ж частину вони просто ховали, саботуючи здачу державі за твердими цінами.

Ще однією проблемою, яка стояла перед окремими категоріями селян, була сплата викупних платежів за землю. Так, до Департаменту простих податків 18 квітня 1918 р. надійшло звернення від Сквирської повітової управи з запитанням чи необхідно колишнім селянам-

чиншовикам платити за землю, адже, згідно з законом про соціалізацію землі, приватна власність на землю скасована. Тому селяни, які отримали окладні листи, відмовлялися по них платити³¹⁹. Відповідь на вищезазначене питання селяни отримували лише 20 травня 1918 р. – в час, коли при владі перебувала не Центральна Рада, а Гетьманат, то ж і питання було вирішене не на користь селян. За повідомленням Департаменту простих податків, селяни повинні були сплачувати за землю як і раніше на підставі ст. 21, 113, 168 «Положення о поземельном устроїстве сельских вечных чиншовиков», чинність якого не була скасована³²⁰.

До питання реформування податкової системи черговий раз уряд УНР звернувся у квітні 1918 р. 6 квітня при Департаменті простих податків було створено комісію для перегляду податкової політики УНР. Головою комісії було призначено Д. Новаковського. До її складу увійшли директор Департаменту простих податків, голови департаменту посередніх податків та митних зборів, представники Міністерства земельних справ та Державного контролю. Склад комісії міг поповнюватися й іншими членами за наказом міністра фінансів. Ті члени комісії, які не мали урядових посад, за свою роботу отримували платню у розмірі 25 крб. за кожне засідання³²¹. Перші висновки комісії були невтішні. Скласти бюджет було неможливо через відсутність джерел надходження, оскільки податки селяни не сплачували. Однак члени комісії були налаштовані досить серйозно. Для ефективної роботи комісії не вистачало даних про сплачені податки за попередні роки. Тому департамент простих податків 20 квітня 1918 р. звернувся до казенних палат подати до Міністерства фінансів відомості про земельні податки на 1 дес. землі різних угідь в середньому за 1917 – 1918 рр. та кількість недосплат, які на них припадають за 1917 р. Для збору і подачі даних Департаментом простих податків встановлювався десятиденний термін – до 30 квітня включно. Проте, у зв'язку з політичними подіями робота комісії після 30 квітня 1918 р. була ненадовго призупинена³²². Між тим дані від казенних палат продовжували надходити. Хоча під питанням залишалася їх точність і повнота. Так, у своєму повідомленні Волинська казенна палата надала дані Департаменту простих податків щодо подесятинного оподаткування землі державним поземельним податком – 14,4 коп. з 1 десятини. Що ж стосується відомостей по волосних, земських і губернських зборах, то вони не були надані. Причиною цього була відсутність складених кошторисів по губернських і волосних зборах³²³.

Крім поповнення бюджету за рахунок податків фіскальна діяльність уряду спрямовувалася на збір хліба з селянських господарств. Необхідність поповнення запасів хліба та фуражу спонукали уряд УНР до того, що він пропонував губернським і повітовим комісарам реквізувати у населення продовольство навіть шляхом застосування збройної сили³²⁴. Фактично це рішення наочно демонструє ставлення влади до українського селянства та відсутність розуміння владою не тільки ситуації, яка склалася в країні, а й наслідків, до яких могла призвести реквізиційна діяльність.

Соціально-економічне становище в українському селі у березні – квітні 1918 р. ускладнювалося зобов'язаннями української сторони перед австро-німецькими властями. Останні розраховували на швидке виконання угод з постачання продовольства. Однак зазначені в угодах обсяги поставок продовольства важко було виконати. Сторони, виробляючи тексти угод з поставок продуктів, не мали статистичних і економічних даних щодо кількості хліба в Україні. Неспроможність Ради Народних Міністрів зібрати продовольство для відправки в Німеччину і Австрію підштовхували останніх до радикальніших дій.

В кінці лютого 1918 р., як тільки іноземні військові частини увійшли на територію України, відразу стали зрозумілими їхні наміри. Країни Четвертного союзу почали дедалі більше втручатися у внутрішні справи УНР. Австро-угорське та німецьке військове командування на окупованих територіях почало встановлювати власний режим. Територія України була поділена на дві сфери впливу. Австро-Угорщина контролювала Волинську, Подільську, Херсонську, Катеринославську губернії, Німеччина – всі інші, а також Таврію і Крим³²⁵. На окупованих територіях (в губерніях, повітах, волостях) почали роботу військові комендатури. Вони офіційно діяли у згоді з українською владою, але насправді вели власну діяльність, яка часто ішла в розріз з роботою місцевих владних установ.

Основним завданням австро-угорського та німецького військового командування було налагодження будь-якою ціною поставок продовольства до власних країн. Частина представників німецького військового командування пропонувала примусово вилучати у селян продовольство. У телеграмі, надісланій 9 березня 1918 р. представником німецького командування в Україні полковником М. Штольбергом, командувачу Східним фронтом рекомендувалося збільшити чисельність військового контингенту в Україні, без якого неможливим було вилучити продовольство³²⁶. Для цього не гребували ніякими методами.

Для ефективного функціонування війська та підтримки його боєздатності необхідне було повноцінне забезпечення продуктами харчування, сіном та соломою. Увесь тягар з утримання австро-німецького війська ліг на плечі українського селянства. Новостворені військові комендатури, одразу після їхнього заснування, розпочали активну реквізиційну діяльність, нехтуючи виробленими українською владою правилами закупівлі продовольства у селян. Про такі дії свідчить інформація з опрацьованих нами джерел. Ще з березня на засіданні Ради Народних Міністрів було прийнято порядок здійснення реквізицій. Згідно затверджених положень, реквізиції могли здійснюватися лише українським урядом для задоволення потреб населення та іноземних військ. Під час реквізицій селянам повинні були видаватися квитки єдиного зразка, встановленого Міністерством фінансів за погодженням з Міністерством військових і продовольчих справ з нарахуванням 4% з дня видачі квитка і правом вносити квитки на депозити в кредитні установи. Оплата їх проводилася казначейством протягом місяця³²⁷. Відносини місцевого населення і німецьких військ повинні були вестися лише через німецьких комендантів. Всі вимоги іноземних військ повинні були розглядатися в комендатурі. Коменданти, у разі затвердження, надавали комісарам право на виконання. Всі німецькі війська повинні були забезпечуватися продуктами та помешканням через інтенданства. У разі зупинки у приватних осіб повинні платити останнім за встановленими цінами. Розміщення та утримання німецьких військ повинно було проводитися українськими комісарами і представником штабу³²⁸, але на практиці все було інакше.

Окупаційні власті не були зацікавлені в реорганізації податкового апарату. У своїх прагненнях забезпечити безперервний надходження товарів, вони орієнтувалися на такі брутальні методи, як реквізиції та різного роду конфіскації майна селян. До центральних державних установ УНР надходили повідомлення місцевих органів влади про перші самовільні реквізиції, які здійснювали австрійські та німецькі військові підрозділи під час просування на Схід. Так, Макарівська волосна народна управа Київського повіту телеграмою від 27 лютого 1918 р. повідомила, що «до волосної управи звернулися представники місцевих сільських громад і заявили, що німецькі війська, які йшли в Київ, під час зупинки на ніч самовільно забирають хліб, сіно, овес, свиней, за них видають квитанції»³²⁹. Реквізиції проводилися скрізь. Селяни, розуміючи, що в них інколи забирають останнє, зверталися зі скаргами до повітових комісарів. Ті могли тільки спостерігати за

ситуацією й інформувати про події вищій інстанції, чекаючи звітки розпоряджень. 23 березня 1918 р. Київський повітовий комісар повідомив губернського комісара, що до нього надійшли численні заяви з сіл Київського повіту. В них йшлося про те, що німецькі солдати самовільно заходять в села і беруть все, що потрапляє їм до рук³³⁰. Українській владі важко було пояснити селянам такі дії союзних військ, тому не дивною була втрата владою довіри у селян, яку вони часто ототожнювали з німецько-австрійською адміністрацією.

Відчуваючи безсилля місцевої влади, селяни робили спроби захистити власні інтереси самотужки. Так, у селі Мархоловка під час спроби конфіскації майна німецькими солдатами декілька жителів села виступили проти таких дій. У сугищі загинуло два німецьких солдати. Після цього німецький підрозділ чисельністю 100 осіб оточив село, солдати відібрали п'ять коней, вози, звалтували жінок, які не встигли втекти з села. В селі Михайлівці німці провели реквізицію і не видали ніяких квитанцій і грошей, у такий спосіб налаштувавши проти себе місцеве населення. Романівська сільська управа повідомляла, що німці діяли без пред'явлення наказів діючої української влади. Важливим є той факт, що німці брали не тільки хліб, а й коштовності та речі особистого вжитку, фактично грабуючи населення. Про це йшлося, наприклад, у повідомленні Білгородської волосної управи. Також наявні численні повідомлення про те, що продукти забиралися без визначення ваги, зривалися замки на коморах, відбиралися гроші та цінний одяг³³¹.

Схожою ситуація була і в інших регіонах України. Так, у жителів с. Краснополя Тираспольського повіту австрійські підрозділи вимагали 1000 пуд. зерна. Селяни змогли назбирати тільки 450 пуд., після чого австрійці обійшли всі будинки, реквізуючи навіть хліб, необхідний для особистого вжитку селян³³². Подібна діяльність іноземних військ зафіксована і на Харківщині. Жителі сіл потерпали від реквізицій, які у квітні значно почастишали. Про ці факти свідчать численні скарги селянства Харківщини, що містяться в документальних джерелах. Так, у скарзі від 26 квітня 1918 р. жителів села Малих Проходів Липецької волості Харківського повіту на ім'я Харківського комісара Центральної Ради повідомлялося: «До нас в село щоденно приїздять німецькі солдати, грабують, проводять незаконні реквізиції сіна, скота та інших продуктів, ламають замки, беруть все що потрапляє їм на очі, інколи дають трохи грошей, а в більшості випадків не платять нічого. Коли реквізують, то ніякого ордера не пред'являють, ні до кого не звертаються; самі ходять по дворах і все беруть. Цим сильно

ображають наших громадян, котрі тепер голодують, тому що забрали хліб і сіно, громадянам нічого не лишили. 22 квітня ц.р. вісім німецьких солдат 110-го німецького важкого артилерійського дивізіону приїхали до нас, взяли 80 пуд. сіна, дали по одному крб. за пуд і поїхали»³³³.

Окупаційна влада у своїх прагненнях забезпечити безперервний надходження товарів, орієнтувалась на брутальні методи. Реквізиції і різного роду конфіскації майна проводились із застосуванням грубої сили. Часто такі дії носили характер справжнього террору. Так, у повідомленні губернській революційній раді Новопокровська волосна земська управа повідомила, «що в Новопокровському повіті з'явилися підрозділи австро-німецьких військ, озброєних кулеметами та гвинтівками. Вони приїздили в села, збирали селян, шикуючи їх уряди, били нагайками волочили по землі, розстрілювали»³³⁴. Подібні випадки траплялися майже в кожному повіті, викликаючи спротив селян. Останні всіляко намагалися уникнути задачі продовольства, постійно саботуючи реквізиційну кампанію, яку проводили австро-німецькі адміністрації та представники української влади³³⁵. У багатьох повітах спалахували збройні виступи селян проти німецько-австрійських військ. Для наведення порядку і придушення виступів селян німецькі та австрійські власті застосовували практику військових контрибуцій та штрафів. Така діяльність суперечила українському законодавству, в якому не було відповідної нормативно-правової бази для застосування контрибуції. Контрибуції накладалися за різного роду провини та проступки селян. Наприклад, жителі одного із сіл Хорольського повіту обстріляли німецький підрозділ, яким згодом було конфісковано багато схованої зброї. За цей вчинок на село було накладено контрибуцію у розмірі 5000 крб. і великої кількості продовольства³³⁶.

Часто в придушенні селянських виступів та стягненні контрибуцій участь брала і українська влада. В ті села, в яких повставали селяни, направлявся каральний військовий загін українців і німців для наведення порядку³³⁷. Здебільшого контрибуції стягувалися грошима, іноді продовольством та іншими цінними речами, що за своєю сумарною вартістю дорівнювали сумі накладеної контрибуції. Постійні безчинства «союзницьких військ» спричинили те, що Центральна Рада та Рада Міністрів на кінець квітня 1918 р. втратили довіру і підтримку населення.

Отже, констатуємо, що, незважаючи на ряд недоліків, політичні перипетії, Центральна Рада та Рада Народних Міністрів зробили

спробу налагодити роботу податкової системи. Однак у податковій сфері істотних змін не відбулося. В основі податкової системи залишалося старе дореволюційне податкове законодавство, яке через політичні та економічні складнощі було недієвим. Міністерство фінансів всіляко намагалося забезпечити надходження коштів до державної скарбниці, однак істотних результатів це не приносило. Упродовж жовтня 1917 – квітня 1918 рр. змінилося і ставлення уряду до податкової справи. На зміну закликів про добровільну сплату податків, які були характерні для 1917 р., влада вдається до примусу в їхньому збиранні, а це свідчить про еволюцію молодого державного апарату. Попри все, нестача коштів у державній скарбниці та обтяженість економічними зобов'язаннями перед країнами Четвертого союзу спонукала Раду Міністрів вдатися до практики реквізицій навіть спільно з австрійськими та німецькими військовими. Немало шкоди процесу збору податків завдала і непродумана кадрова політика. Інколи податків на селі просто нікому було збирати. Проблем додавав також хаос у місцевих органах влади. Часто Земські управи не могли скласти кошторисів та, порушуючи норми податкового законодавства, завищували ставки земських податків у декілька разів. Основною проблемою збору податків на селі стала катастрофічно низька платоспроможність населення. Особливо це стосується повітів, розташованих у прифронтовій смузі. Ті селяни, які навіть мали кошти, в умовах революційних подій просто звикли не платити податки.

2.3 Податкова політика в українському селі Директорії УНР

14 грудня 1918 р. Гетьман П. Скоропадський зрікся влади і виїхав за кордон, передавши владні повноваження Голові Кабінету Міністрів С. Гербелю, котрий одразу після прибуття до Києва Директорії УНР передав останній всі урядові справи і Скарбницю Української Держави³³⁸. Відновлена Директорією УНР перебувала в складній зовнішньополітичній ситуації. Уже на початку січня 1919 р. більшовицькі війська вели широкомасштабні бойові дії проти УНР. Українське керівництво надто довго не хотіло розуміти, що РСФРР веде з нею справжню війну, підтриману більшовицькими силами всередині України. Маючи соціалістичну програму, багато в чому схожу на ту, яку реалізовувала РКП(б), Директорія УНР намагалася порозумітися з московським урядом. Однак ці спроби були марними.

Територія, контрольована Директорією УНР та її урядом, постійно зменшувалася. Уже в лютому 1919 р. українська влада залишила Київ, не маючи військової змоги обороняти місто. Територіальна, матеріальна і людська база Директорії УНР невпинно зменшувалася, ускладнюючи можливості для проведення зваженої і послідовної податкової політики. Міністр фінансів Б. Мартос орієнтувався, насамперед, на емісію грошової маси. Готувалася грошова реформа. З цією метою було створено спеціальну комісію при Міністерстві фінансів. Позиція її членів – відомих в Україні економістів, правників, була єдиною – держава повинна вводити власну грошову одиницю і водночас припинити обіг російського карбованця (рубля), німецьких, австрійських та інших грошей.

Основні принципи формування бюджету Директорії УНР розроблялися ще за часів діяльності Гетьмана. Розробку нового проекту бюджету проводила Бюджетна комісія Міністерства фінансів, починаючи з вересня 1918 р. Вже 6 грудня 1918 р. на засіданні Ради Міністрів були підведені підсумки роботи Бюджетної комісії щодо створення нового бюджету. З приходом нової влади проект бюджету був переглянутий і 30 грудня 1918 р. Голова Державної скарбниці Х. Лебідь-Юрчик підписав остаточний проект Державного бюджету, який носив назву «Правила про закінчення рахунків по кредитах кошторисів 1918 р. та провадження видатків у 1919 р.». Документ було подано на затвердження Директорії УНР, яка затвердила його 24 січня 1919 р.³³⁹. Згідно нового бюджету, річні прибутки УНР обраховувалися у 5 млрд. 735 тис. 634 крб. Його наповнення здійснювалося шляхом сплати населенням простих податків – 158 млн. 56 тис. крб., посередніх податків – 368 млн. 246 тис. 742 крб., оплати 119 млн. 232 тис. 350 крб., держаних монополій – 1 млрд. 737 млн. 248 тис. крб., за рахунок скарбового майна та капіталів – 760 млн. 823 тис. 769 крб., надходжень від викупних оплат 401 тис. крб. тощо. Разом звичайні прибутки склали 3 млрд. 179 млн. 680 тис. 984 крб., а залучення надзвичайних ресурсів здійснювалося на суму 2 млрд. 167 млн. 54 тис. 650 крб. Перевищення звичайних видатків над такими ж прибутками складало 1 млрд. 85 млн. 671 тис. 282 крб., а надзвичайних видатків над такими ж прибутками – 1 млрд. 11 млн. 333 тис. 260 крб. Тобто, загальний дефіцит бюджету складав 2 млрд. 97 млн. 4 тис. 542 крб. Половину цієї суми становили надзвичайні видатки на формування та утримання військових частин, боротьбу з холерою, покриття боргів за 1917 р. Покриття бюджетного дефіциту здійснювалося за рахунок випуску сорока серій білетів Державної

скарбниці (згідно з законами Української Держави від 27 травня 1918 р. та 9 липня 1918 р.) на загальну суму 1 млрд. 4 млн. 650 тис. крб. та прибутків від кредитних операцій на суму 1 млрд. 92 млн. 354 тис. 542 крб.³⁴⁰.

Для покриття дефіциту бюджету Міністр фінансів Б. Мартос орієнтувався на проведення грошової емісії. Першим кроком на шляху до неї стала підготовка фінансової реформи і запровадження власної грошової одиниці – гривні. Відповідний закон було прийнято 5 січня 1919 р. За перші два з половиною місяці роботи було випущено в обіг 1 018 899 000 крб.³⁴¹. Такі дії, без сумніву, негативно вплинули на розвиток податкової системи молодого держави, оскільки джерелом поповнення бюджету стали не податки з населення та різних установ, а друкарський верстат. Проведення грошової реформи і вихід з «рубльової зони», на думку ініціаторів реформи, повинно було позитивно позначитися на фінансах УНР. Відповідно до закону, нововпроваджена гривня дорівнювала 8,712 долі золота і поділялася на сто шагів, які дорівнювали 0,05 крб. Важливим було вилучення з обігу грошових знаків колишнього Тимчасово уряду і визначення терміну платіжної спроможності рубля – до 26 січня, а купюри номіналом 1000 і 500 руб. вилучалися до 16 січня³⁴².

Однак запровадження нової грошової одиниці мало багато негативних наслідків, особливо для селян. По-перше, у селян були значні накопичення різних грошових знаків, за надзвичайно короткий термін вони фізично не могли їх обміняти. По-друге, попри офіційне вилучення з обігу «керенок» і радзнаків, населення охоче продовжувало ними користуватися, маючи до них більше довіри, ніж до нововведеної гривні.

Поряд із грошовою емісією викачування коштів із селянства пропонувалося здійснювати в інший спосіб. Наприклад, один із таких способів наводила Ямпільська повітова земельна управа: «Бідний селянин переповнений грішми – це відзивається на валюті гривні. Необхідно вичерпати грошові знаки і це піднесе українську валюту в нашій рідній краї. Необхідно вжити всіх заходів до відновлення державного продажу спиртних напоїв, яке дасть можливість стягнути з населення велику кількість грошей для держави. За цим же буде збережена велика кількість хліба, цукру, картоплі та других продуктів, котрі тепер населенням переробляється на самогонку, яка робить між населенням великі збитки»³⁴³. З одного боку, така пропозиція була цілком слушною, оскільки державний продаж спиртних напоїв у досить короткий термін приніс би додаткові кошти у державний

бюджет, з іншого – навряд селяни відразу кинулися б купувати спиртні напої і припинили самогонваріння. До того ж такі дії влади могли лише загострити проблему пияцтва у розхитаному революцією селі. Тому пропозиція Ямпільської повітової земельної управи центральною владою підтримана не була.

Стягнення контрибуцій, реквізицій, різного роду державне здирицтво (особливо це спостерігалось на селі) надзвичайно негативно впливало на стан справ зі збору простих податків і земських зборів. Труднощів додавало те, що кошти, які були зібрані Гетьманською адміністрацією, бездумно витрачалися Директорією УНР. По суті, за відносно короткий термін на державному рівні було узаконено грабівництво – реквізиції. Вони здійснювалися не лише радянською владою, а й Директорією УНР. Для влади вони були «соціалістичними основами» реалізації державної політики». Розгул отаманщини також був істотним фактором, який впливав на сплату податків в українському селі³⁴⁴. Здійснювана більшовиками в ряді регіонів політика воєнного комунізму також внесла дисбаланс у стягнення податків на селі. Її наслідки відчувалися на багатьох територіях, які в умовах революції та громадянської війни постійно переходили з рук в руки, адже влада в 1919 р. на території України земель змінювалася з калейдоскопічною швидкістю

Історичні джерела дозволяють стверджувати, що питання оподаткування українського селянства, разом із іншими проблемами податкової системи, були одними з найпріоритетніших для керівництва Директорії УНР. Складність у політичній та військовій сферах не дозволяли уряду повноцінно опікуватися податковою справою. Тому не дивним було те, що у сфері прямого оподаткування чинними залишалися закони, що діяли за імперських часів та Гетьманату. На початку 1919 р. чимало зусиль урядовцями Директорії УНР було спрямовано в бік скасування законів, прийнятих за часів Гетьмана. Однак податкового законодавства це майже не торкнулося. Фактично на початковому етапі діяльності Директорії УНР перші «податкові ініціативи» зводилися до зламуння сейфів, конфіскації золота та інших цінностей³⁴⁵. Разом із тим, урядом підвищувалися лише оподаткування та запроваджувалися нові «надзвичайні» податки. Соціалістична спрямованість Директорії УНР, а особливо її лідера В. Винниченка, була визначальною у запровадженні нових податків. Здебільшого вони стосувалися заможних верств населення³⁴⁶. Тому цілком зрозумілим стало запровадження у січні 1919 р. податку на тоталізатор – розвага для багатих верств населення³⁴⁷.

На протигагу інертному ставленню до питань удосконалення правового регулювання оподаткування з боку уряду Директорії УНР у перші місяці її існування, на місцях чітко усвідомлювали значення цієї справи і виступали з певними ініціативами. Зокрема, у грудні 1918 р. Полтавський губернський комісар Степура подав до Міністерства внутрішніх справ свої пропозиції: «...Щоб забезпечити себе коштами надалі рахую необхідним оподаткувати населення прогресивно-прибутковим оподаткуванням...»³⁴⁸. Запропоноване губернським комісаром прогресивно-прибуткове оподаткування, за якого податкові ставки збільшуються по мірі зростання доходу платника податків, на нашу думку, було цілком виправдане. По-перше, принцип «хто більше заробляє, той більше платить» – цілком відповідав соціалістичним принципам Директорії УНР. По-друге, таке оподаткування могло зняти соціальну напругу в українському селі, оскільки фіксована ставка податку з 1 дес. землі була більш обтяжлива для селян, які мали до 3-х дес. землі, ніж тим, які мали 15 дес.

У першій половині 1919 р. урядові ініціативи спрямовувалися на збір податків та заборгованостей, які числилися за платниками за попередні періоди і визначалися як недоздачі. Показовим у цьому відношенні був закон, ухвалений Директорією УНР 26 січня 1919 р., «Про зміну порядку налічення пені за невчасний внесок до скарбу податків: поземельного з бувших приватних землевласників, з нерухомого майна у містах посадах та містечках, промислового, подоходного, та на приріст прибутків»³⁴⁹. Відповідно до змісту документу, боржникам нараховувалася пеня, починаючи з другого місяця несплати, у розмірі 1 % в день при розмірі боргу до 500 грн. В осіб, борг яких становив 500 – 2000 грн., пеня становила 2% у день, 2000 – 10000 грн. – 3%, більше 10 000 грн. – 4%³⁵⁰. Цей закон погіршував і до того ж скрутну ситуацію для селян-боржників. Вони змушені були сплачувати і податок, і пеню в один день, тільки після цього переставали нараховуватись відсотки. Таким чином, спроба встановити пеню за прострочення сплати податку була невдалою. За надмірно спізнїлий внесок пеня зростала до 30 – 120 разів³⁵¹. Найбільше проблем через встановлення пені виникло у селянства. У зв'язку зі складною політичною та військовою ситуацією всередині країни багато недоплат було викликано несвоечасністю оголошення закону. У багатьох місцевостях населення просто не знало про нові стягнення за несвоечасність розрахунку із державою.

На зміну та на доповнення закону від 26 січня 1919 р. «Про зміну порядку налічення пені за невчасний внесок до скарбу простих

податків» Радою Міністрів було затверджено ряд положень, що стали суттєвим доповненням до документу. Згідно з ним, пеня не нараховувалася, якщо повіт був окупований чужоземним військом. Днем звільнення повіту вважався день звільнення всього повіту, а не його частин. На невнесені суми простих податків, згаданих у законі від 26 січня 1919 р., що були на рахунках до 1 лютого, пеня нараховувалася до 1 лютого. Ці доповнення стали цілком логічними, тому що попередній закон був занадто «сирим» для його впровадження³⁵². Разом із тим, дивною, на наш погляд, була теза, що містилася в законі: «Всі недоплатники, які не внесли податків, підлягають карі з 1 лютого, – тим часом, якби вони виплатили їх до виходу большевиків, вони були б вільні від кари, хоч гроші їх певно не zostалися б в скарбниці для розпорядження української законної влади»³⁵³. Запровадження закону відбувалося не з конкретної дати, а з дня відновлення юрисдикції УНР на певній території³⁵⁴. Це було ще дивніше тому, що зазвичай при втраті державою території втрачає чинність і законодавство держави.

Така діяльність «лівого» уряду була суперечливою, адже боржниками були не тільки багаті прошарки населення, а й селяни, які найчастіше просто не могли сплачувати податки через свою фінансову скруту. Тому через недосконалість податкового законодавства Директорія УНР почала втрачати прихильність з боку українського селянства – основну соціальну базу своєї підтримки.

Зі зростанням фінансової скрути держави уряд УНР дедалі більше уваги приділяв не стільки податкам від населення та підприємств, скільки грошовій емісії. Проведена в січні фінансова реформа суттєво не змінила складну ситуацію в УНР, а поглибила економічну кризу. Директорія УНР не мала грошей для оплати необхідних бюджетних видатків: фінансування армії, оплати селянам за продовольство тощо. Не справдилась надія на 300 млн. емісійних гривень, надрукованих у Німеччині. Літак, який мав доставити гроші в УНР, розбився над територією Румунії, остання навіть не мала наміру їх повертати³⁵⁵.

Стрімкий наступ Червоної Армії змусив Директорію УНР покинути Київ і на початку лютого 1919 р. переїхати до Вінниці. Столицею Вінниця пробула трохи більше місяця. Військові поразки армії УНР на фронтах призупинили державотворчу діяльність уряду. 6 березня 1919 р. під загрозою наступу військ Червоної Армії Директорія УНР розпочала евакуацію з Вінниці³⁵⁶.

Постійні чвари між лідерами Директорії УНР заважали конструктивній роботі уряду щодо налагодження функціонування

державного апарату. Через це чергова Державна нарада, яка була скликана у Проскуріві, ніяких значних результатів не принесла. Члени Директорії роз'їхалися по різних містах. С. Петлюра, А. Макаренко – до Рівного, П. Андрійівський – до Станіслава, Ф. Швець – Кам'янець-Подільський. Фактично на кінець березня 1919 р. Директорія УНР контролювала територію між лінією Сарни – Проскурів – Могилів-Подільський і річками Збруч та Буг. Проіснувавши більше місяця, Рада Міністрів на чолі з С. Остапенком припинила виконання своїх функцій³⁵⁷. Зрозуміло, що за таких умов говорити про нормальну роботу зі збору податків (особливо на селі) не доводиться.

Кабінет Б. Мартоса, який прийшов на зміну уряду С. Остапенка, спробував налагодити розвалена податкову систему. За згодою з Директорією УНР, в умовах перманентної кризи у червні 1919 р., уряд стає на шлях натуралізації податків на селі. Він дотримувався курсу на частковий перехід від грошової до натуральної форми оподаткування. Хоча чіткого механізму зборів натуральних податків не було³⁵⁸. Спроби натуралізації податків здійснювалися раніше й були пов'язані з проведенням аграрної реформи.

8 січня 1919 р. Директорія УНР ухвалила закон «Про землю в Українській Народній Республіці»³⁵⁹. Ним скасовувалася приватна власність на землю, а всі землі переходили у розпорядження УНР. Держава порядкувала земельним фондом через центральні й місцеві органи земельної адміністрації (сільські, волосні, повітові, губернські земельні управи). У ролі господаря землі виступала держава. Основною метою реформи було безкоштовне наділення селян землею³⁶⁰. Однак нестача коштів на ведення бойових дій та величезний дефіцит бюджету змусили уряд відмовитися від практики безкоштовного наділення селян землею і встановити за це натуральну плату. Порядок розрахунку селян із державою регулювався постановою «Про тимчасове користування землею в 1919 р.». Безземельні і малоземельні селяни, які отримували землі з державного фонду, мали сплатити третину урожаю ярого хлібу та відшкодувати вартість оранки. Ті селяни, які брали землю в обробіток із забезпеченням умов користування, вносили повітовій земельній управі суму у розмірі всіх державних і земських податків, які припадали на 1919 р. з цих земель³⁶¹.

Підтвердження натуралізації виплати податків українськими селянами за Директорії УНР ми знаходимо і в протоколі засідання агрономічних комісій губерніального з'їзду. Його учасниками

визначалася ставка для розрахунку селян із державою – не менше 2-х пудів зерна з 1 дес. або не більше 1/3 врожаю. В протоколі засідання наголошувалося, що «селяни, отримавши землю в тимчасове користування, ніяких податків, (крім зерна) не платять. Нижча норма податку встановлювалася для неродючих земель та постраждалих від граду»³⁶². Селяни, що засіяли озимину на землях колишніх власників, здавали земельній управі на державні потреби третину зерна урожаю, солома та інше здачі не підлягали. Якщо засів був зроблений насінням поміщика, то, крім вищезазначеної частини урожаю, в земельну управу селяни здавали взятую кількість насіння³⁶³.

Після прийняття земельного закону держава стала власником земель, тому питання їх оподаткування залишилося відкритим. Спроби вирішити проблему здійснювалися неодноразово. Так, 29 вересня 1919 р. у приміщенні Подільської губернської народної управи відкрилася нарада, предметом діяльності якої стало обміркування питання про податки та різні збори з колишніх поміщицьких земель. На це засідання було запрошено представника Міністерства земельних справ³⁶⁴. Однак ситуація щодо регулювання оподаткування залишалася вкрай складною. Невизначеність у таких наболілих питаннях гальмувала роботу не лише податкових органів, а й всієї фінансової системи УНР. Про нагальність вирішення цього питання яскраво свідчать постійні звернення повітових земельних управ до Міністерства земельних справ з вимогою пояснення механізму та строків виплати податків із земель колишніх приватних власників³⁶⁵.

Певною мірою проблема збору податків з державних земель, що надійшли до запасного фонду, вирішилася тільки на кінець жовтня 1919 р. 24 жовтня 1919 р. до всіх повітових і губерніяльних управ було надіслано роз'яснення. У ньому Міністерство земельних справ для того, щоб уникнути затримки з виплатою всіх земських податків за 1919 р. на землі державного фонду, пропонувало дотримуватися наступного порядку. «До відповідної повітової земельної управи надіслати окладні листи на кожне господарство більше 15 дес. землі, список цих господарств (виписки з окладних книг за 1919 р.) із зазначенням місцезнаходження землі (в якому селі), кількість податків»³⁶⁶. Податки на державну землю нараховувалися на загальних підставах після затвердження розкладок земськими зібраннями в таких самих розмірах, що і з інших подібних земель. Оподаткування земель, які залишалися попередньому господареві, управою здійснювалося безпосередньо. Списки господарів, яким залишалася 15 дес. земель,

отримувалися народною управою в повітовій земельній управі. Податкові вимоги волосних земельних управ подавалися до повітової народної управи, яка робила звіт зі своїми висновками. Для надсилання податкових вимог повітовим земельним управам надавався тижневий термін³⁶⁷. Якщо землі й земельних податків за 1919 р. були вирахувані народними управами помилково або податки були вирахувані з порушенням закону, то земельна управа вказувала кількість земель і суму податку з тих земель, що надійшли до запасного фонду згідно з обрахунком земельних управ³⁶⁸.

На нашу думку, такий порядок повною мірою не давав змоги вирішити проблеми, пов'язані зі зміною суб'єкта оподаткування. Зумовлено це було тим, що в умовах революції зібрати точні дані про кількість земель, їхню якість та податки з них було практично неможливо. Ускладнювалася ситуація й тим, що податковий апарат практично не функціонував³⁶⁹.

Селяни, розуміючи безкарність, розкрадали хліб із колишніх поміщицьких земель. Цілком зрозумілим з боку держави стало направлення до волостей військової охорони для стабілізації ситуації³⁷⁰. В окремих повітах склалася інша ситуація: селяни, які мали 15 дес. землі, самовільно захоплювали збір хліба з панських земель. Тому Департамент земельної реформи для припинення безчинства зобов'язав вжити заходів для вилучення хліба в таких селян. На практиці натуралізація вилучилась у закон «Про хлібну повинність селянства». За порушення його норм встановлювалася кримінальна відповідальність³⁷¹. Такі кроки Ради Народних Міністрів, на нашу думку, можна розцінювати як деградацію системи прямого оподаткування. Вилученням та збором хліба у селян займалися продовольчі органи, що діяли на підставі «Тимчасового положення про продовольчі органи УНР», затвердженого 17 грудня 1918 р. Згідно з цим положенням виключне право на збір та закупівлю хліба мали виключно представники Міністерства продовольства³⁷².

Скориставшись наступом Збройних Сил Півдня Росії, військам Директорії УНР на початку червня 1919 р. вдалося відновити контроль над Кам'янець-Подільським, а відтак знову продовжити державотворчу діяльність. 24 червня Міністерство внутрішніх справ затвердило інструкцію «Про тимчасову організацію влади на місцях», яка мала за мету відновити чітку владну вертикаль, що за умов постійних бойових дій погано функціонувала. Так, згідно зі змістом цього документу, волосний комісар призначався повітовим, повітового

призначав губернський за згодою міністра внутрішніх справ. У губерніях відновлювали діяльність управління з відділами (загальним адміністративним, паспортним, інспекції, міліції, бухгалтерії), на рівнях повітів свою діяльність вели комісари³⁷³. Кількістю осіб вражали штати не тільки місцевих, а й вищих державних органів влади. Лише одне Міністерство фінансів налічувало 12 департаментів. І це за умов, коли територія, підконтрольна Директорії УНР, постійно скорочувалася. На думку В. Винниченка, така чисельність службовців вносила ще більший розлад у державне життя. Бюрократична тяганина, постійна боротьба між собою, арешти – такою була неповна картина діяльності величезної армії чиновників, які до того ж вимагали величезних коштів на своє утримання в умовах, коли податки майже не стягувалися³⁷⁴.

Формально контролюючи територію, Директорія УНР повною мірою здійснювати свої владні функції не могла. Територія контролювалась там, де стояли військові залоги, в основному на залізничних станціях. У волостях і селах, що розташовувалися далеко від залізниць, фактично панувало свавілля. У революційну добу селяни, як і все населення, на деякий час забули, що таке платити податки, тому державні видатки покривалися за рахунок друкарського верстату³⁷⁵.

У липні 1919 р. Директорія УНР вдається до екстраординарних заходів у податковій політиці. Насамперед це стосується запровадження нового податку на телеграфи³⁷⁶. Поряд із цим, уряд для покриття величезного дефіциту бюджету в черговий раз вдається до практики грошової емісії. За авторством Б. Мартоса затверджується закон про дозвіл випуску 10 млн. грошових знаків, тобто на 2 млн. більше, ніж планувалося раніше. В інтерв'ю, яке було опубліковано 12 липня, він стверджував, що випуск грошових знаків був необхідністю, зумовленою низьким рівнем розвитку народного господарства та величезними видатками. Наголошуючи, що не все так погано, Б. Мартос наводив не в кращий приклад Росію, яка випустила сотні мільярдів рублів. У грошовій емісії Б. Мартос не бачив нічого страшного: «Всі останні держави Європи, які були затронуті війною, всі взагалі значно поширили свою емісійну діяльність на багато десятків мільярдів грошових одиниць»³⁷⁷. За словами міністра, прибутковий бюджет обраховувався у 17 млрд. гривень. Крім того, Міністерство фінансів підвищило старі ставки оподаткування, поліщило методи стягнень, новим стало введення податку на

предмети розкоші. Підрахунки по Кам'янець-Подільській губернії показали, що за місяці з грудня 1918 р. податки – поземельний, подохідний та інші – були внесені до скарбниці у значно більшому розмірі, ніж очікувалось. У підсумку міністр наголошував, що «своєчасне внесення податків покладається на обов'язок кожного громадянина»³⁷⁸. Отже, хоч міністр фінансів Б. Мартос і був сповнений оптимізму, але такі заходи Міністерства фінансів, як засвідчував досвід, не дали очікуваних результатів, лише зумовили гіперінфляцію.

За умов стрімкого падіння національної валюти держава 26 серпня 1919 р. запровадила хлібну повинність із урожаю 1919 р.³⁷⁹. 19 і 21 липня 1919 р. при Міністерстві народного господарства відбулася нарада, предметом обговорення учасників якої стало розробка остаточного проекту закону про хлібну повинність. За твердженням її організаторів, «держава мусить розпоряджатися мільйонами пудів хліба, маючи ці запаси, держава може стати регулятором ціноутворення на ринку»³⁸⁰. На нараді лунали і радикальніші заклики. Представник Міністерства фінансів порекомендував видати закон надзвичайного характеру «Про одноразове хлібне оподаткування натурою на військові потреби». Пропонувалося грошей за зданий хліб не видавати, а також звільнити від оподаткування господарства менші 3-х дес., а решту оподаткувати по 2 пуд з 1 дес.

На думку інших членів наради, реалізація таких ідей Міністерства фінансів вкрай негативно сприйнялася б селянством. До того ж у селян могло скластися враження, що держава просто не хоче брати гривні, а вимагає лише хліб. Тому могли взагалі відмовитись від використання української валюти. Найбільш логічним і прийнятним варіантом було б збирання податків грошима, а заготівлю хліба проводити шляхом натуральної повинності за гроші.

Представники Міністерства народного господарства відкинули принципи рівномірного оподаткування землі по 2 пуди з дес. Вони керувалися тим, що для господарств у 2 дес. це буде обтяжливо, а для господарства в 15 дес. – замало. Окрім цього, такі ставки не відповідали державним стандартам, тому і пропонувався принцип прогресивного оподаткування. У підсумку діяльності наради всі її учасники зійшлися на доцільності запровадження натуральної хлібної повинності. Для визначення шкали оподаткування Міністром фінансів було запропоновано принцип «existens» – мінімум продовольства на середнє господарство – і відповідно до цього будувати шкалу³⁸¹. Згідно

з проектом закону «Про хлібну повинність», який згодом остаточно був затверджений, ставки визначались у такий спосіб: господарства до 2-х дес. звільняються від повинності, з 2-3 дес. мають сплачувати – 3 пуди, з 3-4 дес. – 6 пудів, з 4-5 дес. – 8 пудів, з 5-6 дес. – 12 пудів, з 6-7 дес. – 17 пудів і так далі. Господарства площею більше 15 дес. платять 93 пуди. Від повинності звільнялися також площі, що були засіяні цукровим буряком, та землі, що перебували у користуванні малоземельного селянства. За хліб держава зобов'язувалася платити за твердими закупівельними цінами. За невчасну здачу хліба, його просто мали забирати без грошей, за невчасний продаж накладався штраф у десятикратному розмірі. Запровадження закону в дію покладалося на окремі сільські комітети, які скликалися наказом повітового комісара з ініціативи продовольчих органів^{382,383}.

На наш погляд, Закон «Про хлібну повинність» частково був аналогом наказу Раднаркому УСРР «Про розверстку надлишків врожаю 1918 р. і попередніх років», яка накладалася на селянські господарства площею землі понад 5 дес. Для господарств площею понад 10 дес. розверстка обраховувалася за підвищеними нормами. Директорією УНР, так само як і більшовиками, основний тягар хлібної повинності був покладений на заможних селян, які й раніше виявляли невдоволення окремими діями Директорії УНР. Однак, на відміну від більшовиків, у законі, прийнятому українською владою, простежується чіткий принцип прогресивно-прибуткового оподаткування. Якщо заготівельна кампанія більшовиків 1919 – 1920 рр. поширювалася, окрім зерна та хліба, на всі сільськогосподарські продукти, то Директорією УНР встановлювалися чіткі норми здачі хліба.

Що стосується користування додатковим земельним фондом, то 12 вересня 1919 р. Міністр земельних справ затвердив необхідні умови. Земля надавалася малоземельним селянам, які зобов'язані були віддавати за це державі кожний 4 сніп, тобто 25% врожаю. Ця норма могла коливатися, проте за несприятливих умов повинна бути не нижчою за 8 снопів³⁸⁴. Заготівля хліба покладалася на продовольчі відділи народних управ. За користування колишньою панською землею селяни частину озимини передавали в снопах, молотьба яких проводилася земельними управами. Подібним чином було з яриною. Земельні управи мали надіслати відомості народним управам із зазначенням кількості платників³⁸⁵. Відповідальність за зберігання хліба несли сільські громади, а за крадіжку хліба встановлювалася відповідальність згідно з законами військового часу³⁸⁶. Після такого

нововведення селяни змушені були платити не знеціненими грошовими знаками, а реальним товаром (хлібом), який держава мала на меті перерозподілити між містами, а більшу частину продати за кордон, розраховуючи отримати за нього золото.

Влада всіляко намагалася нівелювати протиріччя, які виникали між заготівельниками та селянами при здачі частини врожаю. Закликаючи селян до патріотизму, у центральній та місцевій пресі публікувалися відозви, в яких роз'яснювалася необхідність та важливість здачі селянами державі хліба³⁸⁷. Із запровадженням хлібної повинності порушився принцип збору податків в українському селі, а тому її виконання селянство сприйняло негативно.

Так, попри несприйняття селянством встановлення натуральної хлібної повинності, Директорією УНР у вересні 1919 р. було ухвалено й закон: «Про встановлення підводної натуральної повинності для формування військових транспортів»³⁸⁸. Фактично було узаконено реквізицію у селян тяглової худоби та возів, без яких ведення господарства, засів землі були неможливими. Попри негативний резонанс цього закону, визнаємо, що дії української влади були вимушеними, оскільки армії не вистачало матеріальних ресурсів для формування військових обозів. Проте впровадження в дію закону ставило під загрозу посівну кампанію 1919 р.

До законів Директорії УНР стосовно натурального оподаткування належав також закон «Про натуральну повинність населення білизною». Хоча він безпосередньо не стосувався селянства, але ми його наводимо радше як приклад того, що Рада Міністрів, не маючи коштів для фінансування армії, вдавалася не до грошових податків, а до натуральних поборів. Це свідчить про катастрофічний стан справ в УНР. Подібного змісту був і наказ Головного отамана С. Петлюри, виданий 2 вересня, який стосувався збору зимового одягу на потреби Української Армії³⁸⁹. Збору підлягали переважно шинелі, кожухи, бушлати, онучі, тілогрійки, взуття та інші речі. Повинностям білизною не підлягали родини, в яких хоч одна особа служила в Армії УНР, службовці та їх родини, залізничники. За них встановлювалися ціни: шинель – 100 крб., кожух – 250 крб., пара чобіт – 350 крб. У разі відмови населенням здавати речі в їх оселях проводились конфіскації, а винних – карали військові суди, створені у кожній бригаді³⁹⁰. Такі заходи Української Армії хоч і були вимушені, але водночас стали обтяжливими для більшої частини населення, насамперед селянства,

яке постійно потерпало від всіляких конфіскацій. Такі акції не сприяли зміцненню авторитету влади в очах селянства.

Для забезпечення потреб армії, поряд з оподаткуванням, Директорія УНР, як і свого часу Центральна Рада, застосувала практику збору добровільних внесків на потреби армії. Для цього були організовані центральна, повітові, волосні і місцеві (містечкові, сільські) комісії зі збору пожертв. До складу Центральної комісії входили представники майже всіх міністерств та вищих органів влади. До повітових і місцевих комісій – представники місцевих органів влади. Їхня компетенція поширювалася на збір пожертв на місцях: «хата від хати». На збір коштів відводилося 17 днів. Він мав припинитися 17 жовтня 1919 р.³⁹¹. На відміну від податків, зібрані кошти йшли виключно на потреби армії.

Загалом більшість вище перелічених кроків влади були характерними для військового часу. Впровадження в дію таких законів було нічим іншим, як вимушеним кроком властей для підтримки армії, заради збереження територіальної цілісності УНР.

17 вересня 1919 р. відбулися кадрові зміни у складі уряду УНР. Раду Міністрів очолив І. Мазепа, одночасно обіймаючи посаду Міністра внутрішніх справ. Посада Міністра фінансів залишалася за Б. Мартосом. Щоб певною мірою заручитися підтримкою у населення, за підписом С. Петлюри була оприлюднена відозва³⁹². У ній, відповідно до соціалістичних поглядів очільників Директорії УНР, йшлося і про безкоштовну передачу селянам державних земель. На наш погляд, такий підхід був суто популістським гаслом. Він не мав під собою реального економічного підґрунтя. Більше того, він негативно позначився і на без того вкрай дезорганізованій податковій системі. Крім того, його неможливо було виконати у зв'язку з тим, що територія, підконтрольна Директорії УНР, повсякчас зменшувалася під впливом подій на фронтах громадянської війни.

Як засвідчує подальший перебіг історії, відозва так і залишилася декларацією намірів. Зокрема, вона не вирішувала актуальної тогочасної проблеми – забезпечення армії продовольством. Тому військові, які опинилися без державної підтримки у справі продовольчого постачання, вдавалися до самозабезпечення. Механізмом його реалізації стали самочинні реквізиції. Такий стан справ, з одного боку, був результатом дезорганізованості податкової системи, а з іншого – підривав авторитет влади у селян.

Реквізиційна діяльність військових на селі дедалі більше поширювалася, підриваючи авторитет української влади. Органи місцевої влади розуміли це як ніхто інший, оскільки вони безпосередньо контактували з селянами. Так, у звіті Ямпільської повітової земельної управи йшлося: «Останні події, а також реквізиції, котрих допускається військова влада в останній час, а особливо галицькі частини, котрі населення все-таки рахує австрійцями, дуже нервово відбивається на поглядах селянства до влади»³⁹³.

Для селянства, обтяженого реквізиціями Армії УНР, також існувала проблема реквізицій хліба польськими військовими, які діяли в інтересах попередніх власників. Так, 23 серпня 1919 р. за згодою власниці маєтку Демковець, спадкоємниці Новацького, 12 польських жовнірів реквізували близько 200 пуд. збіжжя на потреби польської армії³⁹⁴. Подібні випадки траплялися і в інших повітах та волостях. Бувало, що за невиконання наказів польської армії селян катували, а іноді навіть розстрілювали³⁹⁵. Саме на прилеглих до кордону територіях випадки реквізицій і конфіскацій у селян були регулярним явищем. Голови волосних земельних управ, спостерігаючи за ситуацією, нічим зарадити не могли.

Не маючи реальної збройної сили, вони тільки й могли, що надсилати телефонограми у вищі інстанції. Показовою у цьому є телефонограма, надіслана до Кам'янець-Подільської повітової земельної управи головою Лянцкорунської волземуправи. Її зміст досить влучно відтворює загальну ситуацію: «... в с. Мар'янівка прибув польський батальйон з бувшим фундатором маєтку Котовичем. Поляки наклали на селян контрибуцію і заставляють селян видати для власника половину ярого хліба. Коли розпорядження не буде виконано, то його зроблять примусово...»³⁹⁶. Характерним є те, що реквізувався не тільки хліб, а й сільськогосподарський інвентар³⁹⁷. Проілюстрована ситуація вказує на неспроможність уряду Директорії УНР врегулювати ситуацію, яка склалася на селі. Ураховуючи, що на вересень 1919 р. УНР контролювала незначні території, а уряд перебував у Кам'янець-Подільському, констатуємо, що ситуація з реквізиціями, що склалася в Кам'янецькому повіті, наочно демонструє авторитет влади, а точніше його відсутність, як в очах власного населення, так і Польської держави.

Фінансова та економічна скрута, військові потреби армії призвели до того, що уряд знову вдався до запровадження одноразових податків. Так, 31 травня 1920 р. С. Петлюра затвердив закон «Про одноразовий

надзвичайний податок». Він був необхідний для покриття витрат на бойові дії і встановлення ладу та спокою на території УНР³⁹⁸. Відповідно до змісту документу, одноразовий податок сплачували усі фізичні та юридичні особи, що користувалися землею у сільській та іншій місцевості. Особливістю закону було те, що при стягненні податку форма власності не враховувалась.

Ставка податку для селян залежала від кількості десятин землі. Селяни, які мали земельний наділ до 3-х дес., сплачували по 480 грн. за кожен десятина. Зі збільшенням земельного наділу зростала й сума податку. Так, земельний наділ у розмірі 3,5 дес. оподатковувався по 960 грн. за дес., 5-10 дес. – 1440 грн., більше 10 дес. – 1920 грн. з дес. Навіть враховуючи гіперінфляцію, це були не малі гроші. Для інших категорій платників ставка податку визначалася у такому ж обсязі, що і для селян. Окрема категорія платників сплачувала податок у розмірі, що в 50 разів був вищий за розмір промислового податку. Платники, що мали дохід із двох джерел, розраховувалися з державою окремо по кожному джерелу податку. Існувала категорія осіб, яка звільнялася від одноразового надзвичайного податку. До неї належали колишні й діючі козаки армії УНР, а також цивільні, що перебували в армії³⁹⁹. За невиконання норм закону передбачалися штрафні санкції. Як покарання встановлювалася пеня у розмірі 5% на місяць від суми заборгованості. Неповний місяць рахувався за повний. На тих, хто ухилився від сплати податку або вносив його неповністю, накладався штраф, який дорівнював 50% від суми встановленого податку.

Одноразовий податок, на перший погляд, був дієвим способом у стислі терміни віднайти кошти. Однак він приніс очевидні негативні наслідки: по-перше, зростав податковий тягар для населення; по-друге, при визначенні ставок податку не була врахована реальна платоспроможність громадян – для деяких категорій населення податок був непосильним; по-третє, наданий законом двотижневий термін був занадто коротким, а встановлені законом жорсткі санкції за невчасну сплату податку були, на наш погляд, не виправданими, оскільки частина селянства фізично не встигла його сплатити.

У скрутний період революції складно було розраховувати на добровільність сплати населенням податків. Тому документом передбачався збір податків військовими, що було характерним для середньовіччя. Впровадження в дію норм закону покладалося на Міністерства фінансів, внутрішніх справ та військово⁴⁰⁰. Однак стан справ на фронтах та відсутність відповідних кадрів, які могли б

впроваджувати закон у дію, не дозволяли реально збирати податки з населення УНР.

5 червня 1920 р. урядом запроваджено новий податок. Ним оподатковувалося нерухоме майно. Його розмір дорівнював розміру повної суми середнього чистого прибутку за 1916 – 1920 рр.⁴⁰¹. Громадяни були зобов'язані сплатити податок у двотижневий термін. Проте фінансовий і матеріальний стан платника податку не брався до уваги. Законом встановлювалася 5% пеня на заборгованість за кожний місяць і нараховувалася не по календарних днях, а за повний місяць. Із тих осіб, які не могли сплатити податок або розраховувалися з державою у неповному обсязі, недосплати стягували примусово з нарахуванням, окрім 5% пені, додаткової пені у розмірі 25% від суми податку⁴⁰². Таким чином, платник у разі прострочення виплати податку сплачував додатково 30% пені.

Оприлюднення і запровадження цього податку, як і попередніх, не сприяло зростанню престижу Директорії УНР в очах населення, яке і без того було «сите попередніми нововведеннями». Потрібно відзначити «класовість» цього закону, що був спрямований проти буржуазії й заможного селянства. Зважаючи на нагальні потреби воєнного часу у продовольстві та скрутний стан країни, державне керівництво УНР на селі використовувало схожі на більшовицькі підходи до оподаткування селян. Встановлений Директорією податок на предмети розкоші 30, 25 і 15% від вартості основної частини селянства не стосувався. Йому підлягали лише досить заможні селяни, які складали незначний відсоток. Законом визначався відсотковий збір від вартості речей. У 30 % обкладалися вироби з коштовного каміння, золота, платини, 25 % і 15 % – вироби, які коштували більше 200 грн., тому їх перелік встановлювався досить широкий. Нижня межа у 200 грн., на наш погляд, була невисокою (для порівняння газета коштувала 24 грн.), однак була вигідною державі, оскільки розширювалося коло осіб з чиїх речей можна було стягувати податок⁴⁰³.

5 листопада 1920 р. за особистим рішенням С. Петлюри запроваджувався закон «Про одноразовий податок харчовими продуктами для забезпечення армії і примусове вивласнення цих продуктів за окрему плату». Податок стягувався з усіх земель, на яких було зібрано урожай 1920 р. (орних, городніх, сінокісних), працюючих підприємств та інших організацій. Третьою статтею закону встановлювалася норма продуктів, яка підлягала здачі окремою селянською громадою як «одноразовий натуральний безоплатний податок». З кожної селянської громади до здачі належав 1 ф. зерна, 10 ф. картоплі, 10 ф. сіна, 10 ф. соломи з кожної десятини зі всієї

кількості землі, яка числилася в межах громади у користуванні громадян»⁴⁰⁴.

Окрім цього, примусово за плату вилучалося по одному пуду зерна, картоплі, соломи, сіна з кожної десятини. 5% загальної кількості худоби також вилучалося як натуральний податок. Оподаткування промислових, торговельних та кустарних підприємств мало здійснюватися шляхом переведення їх прибутковості до прибутковості певної кількості десятин землі. Для збору цього податку створювалися армійська комісія та сільські й волосні такі ж комісії. Технічне забезпечення оподаткування покладалося на служби постачання дивізій. Слабкою втіхою для селян території, контрольованої УНР, мали стати «спеціальні квитки, в яких повинно бути зазначено, що саме і в якій кількості взято у громадянина в натуральний податок і зокрема за плату, і яка сума належить до виплати»⁴⁰⁵.

Цей податок абсолютно підірвав довіру селянства до Директорії УНР. Його суми хоч і не були досить значними, але, враховуючи скрутне матеріальне становище селянських господарств, були обтяжливі. Розраховуючи на підтримку держави, селяни натомість знову отримали реквізицію, яка мала вигляд накладеної державою контрибуції, і квитки замість грошей. Більшість селян не мала сумніву, що держава з ними знову не розрахується. Запровадивши такий податок, Директорія УНР втратила чи не основну соціальну базу своєї влади – селянство.

Наслідком стало ускладнення ситуації зі сплатою селянами земських податків та зборів. Ефективно збирати не тільки загальнодержавні, а й земські податки в українському селі ставало дедалі складніше. Громадянська війна, отаманщина заважали функціонуванню місцевого податкового апарату, а відтак збору податків із населення. Також на збирання земських податків негативний вплив справляли вади ще гетьманського податкового законодавства, яке у більшості лишалося чинним і після приходу до влади Директорії УНР⁴⁰⁶.

В умовах кризи влади податкове законодавство УНР різними чиновниками трактувалось по-різному: одні його взагалі не виконували, інші ж, «сповнені революційною свідомістю», намагалися стягти більше коштів, ніж це було передбачено. Так, 16 грудня 1918 р. подільський губернський комісар Степура видав обов'язкову постанову, якою зобов'язав населення сплатити податки до 15 січня 1919 р. До того ж сплатити вимагалось всі податки і недоплати за всі попередні роки. Поряд із цим він дозволив розстрочку сплати податків службовцям земських та міських установ⁴⁰⁷. Також за несплату податків

постановою встановлювалися штрафні санкції: 3 місяці в'язниці або 3 000 крб. штрафу⁴⁰⁸. Безумовно, що подібні постанови були незаконними.

Намагаючись подолати безладдя на місцях і відновити функціонування місцевих виконавчих та податкових органів, Директорія УНР 24 січня 1919 р. видала постанову «Про продовження повноважень губернських, повітових і волосних зібрань та міських дум і членів міських земських управ»⁴⁰⁹. На користь місцевого самоврядування запроваджувався одноразовий надзвичайний податок. Він стягувався у разі оголошення певної території небезпечною або ж у разі епідемії. Надзвичайний податок запроваджувався з дозволу МВС з відома Міністерства фінансів. Комісія з перегляду бюджетних прав місцевого самоврядування була створена ще на початку 1918 р. Однак лише у січні 1919 р. її напрацювання втілились у законі, який надав право місцевому самоврядуванню збирати надзвичайні одноразові податки зі спеціальним призначенням⁴¹⁰.

Якщо в січні 1919 р. місцева влада хоч якось працювала, то через кілька місяців ситуація змінилася – повна відсутність контролю призвела до того, що податки не збиралися. Руїнування податкового апарату загрожувало й втратою Директорією УНР влади на місцях через неможливість їхнього функціонування. Так, 29 березня 1919 р. відбулося засідання наради, скликаної Подільською губернською народною управою. На ній обговорювалися питання оподаткування із земель державних, колишніх удільних і поміщицьких. Результатом наради стало звернення Губернської народної управи до Міністерства земельних справ із проханням внести в Кам'янецьку скарбницю 13 299 366 крб. губернського земського збору на 1919 р. та недодачі у розмірі 2 711 298 крб. губернського земельного збору на 1919 р. Учасники наради дійшли висновку, що після земельної реформи пеня, яка нараховувалась, теж має бути сплачена державою⁴¹¹. Вже 1 жовтня 1919 р. за підсумками наради Подільська губернська народна управа повторно звернулася до Міністерства земельних справ щодо негайного внесення коштів до Кам'янецької скарбниці. Окрім вищезазначених сум, Міністерство мало внести ще 1 239 422 крб. повітового збору до Ушицької скарбниці. Загалом управою вимагалось видати аванс за рахунок земських зборів⁴¹². Через скрутне матеріальне становище управа погрожувала припинити свою діяльність, якщо кошти не надійдуть. Розрахунки повітового земського збору, представлені до Міністерства земельних справ 1 жовтня (див. табл. 2)⁴¹³ свідчать, що вказувалася десятикратна сума збору.

Таблиця 2

**Розрахунок повітового земського земельного збору
1 жовтня 1919 р. Подільська губернія**

Назва повіту	державних		Бувших надільних		Бувших приватних	
	Кільк дес.	Сума збору	Кільк дес.	Сума збору	Кільк дес.	Сума збору
Балтський	13110,07	151321,54	14837,30	229023,14	307176,50	4370188,54
Брацлавський	1998,16	34356,55	7742,35	126833,66	98415,34	1616315,82
Вінницький	5624,77	123486,63	–	–	128340,64	2028546,32
Гайсинський	6809,30	156252,60	809,36	17866,04	120953,64	2186506,80
Кам'янецький	3496,42	70487,92	–	–	130993,47	2147499,13
Літинський	5044,27	96086,71	–	–	138035,17	1785022
Ольгопільський	8283,77	119203,56	6571,34	110095	157223,90	2636107,90
Могилівський	1169,36	19246,24	–	–	111904,38	1761208,30
Ямпільський	3489,49	73461,94	–	–	141626,45	2286061,26
Латичевський	15462,84	258666,62	–	–	90460,43	1092614,96
Проскурівський	–	–	–	–	108242,68	1596167
Ушицький	7307,99	80334,73	–	–	113002,55	1159087,60
Всього разом	71796,44	1182898,04	29960,35	483818,36	1646315,35	24665775,77

Враховуючи дані таблиці 2, управою вираховувався розмір земського збору, що дорівнював 8 крб. 40 коп. і 100 крб. оцінки⁴¹⁴.

Суми земельних зборів, що наведені у таблиці розраховувалися у залежності від кількості десятин землі які підлягали оподаткуванню, їх якості також враховувалася форма власності. Окрім губерніального і повітового збору, з населення (у тому числі із селян) за законом від 17 червня 1917 р. стягувався ще волосний збір у розмірі 30 % від суми повітового земського збору. Тобто, з 26 169 447 крб. повітового земського збору сума волосного становила 785 580 крб. Таким чином, губерніальний, волосний, повітовий збори у 1919 р. разом складали 47 319 333 крб. Для порівняння, на 1918 р. за затвердженими кошторисами губернський земський збір з державних земель складав 125 872 крб., колишніх удільних земель – 60 058 крб., колишніх приватних – 2 525 268 крб. Разом – 2 711 298 крб. За кошторисом, затвердженим губернською народною радою, губернський земський збір на Поділлі складав 13 299 366 крб. Це дає підстави стверджувати, що ставки підвищилися майже у 5 разів⁴¹⁵.

Кошти, які держава мала перераховувати місцевій владі, майже не надходили. Згідно зі збірником наказів і розпоряджень Міністерства земельних справ, за користування землями, які належали поміщикам, селяни повинні були сплатити 1/3 врожаю. У цю третину входили також

державні та земські податки (згідно з постановою Кабінету Міністрів від 15 березня). З державних та удільних земель податки стягував власник (держава). Отже, всі вищезазначені податки та земські збори за 1919 р. вносила держава в особі Міністерства земельних справ, з яким безпосередньо розраховувалися селяни, віддаючи третину всіх податків. Міністерство земельних справ повинно було сплатити недозаці за 1918 р. Тобто, до грудня 1918 р. держава привласнила частину невимолченого хліба, соломю, реманент⁴¹⁶. Таким чином, склалася ситуація, коли платником податків з земель виступали не селяни, а держава в особі Міністерства земельних справ, а збирачем – Міністерство фінансів та органи місцевої влади. Такий стан справ дозволяє констатувати, що держава перекидала гроші від кишені до кишені. Цілком очевидним наслідком такої політики стало нівелювання роботи податкового апарату держави.

Розуміючи невтішний стан справ зі збору податків, місцева влада справедливо наголошувала на важливості фінансування податкового апарату. Звернення місцевих органів влади до населення про доробильне внесення земських податків були малорезультативними⁴¹⁷. Особливості збору податків з населення в кінці 1919 р. ілюструє звіт Подільської губернської влади: «...При сучасних умовах збирання яких би то не було податків з населення можливе тільки тоді, як влада пошле в допомогу місцевим працівникам, селянським та волосним зборщикам озброєну силу»⁴¹⁸.

Розхитана фінансова система, зруйнований податковий апарат, недостатня кількість службовців податкового відомства та їх низьке матеріальне забезпечення, не дозволяли ефективно збирати податки. Так, на Поділлі чисельність податківців скоротилася до 65 осіб, а їхнє утримання зросло з 375 до 525 крб. на міс., проте за такі малі гроші працювати мало хто погоджувався⁴¹⁹. Більше, ніж у 3 рази зросли витрати на збір податків та земських зборів. Якщо у 1918 р. податківцю для роз'їздів ділянкою було достатньо 100 крб., то на кінець 1919 р. за такі гроші він міг проїхати від села до села. На 25 крб., які отримував податківець за ведення канцелярських справ, можна було придбати лише декілька олівців. На Поділлі витрати на збір податків зросли з 205 200 крб. у 1918 р. до 751 372 крб. у 1919 р.⁴²⁰. Таке підвищення витрат на стягування податків з населення було зумовлене насамперед девальвацією національної грошової одиниці.

Становище, в якому опинилася місцева влада і податковий апарат у травні 1920 р., яскраво описано у Вінницькій газеті «Хвиля»: «... з початком 1917 р. становище народного самоврядування стало ще гіршим. Замість зацікавлення народним самоврядуванням широку масу населення занехаяли його, що видно з того, наприклад, поступлення місцевих податків стало млявим і незначним, якби не дотації та допомога уряду і кредитних установ, то земство до цього часу не

дотягло. Фінансове становище вінницького повітового самоврядування найсумніше: кошторису на біжучий рік складено не було, ... недоплат останніх років 7 000 000 крб., ... зараз ніяких платежів не поступало»⁴²¹.

Варто відзначити що у своїх фіскальних заходах керівництво Директорії УНР мало чим відрізнялося від інших військово-політичних режимів, що змагалися за владу на територіях українських губерній. що Схожі фіскальні заходи здійснювалися й Збройними силами півдня Росії. Особлива нарада та Головнокомандувач ЗСПР оприлюднили документ, яким регламентувався збір урожаю 1919 р. (далі – Правила). Його чинність поширювалася лише на українські губернії та повіти (відповідно), що перебували під владою Білого руху Півдня Росії: Таврійську, Катеринославську, Полтавську, Харківську, Черкаський, Чигиринський, Уманський, Звенигородський, Канівський, Таращанський, Васильківський Київської губернії⁴²².

26 вересня 1919 р. Особлива нарада схвалила, Головнокомандувач ЗСПР підписав нову редакцію правил про врожай. Відповідно до них, селяни віддавали лише 20% від урожаю зернових 10% від урожаю коренеплодів⁴²³.

За більшовиків ситуація була ще скрутнішою. Так, селяни повідомляли, що радянська влада залишала «частину врожаю біднякам, а вся решта звозилася до комун, на тік, звідки вона вивозилась безконтрольно і без звіту перед селянством»⁴²⁴. Білогвардійське розвідувальне зведення за 19 жовтня 1919 р. констатувало: «Серед селян прифронтової смуги найбільше озлоблення викликало відбирання продкомаами всього врожаю, для селян залишили з розрахунку 1 фунт на душу до нового врожаю»⁴²⁵. Виконком Звенигородського повіту Київської губернії у серпні 1919 р., під час жнив, зобов'язав селян 2/3 урожаю віддавати державі, звозячи його на місце, визначені державою⁴²⁶. Рішенням Балаклавського районного військово-революційного комітету весь урожай садів, виноградників та земель, що перебувають у приватних осіб та організаціях, переходив до державних органів, працівники отримували відсоток, визначений комісією⁴²⁷. Саме у випадку з більшовиками цілком резонним, на нашу думку, є запитання: за що платити, якщо влада проголошувала, що земля – всенародна власність.

По входженні військових частин ЗСПР у міста та населені пункти, звільнені від більшовиків на території українських губерній, насамперед призначався комендант, при якому формувалася продовольча комісія. Її безпосереднім обов'язком було забезпечення армії продовольством і фуражем на законних підставах.

Наказом А. Денікіна від 21 серпня 1919 р. категорично заборонялися самочинні, незаконні реквізиції. Лідер Білого руху Півдня Росії засуджував їх, вважаючи «несумісними з високим військовим званням»⁴²⁸.

Однак, практика була іншою. У доповіді полтавського губернатора про політичне та економічне становище восьми повітів губернії, що належали до складу Київської області, прямим текстом йшлося про ігнорування командним складом наказу А. Денікіна про заборону незаконних реквізицій. Автор документу повідомляв, що «начальники команд направляють загони для реквізицій на власний розсуд, продовольство вилучається в необмеженій кількості, чини цих загонів у випадку протестів населення та його спроб шукати захист у властей не соромляться застосовувати насилля; жодних квитанцій селянам не видається;... мають місце і безкоштовні реквізиції коней, що особливо обтяжливо для селян»⁴²⁹. Найбільше від подібних дій військових на Полтавщині постраждали Диканська, Руновщинівська та Васильївська волості. У населення цих місцевостей білогвардійці вилучили не лише продовольство, а і всіх коней, всю худобу, гроші тощо⁴³⁰.

Як і на Полтавщині, життя Київської губернії упродовж першої декади листопада 1919 р. було позначене, згідно з інформаційним зведенням, «слабкою організованістю влади на місцях, незаконними реквізиціями та грабунками з боку військових частин»⁴³¹. Подібною ситуація була й на інших територіях українських губерній, що перебували під владою Білого руху Півдня Росії.

Період перебування при владі Директорії УНР виявився досить складним. Намагаючись утримати політичну стабільність, члени Директорії недостатньо уваги приділяли економіці країни. Дотримуючись соціалістичних принципів, уряд Директорії не спромігся виробити і застосувати на практиці чіткої податкової політики.

Заходи Директорії УНР у податковій сфері можна умовно розділити на два етапи. Перший позначений недостатньою увагою Директорії до фінансової та податкової системи. Діяльність урядів УНР Директорії у податковій сфері майже цілком здійснювалася на основі законодавства, напрацьованого попередниками. Податкова система, що залишилася у спадок від Української Держави, перебувала у стані глибокої кризи. Однак, коригуючи гетьманське законодавство відповідно до своєї політичної програми, члени Директорії щодо оподаткування були досить консервативними

Другий період позначений спробою Ради Міністрів здобути якомога більше коштів за рахунок запровадження практики надзвичайних і одноразових податків. Однак економічні потужності основного платника податків – селянства не враховувалися. Крім того, очільники Директорії обрали курс натуралізації податкової системи. Це негативно позначилося на авторитеті Директорії УНР в очах селянства.

Розділ 3 Податкова політика Гетьманату в українському селі

3.1 Правове регулювання податкової політики Гетьманату в українському селі

Після зміни 29 квітня 1918 р. державного устрою в Україні перед Гетьманом постало завдання – налагодити розбалансоване народне господарство, зокрема й податкову політику. У спадок Гетьманату від Російської імперії та Центральної Ради залишилася стара податкова система, яка реформувалася лише поверхнево. Зasadничі принципи оподаткування залишилися без змін. Новий уряд, розпочавши свою діяльність, відразу зіткнувся з проблемою відсутності механізму наповнення бюджету та законодавчого забезпечення діяльності податкової системи, зокрема на селі.

Тому новостворений гетьманський уряд налагодження податкової політики розпочав із формування відповідної законодавчої бази. У «Законах про тимчасовий державний устрій України» від 29 квітня 1918 р. вже йшлося про створення Фінансової Ради. Вона визначалася як вища інституція, що контролювала фінансову систему⁴³². У документі йшлося про обов'язки громадян, зокрема, про сплату податків і відбуття повинностей⁴³³.

Важливим кроком у формуванні нормативно-правової бази податкової політики на селі став закон «Про право на врожай 1918 р.». Згідно з цим законом, селяни зобов'язувалися сплатити всі державні збори і повинності із землі за 1918 р. Крім того, вони мали виплатити землевласникам чи орендарям орендну плату у розмірі не більше 12% середньої річної орендної плати 1913 – 1917 рр. за однорідні землі у відповідній місцевості. Оплата могла здійснюватися як грошима, так і натурою⁴³⁴.

Одним із перших законів, виданих гетьманською адміністрацією, який безпосередньо стосувався податкових платежів селян, був закон «Про підвищення ставки кріпосної оплати» від 25 травня 1918 р. Так звана «кріпосна оплата» сплачувалася населенням, зокрема селянством, при укладанні договорів купівлі-продажу земельних ділянок. Ставки кріпосної оплати були підвищені на 50%, а закон відразу набув чинності, не чекаючи опублікування у Державному віснику⁴³⁵. Відповідно до змісту цього нормативного документу,

кріпосна оплата складала 6% від вартості маєтності, що переходила по акту, чи з суми, вказаної в акті, незалежно від кількості осіб, що брали участь в угоді⁴³⁶. Підвищення ставок кріпосної оплати пояснюється насамперед необхідністю збільшити прибутки державного бюджету. Разом з тим, збільшення кріпосної оплати не могло принести значних негативних соціальних наслідків та невдоволення широкого загалу селянства, оскільки операції з купівлі-продажу землі здійснювалися переважно поміщиками та заможними селянами.

На цьому ініціативи гетьманського уряду щодо формування податкового законодавства не закінчилися. Радою Міністрів Української Держави було ухвалено ряд законів, які опосередковано можна віднести до фіскальних. 28 травня 1918 р. Рада Міністрів ухвалила закон «Про непорушність орендних договорів». Згідно з ним, прострочення плати за використання землі, починаючи з 31 серпня 1917 р., порушенням не вважалося, якщо оренда буде сплачена до 1 липня 1918 р. Також договори не втрачали чинності тоді, коли орендар через форсмажорні обставини не зміг виконати взятих на себе зобов'язань⁴³⁷. Однак такий закон аж ніяк не задовольняв інтересів землевласників, які мусили платити податки інколи удвічі більші, ніж прибуток від оренди. Під тиском останніх був вироблений законопроект «Про урегулювання відносин між власниками і орендарями по договорам на позаміські нерухомі маєтності сільськогосподарського значення, укладених до 1 січня 1918 р. і фактично до цього часу здійснюваних». Згідно з ним, боржники за орендну плату підлягали виселенню за постановою земельно-ліквідаційних комісій, а власнику повертався увесь врожай. Тягар зі сплати всіх податків та зборів лягав на орендаря, а вартість оренди збільшувалася у 2 рази для звичайних господарів і у 4 рази – для інтенсивних. У разі відмови орендаря платити за підвищеними ставками, землевласник мав право перервати строк оренди⁴³⁸.

Такі ініціативи Кабінету Міністрів викликали бурхливу реакцію орендарів та сільського населення, оскільки Кабінет Міністрів ставав на бік великих землевласників, які й лобіювали цей законопроект. Однак, зазнавши нищівної критики з боку австро-німецького командування, закон чинності не набув.

Йдучи назустріч землевласникам, Рада Міністрів ухвалила компромісний закон «Про накладення на орендарів, які мають укладені до 1 січня 1918 р. договори на позаміське нерухоме майно сільськогосподарського значення, обов'язку виплачувати податки,

збори й повинності протягом 1918 р.». Згідно із законом, податки з власників землі перекладалися на орендарів. Однак не враховувалися умови укладених договорів, якщо тільки після 1 січня 1918 р. сторони не уклали інших договорів. Також у законі визначався кінцевий термін сплати податків – 1 січня – 1 жовтня 1918 р. Останнім днем сплати податків було 15 листопада 1918 р.⁴³⁹. Цей закон був компромісом – землевласники скинули з себе податковий тягар, а позитивом для орендарів стала незмінність ставок орендної плати.

Крім податків поповнення бюджету здійснювалося за рахунок штрафів за різні порушення. Так, 4 липня 1918 р. Міністром землеробства було представлено законопроект «Про міри боротьби з дезорганізації сільського господарства». Згідно із законом, за порушення обов'язкових постанов губернських земельних комісій, встановлювався штраф у розмірі 500 крб. чи арешт строком до 6 місяців⁴⁴⁰. Запроваджуючи такий захід, держава намагалася за допомогою системи штрафних стягнень приборкати непокору частини українського селянства та наповнити державний бюджет. Згодом цей законопроект був доопрацьований і ухвалений на засіданні Ради Міністрів. Після доопрацювання Губернським земельним комісіям під загальним головуванням і наглядом Міністра земельних справ надавалися повноваження видавати обов'язкові постанови про примусове використання інвентарю тих власників, які не в повному обсязі використовували його для роботи у своїх господарствах, для роботи в інших господарствах або для державних перевезень. Губернські земельні комісії встановлювали норми плати за сільськогосподарську працю та примусове виконання населенням сільськогосподарських робіт. За порушення обов'язкових постанов, які виносили комісії, встановлювалися відповідні санкції: термін ув'язнення було зменшено до трьох місяців, а розмір штрафу лишився таким як і у законопроекті – 500 крб. За псування посівів, урожаю, зібраного хліба, свавільне припинення сільськогосподарських робіт покарання суттєвих змін не зазнали. За вищеперераховані дії карали строком на 1 рік в'язниці чи виправними роботами⁴⁴¹. Таким чином, владою було узаконено реквізицію робочої худоби, реманенту та примусове використання праці селян.

Певної дезорганізації у збір земських податків вніс закон від 30 серпня 1918 р. «Про перегляд губернських та повітових земських кошторисів». На думку представників Всеукраїнського земського союзу, уряд, підтримуючи землевласників, які не бажали платити земських податків, цим документом поставив земства у скрутне

фінансове становище. Вони вважали, що «цей закон фактично припиняє приток податків до земських кас – рівнозначний заклику не платити податків, установлених законним шляхом, законними інституціями...»⁴⁴².

Фактично прийняті закони були певним доповненням до старого імперського законодавства, яке лежало в основі податкової політики Гетьманату. Податкова система, яка існувала за часів Російської імперії, була частково зруйнована урядовцями Центральної Ради. Ще в квітні 1918 р. Радою Міністрів УНР було сформовано комісію з перегляду податкової системи УНР, але у зв'язку зі зміною влади її роботу було частково призупинено. Її діяльність було поновлено урядом Гетьманату. До складу комісії увійшли представники всіх ключових департаментів Міністерства фінансів – простих податків, посередніх податків, державної скарбниці, фінансові палати, Окремого корпусу кордонної охорони та інші. До роботи комісії залучалися представники інтелігенції та наукових кіл. Роботу комісія вела до осені 1918 р. У підсумку планувалося видати збірник законів і розпоряджень Міністерства фінансів. Збірник мав поділятися на розділи: податковий, організаційний, митний, державних монополій. Кожен підрозділ складався із законодавчих актів та коментарів до них. Однак збірнику не судилося вийти в друк⁴⁴³.

29 квітня 1918 р. грошовою одиницею Української Держави було оголошено карбованець. Однак російські грошові знаки платіжної сили не втрачали. Вони були визнані платіжними знаками ще за часів Центральної Ради законом від 6 січня 1918 р.⁴⁴⁴. Для стабілізації фінансової системи Української Держави необхідні були радикальні заходи, спрямовані на захист національної валюти від девальвації. Одним із заходів, який повинен був вплинути на зміцнення курсу карбованця, стало обмеження ввезення російських грошових знаків. Так, законом від 17 серпня 1918 р. обмежувалося ввезення в Україну російської валюти, повністю заборонялося ввезення 5 % зобов'язань і білетів серії російського казначейства⁴⁴⁵. Вже 8 листопада 1918 р. Міністерство фінансів почало вилучення російських грошових знаків⁴⁴⁶. Такими діями Міністерство мало на меті покласти край знеціненню карбованця і призупинити притік російських радянських знаків, які через значний їх випуск були знеціненними. У липні 1918 р. було відкрито Український Державний банк, статут якого затверджено Радою Міністрів 10 серпня 1918 р. Згодом уряд відкрив і Державний земельний банк⁴⁴⁷.

Під час реформування податкової системи в Департаменті простих податків напрацьовувалися різні законопроекти. Зокрема, було розроблено законопроект, яким пропонувалося замінити державний поземельний податок натуральною хлібною повинністю – «державною регалією». Такій заміні у законопроекті надавалося досить логічне та економічно прораховане обґрунтування: «Боляче було знати про підвищення втриє ставки державного поземельного податку. Проект 300 мільйонного податку не дасть спокійно вести господарство, тому що паперові гроші нічого не варті без золота, якого в нас немає, у нас є хліб високої якості, що рівняється золоту»⁴⁴⁸. У законопроекті вказувалося, що після збору урожаю, враховуючи потреби населення, залишається величезний його надлишок для вивозу за кордон через митницю. У середньому, якщо вивезти 1/10 частину надлишку (приблизно 70 млн. пуд. хліба), то після його продажу за кордон, державний прибуток складе 700 млн. крб. за ціною 10 крб. золотом за 1 пуд зерна⁴⁴⁹. Враховуючи річні прибутки Департаменту простих податків із земельних статей, це була величезна сума.

У законопроекті розраховувалося і приблизне оподаткування з 1 дес. землі, яке могло складати 5-6 пуд. зернових на рік із селянської землі та 10-12 – з поміщицької. За допомогою натуралізації податку і продажу хліба державою за кордон планувалося створити золотий запас Української Держави – 300-600 млн. золотом. У таблиці 3⁴⁵⁰ наведено детальні розрахунки такої зміни.

Таблиця 3

Розрахунки державних прибутків після заміни грошової форми земельного податку на натуральну

Територія 8 губерній верст.	Загальний збір хліба (пуд.)	В середньому з 1 дес.	Середня ціна за 1 пуд. (коп.)	Середня сума податку з 1 дес. (коп.)	Потреби населення в хлібі %	Залишок на експорт (пуд.)	Експортна ціна (крб. золотом)	Чистий державний прибуток
400428,3	1509382700	83	1,87	1,86	66	500000000	2	1000000000

Як свідчать данні таблиці чистий державний прибуток від натуралізації податку повинен був становити 1000000000 крб. золотом. По суті в умовах інфляції держава стягувала з населення не знецінені гроші, а продовольство вартість якого на світових ринках зростала.

На нашу думку, прийняття цього законопроекту і запровадження натурального податку в мирних умовах свідчило б про повний занепад податкової системи. Однак, по-перше, в умовах громадянської війни, коли сформувати оптимальну податкову систему було нереально,

натуралізація податку за умов гіперінфляції – єдиний вихід; по-друге, Українська Держава отримувала золото – запоруку фінансової стабільності; по-третє, жителі міст, військові потребували більше хліба, ніж інфляційних грошей. Цей закон так і залишився на стадії проекту і втілений у життя за П. Скоропадського не був.

Механізм збору податків змін не зазнав. Податки збиралися податковими інспекторами, які призначали кандидатів на посади волосного зборчого. Діяльність останніх визначалася «Правилами про волосного збірщика», прийнятих ще 17 червня 1917 р. Поряд із цим, Радою Міністрів була ухвалена постанова про доповнення «Правил про волосного збірщика». Вона стосувалася деяких змін у механізмі призначення вказаного держслужбовця. Відповідно до цих змін, у тих податкових районах, де волосні зборчі не були призначені за порядком, вказаним у «Правилах про волосного збірщика», упродовж двох днів після нового року податкові інспектори вносили обраних ними кандидатів на затвердження Губерніальної земської управи. Всі витрати на службові поїздки таких осіб фінансувалися земською управою, доки ці видатки не були затверджені Губерніальними земськими зборами.

Законом «Про скарбових зборчих та розсильних», а також «Постановою про скарбових зборчих та розсильних на території Української Держави», визначалися повноваження скарбових зборчих, їхні порядок роботи, сфера діяльності, повноваження та заробітна платня. Так, відповідно до «Постанови про скарбових зборчих та розсильних на території Української Держави», яка була додатком до закону «Про скарбових зборчих та розсильних», посади волосних зборчих встановлювалися при Міністерстві Фінансів для стягнення податків у містах та місцевостях, які не підпорядковувалися волосним земствам. Згідно з пунктом 2 додатку, скарбові зборчі та розсильні призначалися та звільнялися керівником Фінансової палати. У своїй діяльності вони керувалися вказівками керівника Фінансової палати і податкових інспекторів⁴⁵¹.

До обов'язків скарбових зборчих, встановлених законом, належали такі: виконувати доручення розпорядчих установ про збирання податків, приймати гроші від платників податків і зборчих та вчасно здавати їх у визначені для цього каси, а також вести грошові книги. Скарбовий розсильний зобов'язувався допомогати скарбовому зборчому та виконувати доручення податкових установ⁴⁵².

Фіскальна діяльність уряду в українському селі не обмежувалася класичним оподаткуванням. Крім коштів, які надходили до бюджету як податки, уряд брався за розпорядження хлібом, вирощеним в межах

Української Держави. Частину фіскальних функцій, які мали б виконувати податкові органи, дублювалася іншими державними інституціями, зокрема, це стосувалося вилучення хліба. Тому законодавство у цій сфері поповнювалося новими нормативно-правовими актами. Одним із законів, що безпосередньо стосувався селян, став закон «Про передачу хліба урожаю 1918 р. державі», ухвалений на засіданні Ради Міністрів 9 липня 1918 р.⁴⁵³. Такий крок Рада Міністрів здійснила задля виконання зобов'язань перед країнами Четверного союзу щодо забезпечення хлібних поставок. Відповідно до закону, зернові урожаю 1918 р., окрім кількості, необхідної для потреб власника та його господарства, переходили до власності держави і могли відчужуватися тільки Державними продовольчими установами. Увесь хліб, що потрапляв у розпорядження держави, підлягав здачі за твердими цінами у визначений строк. У разі нездачі хліба за твердою ціною, державою проводилася реквізиція із зниженням цін на 30% відносно твердих. Якщо у власників хліба знаходили приховані запаси продовольства, яке підлягало реквізиції, то його вилучали зі зниженням твердої ціни вповоловину. Також у законі вказувалось, що власник до здачі хліба державі повинен зберігати цей хліб за власний кошт і нести пов'язані з цим зберіганням витрати⁴⁵⁴. Природно, що цей закон викликав невдоволення селян. Фактично тверді ціни на хліб, встановлені урядом, були нижчими за ринкові. Також на плечі селян лягали витрати зі збереження хліба, а у разі його псування або знищення – ще й кримінальна відповідальність перед гетьманською адміністрацією, а у гіршому випадку перед німецьким військово-польовим судом.

Черговим актом, який був важливим у справі напрацювання механізму вилучення хліба у селян, став закон «Про скасування по Україні місцевих органів Міністерства продовольчих справ, утворених законом 25 березня 1917 р.». Згідно з цим документом, скасовувалися місцеві продовольчі органи, встановлені законами Тимчасового уряду, а саме: губерніяльні, повітові, волосні, міські, районні продовольчі комітети та їхні управи, що утримувалися на кошти Міністерства продовольства. Повноваження із заготівлі хлібних продуктів для державних цілей були передані державному хлібному бюро, а заготівля худоби, свиней, сала й інших продуктів тваринного походження для державних цілей покладалась на уповноважених Міністерством продовольчих справ, яке і визначало порядок їхньої діяльності⁴⁵⁵.

30 травня 1918 р. Міністр продовольства видав «обов'язкову постанову», в якій вказувалося, що заготівлею хлібних продуктів і зерна урожаю 1917 р. включно не міг займатися ніхто, окрім членів

державного хлібного бюро та їхніх агентів. До хлібних продуктів, відповідно до «постанови», зараховувалися жито, пшениця, просо, гречка, кукурудза, ячмінь, овес, борошно, висівки, крупа та інші хлібні відходи, включаючи макуху⁴⁵⁶.

Ще одним кроком у справі формування податкової нормативно-правової бази стала постанова Ради Міністрів «Про встановлення відсоткового збору з промислової худоби та птиці», що запроваджувалася з 13 вересня 1918 р. строком на 1 рік. Цей відсотковий збір зараховувався до прибутків державної скарбниці⁴⁵⁷. Підвищення відсоткового збору було цілком закономірним, адже за даними Окремого ветеринарного відділу норми відсоткового збору були встановлені тоді, коли вартість худоби була вдсятеро нижчою за ціни серпня – вересня 1918 р. Норма відсоткового збору складала 2% від «нормальної» вартості (половина базарної ціни на основі даних ветеринарних інспекторів). Для ефективного стягнення відсоткового збору велику рогату худобу поділяли на дві категорії: проста і поліпшена степова. Вони розподілялися ще на декілька категорій (1 – бики, 2 – корови, 3 – молода худоба скот, 4 – телята). Для іншої худоби (свиней і овець) поділу на категорії не було. Також відсотковий збір встановлювався і для птиці. За нормальної оцінки індиків – 15 крб., гусей – 10 крб., курей та качок – 5 крб., відсотковий збір становив – 0,30 шага; 0,20 шага; 0,10 шага відповідно. Та худоба, яка йшла на експорт, обкладалася відсотковим збором на 50% вищим, ніж «нормальний» збір. У таблиці 4⁴⁵⁸ вказані дані відсотку збору з худоби, що йшла на експорт та внутрішній ринок.

Таблиця 4

***Норми відсоткового збору з промислової худоби та птиці,
що йшла на внутрішній ринок та на експорт***

Норми % збору з худоби що йшла на внутрішній ринок				
Вид тварин	Поліпшена та степова порода.		Проста	
	Нормальна оцінка	% збір	Нормальна оцінка	% збір
Бики	750	15	500	10
Корови	500	10	300	6
Молодий скот(яловий)	300	6	200	4
Телята ½ року	100	2	100	2
Свині від трьох місяців	400	8	400	8
Вівці від трьох місяців	50	1	50	1
Норми % збору з худоби що йшла на експорт				
Бики	750	22	500	15
Корови	500	15	300	9
Молодий скот(яловий)	300	9	200	6
Телята ½ року	100	3	100	3
Свині від трьох місяців	400	12	400	12
Вівці від трьох місяців	50	1,5	50	1,5

Як свідчать матеріали таблиці, за однакової оцінки худоби норми відсоткового збору з тварин, які йшли на експорт, були вищими. Це дозволяло збільшити притік коштів до бюджету, а також впливати на ціну м'яса на внутрішньому ринку.

Підвищення ставок відсоткового збору на добробут селян серйозно не впливало. Однак особи, які мали патент на закупівлю худоби та птиці, власні збитки намагалися компенсувати за рахунок виробників шляхом зниження закупівельних цін.

За часів Гетьманату, як і у часи діяльності Центральної Ради, на селі тривало застосування такого елемента фіскальної політики, як практика реквізицій, контрибуцій та різного роду поборів, які набули законності з прийняттям деяких нормативно-правових документів. Насамперед Гетьман за підтримку австрійсько-німецьких військ погодився на прийняття деяких умов командування. Однією з них стало впровадження контрибуцій. В одному із пунктів, підписаних П. Скоропадським, йшлося: «До тих пір, поки на Україні не існує закону про контрибуції, будуть застосовані закони, що діють на батьківщині оперуючих армій»⁴⁵⁹. Контрибуції переважно накладалися на села за різного роду селянські виступи, саботаж як проти австро-німецьких військ, так і проти гетьманської влади. Ставки контрибуцій у кожному випадку визначались окремо. Часом вони сягали астрономічних сум, які для селян були непосильними і лягали важким тягарем на їхні гомподарства.

Черговим документом, що узаконював практику реквізицій, став ухвалений Радою Міністрів закон «Про наділення Губерніальних Старостів та Столичного і Міських Отаманів права реквізиції військового обмундирування та снаряження»⁴⁶⁰. Часто під визначення «військове майно та снаряження» потрапляли коні з селянських господарств. Більшість реквізицій, які мали місце на селі, в своїй основі не мали нормативно-правового забезпечення. Їхні ставки не були чіткими. Їх здійснювали в основному австрійські та німецькі військові адміністрації, які фактично діяли паралельно з українською владою.

Поряд із фіскальними законами і постановами Гетьманату українського селянства безпосередньо стосувалися накази і постанови, видані німецьким та австрійським військовим командуванням, які на окремих територіях мали силу закону. Австро-німецькі адміністрації, керуючись власними економічними інтересами, намагалися захищати врожай хліба від різного роду погромів, які часто здійснювали окремі верстви населення. Військовим командуванням було видано

обов'язкову постанову, згідно з якою, за пошкодження лісу, луків, посівів, сільськогосподарських продуктів, призначених для харчування людей та тварин або за пошкодження чи знищення інвентарю, встановлювалася смертна кара; за менш значні провини – ув'язнення на 10-15 років або штраф до 15 тис. марок, або обома останніми покараннями. У разі, коли злочин був скоєний ненавмисно, строк покарання обмежувався 5 роками або штрафом до 10 тис. марок. За випасання худоби на чужих посівах без права вигону худобу конфісковували без повернення коштів власнику. Будь-яка протидія положенням, які були викладені у постанові, каралася воєнно-польовим судом. У випадку, коли винуватців нищення посівів неможливо було визначити, на населення всієї місцевості, поблизу якої ставалися погроми, накладалася контрибуція у вигляді здачі хліба, худоби та грошей⁴⁶¹.

Таким чином, за часів Гетьманату нормативно-правова база з оподаткування селянства змінилася не суттєво. За її основу було взято старе імперське законодавство. Частково воно було доповнене деякими законами та постановами, ухваленими урядом та затвердженими Гетьманом. Частина цих законів хоч і не безпосередньо, але все ж закріплювала різного роду грошові чи натуральні податки та повинності українського селянства. Особливістю цього періоду є те, що частина законів приймалася і запроваджувалася в дію австро-німецьким військовим командуванням інколи всупереч українській владі.

3.2 Фіскальна діяльність та податкова політика Гетьманату та його союзників

Унормувавши правову базу податкової політики, Рада Міністрів доклала чимало зусиль для практичного їх упровадження. Налагодження своєчасних податкових надходжень від селян було справою державного значення. Однак її вирішення було надзвичайно складним. Ситуація ускладнювалася як об'єктивними, так і суб'єктивними факторами.

Стосовно об'єктивних факторів, зазначимо, що за роки Першої світової та громадянської воєн економічний потенціал аграрного сектору економіки України суттєво занепадав. Зокрема, негативно на нього вплинуло нищення високотоварних господарів політикою Центральної Ради та воєнного комунізму більшовиків.

До суб'єктивних факторів, на нашу думку, належить серйозна трансформація свідомості селянства. Війна, революція радикалізували селянську суспільну свідомість та поведінку. Насамперед це виявилось у селянському супротиві до сплати податків і виконання повинностей. Такі дії підігрівалися більшовицькими агітаторами, які закликали знищувати поміщиків, виганяти окупантів, повернути землю і досягти давноочікуваної свободи. Як наслідок, селянство масово опиралося податковій та фіскальній політиці гетьманської влади⁴⁶².

За таких умов гетьманський уряд мусив проводити податкову політику. Основними платежами, що їх сплачувало селянство, були державний поземельний податок та земські земельні збори.

Загалом, згідно з даними Департаменту простих податків, державного поземельного податку було зібрано 4 746 тис. крб. при загальному окладі, встановленому 24 грудня 1914 р. у 8 834 тис. крб. Після підвищення в 3 рази окладів державного поземельного податку, згідно з законом від 30 вересня 1918 р., Департамент простих податків до 1 грудня 1918 р. очікував суму 28 909 308 крб. Однак за 9 місяців 1918 р. до Державної скарбниці надійшло лише 4 742 тис. крб. Хоча загальний податок був запланований у сумі 28 млн. крб., влада дивилася на стан зі сплати податків більш реалістично і планувала зібрати хоча б 15 млн. крб.⁴⁶³.

Ситуація зі збором земських податків була дещо складною. До Міністерства фінансів звідусіль надходили скарги про самовільне і досить значне підвищення земських податків із селян. Місцеві управи, користуючись складною політичною ситуацією, часто порушували основні принципи оподаткування, не враховували інтересів зuboжілого населення.

На нашу думку, обґрунтованим є судження про те, що органи влади Гетьманату намагалися вносити корективи у ставки податкових платежів селян. У такий спосіб робилася спроба реалізувати не лише фіскальну, а й регуляторну функцію податків. Для регулювання ситуації із самовільно встановленими земськими податками уряд припинив стягнення земських податків за завищеними ставками. 30 серпня 1918 р. було прийнято закон про «Про перегляд губернських та повітових земських кошторисів». До перегляду земських кошторисів платники податків земські податки за перше півріччя 1918 р. вносили у розмірі ставок повного річного оподаткування 1917 р. Уряд вимагав від місцевої адміністрації примусити населення сплатити величезну недозачу, яка рахувалася за попередні роки і за 1918 р.⁴⁶⁴.

Селяни сплачували податки за спеціально встановленим механізмом. Згідно зі ст. 103, 104 «Уставу про земські повинності», податки стягувалися відповідно до податкових листів. Після вручення податкових листів платникам податки стягувалися за ставками 1918 р. Відповідно до статуту від 23 червня 1899 р., в окладні листи про стягнення податків записувалися також збори з надільних земель селянських громад. Земські управи доставляли скарбникам не пізніше 15 січня повідомлення про суми оплати з земель кожної селянської громади чи села. У разі відсутності до вказаного терміну повідомлення з новими сумами оплати, в окладні листи скарбниці включалася сума земських податків за ставками попереднього року. Коли нові ставки затверджувалися у підвищеному проти попереднього обсязі, то стягнення лишку відтермінувалося до наступного року. В іншому випадку отримані за податковими листами суми, більші затвердженого податку на поточний рік, зараховувалися у наступному платежі⁴⁶⁵.

Також уряд розраховував одержати майже 400 тис. крб. від викупних виплат за землю. Однак на вересень 1918 р. було одержано 321 687 крб. Ще одним джерелом, яке могло дати кошти до Державного бюджету, став збір з паспортних книжок. Уряд розраховував на суму у 500 тис. крб., підвищивши збір із паспортної книжки у 20 разів і встановивши оплату в 50 крб. за паспортний бланк, що раніше був безкоштовним⁴⁶⁶.

Часта виплата податків населенням затримувалася через відсутність квитанцій окладних листів у місцевих фінансових палат. Деякі фінансові палати, в яких існував запас із попередніх років, змушені були ділитися ними. Наприклад, Департамент простих податків звернувся до Київської фінансової палати з проханням надіслати до Вінницької скарбниці квитанції із земельного податку у кількості 20 тис. екземплярів⁴⁶⁷.

В окремих місцевостях із селян збирався особливий збір за пригнану худобу на міський скотопригінний двір. За 1 бика сплачували 1 крб., з корови – 50 коп., 20 коп. – з телиці, 10 коп. – з теляти, 10 коп. – з вівці і кози, 20 коп. – зі свині. Окремо з селян стягувався спеціальний збір за зупинку на вулицях і площах міста возів із привезеними продуктами для продажу. Сума збору становила 1 крб. з воза, а ставки визначалися органами місцевого самоврядування⁴⁶⁸.

Для визначення розмірів податків податковими органами збиралися дані про вартість земель та оцінку 1 дес. землі. Ця інформація надавалася земськими управам. Так, Харківська повітова земська управа при визначенні норми земського податку вказувала,

що вища оцінка 1 дес. становила 75 крб.⁴⁶⁹. Подібного роду робота зі збору даних про якість, кількість та ціну землі велася на всій території Української Держави. Наприклад, Департамент простих податків відрядив до Полтави спеціальну довірену особу для збирання відомостей про землю⁴⁷⁰. Це свідчило про важливість зібраних даних для оптимізації роботи та реформування податкової системи.

Складність ситуації зі збором земських податків демонструє, наприклад, повідомлення Херсонської фінансової палати до Департаменту простих податків Міністерства фінансів 28 червня 1918 р.: «...Оклади земських зборів на 1918 рік, встановлені повітовими і губернськими земствами для надільних земель у Херсонській губернії, збільшені у вельми значній мірі. Так, наприклад, по Херсонському повіту оклад земських зборів (повітового і на складання дорожнього капіталу) з надільних земель 1917 р. був призначений у розмірі 446 178 крб. 88 коп., на поточний же 1918 р. окладний збір по тому ж повіту встановлений у 2 823 901 крб. 33 коп.», тобто збільшений у шість разів⁴⁷¹. Губернський збір з надільних (селянських) земель у 1917 р. дорівнював 3 539 961 крб. 71 коп., наступного року – 9 098 716 крб.⁴⁷². Навіть з урахуванням інфляції зростання більше, ніж суттєве. Земства у такій ситуації просто ігнорували законодавчу норму про межу земського оподаткування.

Державою пропонувалося вирішення питання про завищення земських податків. Постановою «Про перегляд губернських і повітових кошторисів» (від 30 серпня 1918 р.) було передбачено перегляд складених на 1918 р. кошторисів земськими зібраннями нового складу. Збір податків, як вже зазначалося, проводився за повними ставками 1917 р. Разом із тим, владою враховувалося те, що вже частина податків селянами була сплачена за завищеними ставками, визначеними раніше.

Проблему несвоечасності сплати податків гетьманська влада спробувала вирішити шляхом запровадження сплати податків сільськими громадами не за півріччя, як з приватновласницькими господарствами, а в окремі індивідуально визначені строки. Проте часто це призводило до плутанини в роботі податкових органів. Так, фінансові палати, розуміючи, що строк оплати за перше півріччя вже закінчено, запитували у Департаменті простих податків, чи необхідно і до земель сільських застосовувати дію закону, яким з них до 30 червня 1918 р. стягувався податок в обсязі 1917 р., а також чи треба вимагати сплати зборів у «частні» строки, що настали після 31 червня. Якщо необхідно, то в якому розмірі – чи за кошторисом 1918 р., що підлягав перегляду, чи за кошторисом 1917 р.⁴⁷³.

Невирішеність таких нагальних питань гальмувала збір податків на місцях. Фінансові палати просто не знали, які суми податку вносити в окладні листи, проте відповідальність за неправильне внесення сум податків покладати на себе не бажали. Так, Павлоградська повітова управа у листі до Катеринославської фінансової палати від 25 листопада 1918 р. пропонувала вирішити проблему з земськими податками у такий спосіб. Згідно із законом від 30 серпня 1918 р., земські податки за першу половину 1918 р. дорівнювали повній ставці 1917 р. У разі перегляду земськими зборами нового окладу земського кошторису, ставки земського податку 1918 р. перевищували межі 1917 р. Для усунення різниці необхідно було у зазначений строк внести надлишок. Окладні листи на земські податки 1918 р. із приватних земель не розсилалися, тому особливих ускладнень щодо стягнення земських зборів з власників такого майна не передбачалося. Проте окладні листи на збори з надільних земель сільських громад скарбницею були розіслані. У них включили оклади повітового земського збору, визначені кошторисом 1918 р., затверджені попереднім складом земського зібрання. Їх розмір у 6 разів перевищував річний оклад 1917 р. Ці оклади, згідно з розкладкою сільських громад, були поділені між окремими членами громади, а дехто вже почав сплачувати.

Разом із тим, на думку Павлоградської повітової управи, застосування закону від 30 серпня 1918 р. могло призвести до плутанини⁴⁷⁴. Натомість Департамент простих податків у відповідь на пропозицію Павлоградської повітової управи надіслав розпорядження: скасувати збір податків із надільних земель, що проводився за окладними рахунками сільських громад. Коли виявлялося, що окремі громади вже внесли платежі за завищеними ставками, то загальна їхня сума мала урівнюватися зі зміненим окладом. Коли ж виявлявся перебір платежів більше належного, він мав вноситися в рахунок наступних платежів. Разом із тим, сільські громади, які одержували повідомлення про зменшення окладних платежів, що вже були розподілені між окремими господарствами, повинні були внести відповідні зміни до розкладки і здійснити пояснюючі відміни в особових рахунках окремих господарів⁴⁷⁵.

Між тим, на місцях існували проблеми з втіленням в життя закону від 30 серпня 1918 р. Фінансові палати не розуміли механізму його дії. Так, до Департаменту простих податків повідомляла Херсонська казенна палата, наголошуючи, що, згідно зі ст. 41 «Устава о земских повинностях», оподаткуванню земськими зборами підлягають землі

приватних осіб та сільських громад. Сільські збори з приватних земель вносяться 2 рази на рік рівними частинами до 30 червня і 31 грудня. Так само земські збори вносяться, згідно зі ст. 231 «Положення о крестьянах» видання 1913 р., у встановлений сільськими зборами термін («частні строки») без поділу на півріччя. Херсонська фінансова палата вважала, що вона не може застосувати закон від 30 серпня 1918 р. до селянських надільних земель, оскільки у ньому відсутні будь-які вказівки стосовно його виконання та розміру окладу на 1918 р. волосних земських зборів⁴⁷⁶.

Такий потрібний у нестабільній соціально-економічній і суспільно-політичній ситуації закон від 30 серпня 1918 р. виявився заплуганим і недосконалим, а найголовніше – складним у практичному застосуванні. Місцеві кошториси залежали від земської виборчої кампанії, яку мав організувати уряд Української Держави. «Старим», дореволюційним за походженням органам земського самоврядування, які «демократизувалися» у післялютневій місяці 1917 р. за рахунок довиборів та певних ротаций, закон дозволяв стягувати з платників земські податки і збори лише за першу половину 1918 р. в обсязі половини відповідних зборів за 1917 р.⁴⁷⁷ Якщо ж новий склад органів земського самоврядування затверджував завищені ставки податків, відповідно до меж, встановлених чинним законодавством, то платники зобов'язувалися внести їх в установлені земськими зборами терміни до повітових і губернських казначейств.

Фінансові палати в губерніях, як і земства, опинилися в скрутному становищі, адже норми закону від 30 серпня 1918 р. суперечили чинному в Українській Державі податковому законодавству, підвалини якого були закладені ще в «Зводі законів Російської імперії». Так, Чернігівська фінансова палата доповідала до Департаменту простих податків Міністерства фінансів 14 листопада 1918 р. про те, що вона не в змозі виконати приписи згаданого закону з огляду на те, що розкладка державного поземельного податку і земських зборів вже виконані, сплата окладних зборів з сільських громад здійснювалася не за півріччями, а у встановлені для кожної місцевості сільськими сходами приватні строки (двічі на рік сплачували поміщики і селяни, які вийшли з громад, відповідно до норм столипінських законодавчих актів). Від багатьох платників кошти вже надійшли. Загалом, давно почалася друга половина року, але ні уряд, ні Міністерство фінансів не давали ніяких вказівок з приводу подальших дій⁴⁷⁸.

Херсонська фінансова палата підійшла формальніше до справи, зібравши з селянських громад одні окладні листи⁴⁷⁹. З багатьох регіонів

України ще до прийняття закону від 30 серпня 1918 р. надходили прохання від населення або взагалі звільнити його від податків унаслідок зuboжіння, або хоча б відстрочити виплату. Зокрема, члени Малиновської сільської громади прохали керуючого Харківською фінансовою палатою відтермінувати оплату недоздачі окладних зборів до 1 січня 1918 р. Вони наголошували, що недоплата виникла внаслідок того, що держава не розраховалася з селянами за розквартирування у березні 1918 р. німецьких військ⁴⁸⁰. Влада йшла назустріч селянам і 3 вересня 1918 р. відтермінування було дозволено Харківським губернським старостою⁴⁸¹. На нашу думку, подібні кроки владних органів Гетьманату дозволяють говорити про те, що влада намагалася, де це було можливим, уникати конфронтації з селянством, йдучи назустріч його вимогам. Ці та інші факти водночас спростовують усталену в радянській історіографії думку щодо внутрішньо-економічної політики Української Держави, виключно як «антинародної», прони́мецької.

Для виплати податків селянські громади намагалися віднайти кошти з будь-яких наявних джерел прибутків. Так, у зверненні до Міністра фінансів від 30 серпня 1918 р. Залізнянська сільська управа Бахмутського повіту прохала дозволу обернути 45 583 крб. 34 коп. громадського капіталу, який виник унаслідок здачі в оренду земель для розробки корисних копалин, на виплату державних і земських податків, на утримання волосного і сільського управлінь. За даними управи, капітал становив 133 250 крб. відсотковими паперами і 7539 крб. 60 коп. готівкою та перебував у депозиті Бахмутського повітового з'їзду⁴⁸².

Перебої в роботі транспорту та несвоєчасність у розсилці окладних листів були основними проблемами, що ускладнювали своєчасність сплати податків, внаслідок чого населенню починала нараховуватися пеня. Зокрема, керуючий Полтавською фінансовою палатою у своєму листі до Департаменту простих податків вказував на те, що фінансова палата окладні листи на державний поземельний податок складала за відробітну плату. Листи надси́лалися залізницею, але залізниці були зіпсовані більшовиками і пакунки почали прийматися для перевезення лише наприкінці травня. Через таку затримку податківці не могли роздати листи до 15 липня – терміну, з якого починала нараховуватися пеня за несвоєчасне внесення до скарбниці першої половини окладу державного поземельного податку. Згідно з артикулами 25 – 32 т. V «Статуту простих податків», невивплата до 30 червня першої половини суми окладу вважалася як недоздача з

нарахуванням 1 % пені після 15 числа кожного місяця, починаючи з липня. Таким чином, у 1918 р. значна частина селян і землевласників не змогла виплатити податки через відсутність окладних листів. Вказуючи на це, фінансова палата прохала скасувати нарахування пені за невчасний внесок податків до скарбу, оскільки це було не з вини платника⁴⁸³.

Також на заваді вчасній виплаті земельних податків став катастрофічний стан деяких як селянських, так і поміщицьких господарств. Зруйновані соціалістичними експериментами Центральної Ради та розграбовані селянами, поміщицькі господарства не змогли через свою фінансову скруту вчасно сплатити податки. Тому інколи навіть фінансові палати розуміли реальний стан справ та просили відтермінувати виплату податків. Наприклад, Херсонська фінансова палата передала до Департаменту простих податків прохання від Єлизаветградського союзу Олександрійського повіту про звільнення від виплати недоздач державних поземельних податків за 1917 р. і про відтермінування податкових платежів 1918 р., але тим землевласникам, майно яких було повністю або частково знищене. На підтвердження цього фінансовій палаті були надані спеціальні відомості⁴⁸⁴.

Окремим питанням, яке стояло перед Департаментом простих податків та фінансовими палатами, було стягнення продовольчих боргів. Завідування і розпорядження продовольчими капіталами та функції щодо стягнення продовольчих боргів, згідно з правилами від 16 березня 1909 р. «Про порядок стягнення продовольчих боргів на бувші селянські установи», перейшли до губернських, повітових та волосних земств. Так, 23 серпня 1918 р. Херсонська фінансова палата звернулася до Департаменту простих податків із проханням зробити розпорядження Херсонській земській управі про стягнення з сільського населення продовольчих боргів. Підвищення чи зниження розміру стягнень продовольчих боргів регулювалося «Правилами». Згідно зі ст. 3 та 14 селяни, що не сплачували поземельних окладних зборів, та мали урожайність зернових від 25 до 30 пудів з десятини, сплачували на погашення продовольчих боргів від 50 до 100% річного окладу державних і поземельних зборів. У населених пунктах Херсонського і Одеського повітів, де урожайність була нижчою 15–20 пудів, стягнення продовольчих зборів не проводилося. Повітові земські управи за погодженням із податковими інспекторами могли робити винятки. Однак, згідно із ст. 8 «Правил», встановлення норм продовольчих стягнень, нижчих за 25% окладу казенних і земських

зборів, або відміна стягнень були прерогативою тільки Міністра внутрішніх справ за погодженням з Міністром фінансів⁴⁸⁵.

В окремих випадках скасовувати продовольчі борги дозволяло Міністерство фінансів. В основному підставою для цього ставала безнадійність їх стягнення, яка виникала внаслідок від'їзду мешканців до інших регіонів Української Держави або у зв'язку з їхньою смертю⁴⁸⁶. Зазвичай суми цих боргів були незначними. Вони коливалися від 3 до 10 крб. з особи. Так, по безнадійності було скасовано борги з жителів сіл Ромненського повіту Полтавської губернії А. Віхтіра і У. Савицького у сумі 8 крб. 38 коп. Численні архівні дані дозволяють стверджувати, що подібні борги скасовувалися і у решті губерній Української Держави. Так, у Подільській губернії Подільська продовольча управа просила скасувати борги у зв'язку зі смертю боржників П. М. Чаплінського та У. К. Козицького⁴⁸⁷. Проте в масштабах губерній ця сума була досить значна. Так, зокрема в Балтському повіті сума боргу становила 737 крб. 0,7 коп.⁴⁸⁸, а загальний борг тільки Вознесенської волості Олександріївського повіту Катеринославської губернії складав 520 пуд. жита та 21 пуд ячменю, що дорівнювало за тодішніми цінами 793 крб. 65 коп.⁴⁸⁹. Тож в масштабах Української Держави, скасовуючи продовольчі борги, уряд втрачав досить значні суми.

На нашу думку, скасування продовольчих боргів було конструктивним елементом податкової політики. Його можна визнати соціальноорієнтованим кроком Гетьманату. Адже уряд не перекладав сплату цих боргів на родичів, селянську громаду тощо. Подібні кроки засвідчують не лише прагматичний характер податкової політики Української Держави, але і певну її соціальну спрямованість.

Питаннями стягнень продовольчих боргів та продовольчих коштів на улаштування сільських громадських хлібних запасів опікувалися місцеві продовольчі управи. Підставою для таких стягнень були ст. 35, 36, 48, 51 «Тимчасових продовольчих правил». Зокрема, у постанові Сквирської продовольчої управи вказувалося, що так звані «часні строки» збору продовольчих коштів повинні призначатися не пізніше 1 грудня. Тому відкритим питанням у Сквирському повіті залишалися розміри збору продовольчих коштів. З висновків податкового інспектора, представлених продовольчій управі 3 серпня 1918 р., стає зрозумілим, що «економічне становище на руках настільки тверде й ощадок грошових засобів настільки великий, що продовольчі зібранки і борги в продовольчі джерела можуть бути зібрані в цей час без призначення яких-небудь пільг»⁴⁹⁰. Після отримання висновку

податкового інспектора продовольча управа видала наказ, за яким хлібні натуральні запаси потрібно було обернути на продовольчі кошти. Також був встановлений розмір продовольчих коштів на душу населення, що дорівнював 2 крб. 31 коп.⁴⁹¹. Ситуацію з боржниками у Сквирському повіті ілюструє таблиця 5⁴⁹².

Таблиця 5

Боржники продовольчих коштів Сквирського повіту

Назва села	Чисельність жителів	Сума боргу
Рубчинське друге	341	958 крб. 21 коп.
Казімірське	181	570 крб.
Липківське	353	991 крб. 93 коп.
Кошимирське друге	161	469 крб.
Грубське	111	311 крб.

Заборгованість вказаних у таблиці сіл виникла внаслідок того, що частина селян орієнтувалась на кінцевий встановлений законом термін – 1 грудня. Ще однією причиною заборгованості стала недостатня оповіщеність населення, та несвоєчасна робота податківців.

У сфері місцевого оподаткування уряд гетьмана П. Скоропадського намагався законодавчо врегулювати «самодіяльність» органів місцевого самоврядування, котра за доби Української Центральної Ради набула подекуди напіванархічних, неконтрольованих форм. Необхідно було, з одного боку, припинити самодіяльність «неслухняних» органів місцевого самоврядування, поставивши їх у «колію» дотримання законності, а з іншого – припинити постійні скарги і клопотання «слухняних», які доводили відсутність у них коштів. Для цього законом від 8 червня 1918 р. були створені тимчасові ревізійні комісії з перевірки діяльності органів місцевого самоврядування. Окремі доповнення до цього закону були внесені 31 серпня того ж року⁴⁹³. Інша спроба законодавчо врегулювати оподаткування на місцях була зроблена в Українській Державі 30 серпня 1918 р., коли була видана постанова «Про перегляд губерніяльних і повітових земських сміт»⁴⁹⁴.

На нашу думку, окрім деяких юридично-технічних недоліків цієї постанови, вона з'явилася з суттєвим запізненням. Сигнали з губернії про неконтрольованість і незаконність податкової діяльності органів місцевого самоврядування (про ради і ревкоми в усіх їх модифікаціях

мова тут не йде – там взагалі законність дуже часто замінювалася революційною доцільністю чи класовим чуттям) надходили ще до Центральної Ради і Ради Народних Міністрів. Щодо діловодства, уряд Української Держави був певною мірою правонаступником першої Української Народної Республіки. Про це свідчить те, що справи, заведені першим, продовжувалися другим, а у фондах Ради Міністрів Української Держави чи Міністерства фінансів зустрічаємо справи і часів Центральної Ради, і Директорії. Цьому сприяло, зокрема, й те, що більша частина державного апарату УНР (за винятком керівних працівників) зберегла свої посади⁴⁹⁵.

Для налагодження ефективної податкової політики потрібна була ефективна монетарна політика. У зв'язку з цим основними завданнями, які стояли перед урядом, були боротьба зі спекуляцією, переведення грошового обігу в країні на карбованець, скасування грошових сурогатів. Для вилучення грошей у селянства уряд передбачав покращити сплату селянами грошових податків, продаж земель, воєнних запасів, а також продаж горілки за готівку⁴⁹⁶.

Насамперед уряд намагався вивести з обігу купюри номіналом 250 руб. і казначейські знаки номіналом 20 і 40 руб. При обміні на українські карбованці державою стягувався особливий збір у розмірі 10 %, а з 1 грудня 1918 р. Міністерство фінансів дало дозвіл на особливе штемпелювання грошових знаків у 1000 руб.⁴⁹⁷.

Проблеми з паралельним обігом валют виникали у розрахунках держави чи окупаційних властей з селянами за продукти. Часто селяни втрачали гроші на курсі обміну, оскільки німецьке командування своїми наказами змінювало курс марки та австрійської крони по відношенню до карбованця. Українська влада намагалася врегулювати питання з коливаннями курсу, рекомендуючи при розрахунках з населенням і установами керуватися курсом, встановленим Міністерством фінансів на 6 місяців. За цим курсом 1 марка коштувала 75 коп., 1 крона – 50 коп.⁴⁹⁸. Натомість австро-німецькі комендатури не визнавали такий курс, а, за повідомлення місцевих органів влади, обмінювали марки на карбованці за курсом: 1 марка = 1 карбованець. За повідомлення Старобільського союзу кредитних і ощадних товариств, Старобільська німецька комендатура проводила обмін навіть за курсом 1 марка = 2 крб., що суперечило урядовому курсу. Проте до тих осіб, які не визнавали курсу, встановленого комендатурами, військові застосовували репресії⁴⁹⁹.

Проблеми з курсом валют поступово були врегульовані шляхом переговорів між представниками Української Держави та окупаційної

військової адміністрації. Враховуючи реальну ситуацію в країні та під тиском союзників, уряд пішов на поступки. Губернським старостам 3 серпня 1918 р. було розіслано повідомлення про те, що офіційний твердий курс, встановлений 6 квітня 1918 р., скасовується, а з 26 липня, за згодою з німецькою комендатурою, встановлюється вільний ринковий курс марок і крон для всіх розрахунків як австро-німецьких військових, так і урядових інституцій. Однак для збереження нормального курсу Державні банки і скарбниці тимчасово прийматимуть марки по 75 коп. і крони по 50 коп.⁵⁰⁰

Надходження податків налагоджувалося як шляхом структурного вдосконалення податкових механізмів та податкового апарата, так і за рахунок підвищення ставок вже існуючих податків. Важливу роль відігравали й організаційні заходи, спрямовані на відновлення механізму їх стягнення, значно порушеному за Тимчасового уряду, Центральної Ради і нетривалого перебування при владі більшовиків.

Намагаючись втілити у життя закон «Про державну хлібну монополію», держава робила спроби зібрати з селян якомога більше хліба. Для кожного селянина встановлювалася мінімальна норма зерна, яка залишалася для його користування. Держава вважала достатнім на 1 сільськогосподарського працівника денний пайок борошна чи зернової крупи у розмірі 1 фунт взимку, а 1,5 – влітку. Також встановлювалася норма і для худоби: на 1 коня влітку норма вівса становила 10 фунтів, взимку – 5, а коровам та свиням норма взагалі не передбачалася. Безумовно, що такі норми значно ускладнювали ведення господарства. За підрахунками Союзу хліборобів, необхідні норми повинні були становити не менше 2,5 фунти зерна, 2,5 фунти борошна і півфунти понад норми коням за недостаток сіна, 5 фунтів посипки великій рогатій худобі, не менше 5 фунтів зернової посипки свиням. Також Союз хліборобів просив припинити збір хліба у тих господарствах, де надлишки хліба понад встановлені норми вже зібрані та вивезені⁵⁰¹.

Попри численні скарги, які надходили до Міністерства продовольства, за низькі встановлені норми продуктів на душу населення, Міністерство продовольства та Державного хлібного бюро вважало, що встановлені та оприлюднені населенню норми хліба для задоволення потреб людей і тварин є достатніми і не підлягають зменшенню. Поряд із цим, правління Державного хлібного бюро, реалізуючи закон «Про державну хлібну монополію», рекомендувало до осіб, які порушують закон, застосовувати жорсткі заходи, навіть вдаючись до реквізицій зі зниженням на 30% твердих цін⁵⁰².

6 вересня 1918 р. на засіданні Української продовольчої ради Державного хлібного бюро розглядалися питання щодо оптимізації роботи органів Державного хлібного бюро. Серед основних питань було визначення кінцевого терміну здачі хліба. Селяни і власники хліба повинні були розпочати здачу до 20 вересня 1918 р., згідно з законом «Про хлібну монополію». Також на нараді були спроби переглянути встановлені остаточні норми зерна для населення, але вони виявилися безрезультатним. За словами більшості членів наради, окрім зернової норми, до раціону селян та їхньої худоби входить велика кількість коренеплодів (картоплі, моркви, буряків), до того ж тварини забезпечені ще й відходами зі столу селян. Увагу приділили і спекулятивним діям населення. У результаті Заготівельному відділу хлібної контори було наказано створити разом із австро-німецькими військовими підрозділами в місцях спекуляції реквізичійні пункти та комісії⁵⁰³.

Здача хліба представникам Державного хлібного бюро проходила досить мляво. Селяни не бажали здавати хліб за твердими цінами, воліючи продати його або спекулянтам, або німецьким військовим, які інколи платили більше. Так, керуючий Ізюмського відділення Державного хлібного бюро у своїй доповіді Керуючому Харківського хлібного конторою зазначав, що надходження хліба по всьому Ізюмському і Змієвському повітах зменшилося. Причиною цього стала відсутність реальної сили на місцях. Селяни від добровільної здачі відмовлялися, середні землевласники (60 – 100 – 150 дес.) заявляли, що везли хліб тільки під збройним примусом. Великі землевласники у своїй більшості виїхали, а хліб з їхніх економій не можна отримати, бо місцеві селяни не давали його вивозити. Також він звернув увагу на неповагу населення до агентів Хлібного бюро, яких селяни ображали та застосовували нецензурні лайки. Часто селяни застосовували до агентів силові методи. Так, «роз'їзні агенти Горстко-Олексіївського району і Нижегородської волості при спробі провести облік хліба отримали збройний опір селян»⁵⁰⁴. Такі волості, як Андріївська і Введенська Змієвського повіту і Краматорський район Ізюмського повіту взагалі не визнавали офіційну владу, вибираючи власне керівництво та ігноруючи закон «Про хлібну монополію»⁵⁰⁵.

Збір хліба на селі порушувався і самостійними заготівельними акціями українських та німецьких військ із самовільним захопленням ними вагонів із продовольством⁵⁰⁶. Загалом органами Державного хлібного бюро лише в Ізюмському повіті було зібрано 155 тис. пуд. хліба⁵⁰⁷. У Богодухівському повіті на 21 червня 1918 р. було реквізовано: пшениці – 380 пуд. 39 ф., жита – 621 пуд., вівса –

169 пуд. 0,5 ф., ячменю – 20 пуд. 0,5 ф., проса – 28 пуд. 0,7 ф., гречки – 4 пуд. 0,5 ф., муки пшеничної – 22 ф., житньої – 25 ф., пшона – 1 ф.⁵⁰⁸.

Для перевезення зерна українській владі необхідні були підводи, які потрібно було взяти у населення. Тому влада звернулася до німецьких військ за сприянням у реквізиції підвод для перевезення хліба. Також на місцях були розіслані оповіщення про те, що за приховування продуктів селяни-порушники будуть суворо покарані⁵⁰⁹.

Маючи на меті отримати від селян якомога більше хліба, влада намагалася їх заохотити горілкою. Так, Міністерство фінансів у «зсіпні» райони направило вагон 40% горілки, яка продавалася за твердою ціною або в обмін на продукти харчування. Місцевій владі, яка сприяла обміну, за кожні 10 тис. пуд. надавалося 3/4 відра горілки⁵¹⁰.

У справі заготівлі худоби між українськими заготівельними органами та німецькими військами існувала справжня конкуренція. На думку української влади, це гальмувало процес заготівлі продуктів. На це вказував і Особоуповноважений Міністерства продовольства у Полтавському і Катеринославському повіті, зазначаючи, що йому не вдалося дійти згоди з австрійським командуванням у справі заготівель і реквізицій, зокрема припинення самовільних⁵¹¹.

Для припинення самовільної заготівлі союзниками худоби 8 липня 1918 р. в Управлінні оособоуповноваженого з заготівлі худоби було прийнято декілька принципових рішень: вимагати в австро-угорського та німецького військового командування припинення самовільних заготівель; дозволити заготівлю худоби не на експорт, а на власне харчування; встановити твердий курс марки та крони; порушити питання стосовно механізму виплати коштів німецьким та австро-угорським частинам за взятую худобу. Також Управлінням було ухвалено звернутися до Вардшафт Централє з повідомленням, що заготівля хліба, окрім уповноважених, забороняється і наголошено, що конкуренція не припустима⁵¹². Вимоги управління були логічними, оскільки велика частина худоби, як і хліба, йшли на експорт повз державні органи заготівлі. Однак представники окупаційних військ мало зважали на вимоги української влади.

Із запровадженням твердих цін і приходом німецьких та австрійських військ ринкові ціни та спекуляція зросли в геометричній прогресії. Українська влада намагалася боротися з закупівлею хліба за завищеними цінами, але селянам все ж часто вдавалося продати за ними хліб. Наприклад, селяни Лебединського повіту везли хліб в Корнево, де ціна становила 100 крб. за пуд⁵¹³. У доповіді Кременецької продовольчої управи до Міністерства внутрішніх справ зазначалося, що борошно, зерно та інші продукти вивозяться спекулянтами та

німцями за завищеними цінами. Внаслідок таких дій спекулянтів населенню повіту міг загрожувати голод⁵¹⁴.

Такий стан справ змушував державу застосовувати штрафні санкції, наприклад, реквізиції, що накладалися на тих селян, які продавали свій хліб за більш високими, як тоді вважали спекулятивними цінами.

Селяни були занепокоєні ситуацією, яка склалася, і починали чинити активний опір. Багато помилок, які насторожували селян, виникало і при заготівлі хліба представниками Міністерства продовольства. Часто представники, приступаючи до реквізиції, навіть не мали відповідних документів. Так, Лебединський повітовий староста у телеграмі Харківському губернському старості від 9 вересня 1918 р. зазначав, що представник від Міністерства продовольства, який прибув у повіт для заготівлі незернового фуражу, не мав інформації про стан справ у повіті, не вказав кількості фуражу, який повинен зібрати з повіту, не встановив твердої ціни на сіно та соломку, а відразу приступив до реквізиції і своїми діями вніс невдоволення серед селянства⁵¹⁵.

Під час проведення реквізицій опір селян був настільки сильним, що агенти хлібного бюро потребували військової допомоги. Так, агент-інструктор Вовчанського повіту прохав надіслати загін державної варті, щоб виконати свої обов'язки⁵¹⁶.

Згідно із законом від 3 лютого 1916 р. і обов'язкової постанови Міністра продовольства від 13 вересня 1918 р., селяни мусли виконувати «гужову повинність». Державною був встановлений особливий порядок залучення селянства для транспортування вантажів та хлібних перевезень. Перевезення вантажів оплачувалося відповідно до встановлених у законі тарифів: за 1 пудоверсту 15 коп., за кожну наступну версту до 30 верств додатково по 2,5 коп., а з 31 версти і далі до вказаної плати – 1 – 0,5 коп. Коні, що були необхідні для перевезень, залучалися з сіл, які розташовувалися не далі, ніж за 15 верст від місця відправки хліба. Також були встановлені й норми вантажу на одну підводу: 1 кінна підвода повинна була везти не менше 20 пудів, а волова – 30 пудів. Відстань перевезень визначалася управами. Здійснюючи перевезення, селяни повинні були утримувати худобу за власний кошт. Ніяких інших додаткових транспортних витрат держава не компенсувала.

Селяни залучалися до завантаження і розвантаження вагонів, але на роботу вони йшли неохоче, тому що були невдоволені низькою оплатою, яка становила 15 крб. щоденно за вагон. Чоловіки отримували 5 крб., жінки – 3 крб. за будь-яку іншу роботу. На роботи набиралися селяни, які проживали не далі ніж за 10 верст та мали реманент.

Насамперед залучалися двори з двома і більше кіньми та при наявності в сім'ї двох дорослих чоловіків⁵¹⁷. Населення залучали частіше до перевезення хліба в тих місцевостях, де були належного рівня під'їзні шляхи. Наприклад, Уманське агентство Державного хлібного бюро вимагало від Уманського повітового старости надати якнайбільше примусових нарядів селянам для перевезення хліба⁵¹⁸.

Нездатність виконати умови так званої хлібної угоди вплинули на позицію Німеччини та Австро-Угорщини щодо Української Держави. У зв'язку з цим втручання у внутрішню політику України з їхнього боку посилювалося. Австро-німецька військова адміністрація пильнувала за діяльністю української влади. В одному з листів фон Раеса королівському раднику графу Стефану Бурнану зазначалося: «Земські комітети і всі інші комітети нове українське керівництво розпускає і змінює надійними громадськими органами... Намагання нового уряду повинно підтримуватися всіма засобами та органами німецького командування»⁵¹⁹.

На селі була досить складна ситуація. Селяни, які становили більшість населення, тримали в себе одібрану поміщицьку землю і всі хлібні запаси, які аж ніяк не бажали повертати⁵²⁰. Натомість Гетьманат спільно з німецькими та австро-угорськими військами і надалі примушував селян повернути власникам розділені господарства, відшкодувавши завдані збитки. Наприклад, 29 червня 1918 р. Балтський повітовий староста повідомляв Подільському губернському старості: «Настрій населення в цілому спокійний, жодних ексцесів проявлено не було. Пограбоване у землевласників поступово повертається, хоча неохоче. Під час роззброювання ніхто не чинив опору»⁵²¹.

Австро-німецька влада розуміла, що селяни не зможуть в повному обсязі заповнити ринок хліба. Вона, з одного боку, проголошувала підтримку передачі землі у приватну власність селянам, з іншого – активно сприяла поверненню землі та реманенту поміщикам, відшкодування останнім збитків, яких вони зазнали через дії селянства та земельних комітетів. Така постановка питання викликала опір селянських мас, який у травні 1918 р. ще більше посилювався⁵²². Землевласники, розуміючи половинчастість рішень гетьманської влади, зверталися до австро-німецьких військових адміністрацій за сприянням у цій справі. У тих повітах, де не було австро-німецьких військ, ситуація була вельми неспокійною. Землевласники таких повітів зверталися з проханнями про призначення в ці місця німецьких військових підрозділів.

Так, із звернення хліборобів-власників, об'єднаних в Богопільському відділі Балтського повітового союзу земельних власників Подільської губернії до уповноваженого українського уряду у відносинах з австро-угорським командуванням С. Гербелью стає відомо, що район східної частини Балтського повіту і територія від Богополя до Голованевська та від Кривого озера до Юзефополя взагалі не мали підрозділів австрійських військ. Через це села району нероззброєні, реманент у непридатному стані розтягнутий по селах і можливості його відремонтувати немає. Селяни випасали худобу на озимих посівах і не визнавали порядку. Через це район, колись багатий на пшеницю, міг залишитися без хліба. Тому у своєму зверненні землевласники просили вислати в їх район австрійський військовий підрозділ⁵²³.

Значна частина селян України зайняла очікувальну позицію, інша – чинила опір спробам колишніх власників повернути свої землі та реманент. У селах деяких повітів вже влітку 1918 р. тривали погроми. Так, у звіті Генеральному штабу Української Держави за 1 липня 1918 р. йшлося: «Селяни Грушевської волості Херсонського повіту на сході постановили протівитись поверненню захоплених у поміщиків земель та інвентаря і признають законною владою тільки бувшу Центральну Раду та Третій і Четвертий Універсали»⁵²⁴.

До початку збору врожаю 1918 р. опір селянських мас значно посилювся. Боротьба стала набирати дедалі чіткіших обрисів, а селянський опір набув форм партизанської війни. Вона спрямовувалася насамперед проти реквізицій та насадження грабіжницької продовольчої політики. Так, збройному конфлікту в Золотоніському повіті передувало декілька селянсько-поміщицьких конфліктів, що виникли на ґрунті відновлення порушених прав землевласників в квітні 1918 р. Становище загострилося після репресій гетьманської влади проти делегатів II Всеукраїнського селянського з'їзду, значну частку яких становили селяни Лубенського і Золотоніського повітів. Приводом до повстання в Лубенському і Золотоніському повітах стало вилучення зброї і боєприпасів у селі Денисівці. Селяни відмовилися видати зброю і спільно з мешканцями сусідніх сіл 13 травня вчинили повстання. Після кількоденних боїв і лише за підтримки артилерії владою виступ було придушено⁵²⁵. За участь у збройній сутичці було арештовано більше 500 селян та накладено контрибуцію у сумі 71 тис. крб., з посад було звільнено 11 із 17 комендантів українських міст, замінено увесь склад земської управи, голову Коздобіна, як одного з організаторів повстання було арештовано⁵²⁶.

Події в Золотоніському і Лубенському повітах засвідчили, що селянство не бажало терпіти фіскальну політику влади та окупаційних військ і переходило до партизанської війни. Саме про це йшлося у доповіді Лубенського повітового старости за результатами експедиції: «...Громадянська війна і у наших краях набирає рис добре організованої партизанської війни. Це підтверджує: швидкість дій партизанських загонів – бандитів взагалі, їх розвідка і організованість, наявність добре навченої кінноти, також існування потаємного ходу між Денисівкою і Золотухою»⁵²⁷. Прояви непокори підрозділам окупаційних військ мали місце також у Васютинцях Золотоніського, Погребях Кременчуцького повітів Полтавської губернії, а також у Николаєвському Вовчанського повіту на Харківщині, де відбулося зіткнення 200 беззбройних селян із німецькою військовою частиною⁵²⁸.

Залучення військ Центральних держав до проведення акцій проти селян було офіційно задекларовано у травні і на початку червня 1918 р. Для підтвердження цього 26 травня 1918 р. губернські старости Української Держави розіслали по повітах копію наказу командира німецького корпусу частинам, які були розташовані в межах губернії. У супровідному листі старости зазначали, що стосовно повернення майна немає ніяких розбіжностей між українською владою й німецьким командуванням і що буде застосовано покарання до всіх тих, хто виявить непокору⁵²⁹. Накази німецького й австро-угорського командування підтвердили згоду надавати військову допомогу українській владі, допусkali застосування необхідних заходів для недопущення розвитку революційного руху⁵³⁰. Австро-німецька військова адміністрація для підтримки спокою на місцях видавала постанови, якими визначалася відповідальність за певні порушення. Так, постановою від 8 травня 1918 р. німецьким комендантом м. Умань Бухером, передбачалось, що «за кожне підбурювання населення по відношенню до німецьких військ чи постановам, наказам, а також за підбурювання проти нової української влади, агітації проти неї будуть каратись 15-ма роками ув'язнення або штрафом 15000 марок»⁵³¹. Наведення порядку та приборкання селян уявлялося союзниками справою здійсненою, оскільки непокору чинила та частина селян, до яких приєднувалися більшовицькі агітатори, які підбурювали селян до знищення посівів.

Перші спроби стягнення з селян за допомогою іноземних військ відшкодувань на користь поміщиків фіксувалися ще до гетьманського перевороту, вже в березні 1918 р. Німецькі війська піклувалися про господарства німців-колоністів. Ще в березні 1918 р. німецьке командування видало наказ про повернення майна колоністам. Австро-

німецькі підрозділи залучалися до стягнення відшкодування збитків і місцевими поміщиками. Наприклад, у листі до командувача австро-угорських військ в Одесі генерала-фельдмаршала Бен-Ермолі землевласники, жителі села Поточної Петровської волості Одеського повіту скаржились, що земельний комітет відібрав у них землю і передав особам, які її ніколи не обробляли, просили сприяння у поверненні землі і збитків⁵³². У телеграмі, надісланій Рауху, сільським старостою с. Софіївки Тарсько-Олексіївської волості Бахмуцького повіту Катеринославської губернії повідомлялось, що «з Софіївської селянської спілки, поміщик Олександр Бандиш, за посередництвом австрійської влади, стягує за майно, розкрадене селянами з його маєтку, 4822 тис крб. Така сума збитків визначена самим Бандешивим». Також у своїй телеграмі сільський староста просив довести до відома австрійське командування, що «стягнення поміщиками з селян збитків повинно здійснюватись обов'язково в порядку закону про земельно ліквідаційні комісії, але аж ніяк не по самочинним вимогам поміщиків⁵³³.

Такі акції тривали майже до кінця осені 1918 р., тому Міністр внутрішніх справ Української Держави І. Кістяківський 11 жовтня 1918 р., повідомляючи місцеву владу про випадок із поміщиком О. Бандишем, який наклав на мешканців с. Софіївки Бахмуцького повіту за сприяння австрійської влади стягнення за майно, що було пограбовано у його маєтку під час революції, наголошував на неприпустимості таких дій⁵³⁴. Примушувати селян до повернення поміщикам їхньої власності мали спеціальні загони. Іноді австро-німецькі підрозділи діяли самостійно, іноді – разом із гетьманськими військовими і правоохоронними силами (або лише окремими посадовцями). Найчастіше такі загони водночас проводили реквізиції або закупівлю збіжжя, вилучали у селян зброю, карали порушників⁵³⁵.

Для ефективного функціонування війська та підтримки його боєздатності необхідно було повноцінне забезпечення продуктами харчування та фуражем. Новостворені військові комендатури, одразу після заснування, почали активну реквізиційну діяльність, нехтуючи при цьому виробленими українською владою правилами закупівлі продовольства у селян. Про такі дії свідчать численні повідомлення місцевих органів влади. Так, Катеринославський губернський староста 20 липня 1918 р. повідомляв головно-уповноваженому українського уряду при австро-німецькому командуванні: «Із сіл Маріупольського повіту надходить багато скарг на збір хліба німецькими військами без документів, якщо такі реквізиції продовжаться, то ті села лишаться без хліба. Крім того, надходить багато скарг на встановлені військами

для їх потреб, повинності по доставці підвод. Деякі села зобов'язані щоденно доставляти по розпорядженню військ до 100 і більше підвод. Якщо така повинність не буде знята з населення на час збору хліба, то це сильно відіб'ється на зборі врожаю»⁵³⁶. Херсонський губернський староста у своїй доповіді Міністру внутрішніх справ 13 липня 1918 р. звертав увагу на надзвичайну небезпеку для загального спокою самовільних реквізицій найнеобхідніших предметів вжитку, що набрала масового характеру⁵³⁷.

Схожою була ситуація і в інших регіонах України. У багатьох селах, якщо їх території межували з селами інших повітів, траплялися спроби подвійних реквізицій. Наприклад, Михайлівська волосна земська управа Катеринославської губернії повідомляла Маріупольському повітовому старості про те, що «20 липня – 6 серпня в с. Михайлівку Маріупольського повіту Катеринославської губернії прибув із Юзівки австро-німецький загін на 45 фурах 150 солдат з офіцерами. Вимагали 100 гарб соломи, 60 гарб сіна, 10 підвод картоплі, 60 пшеничних хлібин, 2000 яєць, 60 пудів сала, 35 гусей, 5 кабанів, 500 пудів пшениці, 800 пудів ячменю, 100 пудів пшона, 6 фунтів чаю, 1 пуд. тютюну, 3 пуда капусти і 100 підвод від села для відправки вантажу. Вимоги неможливо було виконати тому, що с. Михайлівка вже підлягала реквізиціям, до того ж було розпорядження австрійської влади, що розташовувалася в селі Никольському, Павловської волості Маріупольського повіту, щоб без їх відома ніяка видача австро-німецьким військам не проводилась, що і було сказано німецьким офіцерам. Жителі села направили двох уповноважених в с. Никольське. Близько 12 години дня старший офіцер віддав наказ про обшук. Було відібрано 10 заручників, які у випадку опору мали бути розстріляні. Після прибуття уповноважених з австрійськими солдатами з Никольського та розмови офіцерів з Юзівськими все майно було повернуто, юзівський підрозділ, зібравши печений хліб, поїхав»⁵³⁸.

Часто німецькі війська проводили реквізиції навіть у тих місцевостях, які страждали від посухи та зібрали поганий урожай. Так, Херсонський губернський староста звертався до австро-угорського командування з проханням припинити реквізиції у Тираспольському повіті у зв'язку з тим, що жителі повіту самі купують хліб⁵³⁹. Подекуди реквізиції супроводжувалися справжнім терором: «Гайдамаки бігли по селу, робили якісь примітки на деяких хатах. Німці підходили і запалювали з усіх боків, не дозволяючи нічого виносити з хат. Запалювалась одна хата, а вигорали десятки. З одним господарем, дуже чемною людиною, поступили так: замовили обід для офіцерів, господарка пригостила їх дуже гарно, а вони подякували так – винесли

з хати всі цінні речі, після чого хату спалили». Так описував реквізицію сільський учитель одного із сіл Золотоніського повіту⁵⁴⁰.

Наприкінці літа реквізиційна діяльність австро-німецьких військ набула масового характеру. Відчуваючи кризу в середині власних країн та нестачу продовольства, австро-німецьке командування намагалося витиснути максимум з окупованих українських територій. Також відчувалася гостра потреба не тільки в продовольстві, але і в конях, які були необхідні армії. Так, німецький комендант Гайсберг видав наказ всім селам Боровської волості Рильського повіту Чернігівської губернії. У ньому говорилося, що «15 жовтня 1918 р., з кожного села, яке отримає наказ, повинно бути доставлено в м. Рильськ 30 дорослих міцних середнього зросту коней»⁵⁴¹. Подібні вимоги викликали невдоволення селян не тільки діяльністю австро-німецьких військ, а і гетьманським режимом, який вони підтримували. Для заспокоєння селян командуванням та українською владою вживалися репресивні заходи.

Використання примусу відкривало шлях для зловживань і ексцесів. Як повідомлялось у телеграмі на ім'я Верховного командування, П. Скоропадський за підтримку німецьких військ погодився на ряд умов, однією з яких допускалося застосування законодавства про військові контрибуції діючих армій»⁵⁴². Репресивні заходи та розміри контрибуцій встановлювалися наказом австро-німецького командування від 12 червня 1918 р. за згодою української влади: «1) Підсудність військово-польовим судам, за погодженням з Українським урядом вводяться репресивні міри проти осіб вчинивши: а) безпосередньо чи дотично вчинивши дії проти наших інтересів, наприклад, спалення українських продовольчих магазинів; б) винних у підбурюванні проти українського уряду і його розпоряджень підсудні імперському польовому суду. 2) Акти саботажу проти залізної дороги, урожаю, земельної власності караються більш суворим покаранням ніж дотепер, а також накладенням більш важкої контрибуції. 3) За напад на представників військ, якщо винні не були вбиті на місці чи не були знайдені, накладається контрибуція за одного пораненого 10 000 крб., за вбитого 40 000 крб.»⁵⁴³.

На практиці розмір контрибуції, що стягувалася, міг перевищувати ці норми і міг встановлюватися індивідуально для кожного села чи міста відповідно до ступеня провини жителів. Часто сума накладених австрійськими та німецькими військами контрибуцій була дуже високою. Фінансово-економічні можливості жителів села до уваги не брався. Так, на жителів с. Багата Чернетка, де було вбито отамана

волосної міліції, а вбивці знайдені не були, наклали контрибуцію у 100 тис. крб. Крім того, за згодою голови комісії з відчуження лишків хліба і повітовим старостою, було реквізовано 400 пуд. пшениці, 400 пуд. вівса і 22 фури соломи⁵⁴⁴.

Про накладення німцями контрибуцій на сільське населення повідомлялося і в телеграмах більшовиків. У телеграмі з Суджі на ім'я Г. П'ятакова сповіщалося: «Незважаючи на мирні переговори, німці чисельністю 200 осіб кавалерії і піхоти при підтримці артилерії напали на село Осиповку, наклали на селян контрибуцію 500 тис. крб., а також фуражу»⁵⁴⁵.

Частина грошей, зібраних з селян як контрибуції за їхні виступи, німцями передавалася до місцевих кас, за винятком частини грошей, які вони лишали на власні потреби. Наприклад, золотоніський повітовий староста Полтавської губернії у повідомленні на ім'я Полтавського губернського старости зазначав: «Німецькою владою взята грошова контрибуція з сіл Велика Бурімка – 30 000 крб., Мала Бурімка – 15 000, Великі Канівці – 987 крб. 75 коп. Із цієї суми німці взяли 10 000 крб. на власні потреби, а інші 608 777 крб. зберігаються у мене. Крім того, німці наклали контрибуцію в с. Велика Бурімка – 2 000 пудів зерна і 1 000 пудів вівса, а також певну кількість скота, с. Мала Бурімка – 1 500 пудів хліба і 200 пудів вівса, с. Чорнобай – 1 000 пудів хліба і 300 пудів вівса»⁵⁴⁶.

Цей приклад підтверджує те, що окупаційна влада, здійснюючи контрибуції, намагалася гостро не конфліктувати з українською владою.

Особливо великі суми контрибуцій і штрафів накладалися за різного роду протиправні дії та вбивства австрійських і німецьких солдат, а також приховування зброї. Наприклад, 22 липня 1918 р. в с. Секретарку Трубедської волості прибув австроугорський підрозділ і наклали контрибуцію в 10 тис. крб. і 1 тис. пудів борошна за невиконання наказу про видачу злочинців, винних в убивстві чотирьох австрійських солдат. Цим же підрозділом була накладена контрибуція в 20 тис. крб. і 1 тис. пудів борошна за нездачу рушниць і було арештовано вісім селян⁵⁴⁷. За окремі злочини, такі як руйнування залізничних колій, контрибуції накладалися не лише на окремі села, але і на цілі місцевості. Так, за зруйнування 8 серпня 1918 р. залізничного полотна між станціями Жмеринка і Ярошенка лінії Одеса-Київ, австрійські військові, які проводили розшук винних і не знайшли, наклали контрибуцію на села, розташовані неподалік аварії: на с. Станіславчик – 250 тис. крб., Малу Жмеринку – 18 тис. пудів

борошна, на с. Будьки – 250 тис. крб. Селяни останнього села зазначену суму виплатити не змогли, оскільки чисельність жителів була меншою, ніж в інших селах (80 дворів або 1000 осіб). За це австрійські військові забрали всіх коней (169 голів) і корів (50 голів), позбавивши жителів села можливості підготувати ґрунти до посіву озимини⁵⁴⁸.

Саботажі реквізицій, заклики до повстань та більшовицька агітація також були підставами для накладення контрибуцій. Якщо такі виступи набували масового характеру, то австро-німецькі війська жорстоко їх придушували, а контрибуції розподіляли між учасниками повстання. Так, у телеграмі, надісланій російською делегацією з Києва до Москви, повідомлялося про те, що на початку вересня розгорілося селянське повстання поблизу містечка Ялтушков Подільської губернії. У повстанні брали участь жителі сіл Ломозова, Кулавки, Нової Ольчедаївки, Іркалієнки, Сліди Канівки і Березівки. Ці села були покарані високими контрибуціями, які накладені шляхом рівного розподілу на будинки всіх учасників повстання⁵⁴⁹.

Революція в Німеччині активізувала опозицію в Україні. Поспішне виведення австрійських і німецьких військ та відсутність підтримки Гетьманату з боку населення призвело до поразки гетьманського режиму. Проти гетьманського режиму виступили українські політичні сили соціалістичного спрямування (ті, що працювали у складі Центральної Ради). Вони підняли повстання, яке підтримали численні селянські загони, незадоволені політикою гетьмана. Тому у таких складних умовах політичний курс керівництва Української Держави різко змінювався і влада практично не займалася питаннями оподаткування.

Підсумовуючи вищезазначене констатуємо, що основними податковими платежами, що сплачували селяни за часів Гетьманату, були державні земельні податки та земські земельні збори. Також існувала ціла система різних додаткових платежів та повинностей. Однак крім української влади фіскальною діяльністю займалася і окупаційна влада. З квітня по грудень 1918 р. австро-німецькі війська розгорнули масштабну реквізиційну кампанію, від якої насамперед страждало місцеве населення, застосовували практику контрибуцій, брали участь у каральних акціях проти селян. Їхні наміри стали чітко зрозумілими. Протести з приводу грубого втручання у внутрішні справи Української Держави ігнорувалися. За трохи більше, ніж десять місяців так звані союзники перетворилися в окупантів, методи діяльності яких були схожі на більшовицькі.

3.3 Податковий апарат Української Держави

Маючи в основі податкової системи старе російське законодавство, податковий апарат Гетьманату значних змін не зазнав. Однак це не означало, що робота стосовно налагодження податкової системи не проводилася.

Важливу функцію у фінансовій та податковій системах Української Держави здійснювала Фінансова рада. Цей спеціальний орган державного апарату був сформований на підставі положень закону «Про тимчасовий державний устрій України», ухваленого Гетьманом П. Скоропадським. Згідно з документом, Фінансова рада була вищою інституцією у справах фінансової політики Української Держави. Гетьман мав виключне право призначення представників до цього органу. До складу Фінансової ради на правах постійних членів входили керівники державних та фінансових відомств, Прем'єр-міністр, Міністр фінансів та Державний контролер. Фінансова рада виконувала такі функції: обрентування умов й терміну державних позик, питань грошового обігу та попередній розгляд справ у фінансовій частині, необхідних для вирішення в законодавчому порядку⁵⁵⁰.

За часів перебування при владі Гетьмана всіма податковими та фінансовими надходженнями опікувалося Міністерство фінансів Української Держави. На травень 1918 р. до структури Міністерства фінансів Української Держави входили департаменти Кредитової канцелярії, Державної скарбниці, Фінансових палат, Залізничних справ, Простих податків, Посередніх податків, Митних зборів та комітети з народної ощадності, державних банків і Окремого корпусу кордонної охорони⁵⁵¹.

Збирання податків належало до компетенції Департаменту простих податків, який складався із центрального апарату та місцевих податкових органів. До складу першого входили директор департаменту, його заступники, ревізори, начальники відділів, діловоди, скарбники, бухгалтери, канцелярські урядовці. Загальний штат центрального апарату налічував 113 працівників⁵⁵². Це становило 11% від усіх службовців департаменту. Точну кількість працюючих у департаменті назвати складно, адже в революційних умовах їхня чисельність постійно змінювалася. Так, згідно архівних даних, на червень 1918 р. на місцях у податкових органах працював 231 податковий інспектор і 68 їхніх помічників. Однак у планах

гетьманської адміністрації цю кількість передбачалося збільшити. Тому в серпні 1918 р. законами «Про установлення розпису платні службовців податкової інспекції», «Про збільшення штатів посад при канцеляріях податкових інспекторів», «Про штати Департаменту простих податків і Гербової Скарбниці» чисельність службовців планувалося збільшити до 150 помічників податкових інспекторів, тобто на 82 особи. На місцях, окрім податкових інспекторів та їхніх помічників, працювало 900 роз'їзних контролерів, 231 кур'єр і писар, штатну кількість яких з 1 вересня планувалося збільшити до 351 особи.

За цими ж законами утворювалися нові податкові дільниці. У Херсонській, Київській та Харківській губерніях їх передбачалося по 33 у кожній, у Катеринославській – 30, Полтавській – 29, Подільській, Чернігівській та Волинській по 20. Всього – 21 податкових дільниць⁵⁵³.

Збільшення чисельності працівників податкового відомства підтверджує, що влада опікувалася питаннями становлення податкової системи як основного джерела фінансових надходжень до державного бюджету. На відміну від Центральної Ради, яка часто нехтувала кадрами податкового відомства та зменшувала штат працівників, за Гетьманату проводилася ефективніша кадрова робота в податковому апараті.

Загалом забезпечення службовців Департаменту простих податків було високим. Міністерство фінансів виділяло кошти на різні службові видатки Департаменту. Сюди входили кошти на винаймання помешкань, канцелярські витрати. Витрати по департаменту простих податків становили 32 543 103 крб. на рік. У цю суму входили роз'їзні кошти у розмірі 36399 крб. на місяць, допомога службовцям Департаменту у розмірі 142 000 крб., винагорода за конфісковане майно, яке перейшло до державної скарбниці становила 102 347 крб. У середньому на роботу департаменту витрачалося більше 12% прибутків департаменту⁵⁵⁴. Для порівняння витрати по Департаменту посередніх податків склали 10 007 962 крб. або 1% від прибутків департаменту⁵⁵⁵. Ця сума була майже в 3,2 рази меншою, ніж у Департаменту простих податків. Відповідно до складеного бюджету Української Держави на 1918 р., Департамент простих податків мав поповнити державну скарбницю на 245 755 200 крб.

Департамент посередніх податків складався із центрального апарату і губернських акцизних управлінь, окружних та дільничних акцизних інспекцій, фінансової (корчемної) охорони, а також урядовців на митницях для догляду за вивозом за кордон товарів і сировини

оподаткованих акцизом, хімічної лабораторії, відділу скарбової горілчаної та цукрової монополії.

Центральне відомство департаменту складалося з директора, його заступників, ревізорів, юристконсультів, начальників відділів, діловодів, статистів та канцелярських урядовців. У ньому працювало 174 особи, що складало близько 5% від усіх урядовців Департаменту⁵⁵⁶. Департамент керував діяльністю місцевих акцизних органів у губерніях. Загалом у губернських акцизних управліннях працювало 3 371 особи⁵⁵⁷. До складу губернських акцизних управлінь входили управитель, його помічники, ревізори, інспектори, юрисконсульти, бухгалтери та канцелярські урядовці. Губернські акцизні управління склалися з дільничних акцизних інспекцій, до яких входили акцизні інспектори, їхні помічники та канцелярські урядовці. Також однією зі складових частин департаменту була фінансова (корчемна) охорона, яка налічувала близько 147 осіб і складалася з доглядачів та об'їждчиків⁵⁵⁸.

До складу канцелярії Департаменту посередніх податків входили відділи цукрової та горілчаної монополії, де працювало по 12 осіб в кожному. Відділ скарбової горілчаної монополії включав службовців зі збору грошей зі скарбових горілчаних складів та крамниць. Залежно від кількості населення, всі горілчані магазини та крамниці поділялися на 1, 2, чи 3 клас. Усього таких магазинів було 422. У Волинській губернії – 50, Катеринославській – 65, Київській – 21, Подільській – 68, Полтавській – 75, Харківській – 55, Херсонській – 50, Чернігівській – 38. До складу відділу цукрової монополії входили службовці, продавці, завідувачі складами, бухгалтери, діловоди, підсобні робітники⁵⁵⁹.

До складу відділу скарбового продажу напоїв входили також зборщики та розсильні. У Катеринославській губернії їх працювало відповідно – 27 і 29 осіб, у Полтавській – 21 і 11, у Подільській – 12 і 6, у Київській – 46 і 28, у Харківській – 26 і 16, у Волинській – 8 і 10, у Чернігівській – 15 і 13, у Херсонській – 50 і 39. Загалом передбачалося 205 посад збірщиків і 159 розсильних з річним утриманням 3 900 крб. та 2 000 крб. відповідно⁵⁶⁰.

За архівними джерелами, кошторис державних прибутків, що стягувалися службовцями Департаменту посередніх податків на 1918 р. складали: акцизи з напоїв – 115 тис. крб.; з цукру – 1 700 тис. крб.; з дріжджів – 3 800 тис. крб.; з пивоваріння і медоваріння – 50 тис. крб.; з вин – 5 000 тис. крб.; з чаю – 1 200 тис. крб.; з тютюну – 200 000 тис.; із сірників – 12 000 тис. крб.; патентний збір – 2 000 тис. крб.; грошові кари за порушення постанов про збір з напоїв –

45 тис. крб.; патент на тютюн – 600 тис. крб.; патент на цукор – 400 тис. крб.; грошові покарання – 1 тис. крб.; прибутки від скарбового продажу цукру – 1 311 549 тис. крб.⁵⁶¹.

Як бачимо, найзначнішу частину цих прибутків, понад 1,5 млрд. крб. складала державні монополії щодо цін на цукор, тютюн та спиртні напої. І не випадково, що гетьманський уряд приділяв цим питанням першочергову увагу. Уже 18 травня 1918 р. у «Державному віснику» з'явилася Постанова Ради Міністрів про встановлення твердої ціни на цукор-пісок – 60 крб. за пуд і цукор-рафінад – 72 крб. за пуд.

Зважаючи на обсяг роботи та прибутковість справи, за яку відповідало акцизне відомство, витрати Департаменту посередніх податків закладалися до бюджету Української Держави окремим розділом. При цьому передбачалися витрати центральних – 555 670 крб. та місцевих установ – 10 007 962 крб., з яких на утримання службовців центрального апарату йшло 330 670 крб.; на канцелярські та господарські витрати – 200 тис. крб.; друкарські витрати – 25 тис. крб.; а на утримання персонального складу місцевих установ для губернських акцизних управ витрачали 930 705 крб. із канцелярськими витратами в 856 387 крб.; для окружних та дільничних акцизних управ – 2 839 561 крб. з канцелярськими витратами – 446 637 крб.; передбачалося контролерам – 3 892 509 крб., доглядачам – 591 561 крб., службовцям на митницях для доглядання за вивозом за кордон – 27 500 крб., іншим категоріям – 37 600 крб.; наймання приміщень для службовців коштувало 96 тис. крб.⁵⁶².

З 1918 р. в Українській Державі функціонувала фінансова охорона. Її функції визначалися «Положенням про корчемну сторожу», яке було незмінним з часів Російської імперії. Видатки на роботу цього органу в кошторисі департаменту посередніх податків були закладені у сумі 289 123 крб. на рік⁵⁶³. Фінансова охорона Української Держави підпорядковувалася акцизним управлінням Департаменту посередніх податків, які було утворено в складі Міністерства фінансів ще в березні 1918 р. За основу її формування брався досвід Російської імперії, а складалася вона з доглядачів та об'їждчиків. В основному фінансова охорона була розташована у Волинській та Подільській губерніях. Урядовці фінансової охорони Волинського губернського акцизного управління у 1918 р. були зосереджені на 11 постах: Берестейському, Сестратинському, Радзивилівському, Ледухівському, Почаївському, Олексинецькому, Вишневидському, Колоненському, Вишгородському, Білозерецькому, Волочиському⁵⁶⁴. Службовці фінансової охорони розташовувалися за дві версти позаду від органів

кордонної та митної служби вздовж державного кордону. Таким чином, фактично це була друга лінія боротьби з контрабандою.

Співробітники фінансової охорони Української Держави під час виконання службових обов'язків носили спеціальну форму, були озброєні шаблями та револьверами. Дозвіл на носіння зброї надавався німецькою військовою комендатурою. Службовці відомств повинні були мати при собі службові посвідчення з особовими даними (прізвище, ім'я, по батькові, посада). Також у ньому вказувався номер табельної зброї. Однак австро-німецькі комендатури не були зацікавлені у тому, щоб представники української влади носили зброю. Тому, наприклад, згідно з розпорядженням німецького генерала фон Фалькенгейма, чинам та урядовцям м. Житомира необхідно було здавати зброю на перереєстрацію. У випадку відмови здачі зброя вилучалася примусово німецькими військовими, а повертати зброю назад після перереєстрації службовцям німецькі комендатури не поспішали. Тому у травні 1918 р. керуючий Волинським губернським акцизним відомством звернувся з проханням до Волинського губернського старости повернути забрану у службовців акцизних управлінь зброю, яка була їм необхідна для безпечного виконання професійних обов'язків⁵⁶⁵.

При Міністерстві фінансів, окрім Департаменту простих і посередніх податків, фінансовими надходженнями до Державного бюджету опікувався і Департамент митних зборів⁵⁶⁶. Митні служби контролювали ввезення і вивіз товарів та збирали мито з них у 1918 р. Такий контроль здійснювався на 19 митницях: Київській, Харківській, Маріупольській, Одеській, Бердянській, Миколаївській, Херсонській, Тираспольській, Рибницькій, Могилівській, Усановецькій, Гусятинській, Волочиській, Збаразькій, Радзивілівській, Голобській, Мекевецькій, Лупенецькій, Таганрозькій. Безпосередньо на кордоні діяло 12 перепускних застав: Генічеська, Хорловська, Джарилгацька, Очаківська, Волочиська, Торчинська, Овідіопольська, Ямнілівська, Сатановська» Мервецька, Радзивільська та Дубосарська⁵⁶⁷.

Для здійснення контролю якості підакцизних товарів урядом було створено хімічну лабораторію в м. Одесі. У ній на замовлення українських податківців проводився аналіз води, спирту, нафти, медикаментів та сільськогосподарської продукції, що експортувалися за кордон. У лабораторії працювали завідувач (із щорічною зарплатою у 6 000 крб.), діловод та 9 лаборантів, їх зарплата коливалася від 1 500 – до 1 900 крб. Завідувачем хімічної лабораторії 24 травня було призначено Ф. Селіванову.

Також до губернських акцизних управлінь був розісланий обіжник, в якому наголошувалося про обов'язковість проходження підприємствами, що виготовляють чи продають підакцизні товари, спеціального лабораторного контролю продукції. Власникам товарів, що пройшли хімічну експертизу, лабораторія видавала посвідчення – своєрідний сертифікат якості продукту⁵⁶⁸.

Підбір високопрофесійних службовців був запорукою стабільності у фінансовій та податковій системах. З приходом П. Скоропадського до влади державний апарат поповнився старими високопрофесійними службовцями, які працювали ще за імперських часів. Міністерство фінансів очолив високопрофесійний та здібний економіст А. Ржепецький. Будучи нащадком давнього шляхетського роду та проявивши свої професійні навички, він незмінно залишався на цьому посту в складі всіх трьох гетьманських кабінетів. П. Скоропадський провів кадрову ротацію в Міністерстві фінансів, однак на ключових посадах частково залишив службовців, які працювали і за часів Центральної Ради. Свої посади зберегли товариш (заступник) міністра В. Мазуренко і директори всіх департаментів міністерства: С. Афанасьєв, А. Гуменний, Х. Лебідь-Юрчик, А. Маршинський, Й. Руденко, а також запрошені для підсилення складу міністерства з Петербургу Г. Лерхе – на посаду директора Кредитової канцелярії і фон Заммен – на посаду ще одного товариша міністра⁵⁶⁹.

Також на службу до Гетьмана запрошувались військові та службовці, які перебували на службі за царських часів. При підборі службовців зверталася увага на вік, фізичний стан, рівень освіти. Так, з 562 осіб Волинського губернського акцизного управління 37 були звільненими раніше офіцерами. Серед них: 2 полковники, 8 капітанів, 6 поручиків, 4 підпоручики, 17 прапорщиків. Це були колишні офіцери, українці за походженням. Більшість персонального складу апарату становили колишні царські податкові службовці⁵⁷⁰.

У центральному апараті Департаменту простих податків працювали: директор з річним утриманням у 10 800 крб., два віце-директори – 9 000 крб., три урядовці для доручень – 5 400 крб., сім завідувачів відділами – 7 200 крб., дев'ять діловодів – 5 400 крб., скарбник-екзекутор – 5 400 крб., вісім бухгалтерів – 5 400 крб., архіваріус – 5 400 крб., вісім помічників діловодів – 4 500 крб., вісім помічників бухгалтерів – 4 500 крб., канцелярські урядовці та практиканти призначалися у зв'язку з необхідністю. З 1 вересня 1918 р. планувалося ввести до Департаменту простих податків такі нові посади: управитель канцелярії, старший діловод, регістратор⁵⁷¹.

Утримання податкових інспекторів різнилося за їхніми класними чинами. На 1 січня 1918 р. в Україні мав працювати 231 інспектор: I класу – 51, II класу – 22, III класу – 57, IV класу – 101 з річним грошовим утриманням 3 200 крб., 3 000 крб., 2 800 крб., 2 600 крб. відповідно. Протягом 1918 р. чисельність податкових службовців постійно змінювалася. Так, з 1 червня за штатною кількістю податкових інспекторів не збільшилося, але їхнє грошове утримання зросло та змінилася класність. I клас – 61 особа, II клас – 97, III клас – 73, IV клас уже не передбачався. А грошове утримання інспекторів виросло більше, ніж удвічі: 7 500 крб., 7 000 крб., 6 600 крб. відповідно. З 1 вересня кількість податкових інспекторів зменшилася до 120 осіб: I класу – 48, II класу – 47, III класу – 25, проте грошове утримання залишилося на попередньому рівні. Роз’їзних коштів для податкових інспекторів виділялося 43 548 крб. на рік, що складало приблизно 200 крб. на одного. Помічниками податкових інспекторів на 1 січня 1918 р. працювало 68 осіб, з них I класу – 22, II класу – 2, III класу – 12, IV класу – 32 з річним утриманням 1 500 крб., 1 400 крб., 1 300 крб., 1 200 крб. відповідно. Помічникам інспекторів з 1 червня 1918 р. було теж збільшено грошове утримання за класами до 6 000 крб., 5 500 крб., а IV класу не передбачалось. Однак, якщо з 1 вересня кількість податкових інспекторів скоротилася майже удвічі, то кількість їхніх помічників збільшилася в два рази і становила 150 осіб, з яких I класу було 98, II класу – 52, III класу не було. Для помічників податкових інспекторів також було передбачено роз’їзні кошти близько 200 крб. на рік.

Діловодами податкових інспекторів на 1 січня 1918 р. працювала 231 особа: I класу – 51, II класу – 22, III класу – 57, IV класу – 101 з грошовим утриманням 1 300 крб., 1 200 крб., 1 100 крб., 1 000 крб. відповідно. З 1 вересня воно суттєво збільшилося: 4 800 крб., 4 500 крб., 4 200 крб. залежно від класу, але майже у два рази зменшилась кількість діловодів – 120 осіб, з них I класу – 48, II класу – 47, III класу – 25. Допомогу діловодам надавали їхні помічники, 175 посад яких було введено з 1 вересня 1918 р., з них I класу – 109, II класу – 66, з грошовим утриманням 3 000 крб. і 2 800 крб. З 1 вересня 1918 р. було також введено 175 посад контролерів та 30 бухгалтерів за вільним наймом. Кількість контролерів I класу становила 30 осіб, II класу – 65, III класу – 80 осіб з відповідною платнею 4 200 крб., 3 900 крб., 3 600 крб. за рік. Бухгалтерів I класу – 20, II класу – 10 із платнею 5 500 крб., 5 200 крб. за рік. Значно більшими були роз’їзні кошти контролерам – близько 900 крб. на рік.

З 1 вересня для забезпечення виконання службових обов'язків керівники податкових підрозділів могли вводити посади кур'єрів. Загалом на 1 вересня 1918 р. у відомстві працювала 351 особа, I класу – 104, II класу – 144, III-го класу – 98 з грошовим утриманням 2 000 крб., 1 500 крб., 1 200 крб. відповідно⁵⁷².

У Департаменті посередніх податків на 5 серпня 1918 р. працювала 3371 особа. З них за штатами дев'яти окружних акцизних інспекцій Київського губернського акцизного управління передбачалося 623 посади, восьми інспекцій Подільського управління – 528, семи інспекцій Харківського управління – 421, семи інспекцій Чернігівського управління – 374, шести інспекцій Полтавського управління – 278, п'яти інспекцій Волинського управління – 562, п'яти інспекцій Катеринославського управління – 273 і чотирьох інспекцій Херсонського управління – 312. Уявлення про кадрове забезпечення акцизного відомства дають штати найбільшого Київського управління: управитель – 1, помічник управителя – 1, ревізор – 9, юрисконсульт – 1, начальник відділу – 6, діловод – 8, бухгалтер – 7, канцелярські урядовці – 7, помічник діловода – 6, помічник бухгалтера – 7, канцелярські урядовці I рангу – 44, бухгалтерів II рангу – 29. Окружні акцизні інспекції Київської губернії: окружний акцизний інспектор – 9, старший помічник інспектора – 46, молодший помічник інспектора – 21. Дільничні акцизні інспекції: діловоди – 10, старші контролери – 108, молодші контролери – 170, доглядачі – 86, канцелярські урядовці I рангу – 33, II рангу – 21. В інших губернських акцизних управліннях і підлеглих їм окружних та дільничних інспекціях за штатами передбачалися такі ж посади, але їхня кількість була меншою⁵⁷³.

Службовці податкового й акцизного відомств користувалися державними пільгами. Вони отримували щорічні грошові відсоткові надбавки до посадових окладів, а також одноразову річну допомогу на дітей (залежно від кількості та віку), при переїзді до нового місця проживання (залежно від відстані та вислуги років) та за найм помешкання. Свідчення про це надають архівні джерела. Наприклад, податковий інспектор Єфремов, який мав у родині трьох дітей, отримував додатково 400 крб. на рік; Волкович – двох дітей і отримував 200 крб.; Долинський – чотирьох дітей отримував 400 крб. Також передбачалася грошова допомога вдовам, чоловіки яких загинули при виконанні службових обов'язків. На 1918 р. службовцям урядовцям Департаменту посередніх податків планувалося 37 600 крб. на допомогу дітям, а також 67 495 крб. – п'ятирічні прибавки, 64 000 крб. – грошові допомоги⁵⁷⁴.

Щоб зрозуміти тогочасну купівельну спроможність українських податківців, наведемо приблизну вартість споживчого кошику зазначеного періоду за середніми ринковими цінами в усіх губерніях України за 1 кг продуктів: хліб – близько 60 коп., борошно – близько 50 коп., м'ясо – близько 4 крб., картопля – близько 30 коп., сало – близько 8 крб., масло коров'яче – близько 9 крб., сіль – 3 коп., перець – 2,50 крб., цукор – 2 крб., тютюн – 8 крб., мило – 3 крб.⁵⁷⁵.

Більшість службовців податкового відомства могли дозволити собі цей споживчий кошик. Однак, враховуючи динаміку зростання цін через інфляцію в країні, вважати заробітну платню податківця високою неможна.

Податківці, здійснюючи свою діяльність, були законодавчо захищені. Так, образа службовців податкового, акцизного чи митного відомств при виконанні ними своїх професійних обов'язків підлягала під кваліфікацію порушення державного порядку, і за такі порушення була встановлена кримінальна відповідальність. Під час виконання службових обов'язків працівники акцизного відомства мали право безперешкодного входу на заводи та фабрики, що виробляли підакцизні товари та цукор. Такі візити могли здійснюватися у будь-який час доби як під час виробництва, так і у той період, коли заклади не працювали. Фактично законами визначався проміжок часу з 5 години ранку до 2 години ночі. Однак перевірка могла здійснюватися тільки у тому разі, коли була наявна беззаперечна інформація про порушення податкового та акцизного законодавства, різних зловживань фабрикантів, передбачених кримінальним законодавством Російської імперії. У разі необхідності нічного обшуку на тютюнових фабриках чи горілчаних заводах мав бути присутній працівник поліції, власник або директор підприємства. Огляду могли підлягати і будинки фабриканта та працівників заводу, які розташовувались на території заводу. Службовці акцизного відомства Української Держави керувалися інструкцією Міністра фінансів Російської імперії «Про правила та обов'язки акцизних управлінь». Відповідно до цього документу, службовці акцизного управління мали право здійснювати конфіскацію товару, який був незаконно ввезений у тому разі, якщо протягом 7 днів не з'явиться власник. Чини акцизного відомства мали право здійснювати перевірки і ревізії торгових закладів під час продажу спиртних напоїв, переслідувати протиправний провіз незаконного товару, повідомивши при цьому органи Міністерства внутрішніх справ⁵⁷⁶.

У своїй діяльності акцизні управління могли звертатися за допомогою до військових. Відповідну телеграму 10 травня 1918 р. Військовий міністр Української Держави надіслав командирам військових частин, яким було наказано сприяти акцизним відомствам у справі визволення державного майна. Частина військового майна Російської імперії, яке залишалося на території Української Держави, підлягала розподілу. Співробітники податкових відомств брали безпосередню участь у його податковому обліку. Для подальшого зберігання майна необхідні були складські приміщення, тому акцизні установи в губерніях і повітах змушені були опікуватися і цими питаннями. Зокрема, вони зверталися до Департаменту простих податків з проханням виділити кошти на ремонт скарбових складів та їх охорону. Тому у цій справі Міністерство фінансів видало 1 серпня 1918 р. наказ, в якому зобов'язувало скласти кошториси видатків на такий ремонт, дати детальне обґрунтування витрат на його проведення, додати акти, схеми. Чини акцизних відомств були змушені здійснювати контроль за цілісністю цих складів та скласти протоколи у разі порушення чи розкрадання майна. Документи стосовно осіб, які вчиняли крадіжки зі скарбових складів, передавалися органам правопорядку і злочини несли відповідальність відповідно до чинного кримінального законодавства. Згідно з розпорядженням Міністерства фінансів Української держави від 12 жовтня 1918 р., акцизні управління брали безпосередню участь у формуванні військових частин та надавали допомогу командирам у підборі особового складу⁵⁷⁷.

Службовці Департаменту посередніх податків також працювали на митницях. Вони здійснювали контроль за вивезенням товарів, що оподатковувалися акцизом. У разі виявлення порушень та зловживань, які відбувалися під час провозу таких товарів за кордон, ними безпосередньо займалися митні органи. У разі, якщо такий товар все ж невчасно продавався з аукціону або лишався, він підлягав знищенню⁵⁷⁸.

Існували категорії товарів, які митом не обкладалися, зокрема поставки продовольчих товарів до Німеччини. У такому випадку митна служба була безсилою.

Ретельний персональний відбір службовців до податкового і акцизного відомств у сукупності із зазначеними пільговими та матеріальними заохоченнями (чини податкових і акцизних установ отримували винагороду з грошей від накладених штрафів і сум, виручених від реалізації конфіскованих товарів) призводили до того, що зловживання службовим становищем не було поширеним. Адже

це могло позбавити не лише престижної і стабільної оплачуваної служби, але й пільг пенсійного забезпечення. Значний на той час розмір платні забезпечував серйозні гарантії від корупційних дій податківців. Податкові та акцизні чиновники безпосередньо не підпорядковувалися місцевій владі, а це сприяло справі незалежного виконання ними службових обов'язків. Про їхні призначення на посади друкувалися обов'язкові повідомлення в офіційній урядовій газеті Української Держави. Наприклад, 7 червня 1918 р. «Державний вісник» повідомив, що по Департаменту посередніх податків призначено на посади службовців Г. Барана, Ю. Богуневича, А. Жовтобуха і М. Радецьку з утриманням 300 крб. на місяць. При заводах та фабриках працювали доглядачі та контролери, в обов'язки яких входив контроль на місцях за описом заводів та фабрик, вимірювання посуду, який мав бути запломбований; видання податкових свідоцтв, перевірка не менше двох разів на рік заводів та фабрик; нагляд за співвідношенням виготовлення товару з виданим свідоцтвом, за правильністю вписаної в свідоцтво заводами та фабриками кількості виготовленої продукції, чи не було перебільшення виготовленої продукції, чи своєчасно та правильно вносилися акциз; звертання до поліції у необхідних випадках⁵⁷⁹.

Для службовців податкового і акцизного відомства особливості професійної діяльності визначалися конкретним характером податку, за стягування якого вони безпосередньо відповідали. У діяльності співробітників Департаменту простих податків це були насамперед податки від земельної власності і нерухомого майна, прибутковий і промисловий податки.

При стягненні податків на місцях службовці податкової інспекції на порушників правил оподаткування складали протоколи. Департаментом простих податків була затверджена форма протоколу, основною вимогою якої було складання протоколу на місці порушення. Якщо протокол складався через півдоби з моменту порушення, то в ньому обов'язково вказувалися причини цього. Також у протоколі зазначалися час, місце, дата складання, ким складено, у чому полягає порушення, його обставини, якими доказами підтверджується, прізвище, ім'я по-батькові, місце проживання порушника, особисті дані свідків, їх свідчення та покази обвинувачення. Окрім протоколів, складався опис товарів із зазначенням найменувань, числа, місяця та приміщення, де він зберігається. Протокол обов'язково підписувався свідками та підозрюваними, а потім надсилався до Департаменту простих податків у 3-х денний термін. При складанні протоколу податкові інспектори вели допити. Подібним чином відбувалися

дизнання в поліції. Якщо підприємство після перевірки було закрите, а власник доводив, що закриття здійснене незаконно, то винні у незаконному закритті службовці податкової інспекції несли відповідальність і повинні були відшкодувати збитки⁵⁸⁰.

Службовці акцизних управлінь у разі виявлення порушень також складали протоколи, дізнання ними проводилося відповідно до правил і принципів, встановлених для поліції, але вони не мали приводити свідків до присяги. При складанні протоколів і проведенні обшуків службовці акцизних управлінь керувалися правилами кримінального судочинства, які діяли з імперських часів. Постанови про стягнення на основі адміністративних протоколів виносилися виключно керуючим акцизними управліннями протягом 7 днів. Рішення керуючим акцизними управліннями оголошувалося зацікавленій особі, яка повинна була розписатися у ньому. На оскарження постанови у суді власнику підприємства надавалося 2 тижні.

В окремих випадках керуючий акцизним управлінням міг надавати відстрочки у сплаті податків до 6 місяців, якщо сума не перевищувала 1 000 крб. В іншому разі, якщо сума була вищою, такі питання вирішувалися лише Міністром фінансів. При несплаті боргу у термін розстрочки така справа надсилалася до суду. При зверненні до суду керуючий акцизним управлінням міг вимагати від порушника внесення застави у сумі штрафу, передбаченого за порушення. При відмові внести заставу власник підприємства, на якому були виявлені порушення, міг втратити патент на право виробництва продукції⁵⁸¹.

Отже, підсумовуючи вищезазначене, констатуємо, що у досить короткий період Гетьману та його уряду вдалося відновити і налагодити роботу податкового апарату. Влада чітко розуміла, що від ефективності роботи податкового апарату залежить фінансове життя держави. Модель податкової системи Української Держави дублювала дореволюційну, зміни торкнулися здебільшого назв департаментів. Що стосується утримання службовців податкових відомств, то воно було на досить високому, як на той час, рівні.

Висновки

У податковій політиці в українському селі періоду Центральної Ради можна виокремити два періоди. Перший період з березня 1917 р. по жовтень 1917 р. У цей час Центральна Рада вважала себе крайовим органом влади, а не повноцінним представницьким, і проводила податкову політику Тимчасового уряду. Усі податки збиралися Тимчасовим урядом відповідно до законів, що діяли на території колишньої Російської імперії. Платежі йшли до загальноросійської державної скарбниці. В умовах прагнення до автономії Центральна Рада могла розраховувати тільки на щедрість Тимчасового уряду, який у кризових умовах не мав ані коштів на утримання Центральної Ради, ані бажання стимулювати прагнення більшості політичної еліти до автономії. Разом із цим, Центральна Рада та Генеральний Секретаріат спробували самі збирати податки на потреби автономії. Українське селянство не надто активно відгукнулося на цей заклик. Причинами цього стали: по-перше, відсутність коштів у селян; по-друге, орієнтація на діюче податкове законодавство та закони Тимчасового Уряду, на підставі яких селяни сплачували податки; по-третє, недостатнє інформаційне роз'яснення населенню позиції Центральної Ради та Генерального Секретаріату.

Другий період з жовтня 1917 р. по квітень 1918 р., коли Центральна Рада та Рада Міністрів стали законодавчим і відповідно виконавчим органом влади та почали проводити повноцінну податкову політику. Активізація роботи зі збирання податків почалася у грудні 1917 р., але була запізнілою і викликаною розривом економічних відносин з Петроградом після приходу до влади більшовиків. Рада Міністрів всіляко намагалася забезпечити надходження коштів до державної скарбниці, проте істотних результатів це не приносило. Особливістю цього періоду було те, що в основі податкової системи залишилося дореволюційне законодавство. Крім того, відчувався негативний вплив окупаційних військ, які не давали повноцінно проводити податкову політику на селі. Економічні зобов'язання змусили Раду Міністрів вдатися до практики реквізицій. Населення негативно реагувало не на податкову політику Центральної Ради, а на окупаційні війська, ототожнюючи їх дії з діями центральної Ради.

У жовтні 1917 р. – квітні 1918 р. змінилося і ставлення влади до оподаткування населення. На зміну закликам про добровільну сплату податків, які були характерні для 1917 р., влада вдається до примусу в

їх збиранні. Проте кардинальних змін у податковій системі не відбулося. Як і за часів Тимчасового уряду, селяни сплачували державні поземельні податки та земські земельні збори.

Деструктиву до податкової політики в аграрному секторі економіки УНР внесли і соціалістичні експерименти Центральної Ради. Фактично після соціалізації землі великі господарства, які були основними платниками податків, були знищені, а майно було розтягнене селянами за посередництва земельних комітетів. Основними причинами невдалої податкової політики Центральної Ради на селі були: непродумана кадрова політика, фактична відсутність податкового апарату, хаос у місцевих органах влади, які не могли скласти земських кошторисів та астрономічно завищували земські податки. Основною проблемою збору податків на селі стала катастрофічно низька платоспроможність селянства, особливо у тих повітах, що розташовувалися у прифронтовій смузі.

За часів Гетьманату ситуація у податковій справі істотно змінилася. Гетьман пішов шляхом не кардинального реформування, а структурного вдосконалення податкової системи. Нормативно-правова база податкової політики на селі змінилася неістотно. В основі податкової системи було дореволюційне законодавство, що за Центральної Ради істотних змін не зазнало. Закони, прийняті Гетьманом, носили здебільшого регуляторний характер, однак деякі з них все ж закріплювали різного роду грошові чи натуральні податки та повинності українського селянства. Основна ставка в отриманні державою прибутку робилася на акцизні збори та державні монополії. Однак прості податки також перебували у центрі уваги уряду Гетьмана. Ставки земельних податків, які сплачували селяни, були підвищені вдвічі. Такий крок був закономірним, оскільки в країні мала місце інфляція. Владі вдалося припинити самовільне і необгрунтоване підвищення земських податків місцевими органами влади, повернувши все у межі податкового законодавства. Істотного удару по авторитету Гетьмана в очах селянства завдала офіційна легалізація контрибуцій, прийнята під тиском австрійських та німецьких окупаційних військ. Особливістю цього періоду є те, що окремі закони приймалися і вводилися в дію окупаційними військовими адміністраціями інколи всупереч українській владі.

Період перебування при владі Директорії УНР характеризується складними політичними та економічними змінами. Перебуваючи весь час у стані війни на декілька фронтів, очільники Директорії УНР не могли повноцінно займатися фінансовими справами. Уряд Директорії

не спромігся виробити чіткої програми дій як у фінансовій сфері, так і у сфері оподаткування. Проводити ефективну податкову політику в українському селі заважали внутрішні суперечності різних політичних сил, які брали участь у національно-визвольній боротьбі у 1919 – 1920 рр. Не сприяло також проведенню ефективної податкової політики поширення отаманщини.

На нашу думку, в податковій політиці Директорії УНР можна умовно виокремити два етапи. На першому етапі (грудень 1918 – серпень 1919 рр.) очільники Директорії УНР мало приділяли увагу фінансовій та податковій сфері, опікуючись переважно упровадженням земельної реформи. Податкова політика на селі зводилася здебільшого до збору недоплат попередніх років. Набули чинності закони, що стосувалися підвищення пені.

Другий етап (серпень 1919 – грудень 1920 рр.) характеризувався запровадженням практики надзвичайних і одноразових податків. Зменшення території УНР зменшувало чисельність платників податків. Натомість, після переходу в наступ більшовиків, видатки на армію та озброєння зростали в геометричній прогресії. Влада почала застосовувати вже відомі за Центральної Ради одноразові податки. Закони, що приймалися, носили відверто класовий характер і мало чим відрізнялися від більшовицьких. Владі необхідні були гроші, а платоспроможність населення не враховувалася. Більшість підприємств, які працювали за Гетьманату, були зруйновані, тому основний податковий тягар влада переклала на плечі селянства. Саме тому для другого етапу став характерним перехід від грошової до натуральної форми оподаткування у податковій політиці Директорії УНР в українському селі.

Натуралізація податків призвела до цілковитого занепаду податкового апарату. Частина фіскальних повноважень перейшла іншим державним установам.

Це негативно вплинуло на популярність. Директорії УНР серед селян, які були її основною соціальною опорою.

Податкова політика Центральної Ради, Гетьманату, Директорії УНР в українському селі мала спільні та відмінні риси. Спільними були такі елементи: податкова політика в українському селі національних урядів Центральної Ради, Гетьманату, Директорії УНР здійснювалася у складних революційних умовах; упродовж своєї діяльності уряди Центральної Ради, Гетьманату, Директорії УНР застосовували прогресивне оподаткування. В основі податкової політики лежало законодавство колишньої Російської імперії;

податкові ініціативи урядів зводилися до підвищення ставок існуючих податків та прийняття законів, які неістотно доповнювали податкове законодавство, однак у діях Центральної Ради та Гетьманату нами помічені спроби реформування податкової системи; податкова політика Центральної Ради, Гетьманату, Директорії УНР перебувала під зовнішнім впливом. На Центральну Раду та Гетьманат впливала австро-німецька окупаційна адміністрація, на Директорію УНР – Польща, Збройні Сили Півдня Росії та більшовики; часто для наповнення бюджету, окрім податків, застосовувався додатковий випуск грошових знаків, що породжувало інфляцію; крім класичних податків на селі характерним для діяльності всіх національних урядів було застосування практики реквізицій; також була розгалужена система штрафних санкцій особливо за Гетьманату; за Центральної Ради, Гетьманату, Директорії УНР поширеною практикою стають контрибуції, що накладалися як українською владою, так і окупаційною адміністрацією, а за Директорії УНР польськими військовими на селянство часом без жодних причин; важливим було те, що у наповненні бюджету оподаткування населення насамперед селянства, стояло на другому місці, оскільки основна увага приділялася державним монополіям та акцизним зборам. Податки з селянства були лише невеликою частиною прибутку державного скарбу; характерним для діяльності національних урядів було поступове зростання податкового тягара для селянства та зниження прибутковості їх господарств.

Крім спільного в податковій політиці національних урядів в українському селі були кардинальні відмінності: різнилися підходи до оподаткування. Політичні діячі Центральної Ради та Директорії УНР використовували податки як джерело швидкого отримання коштів. Натомість Гетьманат виважено і прагматично підходив до податків як до цілісної і невід'ємної частини економічного життя країни, від якої залежало функціонування державних інституцій, боєздатність армії, стабільність в країні; за часів Центральної Ради, а особливо Директорії УНР, широкого поширення набула практика одноразових податків та зборів. За Гетьманату було відновлено чітке функціонування податкового законодавства та контроль за його виконанням; уряди Центральної Ради та Директорії УНР податковий прес намагалися перекласти на заможне селянство та великі господарства, а за Гетьмана застосовувався принцип «платять усі»; очільники Центральної Ради та Директорії УНР, відповідно до соціалістичних принципів, податки використовували як засіб

соціальної диференціації в українському селі; різним було ставлення до самого податкового апарату. Уряд Центральної Ради вдався до часткового скорочення службовців податкового відомства, утримання податківців було на досить низькому рівні. За Гетьманату ставлення влади до податкового апарату змінилося. Зросло фінансування на утримання податківців, збільшилися посадові оклади. З приходом до влади Директорії УНР почала відбуватися часткова натуралізація податків, яка носила негативний вплив на податкову систему країни. Функції, які раніше виконувала податкова, поступово переходили до інших установ. Збором окремих податків почали займатися армія та Міністерство внутрішніх справ.

Неоднозначним було і ставлення українського селянства до податкової політики національних урядів. За періоду Центральної Ради українське селянство до податкових ініціатив влади ставилося негативно. Населення податки сплачувало неохоче, а збільшення податкового пресу викликало відверте протистояння населення. Селянство саботувало роботу податківців в українському селі. З приходом до влади Гетьмана ставлення селянства погіршилося, оскільки Гетьман проводив жорстку лінію у зборі податків. Податки і заборгованість з селян стягувалися у повному обсязі, навіть з тих господарств, яким вдалося уникнути оподаткування за Центральної Ради. За часів Директорії УНР обурення селян викликало запровадження одноразових податків, а також їхня натуралізація. Негативне ставлення селянства до податкових ініціатив національних урядів проковували не скільки земські та державні земельні податки, скільки цілий комплекс інших фіскальних заходів, які застосовувала держава в українському селі. Природним було те, що селяни вважали незаконними всілякі одноразові податки та збори, оскільки вони не були підкріплені законодавчо, а збиралися згідно постанов виданих владою, які селяни вважали нелегітимними.

Таким чином, податкові ініціативи Центральної Ради, Гетьманату, Директорії УНР були знівельовані складними політичними та соціально-економічними умовами. Цим державним утворенням було відведено дуже мало часу аби повноцінно реформувати податкову систему.

Список використаних джерел і літератури

- ¹ Историческая наука : вопросы методологии. – М. : Мысль, 1986. – 264 с. – С. 65–66.
- ² Санцевич А. В. Методика исторического исследования / АН УССР. Институт истории; Отв. ред. Ф. П. Шевченко. – К. : Наукова думка, 1990. – 212 с. – С. 60.
- ³ Джерелознавство історії України : довідник / Гол. ред. М. Варшавчик. – К. : Без вид., 1998. – С. 38–39.
- ⁴ Яковенко Н. Вступ до історії / Н. Яковенко. – К. : Критика, 2007. – С. 238 – 257.
- ⁵ Юридична енциклопедія: в 6 т. / Редкол.: Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. – К. : „Українська енциклопедія”, 2002. – Т. 4 : Н – П. – С. 602-603.
- ⁶ Юридична енциклопедія: в 6 т. / Редкол.: Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. – К. : „Українська енциклопедія”, 2002. – Т. 4 : Н – П. – С. 602-603.
- ⁷ Коцур В. Історіографія історії України : курс лекцій / В. Коцур, А. Коцур. – Чернівці : Поліграф, 1999. – 520 с. – С. 314–315.
- ⁸ Калакура Я. Українська історіографія : курс лекцій / Я. Калакура. – К. : Генеза, 2004. – 496 с. – С. 36–40.
- ⁹ Беєр М. Соціалізація чи земельна власність / М. Беєр. – К. : Без вид., 1918. – 16 с.
- ¹⁰ Мицюк О. Земельні реформи в Україні / О. Мицюк. – Львів: Без вид., 1921. – 24 с.
- ¹¹ Чого прийшли німці на Україну. Офіційні повідомлення. – Б. м. : Відродження, 1918. – 16 с.
- ¹² Скоровстанский В. Революція на Україні / В. Скоровстанский. – Саратов : Без вид., 1919. – 151 с.
- ¹³ Грушевський М. С. Українська гривня. Гроші Української Народної Республіки / М. С. Грушевський // Народна воля. – 1957. – № 47.
- ¹⁴ Фрей Л. Денежное обращение на Украине / Л. Фрей // Южное дело. – 1918. – № 1. – б/а.
- ¹⁵ Твердохлебов В. Местные финансы / В. Твердохлебов. – Одесса : Издательство А. А. Ивасенко, 1919. – 304 с.
- ¹⁶ Немановъ Л. М. Финансовая политика Украины (7 ноября 1917 – 4 февраля 1919 г.) / Л. М. Немановъ. – К. : Культура и Знание, 1919. – 212 с.
- ¹⁷ Дорошенко Д. Історія України 1917–1923 рр. : в 2 т. / Д. Дорошенко. – Ужгород; Нью-Йорк : Накладом др. Осипа Цюпки, 1930. – Т. 2 : Українська Гетьманська Держава 1918 р. – 429 с.
- ¹⁸ Дорошенко Д. Історія України. 1917–1923 рр. : в 2 т. / Д. Дорошенко. – К. : Темпора, 2002. – Т. 1 : Доба Центральної Ради. – 320 с.
- ¹⁹ Дорошенко Д. Історія України. 1917–1923 рр. : в 2 т. / Д. Дорошенко. – К. : Темпора, 2002. – Т. 2 : Українська Гетьманська Держава 1918 р. – 352 с.
- ²⁰ Дорошенко Д. Мої спомини про давнє минуле (1901–1914 рр.) / Д. Дорошенко. – К. : Темпора, 2007. – 272 с.
- ²¹ Дорошенко Д. Мої спомини про недавнє минуле (1914–1920 рр.) / Д. Дорошенко. – К. : Темпора, 2007. – 632 с.
- ²² Млиновецький Р. Нариси з історії Українських визвольних змагань. 1917–1922 рр. Про що історія мовчить / Р. Млиновецький. – Без вид., 1966. – Т. 1. – 126 с.
- ²³ Крип'якевич І. Велика історія України до 1923 р. / Ред. М. Голубець. – Львів; Вінніпег: Без вид., 1948. – 965 с.
- ²⁴ Грушевський М. С. Новий період історії України за роки від 1914 до 1919 рр. / М. С. Грушевський. – К. : Либідь, 1992. – 46 с.

- ²⁵ Гунчак Т. Українська революція : документи / Т. Гунчак. – Нью-Йорк : Без вид., 1984. – 487 с.
- ²⁶ Hunczak T. The Ukrainian, 1917–1922: A Study of Revolution / T. Hunczak. – Cambridge : Harvard University Press, 1977. – 425 p.
- ²⁷ Мірчук П. Українська державність 1917–1922 рр. / П. Мірчук. – Філадельфія : Без вид., 1967. – 400 с.
- ²⁸ Nahayewsky I. History of the Modern Ukrainian State 1917–1923 / I. Nahayewsky. – Мюнхен : W. Goldmann, 1972. – 307 s.
- ²⁹ Subtelny O. Ukraine. A History / O. Subtelny. – Toronto; Buffalo; London: University of Toronto Press, 1988. – 666 p.
- ³⁰ Христюк П. Записки і матеріали до історії української революції 1917–1920 рр. : в 4 ч. / П. Христюк. – Відень : Український Соціологічний Інститут, 1921. – Ч. 1. – 204 с.
- ³¹ Христюк П. Записки і матеріали до історії української революції 1917–1920 рр. : в 4 ч. / П. Христюк. – Відень : Український Соціологічний Інститут, 1921. – Ч. 3. – 160 с.
- ³² Христюк П. Записки і матеріали до історії української революції 1917–1920 рр. : в 4 ч. / П. Христюк. – Відень : Український Соціологічний Інститут, 1922. – Ч. 4. – 405 с.
- ³³ Reshetar J. The Ukrainian Revolution 1917–1920. A Study in Nationalism / J. Reshetar. – Princeton : Princeton University Press, 1952. – 363 p.
- ³⁴ Pidhainy O. The Formation of the Ukrainian Republic / O. Pidhainy. – Toronto; New-York, 1966. – Vol. 1.– 685 p.
- ³⁵ Федюшин О. Украинская революция. 1917–1918 гг. / О. Федюшин. – М. : ЗАО Центрполиграф, 2007. – 334 с.
- ³⁶ Доленга С. Скоропадщина / С. Доленга. – Варшава: Накладом Монеста Кушицького, 1934. – 175 с.
- ³⁷ Покуцький П. Панська отаманія / П. Покуцький. – Львів : Без вид., 1937. – б/а.
- ³⁸ Стахів М. Україна в добу Директорії УНР : в 7 т. / М. Стахів. – Скрантон : Без вид., 1962–1966. – Т.1 : Власними силами. – 272 с.
- ³⁹ Витанович І. Аграрна політика українських Урядів 1917–1920 рр. / І. Витанович. – Мюнхен : Без вид., 1968. – 60 с.
- ⁴⁰ Сціборський М. Земельне питання / М. Сціборський. – Париж : Українська книгарня, 1939. – 109 с.
- ⁴¹ Мартос Б. Гроші Української Держави / Б. Мартос, Я. Зозуля. – Мюнхен : Український Технічно-Господарський Інститут, 1972. – 102 с.
- ⁴² Гнатишак М. Державні гроші України 1917–1920 рр. Ілюстрований історико-іконографічний нарис / М. Гнатишак. – Клівленд : Український Музей-Архів, 1974. – 356 с.
- ⁴³ Лебідь-Юрчик Х. Бюджетове право (Додаток: перший державний бюджет України на 1918 рік і пояснення найважливіших позицій бюджету) / Х. Лебідь-Юрчик. – Львів : Без вид., 1927. – 191 с.
- ⁴⁴ Кабачків І. Державний бюджет України і Чехо-Словацької республіки у 1918 р. / І. Кабачків. – Прага : Без вид., 1932. – 57 с.
- ⁴⁵ Epstein Fritz T. Germany and the East / Fritz T. Epstein. – Bloomington; London : Indiana University Press, 1973. – 234 p.
- ⁴⁶ Schupp F. Die ukrainische Sphinx / F. Schupp // Osteuropdische Zukunft. – 1917. – №. 8. – S. 113–114.
- ⁴⁷ Sakwa R. The rise and fall of the Soviet Union. 1917–1991 / R. Sakwa. – London; New-York: Routledge, 1999. – 521 p.
- ⁴⁸ Hasegawa T. The February revolution, Petrograd, 1917 / T. Hasegawa. – Seattle: Univ. of Washington press, 1981. – 652 p.

- ⁴⁹ Pipes P. The formation of the Soviet Union Communism and nationalism 1917–1923 / P. Pipes. – New-York : Atheneum, 1968. – 366 p.
- ⁵⁰ Erzberger M. Erlebnisse im Weltkrieg / M. Erzberger. – Stuttgart; Berlin, 1920. – 159 s.
- ⁵¹ Erdmann K. D. Der erste Weltkrieg / K. D. Erdmann. – Muenchen : Deutscher Taschenverlag, 1998. – 256 s.
- ⁵² Mai G. Das Ende des Kaiserreiches / G. Mai. – Muenchen : Deutscher Taschenbuch Verlag, 1987. – 240 s.
- ⁵³ Тейлор А. Дж. П. Габсбурзька монархія 1809–1918: Історія Австрійської імперії та Австро-Угорщини / А. Дж. П. Тейлор. – Львів : ВНТЛ-Класика, 2002. – 259 с.
- ⁵⁴ Footman D. Civil War in Russia / D. Footman. – London : Faber and Faber, 1961. – 328 p.
- ⁵⁵ Epstein J. German-Ukrainian Operations during World War I / J. Epstein // Ukrainian Quarterly. – 1959. – № 15. – P. 162–168.
- ⁵⁶ Borowsky P. Deutsche Ukrainepolitik 1918 unter besonderen Berücksichtigung der Wirtschaftsfragen / P. Borowsky – Lübeck; Hamburg, 1970. – 316 s.
- ⁵⁷ Kappeler A. Kleine Geschichte der Ukraine / A. Kappeler. – München : C.H.Deck, 2000. – 298 s.
- ⁵⁸ Remer C. Die Ukraine im Blickfeld deutscher Interessen. Ende des 19. Jahrhunderts bis 1917–1918 / C. Remer. – Frankfurt-am Main; Berlin; Bern; New-York; Paris; Wien, 1997. – 444 s.
- ⁵⁹ Евдокимова Н. П. Между Востоком и Западом. Проблема сепаратного мира и манёвры дипломатии австро-германского блока в 1914–1917 гг. / Н. П. Евдокимова. – Л. : Издательство ЛГУ, 1990. – 166 с.
- ⁶⁰ Петров Ю. А. „Русский Вандербилт” и планы германской экономической экспансии после Брестского мира : документы Федерального архива ФРГ / Ю. А. Петров // Отечественная история. – 1993. – № 5. – С. 144–157.
- ⁶¹ Бондаренко Д. Я. Взаимоотношения Временного правительства и Украинской Центральной Рады / Д. Я. Бондаренко. – Одеса : НДРВВ ОЮЮ НУВС, 2004. – 189 с.
- ⁶² Михаэлис А. Э. Бумажные деньги России / А. Э. Михаэлис, Л. А. Харламов. – Пермь : Печатная ф-ка Гознака, 1993. – 176 с.
- ⁶³ Петров К. Финансовое положение в России в 1914–1917 гг. (Краткий обзор) / К. Петров // Вопросы экономики. – 1995. – № 8. – С. 99–106.
- ⁶⁴ Хмелевский Н. Экономическая политика Временного правительства (февраль – октябрь 1917 г.) / Н. Хмелевский // Российский экономический журнал. – 1995. – №12. – С. 100–106.
- ⁶⁵ Гражданская война в России. (1918–1921 гг.): хрестоматия / Сост., вст. ст. и коммент. С. Пионтковского. – М. : Издание Коммунистического ун-та им. Я. М. Свердлова, 1925. – 708 с.
- ⁶⁶ Твердохлебов В. Местные финансы / В. Твердохлебов. – Одесса : Издательство А. А. Ивасенко, 1919. – 304 с.
- ⁶⁷ Боголепов Л. Н. Бумажные деньги / Л. Н. Боголепов. – Москва : Без вид., 1922. – 157 с.
- ⁶⁸ Браиловский А. М. Денежные знаки революции 1917–1922 гг. / А. М. Браиловский. – Тифлис : Без вид., 1922. – 186 с.
- ⁶⁹ Браиловский А. М. Монография-каталог денежных знаков Русской революции 1917–1922 гг. / А. М. Браиловский. – Тифлис, 1922. – 18 с.
- ⁷⁰ Михалевский Ф. И. История денег и кредита: хрестоматия / Ф. И. Михалевский. – М. : Изд. Коммунистического университета им. Я. М. Свердлова, 1925. – 304 с.
- ⁷¹ Богомазов Г. Г. Подоходный налог на Западе и в России / Г. Г. Богомазов. – Л. : Без вид., 1924. – 455 с.
- ⁷² Тривус А. А. Налоги как орудие экономической политики / А. А. Тривус. – Баку : Б. изд., 1925. – 235 с.

- ⁷³ Наше денежное обращение: сборник материалов по истории денежного обращения в 1914–1925 гг. / Под ред. Л. Н. Юровского. – М. : Финансовое изд-во НКФ СССР, 1926. – 354 с.
- ⁷⁴ Калиновский М. Денежное обращение Украины. Денежная эмиссия Украины / М. Калиновский // Советский коллекционер. – 1925. – № 10. – С. 6–7.
- ⁷⁵ Вайнштейн Э. „Гроши” Украины / Э. Вайнштейн // Советский коллекционер. – 1928. – № 4. – С. 1–4.
- ⁷⁶ Вайнштейн Э. „Гроши” Украины / Э. Вайнштейн // Советский коллекционер. – 1928. – № 5. – С. 3–7.
- ⁷⁷ Вайнштейн Э. Одесская эмиссия бон / Э. Вайнштейн // Советский филателист. – 1927. – № 9. – С. 19.
- ⁷⁸ Стефановський Е. Е. Закордонні інтервенції на Україні та бони / Е. Е. Стефановський // Ежемесячный Бюллетень Южного объединения отделения Советской филателистической ассоциации (Харьков). – 1929. – № 3. – С. 3.
- ⁷⁹ Кацитадзе В. А. Каталог денежных знаков Русской революции / В. А. Кацитадзе. – Тифлис : 5-я тип. Полиграфотдела ВСНХ, 1922. – 16 с.
- ⁸⁰ Бумажные денежные знаки, выпущенные на территории б. Российской империи за время с 1769 по 1924 годы / Л. М. Иольсон, А. П. Байер, В. П. Белоусов, Г. Н. Лихачев, С. М. Вигилев, Т. Л. Редько. – М. : Издание Уполномоченного по филателии и бонам в СССР, 1925. – 200 с.
- ⁸¹ Чучин Ф. Каталог бон и дензнаков России, СССР, окраин и образований (1769–1927 гг.). / Ф. Чучин. – М.: Издание Советской Филателистической Ассоциации при комиссии ВЦИК фонда им. В.И. Ленина помощи беспризорным детям, 1927. – 176 с.
- ⁸² Бош Е. Год борьбы: Борьба за власть на Украине с апреля 1917 г. до немецкой оккупации / Е. Бош. – М.; Л. : Госиздат, 1925. – 271 с.
- ⁸³ Эрде Д. Революция на Украине : От керенщины до немецких оккупантов / Д. Эрде. – Харьков : Пролетарий, 1927. – 274 с.
- ⁸⁴ Шліхтер О. Продовольча справа за роки громадянської війни / О. Шліхтер. – Х.: Пролетар, 1932. – 351 с.
- ⁸⁵ Сталін Й. Про деякі питання історії більшовизму (Лист до редакції журналу „Пролетарская революция”) / Й. Сталін // Прапор марксизму. – № 1. – 1932. – С. 13–20.
- ⁸⁶ Філософія. Історія культури. Освіта : доповіді та повідомлення III Міжнародного конгресу українців. – Х. : Око, 1996. – 408 с.
- ⁸⁷ Калакура Я. Українська історіографія : курс лекцій / Я. Калакура. – К. : Генеза, 2004. – 496 с.
- ⁸⁸ Рабинович С. История гражданской войны. Краткий очерк / С. Рабинович. – М.: Соцгиз, 1935. – 288 с.
- ⁸⁹ Рабинович С. Історія громадянської війни / С. Рабинович. – Х. : Державне військове видавництво „На варті”, 1933. – 472 с.
- ⁹⁰ Как немецкие оккупанты угнетали и гробили наш народ : исторические документы. – М. : Воениздат, 1942. – 160 с.
- ⁹¹ Лихолат А. В. Розгром націоналістичної контрреволюції на Україні (1917–1922 рр.) / А. В. Лихолат. – К. : Держполітвидав УРСР, 1955. – 662 с.
- ⁹² Лихолат А. Разгром буржуазно-националистической Директории на Украине / А. Лихолат. – М. : Политиздат, 1949. – 216 с.
- ⁹³ Лихолат А. Розгром націоналістическої контрреволюції на Україні (1917–1922 гг.) / А. Лихолат. – Л. : Без вид., 1954. – 656 с.

- ⁹⁴ Лихолат А. Украинские буржуазные националисты на службе иностранных империалистов: из истории буржуазно-националистической Деректории. 1918–1919 гг. / А. Лихолат // Вопросы истории. – 1948. – № 12. – С. 32–50.
- ⁹⁵ Нагорний П. Що дала Радянська влада трудовому селянству України / П. Нагорний. – К. : Без вид., 1946. – 47 с.
- ⁹⁶ Драккина С. М. Крах продовольственной политики Гетьманских империалистов на Украине февраль – июль 1918 г. / С. М. Драккина // Исторические записки. – 1949. – Т. 28. – С. 69–111.
- ⁹⁷ Супруненко М. І. Україна в період іноземної воєнної інтервенції і громадянської війни (1918–1920 рр.) / М. І. Супруненко. – К. : Держполітвидав, 1951. – 344 с.
- ⁹⁸ История гражданской войны в СССР : в 5 т. – М., 1959. – Т. 4 : Решающие победы Красной Армии над объединенными силами Антанты и внутренней контрреволюции (март 1919 г. – февраль 1920 г.). – 444 с.
- ⁹⁹ История СССР с древнейших времен до наших дней : в 2 сер., 12 т. / Отв. ред. И. Минц. – М. : Наука, 1967. – Вторая серия. Т. 7 : Великая Октябрьская социалистическая революция и гражданская война в СССР. 1917–1920 гг. – 752 с.
- ¹⁰⁰ Українська РСР в період громадянської війни. 1917–1920 рр. : у 3 т. – К. : Політвидав України, 1967 – 1970. – Т. 1. – 473 с.
- ¹⁰¹ Українська РСР в період громадянської війни. 1917–1920 рр. : у 3 т. – К. : Політвидав України, 1967–1970. – Т. 2. – 423 с.
- ¹⁰² Українська РСР в період громадянської війни. 1917–1920 рр. : у 3 т. – К. : Політвидав України, 1967–1970. – Т. 3. – 463 с.
- ¹⁰³ История селянства Української РСР : у 2 т. – К. : Без вид., 1967. – Т. 2. – 534 с.
- ¹⁰⁴ Советское крестьянство. Краткий очерк истории (1917–1970) / Под ред. В. Данилова. – М. : Политиздат, 1973. – 592 с.
- ¹⁰⁵ История социалистической экономики СССР : в 7 т.– М. : Наука, 1976. – Т. 1 : Советская экономика 1918"1920 гг. – 448 с.
- ¹⁰⁶ Супруненко Н. Очерки истории гражданской войны и иностранной военной интервенции на Украине / Н. Супруненко. – М. : Наука, 1966. – 486 с.
- ¹⁰⁷ Тичина В. С. Боротьба проти німецьких окупантів і внутрішньої контрреволюції на Україні в 1918 р. / В. С. Тичина. – Х. : Видавництво Харківського університету, 1969. – 284 с.
- ¹⁰⁸ Карпенко О. Ю. Імпериалістична інтервенція на Україні 1918–1920 рр. / О. Ю. Карпенко – Львів : Вид-во Львівського університету, 1964.– 256 с.
- ¹⁰⁹ История социалистической экономики СССР : в 7 т.– М. : Наука, 1976. – Т. 1 : Советская экономика 1918"1920 гг. – 448 с.
- ¹¹⁰ Рибалка І. К. Аграрні перетворення в Україні періоду громадянської війни 1919 р. / І. К. Рибалка. – Х. : Вид-во Харківського Університету, 1967. – 192 с.
- ¹¹¹ Лях Р. Розв'язання аграрного питання на Україні (1917–1923 рр.) / Р. Лях. – К. – Донецьк. : Вища школа, головне видавництво, 1975. – 118 с.
- ¹¹² Ксензенко Н. И. Революционные аграрные преобразования на Украине декабрь 1919 – март 1921 / Н. И. Ксензенко. – Х. : Вища школа, Издательство при Харьковском Университете, 1980. – 144 с.
- ¹¹³ Великая октябрьская социалистическая революция и победа советской власти на Украине февраль 1917 – февраль 1918. Хроника важнейших историко-партийных событий : в 2-х частях / Ред. кол. Ю. В. Бойко, М. Г. Безпалко, И. Ф. Курас и др. – К. : Политиздат Украины, 1977. – Т. 1. – 711 с.
- ¹¹⁴ Правда истории против фальсификаторов. Критика буржуазных и буржуазно-националистических фальсификаций истории Украины : сб. научн. трудов. – К. : Наукова думка, 1982. – 253 с.

- ¹¹⁵ Тхоржевский Р. И. Бумажные денежные знаки, боны как источник по истории Украинской ССР периоды гражданской войны и восстановления народного хозяйства 1918–1925 гг. : автореферат дис. на соискание науч. степени канд. ист. наук / Р. И. Тхоржевский. – К. : Университет им. Т. Г. Шевченко, 1975. – 28 с.
- ¹¹⁶ История крестьянства СССР. История советского крестьянства : в 5 т. / Под ред. В. Шершобитова. – М. : Наука, 1986. – Т. 1 : Крестьянство в первое десятилетие советской власти. 1917–1927 гг. – 455 с.
- ¹¹⁷ Історія селянства УРСР 1917–1980 рр. / За ред. В. Овдієнка. – К., 1990. – 658 с.
- ¹¹⁸ Борисов В. І. З історії перших продзагонів на Україні (листопад 1917 – квітень 1918) / В. І. Борисов // Український історичний журнал (далі – УІЖ). – 1986. – № 11. – С. 75–80.
- ¹¹⁹ Борисов В. І. Здійснення більшовицької політики товарообміну на Україні (березень 1917 – лютий 1918) / В. І. Борисов, О. В. Сердюк // УІЖ. – 1990. – № 6. – С. 60–68.
- ¹²⁰ Хмель І. В. Аграрные преобразования на Украине 1917–1920 гг. / І. В. Хмель. – К. : Наукова думка, 1990. – 240 с.
- ¹²¹ Кульчицький С. В. Становление основ социалистического уклада жизни крестьян УРСР / С. В. Кульчицький. – К. : Наукова думка, 1988. – 180 с.
- ¹²² Великий Жовтень і Україна / За ред. Л. Г. Мельника. – К. : Політвидав України, 1987. – 359 с.
- ¹²³ Семенко В. І. Історія Східної України: Поновлення кайданів (1917–1922 рр.) / В. І. Семенко. – Х. : Основа, 1995. – 400 с.
- ¹²⁴ Сергійчик В. І. Українська соборність: відродження українства в 1917–1920 рр. / В. І. Сергійчик. – К. : Українська видавничя спілка, 1999. – 412 с.
- ¹²⁵ Симоненко Р. Г. Нариси історії виконавчої влади в Україні 1917–1918 р. / Гол. ред. С. В. Кульчицький. – К. : Ін-т історії України НАН України, 2000. – 150 с.
- ¹²⁶ Кудлай О. Б. Центральна Рада – Тимчасовий уряд: боротьба за автономію (березень – жовтень 1917 р.) : дис. ... кандидата іст. наук : 07.00.01 / Кудлай Олександра Борисівна. – К., 1997. – 175 с.
- ¹²⁷ Лебедєва І. М. Створення уряду УНР і формування системи виконавчої влади (червень 1917 – квітень 1918 рр.) : дис. ... кандидата іст. наук : 07.00.01 / Лебедєва Ірина Миколаївна. – К., 2003. – 250 с.
- ¹²⁸ Харченко Т. О. Становлення місцевих органів виконавчої влади та самоврядування в Українській Державі (квітень – грудень 1918 р.) : дис. ... кандидата іст. наук : 07.00.01 / Харченко Тетяна Олексіївна. – Полтава, 2000. – 281 с.
- ¹²⁹ Яблонський В. М. Директорія УНР. Формування засад Української Державності в 1918–1920 рр. : дис. ... кандидата іст. наук : 07.00.01 / Яблонський Василь Миколайович. – К., 1998. – 184 с.
- ¹³⁰ Мякота С. В. Економічна політика уряду Української Держави (травень – грудень 1918 р.) : дис. ... кандидата іст. наук : 07.00.01 / Мякота Світлана Євгенівна. – Х., 2002. – 237 с.
- ¹³¹ Солдатенко В. Українська революція (концепція та історіографія (1918–1920 рр.)) / В. Солдатенко. – К. : Просвіта, 1999. – 507 с.
- ¹³² Солдатенко В. Ф. Українська революція : історичний нарис / В. Солдатенко. – К. : Либідь, 1999. – 976 с.
- ¹³³ Кульчицький С. В. Нотатки про українські революції / С. В. Кульчицький. – К. : Ін-т історії України НАН України, 2001. – 88 с.
- ¹³⁴ Кульчицький С. В. Становление основ социалистического уклада жизни крестьян УРСР / С. В. Кульчицький. – К. : Наукова думка, 1988. – 180 с.
- ¹³⁵ Копиленко О. Л. Держава і право України 1917–1920 рр. / О. Л. Копиленко, М. Л. Копиленко. – К. : Либідь, 1997. – 208 с.

- ¹³⁶ Копиленко О. Л. „Сто днів” Центральної Ради / О. Л. Копиленко. – К. : Україна, 1992. – 204 с.
- ¹³⁷ Верстюк В. Ф. Українська революція: доба Центральної Ради / В. Ф. Верстюк // УІЖ. – 1995. – № 2. – С. 65–77.
- ¹³⁸ Верстюк В.Ф. Українська Центральна Рада : навч. посіб. / В. Ф. Верстюк. – К. : Заповіт, 1997. – 243 с.
- ¹³⁹ МIRONENKO O.M. Світоч української держави: Політико-правовий аналіз діяльності Центральної Ради / О. М. МIRONENKO. Інститут держави і права ім. В.М. Корещького НАН України, Акад. правових наук України. – К. : Без вид., 1995. – 327 с.
- ¹⁴⁰ Реснт О. П. Українська революція і робітництво: соціально-політичні і економічні зміни 1917–1920 рр. / О. П. Реснт. – К. : Ін-т історії України НАН України, 1996. – 251 с.
- ¹⁴¹ Турченко Ф. Г. Південна Україна: модернізація, світова війна, революція (кінець XIX ст. – 1921 р.). Історичні нариси / Ф. Г. Турченко. – К. : Генеза, 2003. – 304 с.
- ¹⁴² Атоян О. Н. В конфликте с государством: крестьянское правосознание на Украине 1917–1919 гг. / О. Н. Атоян. – Луганськ : РИО ЛАВД, 2003. – 512 с.
- ¹⁴³ Панченко П. П. Сторінки історії України (Українське село) / П. П. Панченко. – К. : Без вид., 1995. – 230 с.
- ¹⁴⁴ Мороз О. Українське селянство першої половини XX ст. Трагедія і героїзм / О. Мороз, С. Злупко. – Львів : Універсам, 1997. – 165 с.
- ¹⁴⁵ Хміль І. В. Аграрна революція в Україні березень 1917 – квітень 1918 рр. / І. В. Хміль. – К. : НАН України, інститут історії України, 2000. – 90 с.
- ¹⁴⁶ Сажко В. В. Аграрне питання в Україні на початку XX ст. : історико-політичний аспект / В. В. Сажко. – Полтава : ПНТУ, 2006. – 198 с.
- ¹⁴⁷ Лозовий В. С. Аграрна політика директорії УНР і її реалізація на Поділлі (1919 р.) : навч.-метод. посіб. / В. С. Лозовий. – Кам'янець-Подільський : Без вид. 2004. – 39 с.
- ¹⁴⁸ Лозовий В. С. Внутрішня та зовнішня політика Директорії УНР (Кам'янецька доба) / В. С. Лозовий. – К. – Кам'янець-Подільський : Аксіома, 2005. – 224 с.
- ¹⁴⁹ Лозовий В.С. Кам'янецька доба Директорії УНР (червень – листопад 1919 р. : дис. ... кандидата іст. наук : 07.00.01 / Лозовий Віталій Станіславович. – К., 1998. – 188 с.
- ¹⁵⁰ Аграрна політика в Україні періоду національно-демократичної революції (1917–1921 рр.) / Н. А. Ковальова., С. В. Корновенко, Б. В. Малиновський, О. В. Михайлюк, А. Г. Морозов. – Черкаси : Ант, 2007. – 280 с.
- ¹⁵¹ Аграрна політика в Україні періоду національно-демократичної революції (1917–1921 рр.) / Н. А. Ковальова., С. В. Корновенко, Б. В. Малиновський, О. В. Михайлюк, А. Г. Морозов. – Черкаси : Ант, 2007. – 280 с. – С. 124–125, 140–142
- ¹⁵² Лозовий В. Селянство і проблема сплати податків у період Гетьманату Павла Скоропадського / В. С. Лозовий // Мандрівець. – 2007. – № 1. – С. 36–40.
- ¹⁵³ Волковинський В. Нестор Махно: легенди і реальність / В. Волковинський. – К. : Перліт продакшн, 1994. – 252 с.
- ¹⁵⁴ Захарченко П. У поході за волею / П. Захарченко, Н. Земзюліна, О. Нестеров. – К. : ЗАТ „НІЧЛАВА”, 2000. – 176 с.
- ¹⁵⁵ Захарченко П. П. Селянська війна в Україні: рік 1918 / П. П. Захарченко. – К. : Національний університет ім. Т. Шевченка – Національна академія внутрішніх справ, 1997. – 188 с.
- ¹⁵⁶ Борисов В. И. Хлеб, война, революция: Продовольственная политика на Юге России в период Первой мировой войны и революции (1914–1918) / В. И. Борисов, А. А. Чернобаев. – Луганськ : Без вид., 1997. – 148 с.
- ¹⁵⁷ Куташев І. В. Селянський рух в Україні (березень 1917 – квітень 1918 р.) : дис. ... кандидата іст. наук : 07.00.01 / Куташев Ігор Вікторович. – К., 2002. – 236 с.

- ¹⁵⁸ Нестеров О.В. Селянський повстанський рух на Правобережній Україні (1919 р.) : дис. ... кандидата іст. наук : 07.00.01 / Нестеров Олександр Васильович. – К., 2001. – 188 с.
- ¹⁵⁹ Малиновський Б. В. Аграрна політика Австро-Угорщини та Німеччини в Україні 1918 р. : дис. ... кандидата іст. наук : 07.00.02 / Малиновський Борис Володимирович. – Д., 2001. – 250 с.
- ¹⁶⁰ Кришина Н. В. Діяльність німецької військової адміністрації в Україні у 1918 р.: дис. ... кандидата іст. наук : 07.00.01 / Кришина Наталія Валеріанівна. – К., 2006. – 220 с.
- ¹⁶¹ Тимошук О. В. Охоронний апарат Української Держави (квітень – грудень 1918 р.) / О. В. Тимошук. – Х. : Видавництво Університету внутрішніх справ, 2000. – 462 с.
- ¹⁶² Тимошук О. В. Соціальний захист правоохоронців в Українській Державі 1918 р. / О. В. Тимошук // Науковий вісник НАВСУ. – 1999. – Вип. 4. – С. 140–145.
- ¹⁶³ Нечай Н. В. Нариси з історії оподаткування / Н. В. Нечай. – К. : „Вісник податкової служби України”, 2002. – 144 с.
- ¹⁶⁴ Нечай Н. Фінансова та податкова політика України в 1917–1918 рр. / Н. Нечай // Вісник податкової служби України. – 1999. – № 26. – С. 48–51.
- ¹⁶⁵ Гай-Нижник П. Фінансова політика уряду Української Держави Гетьмана П. Скоропадського (29 квітня–14 грудня 1918 р.) : дис. ... кандидата іст. наук : 07.00.01 / Гай-Нижник Павло Павлович. – К., 2000. – 210 с.
- ¹⁶⁶ Гай-Нижник П. Фінансова політика уряду Української Держави Гетьмана П. Скоропадського (29 квітня – 14 грудня 1918 р.) / П. Гай-Нижник. – К. : Без вид., 2004. – 430 с.
- ¹⁶⁷ Гай-Нижник П. Податкова політика Центральної Ради, урядів УНР, Української держави, УССР (1917–1930 рр.) / П. Гай-Нижник. – К. : Цифра-друк, 2006. – 303 с.
- ¹⁶⁸ Гай-Нижник П. Теоретичні засади фінансової системи Української Держави у 1917–1919 рр. / П. Гай-Нижник // УІЖ. – 1998. – № 4. – С. 3–17.
- ¹⁶⁹ Гай-Нижник П. Фінансова політика Центральної Ради та урядів Української Народної Республіки (березень 1917 р. – квітень 1918 р.) : дис. ... доктора іст. наук : 07.00.01 / Гай-Нижник Павло Павлович. – К., 2008. – 472 с.
- ¹⁷⁰ Ярошенко П.О. Історія оподаткування: навчальний посібник / П. О. Ярошенко, П. В. Мельник. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004.
- ¹⁷¹ Жвалюк В.Р. Податкові органи Російської імперії в Україні у другій половині XIX – на початку XX ст.: Організаційно-правові засади діяльності / За наук. ред. проф. О.Н. Ярмаша. – К. : Атіка, 2001. – 70 с.
- ¹⁷² Тлушак Ю. М. Податкові органи України на початку 1918 р. як наступних акцизних управлінь Російської імперії / Ю. М. Тлушак // Матеріали II звітної науково-практичної конференції професорсько-викладацького та курсантського складу Кримського факультету університету внутрішніх справ. – Сімферополь : Доля, 2000. – С. 26–33.
- ¹⁷³ Тлушак Ю. М. Формування правової традиції у сфері оподаткування та її втілення у розбудові національної державності : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.01 / Юрій Мар'янович Тлушак. – Сімферополь, 2004. – 225 с.
- ¹⁷⁴ Юрченко В. М. Правове регулювання оподаткування в Україні (1917–1929 рр.): дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.01. / Юрченко Володимир Миколайович. – Харків, 2004. – 194 с.
- ¹⁷⁵ Іващенко В.А. Нормативно-правове забезпечення регулювання податкової політики Гетьманату в українському селі (квітень–листопад 1918 р.) // Науковий часопис НПУ імені М.П. Драгоманова. Серія №18. Економіка і право: зб. наукових праць. – Випуск 16. – К.: Вид-во НПУ імені М.П. Драгоманова, 2011. – С. 128 – 133.

- ¹⁷⁶ Іващенко В.А. Нормативне оформлення податкової політики Директорії в аграрному секторі економіки УНР (грудень 1918 – вересень 1919) Митна справа. – 2012. – № 1 (79). – С. 96–100.
- ¹⁷⁷ Нормативно-правове оформлення податкової політики Центральної Ради та Генерального Секретаріату в аграрному секторі економіки УНР (жовтень 1917 – березень 1918) // Часопис Київського університету права. – 2012. – № 1. – С. 26–28.
- ¹⁷⁸ Іващенко В.А. Нормативно-правове забезпечення податкової політики Гетьманату в аграрному секторі економіки Української Держави (квітень – листопад 1919) Митна справа. – 2012. – № 2 (80). – С. 28–33.
- ¹⁷⁹ Іващенко В.А. Налоговая политика Временного правительства в деревне (февраль–октябрь 1917р.) / В.А. Іващенко, С.В. Корновенко // Фискальная политика и налогово-повинностные практики в аграрной истории России X– XXI вв. /XXXIV сессия симпозиума по аграрной истории восточной Европы. – Москва, 2014. – С. 133–136.
- ¹⁸⁰ Свод Уставов Российской Империи в XVI т. / Под ред. И. Д. Мордухай-Болтовского. – СПб. : Б. изд., 1916. – Т. 4 : Устав о земских повинностях. – С. 129–367.
- ¹⁸¹ Свод Уставов Российской Империи в XVI т. / Под ред. И. Д. Мордухай-Болтовского. – СПб. : Б. изд., 1916. – Т. 5 : Устав о прямых налогах. – С. 1–215.
- ¹⁸² Борьба трудящихся Волины за власть Советов (март 1917 г. – декабрь 1920 г.) : сб. документов и материалов. – Житомир : Обл. изд-во, 1957. – 480 с.; Борьба трудящихся Черниговщины за власть Советов (1917–1919 гг.) : сб. документов и материалов. – Чернигов : Обл. изд-во, 1957. – 475 с.; До історії боротьби трудящих за встановлення Радянської влади на Ровенщині в 1917–1920 рр. : документи і матеріали на допомогу пропагандистам. – Ровно: Держполітвидав УРСР, 1957. – 104 с.; Трудящиеся Полтавщины в борьбе за установление и укрепление Советской власти (1917–1920 гг.) : сб. документов и материалов. – Полтава: Обл. изд-во, 1957. – 228 с.; Трудящиеся Сумщины в борьбе за власть Советов (1917–1920 гг.) : сб. документов. – Сумы : Книжно-газетное изд-во, 1957. – 391 с. ; Трудящі Черкащини в боротьбі за владу Рад. 1917–1920 рр. : зб. документів та матеріалів. – Черкаси : Обласне вид-во, 1957. – 303 с. Поділля в роки громадянської війни (лютий 1918 – грудень 1920 рр.) : документи й матеріали. – Вінниця : Книжково-газетне вид-во, 1959. – 487 с.; Борьба трудящихся Волины за власть Советов (март 1917 г. – декабрь 1920 г.) : сб. документов и материалов. – Житомир : Обл. изд-во, 1957. – 480 с.
- ¹⁸³ Українська Центральна Рада : документи і матеріали : в 2 т. – К. : Наукова думка, 1996. – Т. 1 : 4 березня – 9 грудня 1917 р. – 591 с.
- ¹⁸⁴ Українська Центральна Рада : документи і матеріали : в 2 т. – К. : Наукова думка, 1997. – Т. 2 : 10 березня – 29 квітня 1918 р. – 422 с.
- ¹⁸⁵ Україна в ХХ столітті: збірник документів і матеріалів (1900–1939 рр.) / Упор. А. Г. Слюсаренко. – К. : Вища школа, 1997. – 446 с.
- ¹⁸⁶ Документи трагічної історії України (1917–1927 рр.) / Упор. П. Бачинський. – К. : Без вид., 1999. – 640 с.
- ¹⁸⁷ Захарченко П. У поході за волею / П. Захарченко, Н. Земзюліна, О. Нестеров. – К. : ЗАТ „НІЧЛАВА”, 2000. – 176 с. – С. 140–176.
- ¹⁸⁸ Директорія, Рада Народних Міністрів УНР 1918–1920. Документи і матеріали у 2 т., 3 ч. / Упор. В. Ф. Верстюк. Інститут історії НАН України. – К. : Видавництво ім. О. Теліги, 2006. – Т. 1. – 687 с.
- ¹⁸⁹ Гунчак Т. Українська революція : документи / Т. Гунчак. – Нью-Йорк : Без вид., 1984. – 487 с.
- ¹⁹⁰ Дорошенко Д. Історія України 1917–1923 рр. : в 2 т. / Д. Дорошенко. – Ужгород; Нью-Йорк : Накладом др. Осипа Цюпки, 1930. – Т. 2 : Українська Гетьманська Держава 1918 р. – 429 с.

- ¹⁹¹ Дорошенко Д. Історія України. 1917–1923 рр. : в 2 т. / Д. Дорошенко. – К. : Темпора, 2002. – Т. 1 : Доба Центральної Ради. – 320 с.
- ¹⁹² Дорошенко Д. Історія України. 1917–1923 рр. : в 2 т. / Д. Дорошенко. – К. : Темпора, 2002. – Т. 2 : Українська Гетьманська Держава 1918 р. – 352 с.
- ¹⁹³ Христюк П. Замітки і матеріали до історії української революції 1917–1920 рр. : в 4 ч. / П. Христюк. – Відень : Український Соціологічний Інститут, 1921. – Ч. 1. – 204 с.
- ¹⁹⁴ Христюк П. Замітки і матеріали до історії української революції 1917–1920 рр. : в 4 ч. / П. Христюк. – Відень : Український Соціологічний Інститут, 1921. – Ч. 3. – 160 с.
- ¹⁹⁵ Христюк П. Замітки і матеріали до історії української революції 1917–1920 рр. : в 4 ч. / П. Христюк. – Відень : Український Соціологічний Інститут, 1922. – Ч. 4. – 405 с.
- ¹⁹⁶ Ярошенко П.О. Історія оподаткування: навчальний посібник / П. О. Ярошенко, П. В. Мельник. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – С. 134.
- ¹⁹⁷ Українська Центральна Рада : документи і матеріали : в 2 т. – К. : Наукова думка, 1996. – Т. 1. – С. 72–73.
- ¹⁹⁸ Мироненко О.М. Світоч української держави: Політико-правовий аналіз діяльності Центральної Ради / О. М. Мироненко. Інститут держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, Акад. правових наук України. – К. : Без вид., 1995.– С. 186.
- ¹⁹⁹ ЦДАВО України. – Ф. 1434. – Оп. 1. – Спр 1. – Арк. 36.
- ²⁰⁰ ЦДАВО України. – Ф. 1434. – Оп. 1. – Спр 1. – Арк. 19
- ²⁰¹ ЦДАВО України. – Ф. 1434. – Оп. 1. – Спр 1.– Арк. 40.
- ²⁰² ЦДАВО України. – Ф. 1434. – Оп. 1. – Спр 1.– Арк. 61.
- ²⁰³ ЦДАВО України. – Ф. 1434.. – Оп. 1. – Спр 1. – Арк.6.
- ²⁰⁴ Гай-Нижник П. Фінансова політика уряду Української Держави Гетьмана П. Скоропадського (29 квітня – 14 грудня 1918 р.) / П. Гай-Нижник. – К. : Без вид., 2004. – С. 234
- ²⁰⁵ Мироненко О.М. Світоч української держави: Політико-правовий аналіз діяльності Центральної Ради / О. М. Мироненко. Інститут держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, Акад. правових наук України. – К. : Без вид., 1995. – С. 186.
- ²⁰⁶ Копиленко О. Л. „Сто днів” Центральної Ради / О. Л. Копиленко. – К. : Україна, 1992. – С. 87.
- ²⁰⁷ Чеботарьов Ю. Селянський рух в Україні в 1917 р. / Ю. Чеботарьов.– К. : Держполітвидав УРСР, 1940. – С.15.
- ²⁰⁸ Волобуев П. В. Экономическая политика Временного правительства / П. В. Волобуев. – М. : Изд-во АН СССР, 1962. – С. 323.
- ²⁰⁹ Волобуев П. В. Экономическая политика Временного правительства / П. В. Волобуев. – М. : Изд-во АН СССР, 1962. – С. 324–325.
- ²¹⁰ Жвалюк В.Р. Податкові органи Російської імперії в Україні у другій половині XIX – на початку XX ст.: Організаційно-правові засади діяльності / За наук. ред. проф. О.Н. Ярмиша. – К. : Атіка, 2001. – С. 33.
- ²¹¹ Свод Уставов Российской Империи в XVI т. / Под ред. И. Д. Мордухай-Болтовского. – СПб. : Б. изд., 1916. – Т. 5 : Устав о прямых налогах. . – С. 2.
- ²¹² Свод Уставов Российской Империи в XVI т. / Под ред. И. Д. Мордухай-Болтовского. – СПб. : Б. изд., 1916. – Т. 5 : Устав о прямых налогах. – С. 2-3.
- ²¹³ Свод Уставов Российской Империи в XVI т. / Под ред. И. Д. Мордухай-Болтовского. – СПб. : Б. изд., 1916. – Т. 5 : Устав о прямых налогах. – С. 2-3.
- ²¹⁴ Свод Уставов Российской Империи в XVI т. / Под ред. И. Д. Мордухай-Болтовского. – СПб. : Б. изд., 1916. – Т. 5 : Устав о прямых налогах. – С. 2-4.
- ²¹⁵ Свод Уставов Российской Империи в XVI т. / Под ред. И. Д. Мордухай-Болтовского. – СПб. : Б. изд., 1916. – Т. 5 : Устав о прямых налогах. – С. 4.

- ²¹⁶ Свод Уставов Российской Империи в XVI т. / Под ред. И. Д. Мордухай-Болтовского. – СПб. : Б. изд., 1916. – Т. 4 : Устав о земских повинностях. – С. 129.
- ²¹⁷ Свод Уставов Российской Империи в XVI т. / Под ред. И. Д. Мордухай-Болтовского. – СПб. : Б. изд., 1916. – Т. 4 : Устав о земских повинностях. – С. 142.
- ²¹⁸ Свод Уставов Российской Империи в XVI т. / Под ред. И. Д. Мордухай-Болтовского. – СПб. : Б. изд., 1916. – Т. 4 : Устав о земских повинностях. – С. 142 – 143.
- ²¹⁹ Свод Уставов Российской Империи в XVI т. / Под ред. И. Д. Мордухай-Болтовского. – СПб. : Б. изд., 1916. – Т. 4 : Устав о земских повинностях. – С. 144.
- ²²⁰ Свод Уставов Российской Империи в XVI т. / Под ред. И. Д. Мордухай-Болтовского. – СПб. : Б. изд., 1916. – Т. 4 : Устав о земских повинностях. – С. 146.
- ²²¹ Свод Уставов Российской Империи в XVI т. / Под ред. И. Д. Мордухай-Болтовского. – СПб. : Б. изд., 1916. – Т. 4 : Устав о земских повинностях. – С. 146–147
- ²²² Свод Уставов Российской Империи в XVI т. / Под ред. И. Д. Мордухай-Болтовского. – СПб. : Б. изд., 1916. – Т. 4 : Устав о земских повинностях. – С. 147.
- ²²³ Свод Уставов Российской Империи в XVI т. / Под ред. И. Д. Мордухай-Болтовского. – СПб. : Б. изд., 1916. – Т. 4 : Устав о земских повинностях. – С. 148.
- ²²⁴ Свод Уставов Российской Империи в XVI т. / Под ред. И. Д. Мордухай-Болтовского. – СПб. : Б. изд., 1916. – Т. 4 : Устав о земских повинностях. – С. 170.
- ²²⁵ Свод Уставов Российской Империи в XVI т. / Под ред. И. Д. Мордухай-Болтовского. – СПб. : Б. изд., 1916. – Т. 4 : Устав о земских повинностях. – С. 170.
- ²²⁶ Свод Уставов Российской Империи в XVI т. / Под ред. И. Д. Мордухай-Болтовского. – СПб. : Б. изд., 1916. – Т. 4 : Устав о земских повинностях. – С. 171.
- ²²⁷ Свод Уставов Российской Империи в XVI т. / Под ред. И. Д. Мордухай-Болтовского. – СПб. : Б. изд., 1916. – Т. 4 : Устав о земских повинностях. – С. 172.
- ²²⁸ Свод Уставов Российской Империи в XVI т. / Под ред. И. Д. Мордухай-Болтовского. – СПб. : Б. изд., 1916. – Т. 4 : Устав о земских повинностях. – С. 173.
- ²²⁹ Свод Уставов Российской Империи в XVI т. / Под ред. И. Д. Мордухай-Болтовского. – СПб. : Б. изд., 1916. – Т. 4 : Устав о земских повинностях. – С. 174.
- ²³⁰ ДАКО. – Ф. р-2794. – Оп. 1. – Спр. 49. – Арк.42–42 зв.
- ²³¹ Державний архів Київської області (далі – ДАКО). – Ф. р-2794. – Оп. 1. – Спр 48. – Арк.3–5.
- ²³² ЦДАВО України. – Ф. 1064.. – Оп. 1. – Спр. 24 а. – Арк.15.
- ²³³ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 5. – Спр. 19. – Арк. 15.
- ²³⁴ ДАКО. – Ф р-2797. Київський губернський староста Української Держави. – Оп. 1. – Спр. 216. – Арк. 23–27, 36.
- ²³⁵ ДАКО. – Ф р-2797.. – Оп. 1. – Спр. 216.– Арк.41.
- ²³⁶ ЦДАВО України. – Ф. 1434. – Оп. 1. – Спр 3. – Арк.12.
- ²³⁷ // Вісти з Української Центральної Ради. – 1917.– 12 травня.
- ²³⁸ Скоровстанский В. Революция на Украине / В. Скоровстанский. – Саратов : Без вид., 1919. – 151 с. – С. 7.
- ²³⁹ ЦДАВО України. – Ф. 1063. – Оп. 1. – Спр. 1. – Арк. 2-2зв.
- ²⁴⁰ ЦДАВО України. – Ф. 1063. – Оп. 1. – Спр. 1. – Арк. 9.
- ²⁴¹ Борисов В. И. Хлеб, война, революция: Продовольственная политика на Юге России в период Первой мировой войны и революции (1914–1918) / В. И. Борисов, А. А. Чернобаев. – Луганськ : Без вид., 1997.. – С. 57.
- ²⁴² // Южнорусская сельскохозяйственная газета. – 1917. – 8 січня.
- ²⁴³ // Южнорусская сельскохозяйственная газета. – 1917. – 29 січня.
- ²⁴⁴ // Южнорусская сельскохозяйственная газета. – 1917. – 27 березня.
- ²⁴⁵ // Южнорусская сельскохозяйственная газета. – 1917. – 9 липня.
- ²⁴⁶ // Вісник Одеського земства. – 1917. – 11 вересня.

- ²⁴⁷ Борисов В. И. Хлеб, война, революция: Продовольственная политика на Юге России в период Первой мировой войны и революции (1914–1918) / В. И. Борисов, А. А. Чернобаев. – Луганськ : Без вид., 1997. – С.
- ²⁴⁸ Свод Уставов Российской Империи в XVI т. / Под ред. И. Д. Мордухай-Болтовского. – СПб. : Б. изд., 1916. – Т. 5 : Устав о прямых налогах. – С. 4.
- ²⁴⁹ Жвалюк В.Р. Податкові органи Російської імперії в Україні у другій половині XIX – на початку XX ст.: Організаційно-правові засади діяльності / За наук. ред. проф. О.Н. Ярмиша. – К. : Атіка, 2001. – С. 70.
- ²⁵⁰ Дорошенко Д. Історія України. 1917–1923 рр. : в 2 т. / Д. Дорошенко. – К. : Темпора, 2002. – Т. 1 : Доба Центральної Ради. – С. 330.
- ²⁵¹ Хміль І. В. Аграрна революція в Україні березень 1917 – квітень 1918 рр. / І. В. Хміль. – К. : НАН України, інститут історії України, 2000. – С. 102.
- ²⁵² ЦДАГО України. – Ф. 57. – Оп. 2. – Спр. 69. – Арк. 70–74.
- ²⁵³ ЦДАГО України. – Ф. 57. – Оп. 2. – Спр. 69. – Арк. 72.
- ²⁵⁴ ЦДАГО України. – Ф. 57. – Оп. 2. – Спр. 111. – Арк. 19.
- ²⁵⁵ ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. – Арк. 67.
- ²⁵⁶ Дорошенко Д. Історія України. 1917–1923 рр. : в 2 т. / Д. Дорошенко. – К. : Темпора, 2002. – Т. 1 : Доба Центральної Ради. – С. 185–187.
- ²⁵⁷ Симоненко Р. Г. Нариси історії виконавчої влади в Україні 1917–1918 р. / Гол. ред. С. В. Кульчицький. – К. : Ін-т історії України НАН України, 2000. – С. 107.
- ²⁵⁸ Гловінський Є. Фінанси України в роках 1917–1920 рр. // Фінанси У.С.С.Р. / Є. Гловінський. – Варшава: Український науковий інститут, 1938. – С. 13.
- ²⁵⁹ // Вісник Волинського Губерніального комісара. – 1917. – 2 грудня.
- ²⁶⁰ ДАВО. – Ф. д-255. – Оп. 1. – Спр. 122. – Арк. 9.
- ²⁶¹ // Народня воля. – 1917. – 14 грудня.
- ²⁶² // Народня воля. – 1917. – 14 грудня.
- ²⁶³ // Народня воля. – 1917. – 14 грудня.
- ²⁶⁴ Гай-Нижник П. Фінансова політика Центральної Ради та урядів Української Народної Республіки (березень 1917 р. – квітень 1918 р.) : дис. ... доктора іст. наук : 07.00.01 / Гай-Нижник Павло Павлович. – К., 2008. – С. 246.
- ²⁶⁵ Симоненко Р. Г. Нариси історії виконавчої влади в Україні 1917–1918 р. / Гол. ред. С. В. Кульчицький. – К. : Ін-т історії України НАН України, 2000. – С. 108.
- ²⁶⁶ Мороз О. Українське селянство першої половини XX ст. Трагедія і героїзм / О. Мороз, С. Злупко. – Львів : Універсам, 1997. – С. 49.
- ²⁶⁷ Мицюк О. Земельні реформи в Україні / О. Мицюк. – Львів : Без вид., 1921. – С. 16.
- ²⁶⁸ Українська Центральна Рада : документи і матеріали : в 2 т. – К. : Наукова думка, 1997. – Т. 2 : 10 березня – 29 квітня 1918 р. – С. 129.
- ²⁶⁹ Українська Центральна Рада : документи і матеріали : в 2 т. – К. : Наукова думка, 1997. – Т. 2 : 10 березня – 29 квітня 1918 р. – С. 130.
- ²⁷⁰ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 1. – Спр. 180. – Арк. 1.
- ²⁷¹ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 1. – Спр. 188. – 67 арк. – Арк. 1–6.
- ²⁷² ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 1. – Спр. 188. – Арк. 8.
- ²⁷³ Ярошенко П. О. Історія оподаткування: навчальний посібник / П. О. Ярошенко, П. В. Мельник. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – С. 135.
- ²⁷⁴ Поліщук В. Фінансова політика Української Центральної Ради і Директорії / В. Поліщук // Розбудова держави. – 1995. – № 9. – С. 57.
- ²⁷⁵ ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 308. – Арк. 124.
- ²⁷⁶ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 52. – Арк. 1.
- ²⁷⁷ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 5. – Спр. 19. – Арк. 281.

- ²⁷⁸ Верстюк В.Ф. Українська Центральна Рада : навч. посіб. / В. Ф. Верстюк. – К.: Заповіт, 1997. – С. 243.
- ²⁷⁹ Центральний державний архів громадських об'єднань України (далі ЦДАГО України). – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 78. – Арк. 107–116.
- ²⁸⁰ Центральний державний архів громадських об'єднань України (далі ЦДАГО України). – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 78. – Арк. 116.
- ²⁸¹ Центральний державний архів громадських об'єднань України (далі ЦДАГО України). – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 78. – Арк. 111, 117.
- ²⁸² ДАКО – Ф. р-2796. – Оп. 1. – Спр. 104. – Арк. 15–16.
- ²⁸³ Гай-Нижник П. Податкова політика Центральної Ради, урядів УНР, Української держави, УСРС (1917–1930 рр.) / П. Гай-Нижник. – К. : Цифра-друк, 2006. – С. 98.
- ²⁸⁴ ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 308. – Арк. 14.
- ²⁸⁵ ДАКО. – Ф. р-2794. – Оп. 1. – Спр. 49. – Арк. 41.
- ²⁸⁶ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 5. – Спр. 19. – Арк. 9.
- ²⁸⁷ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 9. – Арк. 16–22.
- ²⁸⁸ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 9. – Арк. 22.
- ²⁸⁹ ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 308. – Арк. 98.
- ²⁹⁰ ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 308. – Арк. 60.
- ²⁹¹ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 34. – Арк. 2.
- ²⁹² ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 34. – Арк. 4.
- ²⁹³ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 34. – Арк. 4.
- ²⁹⁴ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 52. – Арк. 2.
- ²⁹⁵ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 42. – Арк. 1.
- ²⁹⁶ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 42. – Арк. 2.
- ²⁹⁷ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 42. – Арк. 1.
- ²⁹⁸ Мироненко О.М. Світоч української держави: Політико-правовий аналіз діяльності Центральної Ради / О. М. Мироненко. Інститут держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, Акад. правових наук України. – К. : Без вид., 1995. – С. 188–189.
- ²⁹⁹ // Вісник Ради народних міністрів УНР. – 1918. – 24 березня.
- ³⁰⁰ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 52. – Арк. 7.
- ³⁰¹ ЦДАВО України. – Ф. 1064. – Оп. 2. – Спр. 18. – Арк. 14 зв.
- ³⁰² ЦДАВО України. – Ф. 1064. – Оп. 2. – Спр. 17. – Арк. 15.
- ³⁰³ ЦДАВО України. – Ф. 1064. – Оп. 2. – Спр. 17. – Арк. 15.
- ³⁰⁴ Державний архів Вінницької області (далі – ДАВО). – Ф. 29. – Оп. 1. – Спр. 121. – Арк. 4.
- ³⁰⁵ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 9. – Арк. 6.
- ³⁰⁶ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 1. – Спр. 176. – Арк. 1.
- ³⁰⁷ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 1. – Спр. 176. – Арк. 3.
- ³⁰⁸ ЦДАВО України. – Ф. 3690. – Оп. 1. – Спр. 17. – Арк. 15–16 зв.
- ³⁰⁹ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 3. – Спр. 11. – Арк. 26.
- ³¹⁰ ЦДАВО України. – Ф. 1064. – Оп. 1. – Спр. 32. – Арк. 2–2зв.
- ³¹¹ Копиленко О. Л. Держава і право України 1917–1920 рр. / О. Л. Копиленко, М. Л. Копиленко. – К. : Либідь, 1997. – С. 7.
- ³¹² Гай-Нижник П. Податкова політика Центральної Ради, урядів УНР, Української держави, УСРС (1917–1930 рр.) / П. Гай-Нижник. – К. : Цифра-друк, 2006. – С. 107.
- ³¹³ Борисов В. И. Хлеб, война, революция: Продовольственная политика на Юге России в период Первой мировой войны и революции (1914–1918) / В. И. Борисов, А. А. Чернобаев. – Луганськ : Без вид., 1997. – С. 98.
- ³¹⁴ ЦДАВО України. – Ф. 2196. – Оп. 3. – Спр. 14. – Арк. 5.

- ³¹⁵ Гай-Нижник П. Податкова політика Центральної Ради, урядів УНР, Української держави, УССР (1917–1930 рр.) / П. Гай-Нижник. – К. : Цифра-друк, 2006. – С. 106.
- ³¹⁶ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 5. – Спр. 144. – Арк. 4, 7 зв.
- ³¹⁷ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 5. – Спр. 154. – Арк. 5–6.
- ³¹⁸ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 5. – Спр. 154. – Арк. 8, 7, 16, 36, 38.
- ³¹⁹ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 35. – Арк. 7.
- ³²⁰ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 35. – Арк. 20.
- ³²¹ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 5. – Спр. 54. – Арк. 1.
- ³²² ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 10. – Арк. 23.
- ³²³ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 10. – Арк. 54–54 зв.
- ³²⁴ // Вісник Ради Народних Міністрів УНР. – 1918. – 24 квітня.
- ³²⁵ ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 79. – Арк. 150.
- ³²⁶ Аграрна політика в Україні періоду національно-демократичної революції (1917–1921 рр.) / Н. А. Ковальова., С. В. Корновенко, Б. В. Малиновський, О. В. Михайлюк, А. Г. Морозов. – Черкаси : Ант, 2007. – С. 111.
- ³²⁷ ДАЧО. – Ф. р-497. – Оп. 1. – Спр. 2. – Арк. 83.
- ³²⁸ ЦДАВО України. – Ф. 1063. – Оп. 1. – Спр. 7 – Арк. 8–9.
- ³²⁹ ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 79. – Арк. 75.
- ³³⁰ ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 105. – Арк. 18.
- ³³¹ ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 105. – Арк. 18
- ³³² // Известия Одеського Совета Рабочих Депутатов. – 1918. – 30 березня.
- ³³³ Харьковщина в период гражданской войны и иностранной интервенции: сб. документов и материалов (февраль 1918–1920 г.) – Харьков : Прапор, 1973. – С. 26.
- ³³⁴ Гражданская война на Екатеринославщине : сб. документов и материалов (февраль 1918–1920 гг.). – Днепропетровск: Проминь, 1968. – С. 35–36.
- ³³⁵ Державний архів Черкаської області (далі – ДАЧО). – Ф. р-496. – Оп. 1. – Спр. 8. – Арк. 41.
- ³³⁶ ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 105. – Арк. 25.
- ³³⁷ ЦДАГО України. – Ф. 57. – Оп. 2. – Спр. 234. – Арк. 8.
- ³³⁸ Скоропадський П. Спогади / За ред. Я. Пеленського. – К. : Без вид., 1995. – С. 321-323.
- ³³⁹ Дорошенко Д. Історія України. 1917–1923 рр. : в 2 т. / Д. Дорошенко. – К. : Темпора, 2002. – Т. 2 : Українська Гетьманська Держава 1918 р. – С. 192.
- ³⁴⁰ Тлушак Ю. М. Формування правової традиції у сфері оподаткування та її втілення у розбудові національної державності : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.01 / Юрій Мар'янович Тлушак. – Сімферополь, 2004. – С. 185.
- ³⁴¹ Поліщук В. Фінансова політика Української Центральної Ради і Директорії / В. Поліщук // Розбудова держави. – 1995. – № 9. – С. 57.
- ³⁴² // Вісник державних законів УНР. – 1919. – 23 січня.
- ³⁴³ ЦДАВО України. – Ф. 1062. – Оп. 1. – Спр. 76. – Арк. 328-321.
- ³⁴⁴ Тлушак Ю. М. Формування правової традиції у сфері оподаткування та її втілення у розбудові національної державності : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.01 / Юрій Мар'янович Тлушак. – Сімферополь, 2004. – С. 192.
- ³⁴⁵ Марголін А. Украина и политика Антанты (Записки еврея и гражданина) / А. Марголин. – Берлин: Б. изд. – С. 99-100
- ³⁴⁶ Винниченко В. Відродження нації : в 3 ч. / В. Винниченко. – К. : Видавництво політичної літератури України, 1990. – Ч. 2. – С. 42.
- ³⁴⁷ // Державний вісник. – 1919. – 6 січня.
- ³⁴⁸ ЦДАВО України. – Ф. 1509. – Спр. 99. – Арк. 1 зв.
- ³⁴⁹ ЦДАВО України. – Ф. 1065. – Оп. 1. – Спр. 302А. – Арк. 307 зв.
- ³⁵⁰ ЦДАВО України. – Ф. 1065. – Оп. 1. – Спр. 255. – Арк. 1.

- 351 ЦДАВО України. – Ф. 1065. – Оп. 1. – Спр. 255. – Арк. 1.
- 352 // Україна. – 1919. – 15 жовтня.
- 353 // Україна. – 1919. – 15 жовтня.
- 354 // Україна. – 1919. – 15 жовтня.
- 355 Тищик Б. Й. Історія держави і права Української Народної Республіки. 1917–1920 рр. / Б. Й. Тищик. – Львів : Світ, 1995. – С. 57.
- 356 Тлушак Ю. М. Формування правової традиції у сфері оподаткування та її втілення у розбудові національної державності : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.01 / Юрій Мар'янович Тлушак. – Сімферополь, 2004. – С. 191.
- 357 Копиленко О. Л. Держава і право України 1917–1920 рр. / О. Л. Копиленко, М. Л. Копиленко. – К. : Либідь, 1997. – С. 132-136.
- 358 ЦДАВО України. – Ф. 1065. – Оп. 1. – Спр. 302А. – Арк. 12.
- 359 // Вісник державних законів УНР. – 1919. – 23 січня. 3-9.
- 360 ЦДАВО України. – Ф. 1062. – Оп. 1. – Спр. 72. – Арк. 9.
- 361 ЦДАВО України. – Ф. 1062. – Оп. 1. – Спр. 72. – Арк. 7.
- 362 ЦДАВО України. – Ф. 1062. – Оп. 1. – Спр. 80. – Арк. 13.
- 363 ЦДАВО України. – Ф. 1062. – Оп. 1. – Спр. 80. – Арк. 13.
- 364 ЦДАВО України. – Ф. 1062. – Оп. 1. – Спр. 80. – Арк. 139.
- 365 ЦДАВО України. – Ф. 1062. – Оп. 1. – Спр. 80. – Арк. 170.
- 366 ЦДАВО України. – Ф. 1062. – Оп. 1. – Спр. 80. – Арк. 207.
- 367 ЦДАВО України. – Ф. 1062. – Оп. 1. – Спр. 80. – Арк. 207.
- 368 ЦДАВО України. – Ф. 1062. – Оп. 1. – Спр. 80. – Арк. 20-200 зв.
- 369 ЦДАВО України. – Ф. 1062. – Оп. 1. – Спр. 76. – Арк. 15-15 зв.
- 370 ЦДАВО України. – Ф. 1062. – Оп. 1. – Спр. 76. – Арк. 43.
- 371 Кузьминець О. Історія держави і права України / О. Кузьминець, В. Калиновський. – К. : Україна, 2002. – С. 211.
- 372 ДАВО. – Ф. д-230. – Оп. 1. – Спр. 1905. – Арк. 9-10.
- 373 Копиленко О. Л. Держава і право України 1917–1920 рр. / О. Л. Копиленко, М. Л. Копиленко. – К. : Либідь, 1997. – С. 139–141, 152–153
- 374 Винниченко В. Відродження нації / В. Винниченко. – К. : Видавництво політичної літератури України, 1990. – Ч. 3. – С. 356.
- 375 Стахів М. Україна в добі Директорії УНР : в 7 т. / М. Стахів. – Скрентон: Без вид., 1962–1966. – Т.1 : Власними силами. – С. 153.
- 376 ЦДАВО України. – Ф. 1065. – Оп. 1. – Спр. 302А. – Арк. 17.
- 377 // Вісник УНР. – 1919. – 18 липня.
- 378 // Вісник УНР. – 1919. – 18 липня.
- 379 ЦДАВО України. – Ф. 1065. – Оп. 1. – Спр. 302А. – Арк. 20.
- 380 // Вісник УНР. – 1919. – 29 липня.
- 381 // Вісник УНР. – 1919. – 29 липня.
- 382 // Вісник УНР. – 1919. – 26 липня
- 383 // Україна. – 1919. – 16 серпня.
- 384 // Україна. – 1919. – 17 вересня.
- 385 // Подільські губернiальнi вiдомостi. – 1919. – 2 серпня.
- 386 // Подільські губернiальнi вiдомостi. – 1919. – 3 вересня.
- 387 // Селянська громада. – 1919. – 25 серпня.
- 388 ЦДАВО України. – Ф. 1065. – Оп. 1. – Спр. 302А. – Арк. 21 зв.
- 389 // Селянська громада – 1919 – 21 вересня.
- 390 // Селянська громада – 1919 – 21 вересня.
- 391 // Вісник УНР. – 1919. – 5 жовтня.
- 392 Петлюра С. Статті / С. Петлюра. – К. : „Дніпро”, 1993. – С. 181–182.

- 393 ЦДАВО України. – Ф. 1062. – Оп. 1. – Спр. 76. – Арк. 329.
- 394 ЦДАВО України. – Ф. 1062. – Оп. 1. – Спр. 76. – Арк. 149.
- 395 ЦДАВО України. – Ф. 1062. – Оп. 1. – Спр. 76. – Арк. 171.
- 396 ЦДАВО України. – Ф. 1062. – Оп. 1. – Спр. 76. – Арк. 385.
- 397 ЦДАВО України. – Ф. 1062. – Оп. 1. – Спр. 76. – Арк. 386.
- 398 ЦДАВО України. – Ф. 1065. – Оп. 2. – Спр. 65. – Арк. 1.
- 399 ЦДАВО України. – Ф. 1065. – Оп. 2. – Спр. 65. – Арк. 1-2.
- 400 ЦДАВО України. – Ф. 1065. – Оп. 2. – Спр. 65. – Арк. 2.
- 401 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 10. – Арк. 1.
- 402 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 10. – Арк. 1.
- 403 // Селянська громада. – 1919. – 14 вересня.
- 404 ЦДАВО України. – Ф. 1065. – Оп. 2. – Спр. 240. – Арк. 1зв.
- 405 ЦДАВО України. – Ф. 1065. – Оп. 2. – Спр. 240. – Арк. 2.
- 406 ЦДАВО України. – Ф. 1509. – Оп. 1. – Спр. 87. – Арк. 2.
- 407 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 52. – Арк. 31.
- 408 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 52. – Арк. 31.
- 409 ЦДАВО України. – Ф. 1065. – Оп. 2. – Спр. 240. – Арк. 46.
- 410 ЦДАВО України. – Ф. 1064. – Оп. 1. – Спр. 125. – Арк. 1-2.
- 411 ЦДАВО України. – Ф. 1062. – Оп. 1. – Спр. 92. – Арк. 5-6.
- 412 ЦДАВО України. – Ф. 1062. – Оп. 1. – Спр. 92. – Арк. 1-1зв.
- 413 ЦДАВО України. – Ф. 1062. – Оп. 1. – Спр. 92. – Арк. 2.
- 414 ЦДАВО України. – Ф. 1062. – Оп. 1. – Спр. 92. – Арк. 7-9.
- 415 ЦДАВО України. – Ф. 1062. – Оп. 1. – Спр. 92. – Арк. 8.
- 416 ЦДАВО України. – Ф. 1062. – Оп. 1. – Спр. 92. – Арк. 8-8 зв.
- 417 ДАЧО. – Ф. р-498. – Оп. 1. – Спр. 1. – Арк. 33.
- 418 ЦДАВО України. – Ф. 1509. – Оп. 1. – Спр. 94. – Арк. 18 зв.
- 419 // Україна. – 1919. – 14 серпня.
- 420 ЦДАВО України. – Ф. 1509. – Оп. 1. – Спр. 94. – Арк. 17.
- 421 // Хвиля. – 1920. – 20 травня.
- 422 // Києвлянин. – № 53. – 1919.
- 423 Державний архів Російської Федерації. – ФР. 439. – Оп. 1. – Спр. 110. – Арк. 110 – 111.
- 424 Сельские земельные комитеты (Из бесед с селянами) // Новый пахарь. – 16. 10. 1919.
- 425 Російський державний воєнний архів (далі – РДВА) – ФР. 39540с. – Оп. 1. – Спр. 52. – Арк. 39.
- 426 Очерки развития народного хозяйства Украинской ССР. – М., 1954. – С. 10
- 427 Державний архів міста Севастополя (далі – ДАМС). – ФР. 244. – Оп. 1. – Спр. 22. – Арк. 86
- 428 Приказ Главнокомандующего Вооруженными Силами на Юге России // Києвлянин. – № 24. – 1919.
- 429 РДВА. – ФР. 39540с. – Оп. 1. – Спр. 153. – Арк. 4
- 430 РДВА. – ФР. 39540с. – Оп. 1. – Спр. 154. – Арк. 78
- 431 РДВА. – ФР. 39668. – Оп. 1. – Спр. 15. – Арк. 77 зв
- 432 // Державний вістник. – 1918. – 16 травня.
- 433 Тимошук О. В. Охоронний апарат Української Держави (квітень – грудень 1918 р.) / О. В. Тимошук. – Х. : Видавництво Університету внутрішніх справ, 2000. – С. 77.
- 434 // Державний вістник. – 1918. – 31 травня.
- 435 ЦДАВО України. – Ф. 1064. – Оп. 1. – Спр. 6. – Арк. 14 зв.

- 436 Гай-Нижник П. Фінансова політика уряду Української Держави Гетьмана П. Скоропадського (29 квітня – 14 грудня 1918 р.) / П. Гай-Нижник. – К. : Без вид., 2004. – С. 107.
- 437 // *Голос Києва*. – 1918. – 19 червня.
- 438 // *Известия Протофиса*. – 1918. – 16 вересня.
- 439 // *Вісник Міністерства земельних справ*. – 1918. – 9 листопада.
- 440 ЦДАВО України. – Ф. 1064. – Оп. 1. – Спр. 6. – Арк. 84-84 зв.
- 441 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 127. – Арк. 24.
- 442 ЦДАВО України. – Ф. 1064. – Оп. 2. – Спр. 10. – Арк. 36.
- 443 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 16. – Арк. 1.
- 444 Гай-Нижник П. Теоретичні засади фінансової системи Української Держави у 1917–1919 рр. / П. Гай-Нижник // УІЖ. – 1998. – № 4. – С. 12.
- 445 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 71. – Арк. 46.
- 446 Гай-Нижник П. Теоретичні засади фінансової системи Української Держави у 1917–1919 рр. / П. Гай-Нижник // УІЖ. – 1998. – № 4. – С. 12.
- 447 Дорошенко Д. Історія України. 1917–1923 рр. : в 2 т. / Д. Дорошенко. – К. : Темпора, 2002. – Т. 2 : Українська Гетьманська Держава 1918 р. – С. 190.
- 448 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 5. – Спр. 19. – Арк. 5.
- 449 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 5. – Спр. 19. – Арк. 5.
- 450 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 5. – Спр. 19. – Арк. 9.
- 451 ЦДАВО України. – Ф. 1064. – Оп. 1. – Спр. 24 а. – Арк. 1 зв.
- 452 // *Державний вісник*. – 1918. – 20 червня.
- 453 ЦДАВО України. – Ф. 1064. – Оп. 1. – Спр. 6. – Арк. 96.
- 454 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 106. – Арк. 193.
- 455 ЦДАВО України. – Ф. 2196. – Оп. 1. – Спр. 6. – Арк. 99.
- 456 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 105. – Арк. 66.
- 457 ЦДАВО України. – Ф. 1118. – Оп. 1. – Спр. 10. – Арк. 1.
- 458 ЦДАВО України. – Ф. 1064. – Оп. 1. – Спр. 175. – Арк. 1.
- 459 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 104. – Арк. 137.
- 460 *До історії боротьби трудящих за встановлення Радянської влади на Ровенщині в 1917–1920 рр. : документи і матеріали на допомогу пропагандистам*. – Ровно : Держполітвидав УРСР, 1957. – С. 54
- 461 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 88. – Арк. 128-129.
- 462 Костюк Г. Зустрічі й прощання // *Спогади*. – Едмонтон : Без вид., 1987. – С. 37–39.
- 463 ЦДАВО України. – Ф. 1216. – Оп. 1. – Спр. 75. – Арк. 73.
- 464 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 295. – Арк. 157.
- 465 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 295. – Арк. 138-138 зв.
- 466 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 1. – Спр. 118. – Арк. 76.
- 467 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 1. – Спр. 186. – Арк. 5.
- 468 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 295. – Арк. 40 зв.; 57, 13 зв.
- 469 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 295. – Арк. 200.
- 470 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 5. – Спр. 22. – Арк. 1.
- 471 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 52. – Арк. 27.
- 472 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 52. – Арк. 27 зв.
- 473 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 34. – Арк. 5.
- 474 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 34. – Арк. 7-7 зв.
- 475 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 34. – Арк. 8 зв.
- 476 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 34. – Арк. 27-27 зв.
- 477 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 52. – Арк. 17.
- 478 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 52. – Арк. 5.

- 479 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 34. – Арк. 29.
- 480 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 64. – Арк. 12.
- 481 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 64. – Арк. 16.
- 482 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 5. – Спр. 58. – Арк. 1.
- 483 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 5. – Спр. 63. – Арк. 1.
- 484 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 5. – Спр. 70. – Арк. 9-9 зв.
- 485 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 21. – Арк. 3-4 зв.
- 486 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 21. – Арк. 12.
- 487 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 21. – Арк. 13-15.
- 488 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 21. – Арк. 16.
- 489 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 21. – 27 арк. – Арк. 18 зв.
- 490 ДАКО – Ф. р-2797. – Оп. 2. – Спр. 3. – Арк. 1.
- 491 ДАКО – Ф. р-2797. – Оп. 2. – Спр. 3. – Арк. 1-1 зв.
- 492 ДАКО – Ф. р-2797. – Оп. 2. – Спр. 3. – Арк. 1-1 зв.
- 493 // Державний вістник. – 1918. – 27 серпня.
- 494 // Державний вістник. – 1918. – 14 вересня.
- 495 Тимошук О. В. Охоронний апарат Української Держави (квітень – грудень 1918 р.) / О. В. Тимошук. – Х. : Видавництво Університету внутрішніх справ, 2000. – С. 75.
- 496 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 1. – Спр. 12. – Арк. 34-35.
- 497 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 1. – Спр. 12. – Арк. 34-35.
- 498 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 71. – Арк. 11.
- 499 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 71. – Арк. 19.
- 500 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 71. – Арк. 30.
- 501 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 128. – Арк. 1.
- 502 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 128. – Арк. 4-4 зв.
- 503 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 128. – Арк. 7-7зв.
- 504 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 127. – Арк. 58.
- 505 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 127. – Арк. 58.
- 506 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 127. – Арк. 58-58 зв.
- 507 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 127. – Арк. 59.
- 508 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 129. – Арк. 37.
- 509 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 129. – Арк. 61 зв.
- 510 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 129. – Арк. 69.
- 511 Центральний державний архів вищих органів влади та управління (далі – ЦДАВО України). – Ф. 1048. – Арк. 16.
- 512 ЦДАВО України. – Ф. 1048. – Оп. 1. – Спр. 48. – Арк. 1-2 зв.
- 513 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 129. – Арк. 73.
- 514 ЦДАВО України. – Ф. 2196. – Оп. 3. – Спр. 14. – Арк. 32.
- 515 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 63. – Арк. 6.
- 516 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 129. – Арк. 80.
- 517 ЦДАВО України. – Ф. 1325. – Оп. 1. – Спр. 129. – Арк. 98.
- 518 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 89. – Арк. 261.
- 519 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 89. – Арк. 43-44.
- 520 Мороз О. Українське селянство першої половини ХХ ст. Трагедія і героїзм / О. Мороз, С. Злупко. – Львів : Універсам, 1997. – С. 52.
- 521 Гражданская война на Екатеринославщине : сб. документов и материалов (февраль 1918–1920 гг.). – Днепропетровск : Проминь, 1968. – С. 200.
- 522 Мороз О. Українське селянство першої половини ХХ ст. Трагедія і героїзм / О. Мороз, С. Злупко. – Львів : Універсам, 1997. – 165 с. – С. 52.
- 523 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 109. – Арк. 236.

- 524 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 109. – Арк. 104.
- 525 ЦДАВО України. – Ф. 2988. – Оп. 1. – Спр. 25. – Арк. 64–65, 119–121
- 526 ЦДАВО України. – Ф. 1216. – Оп. 1. – Спр. 75. – Арк. 33, 37, 86
- 527 ЦДАВО України. – Ф. 2988. – Оп. 1. – Спр. 25. – Арк. 121 зв.
- 528 ЦДАВО України. – Ф. 2201. – Оп. 1. – Спр. 43. – Арк. 65, 42–44, 137–142
- 529 Склярченко Є. М. Боротьба трудящих України проти німецько-австрійських окупантів і Гетьманщини в 1918 р. / Є. М. Склярченко. – К. : Видавництво АН УРСР, 1960. – С. 76.
- 530 Аграрна політика в Україні періоду національно-демократичної революції (1917–1921 рр.) / Н. А. Ковальова., С. В. Корновенко, Б. В. Малиновський, О. В. Михайлюк, А. Г. Морозов. – Черкаси : Ант, 2007. – С. 121.
- 531 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 105. – Арк. 40.
- 532 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 105. – Арк. 19.
- 533 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 109. – Арк. 209.
- 534 Аграрна політика в Україні періоду національно-демократичної революції (1917–1921 рр.) / Н. А. Ковальова., С. В. Корновенко, Б. В. Малиновський, О. В. Михайлюк, А. Г. Морозов. – Черкаси : Ант, 2007. – С. 122.
- 535 Аграрна політика в Україні періоду національно-демократичної революції (1917–1921 рр.) / Н. А. Ковальова., С. В. Корновенко, Б. В. Малиновський, О. В. Михайлюк, А. Г. Морозов. – Черкаси : Ант, 2007. – С. 122.
- 536 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 105. – Арк. 230.
- 537 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 112. – Арк. 120.
- 538 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 82. – Арк. 23.
- 539 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 89. – Арк. 8.
- 540 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 85. – Арк. 259
- 541 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 87. – Арк. 205.
- 542 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 104. – Арк. 137.
- 543 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 104. – Арк. 118.
- 544 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 105. – Арк. 81.
- 545 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 109. – Арк. 210.
- 546 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 81. – Арк. 5.
- 547 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 82. – Арк. 45.
- 548 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 86. – Арк. 117.
- 549 ЦДАГО України. – Ф. 5. – Оп. 5. – Спр. 88. – Арк. 41.
- 550 // Державний вістник. – 1918. – 16 травня.
- 551 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 1. – Спр. 422. – Арк. 5.
- 552 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 3. – Спр. 11. – Арк. 82
- 553 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 4. – Арк. 18.
- 554 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 4. – Спр. 5. – Арк. 4-5.
- 555 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 1. – Спр. 118. – Арк. 100-102.
- 556 ЦДАВО України. – Ф. 1118. – Оп. 1. – Спр. 2. – Арк. 100-118.
- 557 ЦДАВО України. – Ф. 1118. – Оп. 1. – Спр. 2. – Арк. 126.
- 558 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 1. – Спр. 222. – Арк. 44.
- 559 ЦДАВО України. – Ф. 1118. – Оп. 1. – Спр. 2. – Арк. 137.
- 560 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 32. – Арк. 6.
- 561 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 6. – Спр. 32. – Арк. 152–157
- 562 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 1. – Спр. 188. – Арк. 100-102.
- 563 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 1. – Спр. 18. – Арк. 100.
- 564 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 1. – Спр. 222. – Арк. 44.
- 565 ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 1. – Спр. 222. – Арк. 3-6.

- ⁵⁶⁶ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 3. – Спр. 11. – Арк. 18.
- ⁵⁶⁷ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 1. – Спр. 238. – Арк. 3.
- ⁵⁶⁸ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 1. – Спр. 222. – Арк. 42.
- ⁵⁶⁹ Дорошенко Д. Історія України. 1917–1923 рр. : в 2 т. / Д. Дорошенко. – К. : Темпора, 2002. – Т. 2 : Українська Гетьманська Держава 1918 р. – С. 189.
- ⁵⁷⁰ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 1. – Спр. 222. – Арк. 37.
- ⁵⁷¹ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 3. – Спр. 11. – Арк. 1.
- ⁵⁷² ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 4. – Спр. 5. – Арк. 4-5.
- ⁵⁷³ ЦДАВО України. – Ф. 1118. – Оп. 1. – Спр. 10. – Арк. 74.
- ⁵⁷⁴ ЦДАВО України. – Ф. 2199. – Оп. 1. – Спр. 118. – Арк. 5.
- ⁵⁷⁵ Тимошук О. В. Соціальний захист правоохоронців в Українській Державі 1918 р. / О. В. Тимошук // Науковий вісник НАВСУ. – 1999. – Вип. 4. – С. 141.
- ⁵⁷⁶ Тлушак Ю. М. Податкові органи України на початку 1918 р. як наступних акцизних управлінь Російської імперії / Ю. М. Тлушак // Матеріали II звітної науково-практичної конференції професорсько-викладацького та курсантського складу Кримського факультету університету внутрішніх справ. – Сімферополь : Доля, 2000. – С. 27–30..
- ⁵⁷⁷ Тлушак Ю. М. Формування правової традиції у сфері оподаткування та її втілення у розбудові національної державності : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.01 / Юрій Мар'янович Тлушак. – Сімферополь, 2004. – С. 161–162.
- ⁵⁷⁸ Тлушак Ю. М. Формування правової традиції у сфері оподаткування та її втілення у розбудові національної державності : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.01 / Юрій Мар'янович Тлушак. – Сімферополь, 2004. – С. 157.
- ⁵⁷⁹ Тлушак Ю. М. Податкові органи України на початку 1918 р. як наступних акцизних управлінь Російської імперії / Ю. М. Тлушак // Матеріали II звітної науково-практичної конференції професорсько-викладацького та курсантського складу Кримського факультету університету внутрішніх справ. – Сімферополь : Доля, 2000. – С. 31-32.
- ⁵⁸⁰ Тлушак Ю. М. Формування правової традиції у сфері оподаткування та її втілення у розбудові національної державності : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.01 / Юрій Мар'янович Тлушак. – Сімферополь, 2004. – С. 158.
- ⁵⁸¹ Тлушак Ю. М. Формування правової традиції у сфері оподаткування та її втілення у розбудові національної державності : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.01 / Юрій Мар'янович Тлушак. – Сімферополь, 2004. – С. 159.

УДК93(477) 94(477) “1917/1920”: 351.71

ББК 63. 3 (4УКР) 61-2

I - 24

ISBN 978-966-353-431-2

Віктор Анатолійович Іващенко
Сергій Валерійович Корновенко

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА НАЦІОНАЛЬНИХ УРЯДІВ В УКРАЇНСЬКОМУ СЕЛІ ПЕРІОДУ РЕВОЛЮЦІЇ (1917 – 1920 рр.)

Монографія

Комп’ютерне складання – Андрій Берестовий

Підписано до друку 16.12.2016. Формат 60x90/16.

Друк офсетний. Гарнітура Times New Roman.

Ум. друк. арк. 10,25. Наклад 300 прим. Зам. №

Видавець і виготівник – видавничий відділ Черкаського національного університету імені Богдана Хмельницького. Адреса: бул. Шевченка, 81, м. Черкаси, Україна, 18031. Тел. (0472) 37-13-16, факс (0472) 35-44-63, e-mail: vydav@edu.edu.ua, <http://www.edu.edu.ua>

Свідоцтво про внесення до державного реєстру суб’єктів видавничої справи ДК № 3427 від 17.03.2009 р.

Друк ФОП Чабаненко Ю.А.

Україна, м.Черкаси, вул. О.Дашковича, 39

Тел: (0472) 56-46-66 E-mail: office@2upost.com