I. ТЕОРИЯ И ИСТОРИЯ ГОСУДАРСТВА И ПРАВА

Информация для цитирования:

Медведев В. Г. Правовая политика антисоветских правительств в налоговой сфере в годы гражданской войны в России // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2021. Вып. 52. С. 210–239. DOI: 10.17072/1995-4190-2021-52-210-239.

Medvedev V. G. Pravovaya politika antisovetskikh pravitel'stv v nalogovoy sfere v gody grazhdanskoy voyny v Rossii [Legal Policy of Anti-Soviet Governments in the Tax Sphere During the Russian Civil War]. *Vestnik Permskogo universiteta. Juridicheskie nauki* – Perm University Herald. Juridical Sciences. 2021. Issue 52. Pp. 210–239. (In Russ.). DOI: 10.17072/1995-4190-2021-52-210-239.

УДК 346,6
DOI: 10.17072/1995-4190-2021-52-210-239

ПРАВОВАЯ ПОЛИТИКА АНТИСОВЕТСКИХ ПРАВИТЕЛЬСТВ В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ В ГОДЫ ГРАЖДАНСКОЙ ВОЙНЫ В РОССИИ

Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 20-011-00347

В. Г. Медведев

Тольяттинский государственный университет
E-mail: medved.valentin@rambler.ru

Поступила в редакцию 13.11.2020

Введение: о белом движении написано множество работ, однако в историко-правовой науке проблемы государственного регулирования налогов остаются неизученными. **Цель:** исследовать основные направления правовой политики антисоветских правительств в налоговой сфере и определить ее влияние на жизнеспособность государственных образований «белой» России. **Методы:** диалектический, формально-логический, функциональный и другие общенаучные методы исследования; специально-юридические методы: сравнительно-правовой и формально-юридический. **Результаты:** исследованы вопросы организации налоговой службы, налогообложения и собираемости налогов и сборов, определены главные причины несостоятельности правовой политики «белых» правительств в данной сфере; сформулированы выводы в отношении невозможности кардинального изменения налогового законодательства и администрирования в условиях Гражданской войны. **Выводы:** налоговое законодательство «белых» правительств основывалось на законах бывшей Российской империи и Временного правительства, в которые вносились адекватные условиям времени коррективы. Для сбора налоговых поступлений использовался дореволюционный налоговый аппарат без серьезных изменений структуры его штатов. В условиях инфляции законодатель предусматривал повышение ставок имевшихся налогов, введение новых источников обложения и пересмотр налоговых льгот, при этом основное внимание уделялось собираемости косвенных налогов. При невозможности коренного реформирования налоговой системы законодатель ограничился лишь ее мелкими поправками за счет сближения прямых налогов с поимущественным обложением. Однако налоговые органы оказались неспособными своевременно осуществлять раскладку прямых налогов из-за быстро менявшейся в условиях галопирова-

© Медведев В. Г., 2021

I. THEORY AND HISTORY OF STATE AND LAW

Information for citation:

Medvedev V. G. Pravovaya politika antisovetskikh pravitel'stv v nalogovoy sfere v gody grazhdanskoy voyny v Rossii [Legal Policy of Anti-Soviet Governments in the Tax Sphere During the Russian Civil War]. *Vestnik Permskogo universiteta. Juridicheskie nauki* – Perm University Herald. Juridical Sciences. 2021. Issue 52. Pp. 210–239. (In Russ.). DOI: 10.17072/1995-4190-2021-52-210-239.

Медведев В. Г. Правовая политика антисоветских правительств в налоговой сфере в годы гражданской войны в России // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2021. Вып. 52. С. 210–239. DOI: 10.17072/1995-4190-2021-52-210-239.

UDC 346,6
DOI: 10.17072/1995-4190-2021-52-210-239

LEGAL POLICY OF ANTI-SOVIET GOVERNMENTS IN THE TAX SPHERE DURING THE RUSSIAN CIVIL WAR

Acknowledgments: The reported study was funded by the Russian Foundation for Basic Research (RFBR), project number 20-011-00347

V. G. Medvedev

Togliatti State University
E-mail: medved.valentin@rambler.ru

Received 13.11.2020

Introduction: there have been written numerous works about the White movement, but the problems of state regulation of taxes remain unexplored in the historical and legal science. **Purpose:** this paper aims to study the main directions in the legal policy of anti-Soviet governments in the tax sphere and to determine its impact on the viability of state entities of 'White' Russia. **Methods:** dialectical, formal-logical, functional, and other general scientific research methods; special legal methods: comparative legal and formal legal. **Results:** we have examined the organization of the tax service, the problems of taxation and collection of taxes and fees; identified the main reasons for the failure of the legal policy of the White governments in this sphere; formulated conclusions about the impossibility of a radical change in tax legislation in the context of the civil war. **Conclusions:** tax legislation of the White governments was based on the laws of the former Russian Empire and the Provisional Government, with some adjustments being made in accordance with the conditions of the time. The pre-revolutionary tax apparatus was used to collect tax revenues without major changes in its structure. The rising inflation forced the legislators to increase the tax rates, introduce new sources of taxation, and revise tax benefits, with the main focus on the collection of indirect taxes. Since it was impossible to implement fundamental reform of the tax system, there were only made minor changes resulting in the convergence of direct taxes and property taxation. However, the tax authorities turned out to be unable to calculate and assign direct taxes in a timely manner, which was due to the unstable value and profitability of property, rapidly changing in the conditions of galloping inflation. For fear of growing social discontent, the amount of non-taxable income of working citizens was increased threefold, with the function of collecting taxes as-

© Medvedev V. G., 2021

шей инфляции стоимости имуществ и их доходности. Из опасений роста социального недовольства сумма необлагаемого дохода работающих граждан была повышена в три раза, но функция его сбора была возложена на администрацию предприятий и учреждений. Бюджеты муниципалитетов находились в крайне бедственном положении, поскольку, согласно законодательству, формировались по остаточному принципу. Население уклонялось от добровольной уплаты налогов, и правовая политика строилась на применении силовых методов их сбора с привлечением милиции и воинских команд.

Ключевые слова: правовая политика; законодательство; налоговые органы; прямые и косвенные налоги; государственные монополии; налоговые ставки; акцизы; податные участки; таможенные пошлины

LEGAL POLICY OF ANTI-SOVIET GOVERNMENTS IN THE TAX SPHERE DURING THE RUSSIAN CIVIL WAR

Acknowledgments: The reported study was funded by the Russian Foundation for Basic Research (RFBR), project number 20-011-00347

V. G. Medvedev

Togliatti State University

E-mail: medved.valentin@rambler.ru

Received 13.11.2020

Introduction: there have been written numerous works about the White movement, but the problems of state regulation of taxes remain unexplored in the historical and legal science. **Purpose:** this paper aims to study the main directions in the legal policy of anti-Soviet governments in the tax sphere and to determine its impact on the viability of state entities of 'White' Russia. **Methods:** dialectical, formal-logical, functional, and other general scientific research methods; special legal methods: comparative legal and formal legal. **Results:** we have examined the organization of the tax service, the problems of taxation and collection of taxes and fees; identified the main reasons for the failure of the legal policy of the White governments in this sphere; formulated conclusions about the impossibility of a radical change in tax legislation in the context of the civil war. **Conclusions:** tax legislation of the White governments was based on the laws of the former Russian Empire and the Provisional Government, with some adjustments being made in accordance with the conditions of the time. The pre-revolutionary tax apparatus was used to collect tax revenues without major changes in its structure. The rising inflation forced the legislators to increase the tax rates, introduce new sources of taxation, and revise tax benefits, with the main focus on the collection of indirect taxes. Since it was impossible to implement fundamental reform of the tax system, there were only made minor changes resulting in the convergence of direct taxes and property taxation. However, the tax authorities turned out to be unable to calculate and assign direct taxes in a timely manner, which was due to the unstable value and profitability of property, rapidly changing in the conditions of galloping inflation. For fear of growing social discontent, the amount of non-taxable income of working citizens was increased threefold, with the function of collecting taxes assigned to the administration of enterprises and institutions. The budgets of the municipalities dragged out a miserable existence since, according to the legislation, they were formed based on a residual principle. The population evaded the voluntary payment of taxes, and the legal policy was based on the use of forceful methods of tax collection with the police and military teams involved.

Keywords: legal policy; legislation; tax authorities; direct and indirect taxes; state monopolies; tax rates; excise taxes; tax district; customs duties

signed to the administration of enterprises and institutions. The budgets of the municipalities dragged out a miserable existence since, according to the legislation, they were formed based on a residual principle. The population evaded the voluntary payment of taxes, and the legal policy was based on the use of forceful methods of tax collection with the police and military teams involved.

Keywords: legal policy; legislation; tax authorities; direct and indirect taxes; state monopolies; tax rates; excise taxes; tax district; customs duties

Information in Russian

ПРАВОВАЯ ПОЛИТИКА АНТИСОВЕТСКИХ ПРАВИТЕЛЬСТВ В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ В ГОДЫ ГРАЖДАНСКОЙ ВОЙНЫ В РОССИИ

Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 20-011-00347

В. Г. Медведев

Тольяттинский государственный университет

E-mail: medved.valentin@rambler.ru

Поступила в редакцию 13.11.2020

Введение: о белом движении написано множество работ, однако в историко-правовой науке проблемы государственного регулирования налогов остаются неизученными. **Цель:** исследовать основные направления правовой политики антисоветских правительств в налоговой сфере и определить ее влияние на жизнеспособность государственных образований «белой» России. **Методы:** диалектический, формально-логический, функциональный и другие общенаучные методы исследования; специально-юридические методы: сравнительно-правовой и формально-юридический. **Результаты:** исследованы вопросы организации налоговой службы, налогообложения и собираемости налогов и сборов, определены главные причины несостоятельности правовой политики «белых» правительств в данной сфере; сформулированы выводы в отношении невозможности кардинального изменения налогового законодательства и администрирования в условиях Гражданской войны. **Выводы:** налоговое законодательство «белых» правительств основывалось на законах бывшей Российской империи и Временного правительства, в которые вносились адекватные условиям времени коррективы. Для сбора налоговых поступлений использовался дореволюционный налоговый аппарат без серьезных изменений структуры его штатов. В условиях инфляции законодатель предусматривал повышение ставок имевшихся налогов, введение новых источников обложения и пересмотр налоговых льгот, при этом основное внимание уделялось собираемости косвенных налогов. При невозможности коренного реформирования налоговой системы законодатель ограничился лишь ее мелкими поправками за счет сближения прямых налогов с поимущественным обложением. Однако налоговые органы оказались неспособными своевременно осуществлять раскладку прямых налогов из-за быстро менявшейся в условиях галопировавшей инфляции стоимости имуществ и их доходности. Из опасений роста социального недовольства сумма необлагаемого дохода работающих граждан была повышена в три раза, но функция его сбора была возложена на администрацию предприятий и учреждений. Бюджеты муниципалитетов находились в крайне бедственном положении, поскольку, согласно законодательству, формировались по остаточному принципу. Население уклонялось от добровольной уплаты налогов, и правовая политика строилась на применении силовых методов их сбора с привлечением милиции и воинских команд.

Ключевые слова: правовая политика; законодательство; налоговые органы; прямые и косвенные налоги; государственные монополии; налоговые ставки; акцизы; податные участки; таможенные пошлины

Состояние исследованности проблемы

Октябрьская революция 1917 года, в ходе которой к власти в стране пришли большевики во главе с В. И. Лениным, и последовавшая за ней Гражданская война разделили российское общество на два непримиримых лагеря – сторонников и противников советской власти. Сама российская государственность оказалась на переломе истории [71, p. 48]. Советское государство формировалось в центральных районах страны, а на окраинах бывшей Российской империи возникали различные антисоветские государственные образования. По обеим сторонам фронтов гражданской войны политические процессы протекали достаточно быстро и экономика оказалась заложницей этих процессов. Хозяйственная деятельность зависела прежде всего от состояния взаимосвязанных между собой финансовых и налоговых систем, разрушенных в ходе Февральской и Октябрьской революций 1917 года. Она требовала длительного периода восстановления и поэтому не успевала за быстро меняющимися политическими процессами. Налоговые и финансовые преобразования также требовали более длительного времени. Налоги определяли бюджет антибольшевистских государственных образований и были залогом их жизнеспособности. Однако эта проблема до сих пор не нашла должного освещения в отечественной и зарубежной историко-правовой литературе.

В Советском Союзе исследователи не имели возможности в полной мере изучать экономическую политику антисоветских правительств. Господствовавшая в стране идеология коммунистической партии рассматривала белое движение в негативном плане. Представители контрреволюции считались врагами советской власти и советского государства. Большая часть архивных фондов была закрыта для изучения, поэтому ученые могли в основном использовать только открытую информацию, связанную с негативными сторонами налогового администрирования антисоветских правительств.

С новой исторической эпохой российского государства в 1990-е годы открылись многие архивные фонды, закрытые в советский период, и исследователи получили возможность более глубокого изучения периода контрреволюции.

Однако появилась новая идеологическая тенденция, прямо противоположная существовавшей в Советском Союзе. Вместо прежнего негативного отношения к белому движению историки стали всячески превозносить различные его стороны, не замечая недостатков. Это внесло значительную долю субъективизма и отрицательно сказалось на поиске объективной истины. В то же время более широкий доступ к архивным материалам и мемуарным публикациям участников белого движения предоставлял благоприятную возможность для всестороннего, глубокого и целенаправленного изучения этого феномена российской истории. В связи с этим с 1990-х годов стали появляться публикации об экономической деятельности «белых» правительств, в т. ч. в сфере налогов и финансов, где ученые пытались абстрагироваться от идеологических стереотипов [14; 23; 31; 66 и др.]. Однако они не дают полного представления об экономической политике «белых» правительств, их законодательстве и административной практике в области налогообложения.

Зарубежные ученые также исследовали проблематику Гражданской войны и белого движения в России. Однако в их публикациях тема экономики в антисоветских государственных образованиях затрагивается лишь фрагментарно. Прежде всего авторы анализировали этот вопрос в связи с его влиянием на ход военных действий и строительство вооруженных сил «белой» России. Налоговая система как таковая не изучалась [45; 46; 47; 51; 55 и др.].

Данная статья призвана максимально закрыть это белое пятно русской истории начала XX века. Целью настоящего исследования является изучение и анализ правовой политики, законодательства и административной практики антисоветских правительств в налоговой сфере.

В исследовании использованы материалы из архивных фондов, воспоминания лидеров белого движения, содержащие сведения о регулировании налоговой сферы в государственных образованиях «белой» России. Анализируются нормативные правовые акты царской России и Временного правительства, антисоветских правительств Востока, Юга, Севера и Северо-Запада страны и газетные публикации того времени, а также научные труды российских и зарубежных ученых.

Research Background

The October Revolution of 1917, during which the Bolsheviks led by V. Lenin came to power in the country, and the subsequent Civil War divided Russian society into two irreconcilable blocks, those of supporters and opponents of the Soviet regime. The entire Russian state system was at the turning point of its history [71, p. 48]. The Soviet state was established in the central regions of the country while on the outskirts of the former Russian Empire various anti-Soviet state formations emerged. On both sides of the Civil War front, political processes were relatively fast, which had a negative effect on the economic development. Economic activity depended primarily on the level of the interconnected financial and tax systems which were destroyed during the February and October revolutions of 1917. It required a long period of reconstruction and, consequently, could not keep up with the rapidly changing political processes. Tax and financial transformations also required a significant amount of time. Taxes determined the budget of the anti-Bolshevik state formations and were essential for ensuring their viability. However, this issue has not found proper coverage in the Russian and foreign historical-legal literature yet. The purpose of this article is to study the tax policy and tax legislation of White governments during the Civil War.

In the Soviet Union, researchers had little opportunity to comprehensively study the economic policies of anti-Soviet governments. The ideology of the Communist Party that prevailed in the country regarded the White movement as a negative trend. Representatives of the counter-revolution were recognized as enemies of the Soviet regime and the Soviet state. Most of the archival funds were unavailable for study so scholars generally had to use only publicly open information related to the negative aspects of the tax administration of anti-Soviet governments.

With the transition of the Russian state to a new historical path of development in the 1990s, many archival funds, which had been closed for the public during the Soviet period, opened and researchers received an opportunity to study the counter-revolution more profoundly. However, a new ideological tendency emerged during that pe-

riod which was totally opposite to that existing in the Soviet Union. Instead of negative attitude towards the White movement that had previously been typical, historians began to praise its various aspects as if it was the system having no shortcomings. This resulted in the fact that the works of scholars of that time were too subjective, which negatively affected the search for objective truth. At the same time, greater access to archival materials and memoir publications of the White movement members provided a favorable opportunity for a comprehensive, profound and focused study of this phenomenon of Russian history. Since the 1990s, a number of publications about the economic activities of White governments, including the sphere of taxes and finances have appeared, in which scholars try to detach themselves from ideological stereotypes [14; 23, 66, 31, etc.]. However, these publications do not give a complete representation of the economic policies of the White governments, their legislation and administrative practices in the field of taxation.

Foreign researchers have also dealt with the problem of the Civil War and the White movement in Russia. However, in their publications the topic of the economy in anti-Soviet state formations is covered only marginally. Primarily, authors analyze this issue in connection with its influence on the course of military operations and the formation of the armed forces of White Russia. The tax system as such has not been studied properly [45, 46, 47; 51; 55, etc.].

This article aims to bridge this gap in Russian history of the early 20th century to the greatest extent possible. The purpose of this study is to research and analyze the legal policy, legislation and administrative practices of anti-Soviet governments in tax matters.

We use materials from archival funds, memories of the White movement leaders, which contain information about the regulation of tax matters in the state formations of White Russia. The article also presents an analysis of regulatory legal acts of the tsarist Russia and the Provisional Government, of the anti-Soviet governments of the East, South, North and North-West of the country and newspaper publications of that time as well as scientific works of Russian and foreign researchers.

Исторический контекст

Сложность воссоздания и функционирования нарушенной в ходе установления советской власти в восточных регионах страны налоговой системы заключалась в том, что эта территория оказалась под юрисдикцией многих исчезающих и формировавшихся антисоветских правительств. В Поволжье это Комуч¹, власть которого распространялась не только на Среднюю Волгу, но и на Прикамье [33, р. 456]. Были также: правительство Оренбургского казачьего войска; националистические экстерриториальные Алаш-Орда и Башкирское правительство; Уральское временное областное правительство; Западно-Сибирский комиссариат, упраздненный Временным Сибирским правительством (ВСП); печально известная Директория, уступившая свое место колчаковскому Российскому правительству. На восточных окраинах страны существовал Деловой кабинет генерала Д. Л. Хорвата, который не без колебаний признал власть Временного Сибирского правительства во главе с П. Я. Дербером, которое было переименовано во Временное правительство автономной Сибири [58, pp. 51–79].

Кроме того, в Амурской области действовало Временное правительство Амурской области, или Амурское правительство, под председательством А. Н. Алексеевского, в Горном Алтае существовала националистическая Алтайская горная управа, в Бурятии – Бурятская национальная дума [11, с. 93]. Наконец, в ноябре 1919 г. в Иркутске с участием левых сибирских областников был образован эсеров-меньшевистский Политический центр, организовавший свержение власти адмирала А. В. Колчака.

В военно-политическом и экономическом отношении государственность «белого» Юга также характеризовалась крайней неустойчивостью. Войсковые власти донского, кубанского и терского казачества выступали за федеративное устройство будущей России и требовали от Главкома Вооруженных сил Юга России (ВСЮР) автономии в решении своих внутренних дел, в т. ч. и в налоговой сфере [43, р. 251]. Идеей сепаратизма были заражены автономный Крым и «самостийная» Украина [35, р. 172; 72, р. 97; 73, р. 205]. Это вынудило генерала

¹ Комитет членов Всероссийского Учредительного собрания (Комуч).

А. И. Деникина подписать постановление о прекращении действия законов их упраздненных правительств². Особая сложность с поступлением налогов наблюдалась в горских автономиях Кавказа – Чечне, Ингушетии и Дагестане, которые, по словам Деникина, жили фактически почти вне всякой связи с русской властью [9, с. 115–116; 55, pp. 205–206]. Кроме того, на становление налоговой системы отрицательно повлияли такие факторы, как постоянная борьба с «батькой» Махно, возглавлявшим крестьянское восстание на юге России [66, р. 197], украинской Директорией и провозгласившей свою независимость Грузией [45, р. 81; 61, р. 35].

В Северном крае 2 августа 1918 г. власть вместе с пустой казной перешла в руки антисоветского Временного управления Северной области (ВУСО), а с 9 октября 1918 г. по 18 февраля 1920 г. – Временного правительства этого региона (ВПСО). Генерал Е. К. Миллер с 19 октября 1919 г. по приказу адмирала А. Колчака был назначен здесь начальником с полномочиями диктатора. Как и в других регионах «белой» России, экономика Северного края не успевала за политическими изменениями и находилась в глубоком кризисе из-за развала финансовой и налоговой систем. Помощь, оказанная правительству командованием британских экспедиционных сил и иностранными военными и дипломатическими миссиями, поставила власть этого региона в зависимость от них [34, р. 38]. В связи с этим правительство не могло принимать полностью самостоятельных решений в финансовой и налоговой сферах. Не в лучшем положении оказались финансы и налоги на территории, находившейся под юрисдикцией Северо-Западного правительства, созданного англичанами при Главнокомандующем Северо-Западным фронтом генерале Н. И. Юдениче [36, р. 156].

С первых же дней своего существования все эти правительства столкнулись с острым дефицитом бюджетных средств, поскольку при отступлении советская администрация, как правило, успевала вывезти основную массу на-

² О прекращении действия законов упраздненных правительств Украины и Крыма: постановление правительства от 12 июня 1919 г. // Собр. узаконений и распоряжений Правительства, издаваемое Особым Совещанием при Главнокомандующем ВСЮР. Ростов н/Д., 1919. Ст. 109, 255.

Historical Context

During the establishment of the Bolshevik power in the eastern regions of the country, the tax system was disrupted and the difficulty in reconstructing it and making it function was caused by the fact that this territory was under the jurisdiction of many emerging and disappearing anti-Soviet governments. In the Volga region it was Komuch¹, whose power extended not only to the Middle Volga but also to the Kama region [33, p. 456]. There also were governments of the Orenburg Cossack troops, Alash-Orda, the Bashkir government. In addition, for a short while there were the Ural Provisional Regional Government, the West Siberian Commissariat, abolished by the Provisional Siberian Government, the infamous Directory, which gave way to the All-Russian Government of Admiral Kolchak. On the far eastern outskirts of the country, the Business Cabinet of General D. L. Horvat acted as the government, which reluctantly recognized the power of the Provisional Siberian Government headed by P. Ya. Derber, later renamed the Provisional Government of Autonomous Siberia [58, pp. 51–79].

Moreover, in the Amur region there was the Provisional Government of the Amur Region under the leadership of A. N. Alekseevsky, in the Altai Mountains there was the nationalist Altai Mountain Council, in Buryatia there was the Buryat National Duma [11, p. 93]. Finally, in the city of Irkutsk, with the participation of representatives of the Socialist-Revolutionary Party, the Mensheviks, and other left-wing groups, the so-called Political Center was formed, which was responsible for the overthrow of the government of Admiral Kolchak in November 1919.

In terms of military policy and economy, the statehood of the 'White' South (southern part of the country) was highly unstable. The military authorities of the Don, Kuban and Terek Cossacks supported the federal structure of the future Russia and demanded from the Commander-in-Chief of the Armed Forces of South Russia General A. Denikin to provide them with autonomy in solving their internal affairs, including tax matters [43, p. 251]. The idea of separatism was spread in the autonomous Crimea and Ukraine that declared their independence from Russia [35, p. 172; 72, p. 97; 73, p. 205]. This forced General A. I. Deni-

¹ The Committee of Members of the Constituent Assembly.

kin to sign the Decree of June 12, 1919 on the termination of the laws of their abolished governments². Collecting taxes was especially difficult in the mountainous autonomous areas of the Caucasus such as Chechnya, Ingushetia and Dagestan. According to Denikin, they had almost no contact with the Russian authorities [9, pp. 115–116; 55, pp. 205–206]. In addition, there were other factors negatively influencing the establishment of the tax system such the constant struggle with the 'Father Makhno' who led the peasant uprising in southern Russia [66, p. 197], with the Directoria that represented the government of Ukraine, and with Georgia, which had declared its independence [45, p. 81; 61, p. 35].

In the Northern Region, on August 2, 1918, the power, along with the empty treasury, passed into the hands of the anti-Soviet Provisional Administration of the Northern Region, and from October 9, 1918 to February 18, 1920, it belonged to the Provisional Government of this region. By the order of Admiral A. Kolchak, General E. K. Miller was appointed the head of the region with the powers of a dictator from October 19, 1919. As in other regions of White Russia, the economy of the Northern Region could not keep up with the political changes and was in a deep crisis due to the collapse of the financial and tax spheres. The assistance given to the government at the command of the British expeditionary forces and foreign military and diplomatic missions made the authorities of the Northern Region dependent on them [34, c. 38]. As a result, the government was unable to make completely independent decisions in the financial and tax spheres. There were also problems with finances and taxes in the territory under the jurisdiction of the Northwestern Government, which was formed by the representatives of the British military and diplomatic missions. This government was under the Commander-in-Chief of the anti-Soviet Northwestern front, General N. I. Yudenich [36, p. 156].

From the very first days of their existence, all these governments faced acute budget deficit since in most cases Soviet authorities, while retreating, managed to take out the bulk of cash from the

² Government Resolution of June 12, 1919 'On the Termination of the Laws of the Abolished Governments of Ukraine and Crimea'. *Collection of Laws and Regulations of the Government issued by the Special Meeting under the Commander-in-Chief of the Armed Forces of South Russia*. Rostov-on-Don, 1919. Art. 109, 255.

личности из банков. Деньги были необходимы для налаживания работы как государственных, так и частных предприятий, потому что последние за время советской власти в основном утратили всякую связь со своими владельцами. Деньги также требовались для организации железнодорожного, речного и гужевого транспорта, для торговли и снабжения городов товарами первой необходимости и продуктами питания, наконец, без денег невозможно было приступить к формированию воинских частей и подразделений.

Преемственность налоговой политики

Российские исследователи при изучении налоговой политики антисоветских правительств главное внимание уделяют вопросам налоговых ставок, введения новых видов обложения, собираемости налогов. При этом состояние налогового законодательства и администрирования той поры предстает довольно хаотичным в связи с неуправляемой инфляцией, с которой они не могли справиться [7; 8; 10; 25 и др.]. При таком подходе, по мнению автора, из поля зрения ускользают вопросы, связанные с определением основополагающих принципов правовой политики в сфере налогов и сборов, которая проводилась всеми «белыми» правительствами, несмотря на исключительную сложность социально-политической и экономической обстановки, сложившейся на всех территориях «белой» России. От этого во многом зависела способность выживания антисоветских государственных образований и их возможность вести успешную вооруженную борьбу с советской властью.

Автор считает, что правовое регулирование налогов антисоветскими правительствами, и в первую очередь Российским правительством адмирала Колчака, чьи законы имели обязательную силу для всех территорий «белой» России, определялось, с одной стороны, преемственностью с политикой царского и Временного правительств, с другой – определенным влиянием политики советской власти в данной сфере. По мнению Л. Эльгельштейна [39, pp. 235–236], главный принцип налоговой политики царского правительства заключался в аккумуляции посредством налогов необходимых для нормального функционирования государства объемов финансовых ресур-

сов. Это, как показал исторический опыт, безуспешно пытались делать и антисоветские власти.

Временное и советское правительства понимали необходимость предотвращения возможного роста социального недовольства в обществе, что в условиях Гражданской войны было чрезвычайно опасно и требовало относительно справедливого распределения тяжести налоговых сборов среди различных групп населения. Так, Временное Сибирское правительство (ВСП), следуя опыту первых шагов советской власти, стремилось максимально понизить акцизные ставки на предметы первой необходимости и одновременно повысить налоги на производство и продажу так называемых «предметов роскоши», о чем свидетельствуют соответствующее постановление ВСП и Резолюция VI съезда РСДРП(б) [44, pp. 56–57]¹. Российское правительство адмирала А. В. Колчака впоследствии будет следовать этому правилу в своей практике.

Царское и Временное правительства заложили основные принципы налоговой политики, которые восприняли «белые» правительства: накопление финансовых ресурсов, необходимых для нормального функционирования их государственных образований; предотвращение роста социального недовольства в обществе, что требовало относительно справедливого распределения тяжести налоговых сборов между различными группами населения.

Царское правительство традиционно основной упор делало на собираемость в государственную казну значительного объема прямых земельных налогов и налогов с недвижимого имущества [53, p. 61]. Часть денежных средств выделялась местным самоуправлениям для пополнения их бюджетов. Нерусское, в основном кочующее, население платило подушный налог и налог со стойбищ и кибиток. На торговую и производственную деятельность устанавливался промысловый налог. В качестве косвенных налогов выступали акцизы на некоторые виды товаров и таможенные пошлины на товары, имущество и ценности [3, с. 85]. Существовали и фискальные монополии, крупнейшей из которых явля-

¹ Об акцизных ставках // Собр. узаконений и распоряжений Временного Сибирского правительства (СУР ВСП). 1918. № 6, ст. 52.

banks. The money was necessary to make both state and private enterprises function because during the Soviet period private factories and plants had lost all financial connection with their escaped owners and needed state support. Money was also required for the organization of railway, river and cartage transportation, for trade and supply of cities with essential goods and food, and finally, without money, it was impossible to begin the formation of military units.

Continuity in the Tax Policy

When studying tax policy of the anti-Soviet governments of Russia, historians have mostly focused their attention on issues such as tax rates, the introduction of new types of taxation, and tax collection rates. In their papers, tax legislation and administration are presented as quite chaotic due to the uncontrolled inflation that the governments of that time could not manage [7; 8; 10; 25, etc.]. In our opinion, with this approach, there is a risk of missing the issues concerning the determination of the fundamental principles of tax policy used by all the White governments despite the complexity of the socio-political and economic situation. The ability of the anti-Soviet state formations to survive and to wage a successful armed struggle against the Soviets largely depended on that.

We believe that the main principles of legal regulation of taxes by anti-Soviet governments, and primarily the Russian Government of Admiral Kolchak, were determined, on the one hand, by the continuity between the policies of the tsarist government and the Provisional Government and, on the other hand, by certain influence of the Soviet government's policy in this area. According to L. Elgelstein [39, pp. 235–236], the main principle of tax policy of the tsarist government was to accumulate financial resources sufficient for the normal functioning of the state. As historical experience has shown, anti-Soviet authorities also tried to do so but their attempts were unsuccessful.

Apart from this principle, the Provisional and Soviet governments were also guided by the principle aimed at preventing the possible growth of social discontent, which in the context of the Civil War was extremely dangerous and required a relatively fair distribution of the burden of taxation among various segments of the population. In particular, the Provisional Siberian Government, following the experience of the first steps of the Soviet power in tax matters, sought to maximally reduce excise rates on basic necessities and at the same time increase taxes on the production and sale of so-called 'luxury goods'. This is evidenced by the resolution of the Provisional Siberian Government and the resolution of the sixth congress of the Russian Social Democratic Labor Party (Bolsheviks) [44, pp. 56–57]¹. Later, the Russian Government headed by Admiral A.V. Kolchak followed this rule.

The tsarist government and the Provisional Government laid down the fundamental principles of tax policy that the White governments subsequently adopted. These included, on the one hand, the accumulation of financial resources necessary for the normal functioning of their state formations and, on other hand, preventing the growth of social discontent, which required a relatively fair distribution of the burden of taxation among different groups of the population.

The tsarist government traditionally focused on collecting a significant variety of direct land taxes and taxes imposed on real estate [53, p. 61]. Some of these funds came from the treasury to the local authorities to replenish their budgets. The non-Russian, mostly nomadic population paid a poll tax (similar to the ancient Roman capitatio) and a tax on nomadic tent houses (kibitki). Trade and production activities were subject to a trade (promyslovy) tax. Indirect taxes played a significant supporting role in the replenishment of the state budget. These mainly included excise taxes on certain types of goods, as well as customs duties on goods, property and valuables [3, p. 85]. Fiscal monopolies also generated significant revenues for

¹ 'On Excise Rates'. *Collection of Laws and Regulations of the Provisional Siberian Government*. 1918. No. 6. Art. 52.

лась винная монополия, о чем свидетельствует циркуляр Министерства финансов¹.

В целом, по мнению С. А. Смита [70, pp. 73–77], политика царского правительства, направленная на либерализацию экономики, несмотря на забастовочное движение, отвечала сложившимся социально-экономическим отношениям аграрной страны. Однако Первая мировая война с ее экономической и социальной мобилизацией истощила ресурсы империи и внесла свои коррективы в структуру государственных доходов и налоговую систему в целом. Следует согласиться с С. МакМикиным [57, p. 220], что экономика и социальное положение населения в России в 1916–1917 гг. были не в лучшем состоянии. Так, в связи с ухудшением материального положения населения и уходом значительного числа мужчин на фронт, а также ростом налоговых ставок собираемость прямых налогов резко упала. Введение правительством так называемого «сухого закона», ограничившего продажу вино-водочной продукции, также негативно, если не катастрофически, сказалось на наполнении бюджета². Винная монополия обеспечивала четвертую часть государственных доходов [20, с. 95].

После февраля 1917 года Временное правительство видело выход из сложившейся ситуации в скорейшем введении прогрессивного налога и налога на прирост прибыли, принятого царским правительством в 1916 г.³ Министерство финансов внесло в них определенные, вызванные инфляцией коррективы в сторону увеличения и приступило к их сбору. В связи с ростом ускоряющейся инфляции Минфин 16 июня повысил налоговые ставки⁴. 27 марта 1917 г. был установлен запрет на продажу водки⁵. Кроме того, вводилась хлебная монополия, монополия на продажу донецкого угля, монополия на импортируемый из-за границы сахар.

¹ Циркуляр Министра финансов Главному управлению неокладных сборов и казенной продажи питей // Правительственный вестник. СПб., 1914. № 177. С. 3.

² Меры к утверждению трезвости в народе // Там же. СПб., 1914. № 167. С. 5.

³ Закон о государственном подоходном налоге от 6 апр. 1916 г.; Закон о подоходном налоге от 13 мая 1916 года // Вестник временного правительства. Пг., 1917. № 81. С. 3–4.

⁴ О повышении налоговых ставок // Собр. законов и постановлений правительства. Пг., 1917. № 85, ст. 487.

⁵ О внесении изменений и дополнений в некоторые правила производства и реализации крепких алкогольных напитков // Вестник временного правительства. Пг., 1917. № 28/74. С. 2–3.

В правительстве серьезно обсуждался вопрос о сборе с зажиточных граждан единовременного подоходного налога на военные нужды. Однако эта законодательная инициатива так и не получила своего развития.

Таким образом, «белые» правительства унаследовали налоговое законодательство царского и Временного правительств, но его практическое применение требовало некоторой корректировки в соответствии с требованиями времени и условиями Гражданской войны. При этом нельзя не упомянуть о деятельности советского руководства в налоговой сфере. В современной исторической и историко-правовой науке принято считать, что она не оказала никакого влияния на политику «белых» властей в данной сфере, потому этот вопрос не рассматривался российскими учеными. Однако, по мнению автора, это не совсем так. Большевики, начав наступление на «финансовый капитал», организовали в 1918 г. один из крупнейших дефолтов в международной финансовой истории [54, pp. 169–177]. В соответствии с этим внутри страны советское правительство пыталось достаточно последовательно проводить в жизнь требования Резолюции VI съезда РСДРП(б) «Об экономическом положении» (июль 1917 г.) [30, с. 41–46]. В ней говорилось о введении налога на имущество и его прирост, а также прогрессивного налога на доходы, высокого косвенного налога на предметы роскоши и его отмене на предметы первой необходимости, что должно было переложить основное бремя налоговых поступлений на плечи имущих лиц, т.е. представителей бывших эксплуататорских слоев населения. Все эти положения в той или иной степени применялись и антисоветскими правительствами.

Таким образом, деятельность антисоветских властей в налоговой сфере нельзя рассматривать как нечто отдельное от аналогичных процессов, происходящих по всей стране. Эта деятельность осуществлялась в рамках единой для страны финансово-экономической системы с учетом обоюдных заимствований и исторической неразрывности.

Организация налоговой службы

Некоторые российские исследователи считают, что регулирование экономических, финансовых и социальных отношений с использо-

the treasury, the largest of which was the wine monopoly, as evidenced by the Circular of the Ministry of Finance¹.

In general, according to S. A. Smith [70, pp. 73–77], the policy of the tsarist government aimed at economic liberalization, and despite the strike movement, it matched the existing socio-economic relations of the agrarian country. However, the World War I brought about economic and social mobilization, which exhausted the empire's resources and caused unavoidable changes in the structure of state incomes and the tax system as a whole. The idea put forward by S. McMeekin [57, p. 220] that the economy and the social situation of the population in Russia in 1916–17 were in a poor condition must be accepted. Due to the impoverishment of the general population, the fact that the majority of men were off at the front, and the increase in the rates of direct taxes, direct tax administration became weak. The introduction by the government of the so-called 'prohibition' which restricted the sale of wine and vodka products also had a negative, if not disastrous, effect on the replenishment of the budget². The wine monopoly provided a quarter of the state incomes [20, p. 95].

After February 1917, the Provisional Government saw a way out of this situation in the rapid introduction of the progressive tax and profit tax adopted by the tsarist government in 1916³. The Ministry of Finance made certain adjustments raising them due to the inflation and started collecting these taxes. In view of the accelerating inflation, on June 16 the Ministry of Finance raised tax rates⁴. Apart from that, on March 27, 1917, in order to increase budget revenues, the regulations of the Provisional Government deprived private entrepreneurs of the right to sell vodka⁵. Because of the food, economic and fuel crisis, in addition to the wine monopoly, the government introduced the grain monopoly, monopolies on the sale of coal of

¹ 'The Circular of the Ministry of Finance to the Main Directorate of Unassessed Taxes and State Sales of Spirits'. *Government Gazette*. St. Petersburg, 1914. August 10 (23). No. 177. P. 3.

² 'Measures to promote sobriety among the population'. *Government Gazette*. 1914. July 30. No. 167. P. 5.

³ The Law 'On State Income Tax' of April 6, 1916; the Law 'On Income Tax' of May 13, 1916. *Provisional Government Gazette*. Petrograd. 1917. No. 81. Pp. 3–4.

⁴ 'On Raising the Tax Rates'. *Collection of Laws and Regulations of the Government*. Petrograd, 1917. No. 85. Art. 487.

⁵ 'On Amendments and Additions to Certain Rules for the Production and Sale of Strong Alcoholic Beverages'. *Provisional Government Gazette*. Petrograd, 1917. No. 28/74. Pp. 2–3.

the Don River region and on sugar imported from abroad. The Ministry of Finance was even considering a bill on the introduction of a non-recurring tax on military needs from wealthy citizens, but this legislative initiative never received its development.

Thus, the White governments inherited the tax legislation of the tsarist government and the Provisional Government, but its practical application required some correction in accordance with the requirements of the time and the conditions of the Civil War. At the same time, it is impossible not to mention the activities of the Soviet government in tax matters. Modern historical and historical-legal sciences consider that Soviet practice did not have any significant influence on the policy of White authorities in this area, so Russian scholars do not reflect on this issue. However, we cannot fully agree with this approach. Launching an attack on the 'financial capital' in 1918, the Bolsheviks caused one of the largest defaults in international financial history [54, pp. 169–177]. As a result of that, the Soviet government step by step tried to implement the requirements of the Resolution of the Sixth Congress of the Russian Social Democratic Labor Party (Bolsheviks) 'On the Economic Situation' (July 1917) [30, pp. 41–46]. The Resolution contained information about the introduction of a tax on property and its gains, as well as a progressive income tax, a high indirect tax on luxury goods, while the tax on necessities was abolished. This was supposed to shuffle off the main burden of tax revenues on to the rich, the representatives of the former exploitative strata of the population. All these provisions were applied in a varying degree by the anti-Soviet governments.

Thus, the activities of anti-Soviet authorities concerning tax matters cannot be considered as something separate from the analogous processes taking place throughout the country. These activities took place within the framework of the country's single financial and economic system, taking into account mutual borrowings and historical continuity.

Organization of the Tax Service

In the opinion of some Russian researchers, in order to regulate economic, financial, and social relations through the tax mechanism, the

ванием налогового механизма правительствам «белой» России пришлось начинать с восстановления распущенных советской администрацией центральных и местных налоговых структур [10, с. 210–216; 13, с. 125; и др.]. С таким утверждением вряд ли можно согласиться, поскольку на территории Советской России местные налоговые органы законодательно не были упразднены, хотя их работа практически была парализована из-за крайне низкой собираемости налогов. Как представляется, это явилось следствием формирования у большинства населения правового нигилизма, вызванного сложностью и непонятностью военной, политической и социальной обстановки в стране [74, р. 59; 75, р. 78]. Так, например, по сведениям Кайнова [15, с. 24–25], из запланированных 10 млрд руб. чрезвычайного налога удалось собрать чуть более 1,5 млрд, а всего сумма налоговых поступлений в 1918 г. составила около 3 млрд руб. Однако низкая собираемость налогов сама по себе не говорит о ликвидации местных (за исключением земских, поскольку сами земства подлежали упразднению) налоговых органов, несмотря на то что их работоспособность, в основном по не зависящим от них причинам, оставляла желать лучшего.

Согласиться с данным утверждением можно лишь в отношении центрального налогового аппарата. Конкретно этим вопросом никто из историков не занимался, за исключением констатации того, что этот институт был упразднен. Действительно, когда большевики пришли к власти, они ликвидировали дореволюционный государственный аппарат [56, pp. 207–208; 68, pp. 117–118]. В связи с этим Министерство финансов в том виде, в котором оно существовало до революции, было ликвидировано, как и другие министерства и ведомства. Вместе с ним прекратили свое существование и входившие в его состав дореволюционные центральные налоговые органы: Департамент таможенных сборов, Департамент окладных сборов, Департамент государственного казначейства, Главное управление неокладных сборов и казенной продажи питей.

Таким образом, антисоветские правительства должны были воссоздать центральный налоговый аппарат по типу дореволюционного. Наиболее успешной и последовательной в этом отношении была деятельность Временного Си-

бирского правительства. Правительство адмирала Колчака впоследствии практически ничего не исправило в этой структуре, за исключением названий ведомств [24, с. 109–110].

Начало формированию центрального налогового аппарата было положено постановлением Временного Сибирского правительства от 15 июля 1918 г., которое ввело в состав Министерства финансов Департамент прямых, косвенных и таможенных пошлин. Согласно постановлению Административного совета Временного Сибирского правительства от 12 октября 1918 г., определившему функции и структуру налогового ведомства, таможенный орган был выведен из состава Департамента прямых, косвенных и таможенных пошлин. Этот орган стал самостоятельным таможенным управлением Министерства финансов. Аналогичное постановление от 25 октября 1918 г. переименовало оставшийся отдел сборов в Главное управление налогов и сборов. Эта организация включала отделения налогов и пошлин, монополий и акцизов, технических и строительных сборов, а также казначейство гербового сбора и канцелярию. С образованием сначала Временного Всероссийского правительства, а затем и Российского правительства адмирала Колчака Главное управление налогов и сборов вошло в их состав, не претерпев никаких изменений, за исключением того, что структурные подразделения были переименованы в департаменты¹.

Кроме того, в декрете Совета Народных Комиссаров (СНК) говорилось о ликвидации губернских казенных палат и акцизных управлений, а также финансовых органов упраздненных земств, их функции и полномочия были переданы вводимым в состав исполкомов губернских и уездных советов финансовым отделам, которые стали ведать сбором подворного налога [8, с. 220–222; 27, с. 170]. Сбор продовольственного, трудового и натурального налогов был поручен соответствующим наркоматам продовольствия, финансов и труда².

¹ Главное управление налогов и сборов Министерства финансов Российского правительства // ГАРФ. Ф. Р-146. Оп. 3. Д. 12. Л. 10; оп. 4. Д. 6. Л. 27; оп. 4. Д. 23. Л. 15.

² О порядке ликвидации эвакуированных казенных палат и казначейств: декрет Совета Народных Комиссаров № 487 // Известия ВЦИК. 1918. № 104.

governments of White Russia had to start with the restoration of central and local tax structures which had been disbanded by the Soviet administration [10, pp. 210–216; 13, p. 125; etc.]. It is hardly possible to agree with this statement. In the territory of the Soviet Russia local tax authorities were not legally liquidated although their work was almost paralyzed due to the extremely low tax collection rate. This appears to be the result of the formation of so-called legal nihilism among the majority of the population caused by the complexity and incomprehensibility of the military, political, and social situation in the country [74, p. 59; 75, p. 78]. For instance, according to the information of V. I. Kainov [15, pp. 24–25], of the planned 10 billion rubles of the emergency tax, the authorities managed to collect just over 1.5 billion, while the total amount of tax revenues in 1918 amounted to about 3 billion rubles. However, the low tax collection rate does not indicate the liquidation of local tax authorities (except zemstvo taxation bodies since zemstvos as such were subject to disbandment) even though their performance left a great deal to be desired, which was mainly for reasons beyond their control.

On the other hand, the abovementioned claims of researches are possible to agree with regard to the central tax apparatus. None of the historians has dealt specifically with this issue. The only indisputable fact concerning the central tax apparatus is that it was disbanded. Indeed, when the Bolsheviks came to power, they eliminated the pre-revolutionary state apparatus [56, pp. 207–208; 68, pp. 117–118]. As a result, the Ministry of Finance in the form it had before the revolution was liquidated, as well as other ministries and departments. The Department of customs duties, the Department of assessed taxes, the Main Directorate of unassessed taxes and state sales of spirits, as central tax authorities that used to be part of the pre-revolutionary Ministry of Finance, also ceased to exist.

Thus, anti-Soviet governments had to establish a new central apparatus using the pre-revolutionary apparatus as a model to follow. The Provisional Siberian Government proved to be most successful and consistent in performing this task. The government of Admiral Kolchak

changed almost nothing in this structure but the names of the departments [24, pp. 109–110].

The beginning of the formation of the central tax apparatus was laid by the decree of the Provisional Siberian Government of July 15, 1918 that introduced a new structure into the Ministry of Finance – the Department of direct, indirect and customs duties. According to the decree of the Administrative Council of the Provisional Siberian Government of October 12, 1918, which determined the functions and structure of the tax body, the customs body was removed from the Department of direct, indirect and customs duties and turned into an independent Customs department of the Ministry of Finance. An analogous decree of October 25, 1918 renamed the remaining Department of fees, which received the name Main Directorate of Taxes and Fees. This organization included departments of taxes and duties, of monopolies and excise taxes, of technical and construction fees, as well as the treasury of stamp duty and the chancery. When the first Provisional All-Russian Government, and later the Russian Government of Admiral Kolchak were formed, the Main Directorate of Taxes and Fees became a part of these without undergoing any significant changes, except the fact that the structural subdivisions were renamed departments¹.

In addition to the liquidation of the central tax authorities, the Decree of the Council of People's Commissars declared the liquidation of local bodies such as guberniya (provincial) treasury chambers, excise offices, and financial bodies of the abolished zemstvos. Their functions and powers were transferred to the financial departments to be introduced into the executive committees of guberniya (provincial) and uyezd (district) Soviets of workers', soldiers', and peasants' deputies, which became responsible for collecting the household tax [8, pp. 220–222; 27, p. 170]. The collection of food, labor, and natural (in kind) taxes was delegated respectively to the people's commissariats of food, finance, and labor².

¹ The Main Directorate of Taxes and Fees of the Ministry of Finance of the Russian Government. *State Archive of the Russian Federation* [hereafter – GARF]. Fund R-146, inventory 3, file 12, sheet 10; inventory 4, file 6, sheet 27; inventory 4, file 23, sheet 15.

² Decree of the Council of People's Commissars No. 487 'On the Procedure for the Liquidation of Evacuated Treasury Chambers and Treasuries'. *News of the All-Russian Central Executive Committee*. 1918. No. 104.

Однако, по мнению автора, ввиду кратковременности существования советской власти на окраинах бывшей Российской империи служащие губернского налогового аппарата, а также финансовых органов земств в основе своей остались на местах и готовы были приступить к работе. Это суждение подтверждается докладом уполномоченного по финансовым делам А.П. Мальцева, который он сделал 14 июня 1918 г. на заседании Западно-Сибирского комиссариата. По воспоминаниям члена колчаковского правительства Г. К. Гинса [6, с. 82–87], Мальцев утверждал, что все налоговые учреждения Сибири и Урала оказались вполне работоспособными и были готовы продолжить свою деятельность.

Поскольку все антисоветские правительства восстановили государственные органы, созданные до революции, аналогичная картина наблюдалась и на остальных территориях «белой» России [7, с. 26]. Некоторые сложности с налаживанием работы налогового аппарата, вызванные военными действиями, возникли на территории Комуча в Среднем Поволжье и Приуралье, однако они были достаточно быстро преодолены, о чем говорится в документах финансового ведомства этого государственного образования¹.

Таким образом, можно сделать вывод, что «белые» правительства использовали дореволюционные местные учреждения для организации налоговой службы, практически не внося существенных изменений в их штатное расписание, функции и компетенцию. В регионах сбор земельных налогов на территории губернии осуществляла губернская налоговая инспекция, разделенная на уездные инспекции. В Сибири и на Дальнем Востоке территория, контролируемая уездными инспекциями, в силу недостаточной численности их штата для огромных географических размеров не всегда «совпадала» с границами уездов. В сельской местности налоговые инспекторы, у которых было несколько помощников, возглавляли свои налоговые службы на контролируемых землях. Собираание подоходного и промыслового налогов в городах осуществляли соответствующие одноименные отделения податной инспекции [18, с. 103].

¹ О налоговых органах // ЦГАСО. Ф. Р-402. Оп. 1. Д. 2. Л. 3.

Сбор акцизов осуществляли губернские и окружные (районные) акцизные управления. Территория округа, в зависимости от количества входящих в него уездов, могла, по решению самих чиновников департамента, делиться на участки. Штат губернских акцизных управлений мог включать 40–50, а иногда и больше (в зависимости от объема работ) служащих. Штатное расписание чиновников губернского акцизного управления предусматривало наличие таких должностей, как управляющий, его помощник, ревизор, надзиратель и служащие в лице секретарей, бухгалтеров, контролеров и других делопроизводителей. Окружные отделы состояли, как правило, из надзирателя, его помощников, ревизоров и инспекторов². Закон запрещал взимание акцизов на производство и продажу предметов первой необходимости, но устанавливал повышенные акцизы на алкогольные напитки – водку, вино, пиво, табак и табачные изделия, а также на производство папиросной бумаги, парфюмерии и других так называемых «предметов роскоши».

До революции все налоговые поступления учитывались в губернских казначейских палатах. Эти палаты возглавлялись губернаторами, так как в их работе принимали участие первые лица губернии: вице-губернатор, управляющий казенной палатой, председатель губернского или уездного суда, прокурор, начальник акцизного управления. Палаты ведали государственными доходами и расходами и контролировали расходование и поступление денежных сумм в губернские и уездные казначейства, куда налогоплательщики платили свои налоги. Управляющий и его помощник руководили текущей повседневной работой палаты, а соответствующие начальники – своими отделами палаты [31, с. 228]. Функции исчисления налогов и уведомления об этом налогоплательщиков, а также учет налоговых сборов входили в полномочия уездных налоговых инспекторов. Автор полагает, что эти функции и порядок работы губернских казенных палат остались неизменными, так как ни в одном документе нет упоминания об их изменении.

Кроме того, антисоветские государственные образования имели также сеть таможен и

² Акцизное управление // ГАРФ. Департамент налогов и сборов. Первое отделение (Налоговая инспекция). Ф. Р-146. Оп. 3. Д. 2. Л. 3, 4.

However, in our opinion, due to the short-term existence of the Soviet power on the outskirts of the former Russian Empire, the officials of the guberniya (provincial) tax apparatus and the financial bodies of the zemstvos that had not been eliminated were ready to perform their functions. In fact, the Soviet government did not have enough time to implement this decree in practice. There was a report made by the commissioner of the Siberian government for financial affairs A. P. Maltsev at the meeting of the West Siberian Commissariat on June 14, 1918. According to the memoirs of the member of Kolchak's government G. K. Gins [6, pp. 82–87], Maltsev claimed that all tax institutions in Siberia and the Urals turned out to function properly and were ready to continue their activities.

Since all the anti-Soviet governments reconstructed the state bodies, which had been established before the revolution, a similar situation could be observed in the rest of the territories of White Russia [7, p. 26]. There were some difficulties with the formation of the tax apparatus on the Komuch territory in the Middle Volga region that were caused by military operations, but, according to the documents of the finance agency of this state formation, the government managed to quickly overcome those¹.

Thus, we can draw a conclusion that White governments used pre-revolutionary local institutions to arrange the tax service, introducing practically no major changes in their staffing, functions and competencies. In the regions, the guberniya (provincial) tax inspectorate, divided into uyezd inspectorates, was responsible for collecting land taxes on the territory of guberniyas (provinces). In Siberia and the Far East, the territory controlled by the uyezd inspections often did not coincide with the borders of the uyezds because the number of people living there was too small for such enormous territories. In rural areas, tax inspectors, who had several assistants, headed their tax offices on the land under control. The collection of income and trade (promyslovy) taxes in the cities was carried out by similarly named special tax departments [18, p. 103].

¹ 'On Tax Authorities'. *Central State Archive of the Samara Region*. Fund R-402, inventory 1, file 2, sheet 3.

Guberniya (provincial) and okrug (district) excise departments carried out the collection of excise. The territory of an okrug, depending on the number of uyezds it incorporated, could be divided into sections, according to the decision of the department officials. Staff of a guberniya (provincial) excise department could include 40-50 employees and sometimes even more (depending on the amount of work). The staffing establishment of officials of guberniya (provincial) excise administrations included the posts of a manager, his assistant, an auditor, a supervisor, and other employees such as secretaries, accountants, controllers, and other clerks. Typically, okrug departments consisted of a supervisor, his assistants, auditors and inspectors². The law prohibited the collection of excise taxes on the production and sale of basic necessities, but established increased excise taxes on alcoholic beverages such as vodka, wine, beer, on tobacco and tobacco products, as well as on the production of cigarette paper, perfumes and other so-called 'luxury goods'.

Before the revolution, guberniya (provincial) treasury chambers had maintained records of all tax revenues. These chambers were headed by the governors, and top officials of guberniyas (provinces) took part in their work. They were the vice-governor, the manager of the treasury chamber, the chairperson of the guberniya (provincial) or uyezd court, the prosecutor, the head of the excise department. These chambers were in charge of state revenues and expenses and controlled the expenditure and income of monetary amounts in the guberniya (provincial) and uyezd treasuries into which taxpayers paid their taxes. The manager and his assistant supervised the routine daily work of the chamber, while corresponding officials managed their departments of the chamber [31, p. 228]. The functions of calculating taxes and notifying taxpayers, as well as maintaining records of tax fees, were the powers of the uyezd tax inspectors. We believe that these functions and working arrangements of guberniya (provincial) treasury chambers remained unchanged since there is no mention of their change in any documents.

In addition, the anti-Soviet state formations had a network of customs houses and customs

² Excise Department. *GARF*. Department of taxes and duties. First section (Tax inspection). Fund R-146, inventory 3, file 2, sheets 3, 4.

таможенных постов, сформировавшихся в Российской империи к началу XX века. Часть из них составляли пограничные таможни первого класса, которые располагались в морских портах и на пограничных переходах вдоль железнодорожных, шоссейных и речных путей. Внутренние таможни, таможенные участки и посты относились ко второму и третьему классам. В их компетенцию входили досмотр и оформление транзитных товаров, которые в пограничной таможне проходили только внешний контроль. Департамент таможенных пошлин, входивший в состав Министерства финансов, ведал организацией и контролем таможенной службы. Разработкой предложений по применению таможенных тарифов занималось «Особое присутствие», состоящее из представителей промышленных и торговых учреждений и членов Совета по торгово-промышленным делам при Совете министров адмирала Колчака. Все правительства «белой» России должны были в той или иной степени, в зависимости от сложившейся обстановки на местах, руководствоваться его рекомендациями.

Таможенные ревизоры осуществляли контроль за работой таможни и боролись с контрабандой. Все таможни имели пограничные посты и пункты пропуска. По данным Н. А. Беляевой [2, с. 88], таможенная служба «белой» Сибири в 1918 г., кроме более чем десятка таможенных погранзастав и пограничных пунктов, состояла из двух первоклассных таможен. Они были расположены в городах Владивостоке и Николаевске-на-Амуре. Кроме того, существовали две второсортные таможни в Хабаровском и Владивостокском таможенных округах. На территории всей «белой» России к концу 1918 г. таможенная служба состояла из 4 таможен 1-го класса, 6 таможен 2-го класса, 36 таможенных участков и 97 таможенных постов¹.

Следует отметить, что в первые шесть месяцев Гражданской войны возникли некоторые проблемы конъюнктурного характера при взимании таможенных пошлин между отдельными государственными образованиями, связанные с военно-политическими противоречиями между ними. Так, например, Комуч претендовал на общероссийскую власть и не рассчитывал на

создание таможенных застав на границах с Сибирью [33, pp. 445–446; 59, p. 120]. Однако Временное Сибирское правительство не признало власти Комуча и создало на границах сеть таможенных постов, которые собирали соответствующие пошлины в пользу сибирских властей. Это в целом отрицательно сказалось на формировании единой налоговой системы на востоке страны, о чем говорилось в послании Комуча Временному Сибирскому правительству и Сибирской областной думе².

На Дальнем Востоке на руководство Владивостокской таможней одновременно претендовали Деловой кабинет генерала Хорвата и Временное правительство Автономной Сибири. Каждый старался установить для нее свои правила прохождения товара. В результате в ее деятельности царили хаос и неразбериха [1, с. 25]. Следует добавить, что в дальнейшем японское правительство активно вмешивалось в работу этой таможни через своих дипломатических и военных представителей, что также не могло способствовать полному сбору таможенных пошлин [38, pp. 403–406; 60, p. 149–150].

Таможенная служба «белой» России на севере, северо-западе и юге страны, по существу разрушенная в годы Первой мировой войны, влачила довольно жалкое существование. Неопределенность границ, неупорядоченность процедур на их пересечении, пограничных и таможенных правил в условиях Гражданской войны привели к тому, что заинтересованные стороны, как правило, имели возможность самостоятельно решать вопросы в отношении пересечения границы и заниматься незаконной, особенно мелкой, торговлей. Пограничная таможня действовала в основном в морских портах и крупных городах, таких как Архангельск, Мурманск, Одесса, Николаев, Новороссийск, Севастополь, Ростов и др., где велась внешне-экономическая деятельность и борьба с контрабандой.

Существовали также внутренние таможни и посты, но на Юге деникинскому правительству постоянно приходилось вести борьбу с автономизмом казачества [64, pp. 56–57]. Это негативно сказалось на таможенных сборах. Так, кубанские власти к осени 1919 г. ввели собст-

posts that had formed in the Russian Empire by the beginning of the 20th century. Some of them were first-class border customs which were located in seaports and at border crossings along railways, highways, and river routes. Internal customs offices, customs plots, and posts referred to the second and third classes. Their responsibilities included the inspection and registration of transit goods, which in the border customs were only subject to external control. The Department of customs duties, being a part of the Ministry of Finance, was in charge of organizing and controlling the customs service. Proposals on the application of customs tariffs were developed by the 'Special Office' consisting of the representatives of industrial and commercial entities and members of the Council for trade and industrial affairs under the Council of Ministers of Admiral Kolchak. All the governments of White Russia, to one extent or another, depending on the local circumstances, had to follow its recommendations.

Customs auditors carried out control over the work of the customs and fought against smuggling. All customs offices had border posts and border crossing points. According to N. A. Belyaeva [2, p. 88], the customs service of 'White' Siberia in 1918 consisted of two first-class customs offices and more than a dozen customs border posts and border crossing points. They were located in the cities of Vladivostok and Nikolaevsk-upon-Amur. Besides that, there were two second-rate customs in Khabarovsk and Vladivostok customs regions. By the end of 1918, on the territory of the whole White Russia, the customs service consisted of 4 customs offices of the first class, 6 customs offices of the second class, 36 customs stations and 97 customs posts¹.

It should be noted that during the first six months of the Civil War, in the matters of customs duties collection, there arose certain problems of a conjunctural nature between some state formations, which were related to military-political contradictions between them. For instance, Komuch claimed the all-Russian power and did not expect customs outposts to be established on the borders with Siberia [33, pp. 445–446; 59, p. 120]. However, the Provisional Siberian Government did not recognize

the power of Komuch and established a network of customs posts that collected the respective customs duties in favor of the Siberian authorities. Obviously, this had a negative impact on the formation of a unified tax system in the east of the country, as it was stated in the message Komuch sent to the Provisional Siberian Government and the Siberian Regional Duma².

In the Far East, the Business Cabinet of General Horvat and the Provisional Government of Autonomous Siberia simultaneously claimed the leadership of the Vladivostok customs. Every government tried to set their own rules of customs procedures and formalities, which resulted in chaos and confusion in the customs functioning [1, p. 25]. It has to be added that later the performance of this customs office was actively intervened by the Japanese government through its diplomatic and military representatives, which, obviously, did not contribute to the full collection of customs duties [38, pp. 403–406; 60, pp. 149–150].

The customs service of White Russia in the north, north-west and south of the country, which had been destroyed during the World War I, was going through hard times. The uncertainty of the borders, the disorder of the procedures of crossing those, the uncertainty of border and customs rules in the context of Civil War led to the fact that generally the parties involved were able to solve the issues of border crossing independently and be engaged in illegal, especially small-scale, trade. Border customs operated mainly in seaports and large cities such as Arkhangelsk, Murmansk, Odessa, Nikolayev, Novorossiysk, Sevastopol, Rostov, etc., where foreign economic activity was carried out and smuggling was fought.

There were also internal customs offices and posts, but in the South, the government of A.I. Denikin had to struggle constantly against the autonomism of the Cossacks [64, pp. 56–57]. It had a negative impact on the collection rate of customs duties. In fact, by the autumn of 1919 the Kuban

¹ Обзор деятельности Министерства финансов за вторую половину 1918 года. Омск, 1919. С. 28.

² Послание Временному Сибирскому правительству и Сибирской областной думе // ЦГАСО. Телеграммы Комуча. Ф. Р-402. Оп. 1. Д. 8. Л. 46-47. Самара.

¹ Review of the activity of the Ministry of Finance for the second half of 1918. Omsk, 1919. P. 28.

² Message to the Provisional Siberian Government and the Siberian Regional Duma. Central State Archive of the Samara Region. Telegrams of the Komuch. Fund R-402, inventory 1, file 8, sheets 46–47.

венные таможенные границы, отделявшие Кубань от территории «Вооруженных сил Юга России». В ответ правительство генерала Деникина установило свои таможенные посты и запретило свободный вывоз товаров с территории ВСЮР в казачьи области¹.

В Северной области державы Антанты играли главную роль в обеспечении жизнедеятельности сложившегося здесь государственного образования [32, p. 75; 50, p. 114]. Они создали Союзный комитет, который осуществлял поставки товаров военного и гражданского назначения без учета каких-либо таможенных правил. Председатель Комитета внешней торговли при правительстве Северной области П. Г. Калинин охарактеризовал действия союзников как «вакханалию экспорта». На вывоз и ввоз товаров русских купцов и промышленников Северного края приходилось лишь 16 % всех ввозимых и вывозимых товаров, что давало казне ничтожные доходы [7, с. 105–108].

Таким образом, «белые» правительства в своей практике использовали дореволюционный налоговый аппарат. Возникает вопрос: могли ли налоговые органы в полной мере справляться с возложенными на них обязанностями? По мнению автора, по отношению к востоку и югу страны ответ должен быть отрицательным. Причина заключается в том, что до революции основная масса налогов поступала в основном из центральных и западных губерний, а существовавшее штатное количество податных органов на востоке и юге России вполне справлялось с возложенными на них задачами. Однако правительствам антисоветских государственных образований, которые возникали на южных и особенно на необъятных восточных территориях бывшей Российской империи, пришлось столкнуться с новыми реалиями в налоговой сфере. Необходимо было организовывать налоговую службу на подконтрольных им огромных, экономически слаборазвитых и малонаселенных территориях Юга, Поволжья, Урала, Сибири и Дальнего Востока. В силу низкой компетентности высшего руководства и нехватки подготовленных кадров сделать это было достаточно трудно [21, с. 149–150].

¹ О вывозе товаров с территории ВСЮР // Собр. узаконений и распоряжений правительства, издаваемых Особым Совещанием при Главнокомандующем ВСЮР. 1919 год. Ростов н/Д., 1919. С. 109, 255.

Налоговые органы должны были в максимальной степени охватить все население, но имевшиеся штаты податной инспекции не соответствовали размерам территории, которую они должны были обслуживать, и количеству налогоплательщиков, которое увеличилось из-за наплыва беженцев. О необходимости увеличения ее штатов постоянно говорил министр финансов ВСП, а позже и колчаковского правительства И. А. Михайлов, который на заседаниях правительства безуспешно предлагал увеличить количество участковых податных отделений до 100 единиц². Таким образом, приходится констатировать, что налоговый аппарат не справлялся в должной мере с возложенными на него функциями по раскладке и сбору налогов, от чего в значительной степени страдала казна.

Правовая политика в сфере регулирования прямых налогов

Антисоветские правительства столкнулись с огромными трудностями в налоговой сфере из-за полного развала финансовой системы. По мнению автора, именно это стало главной причиной несостоятельности налоговой политики. Падение курса рубля привело к катастрофическому снижению налоговых поступлений, из-за чего разработка нового курса в сфере налогообложения и его законодательное оформление в новых сложных условиях Гражданской войны приобрели первостепенное значение. При этом необходимо было учитывать, что в ходе революции столкнулись две идеи демократии – либеральная, характерная для образованных слоев общества, с акцентом на права личности и верховенство закона/ и коллективистская, с идеей социальной справедливости. Вторая идеология победила, и социалистические идеи укоренились в обществе [41, pp. 421–425; 42, p. 18]. Антисоветским правительствам пришлось пересмотреть устаревшие налоговые ставки, отменить часть налогов, не отвечавших новым условиям экономической и общественной жизни, и вместо них ввести другие. Это потребовало от государственных властей самых серьезных усилий.

Как показывает законодательная и правоприменительная практика, все антисоветские

² Доклад И. А. Михайлова Совету министров 18 декабря 1918 г. // ГАРФ. Ф. Р-176. Оп. 5. Д. 856. Л. 132–133.

their own customs borders that separated Kuban authorities had introduced from the territory of the Armed Forces of South Russia. In response, the government of General Denikin established their own customs posts and banned free export of goods from the territory of the Armed Forces of South Russia into the Cossack regions¹. All this had a negative impact on the replenishment of the budget of this state formation.

In the Northern Region, the Entente states played a major role in ensuring the viability of the state formation that appeared there [32, p. 75; 50, p. 114]. They established the Union Committee that was responsible for goods supply for military and civil purposes without observing any customs regulations. The chairman of the Foreign Trade Committee under the government of the Northern oblast P. G. Kalinin described the actions of the allies as an 'export bacchanal'. The export and import of goods of Russian merchants and industrialists of the Northern Region accounted for only 16% of all imported and exported goods, which gave negligible revenues to the treasury [7, pp. 105–108].

Thus, the White governments used the pre-revolutionary tax apparatus in their practice. In this regard, there arises a question whether the tax authorities were able to fully cope with the responsibilities delegated to them. In our opinion, the answer is negative, especially with regard to the east and the south of the country. The reason for this is that before the revolution, the bulk of taxes had come mainly from central and western guberniyas (provinces), and the existing number of regular tax authorities in the east and south of Russia managed to cope with the tasks assigned to them. However, the governments of the anti-Soviet state formations that emerged in the southern and especially in the vast eastern territories of the former Russian Empire had to encounter completely new realities in tax matters. It was crucial to organize the tax service over the vast, economically underdeveloped and sparsely populated territories of the South, the Volga region, the Urals, Siberia and the Far East. Due to the low competence of the top management and the lack of trained personnel, performing this task was fairly difficult [21, pp. 149–150].

¹ 'On the Export of Goods from the Territory of the Armed Forces of South Russia'. *Collection of Laws and Regulations of the Government issued by the Special Meeting under the Commander-in-Chief of the Armed Forces of South Russia*. Rostov-on-Don, 1919. Pp. 109, 255.

The tax authorities were supposed to cover the whole population as much as possible, but the available tax inspection staff did not fit the size of the territory they were supposed to serve and the number of taxpayers which had increased due to the influx of refugees. The necessity to increase the tax inspection staff was constantly emphasized by the Minister of Finance of the Provisional Siberian Government and subsequently of Kolchak's government, I. A. Mikhailov, who proposed to increase the number of precinct tax offices to 100 units². Thus, it has to be acknowledged that the tax apparatus was unable to properly cope with the responsibilities of assignment and collection of taxes, which had a very negative effect on the treasury.

Legal Regulation of Direct Taxation

Anti-Soviet governments encountered enormous difficulties in tax matters due to the complete collapse of the financial system. In our opinion, it was the main reason for the failure of the tax policy. The fall in the ruble exchange rate led to a catastrophic decline in tax revenues, due to which the development of a new course in the tax sphere and a new tax legislation under the difficult conditions of the Civil War became a matter of paramount importance. At the same time, it was necessary to take into account that the revolution saw the collision of two ideas of democracy. These are the liberal one, supported by the educated strata of society, with an emphasis on individual rights and the rule of law, and the collectivist one, with the idea of social fairness in its basis. The latter idea won, and socialist ideas took root in the society [41, pp. 421–425; 42, p. 18]. The anti-Soviet governments had to reconsider the outdated tax rates, to cancel some of the taxes that did not satisfy the new conditions of economic and social life, and to introduce other taxes. This required very hard efforts from the state authorities.

As the legislative and law enforcement practice shows, all the anti-Soviet governments had to

² Report of I. A. Mikhailov to the Council of Ministers on December 18, 1918. *GARF*. Fund R-176, inventory 5, file 856, sheets 132–133.

правительства вынуждены были прибегать к различным мерам в своей налоговой политике. Некоторые меры традиционно предполагали повышение ставок существующих налогов в соответствии с ростом инфляции и введение новых источников налогообложения для более или менее равномерного распределения налогового бремени между различными группами населения. Пересмотр системы налоговых льгот, а также изменение классификации объектов налогообложения должны были послужить той же цели. Другие меры предусматривались для увеличения собираемости налоговых поступлений путем ужесточения их сбора и контроля, вплоть до привлечения для этого полицейских структур и армейских подразделений.

Несмотря на территориальную разобщенность «белого» движения, в своей экономической политике в сфере налогов и финансов правительства юга, севера и северо-запада России придерживались общих принципов и общего курса, вырабатываемого Российским правительством адмирала А. В. Колчака. Об этом говорилось в выступлении министра финансов Омского правительства И. А. Михайлова на заседании Совета министров, который доложил правительству, что начальник Управления финансов Особого совещания при генерале Деникине М. В. Бернацкий с некоторыми оговорками разделяет его взгляды на проведение финансовой и налоговой политики в масштабе страны. Об этом же писал и посол «белой» России в Париже В. А. Маклаков¹. Для координации действий все правительства, как правило, посылали в Омск своих представителей. Так, например, из Северной области управляющий Отделом финансов князь И. А. Куракин был в конце апреля 1919 г. командирован в Омск [22, с. 235].

В работах советских исследователей, занимавшихся «белым» движением, достаточно четко прослеживается мысль о невыносимо тяжелом налоговом бремени, установленном антибольшевистскими правительствами на подконтрольных им территориях [7, с. 108–110; 10, с. 210–216; 25, с. 267; и др.]. Однако, по мнению автора, данный вопрос рассматривался главным образом на основе количественных

показателей налоговых ставок, без учета их соотношения с уровнем галопировавшей инфляции. При более глубоком изучении этой проблемы становится очевидным, что налоговое администрирование в свете данного соотношения требует более глубокого анализа.

Автор считает, в целом налоговое бремя, возлагаемое на жителей подконтрольных антисоветским правительствам территорий, не повышалось или повышалось совсем незначительно. Это подтверждают исследования В. М. Рыноква [23, с. 7–8], который свидетельствует, что, несмотря на некоторое увеличение налоговых поступлений в 1918 г., они, тем не менее, не достигли уровня дореволюционного периода. По его данным, от сбора поземельного налога казна получила лишь половину от установленных ставок обложения, подоходного – только около 70 %.

Кроме того, необходимо учитывать, что с крестьян подоходный и промысловый налоги, как, впрочем, и остальные виды налогов, практически не взимались. Сельские жители в основном выплачивали поземельный налог, который не превышал 3 % от суммы всех налогов и с 1915 г. оставался неизменным. Налогами покрывалось не более 20 % расходов антибольшевистских правительств, в т. ч. и Российского правительства адмирала А. В. Колчака. В государственном бюджете на долю прямых налогов приходилось менее 10 %, при этом поземельный налог при Комуче и ВСР составлял в среднем 20–25 %, при Российском правительстве – не более 15 %. Более значительная доля налоговых поступлений – около 20 % приходилась на сборы с торгово-промышленной деятельности. Общая сумма налоговых поступлений в целом не могла покрыть и трети государственных расходов [23, с. 7–8]. Примерно такая же ситуация наблюдалась на юге, севере и северо-западе страны. На основании приведенных данных можно сделать вывод о том, что налоговая нагрузка на налогоплательщиков не росла, поэтому и образовывался недостаток денежных средств в бюджет в результате инфляционных процессов.

Косвенные налоги также не могли существенно изменить наполнение бюджета из-за малочисленности населения и отсутствия достаточно развитой промышленно-торговой базы на окраинах бывшей Российской империи, а также

use different measures in their tax policy. Some measures traditionally involved an increase in the rates of the existing taxes in accordance with the escalation of inflation and the introduction of new sources of taxation to provide a more or less even distribution of the tax burden among different groups of the population. The revision of the system of tax benefits, as well as the change in the classification of subjects of taxation were to serve the same purpose. Other measures were aimed at increasing the tax revenues through toughening their collection and control, including with involving the police structures and army units.

Despite the territorial disunity of the White movement, in their economic policy concerning taxes and finance, the governments of the South, North and North-West of Russia adhered to the general principles and the general course developed by the Russian Government of Kolchak. Minister of Finance of the Omsk Government I. A. Mikhailov spoke about it in his speech at a meeting of the Council of Ministers. He reported that the head of the Finance department of the Special Meeting under General Denikin M. V. Bernatsky shared, although with some reservations, his views on the implementation of financial and tax policy on a national scale. The ambassador of 'White' Russia in Paris, V. A. Maklakov, also wrote about it¹. Generally, all governments sent their representatives to Omsk to coordinate their actions. For example, the manager of the Finance department, Prince I. A. Kurakin, was sent to Omsk from the Northern Region at the end of April 1919 [22, p. 235].

In their works, Soviet researchers who studied the White movement clearly emphasize the idea of an unbearably heavy tax burden imposed on the population by the anti-Bolshevik governments over the territories under their control [7, pp. 108–110; 10, pp. 210–216; 25, p. 267, etc.]. However, as we see it, this issue was considered by Soviet scholars mainly in terms of quantitative indicators of tax

rates, without taking into account their ratio to the level of galloping inflation. A more detailed study of this problem makes it evident that tax administration requires a more comprehensive analysis with the consideration of this ratio.

We suppose that, in general, the tax burden imposed on the residents of the territories controlled by anti-Soviet governments either did not increase or increased only slightly. This can be confirmed by the research done by V. M. Rynkov [23, pp. 7–8] who showed that, despite a slight increase in tax revenues in 1918, they, nevertheless, did not reach the level of the pre-revolutionary period. According to his data, land tax brought into the treasury only half of the established rates, while income tax contribution was just about 70% from the expected.

It should be taken into account that more than 85% of the country's population was made up of peasants, while income tax and trade (promyslovyy) tax were not levied on those. Rural residents mostly paid the land tax, which did not exceed 3% of the total amount of all taxes and remained unchanged since 1915. In general, direct taxes accounted for less than 10 % in the state budget, of which the land tax in the territories controlled by Komuch and the Provisional Siberian Government averaged 20-25%, and in the territories under the Russian Government of Kolchak it was no more than 15%. A more significant share of tax revenues – about 20% – were fees from commercial and industrial activities. The total amount of tax revenues could not cover even a third of government spending [23, pp. 7–8]. Approximately the same situation was observed in the south, north and north-west of the country. According to the above data, we can conclude that the tax burden on taxpayers did not grow, which resulted in a shortage of funds in the budget due to the inflationary processes.

Indirect taxes also could not significantly change the replenishment of the budget due the small population and the lack of sufficiently developed industry and commercial base on the outskirts of the former Russian Empire, as well as of the

¹ Совершенно лично и доверительно! // В. А. Бахметев – В. А. Маклаков. Переписка. 1919–1951: в 3 т. М., 2001. Т.1. С. 137–138.

¹ Completely personally and confidentially! B. A. Bakhmetev – V. A. Maklakov. Correspondence. 1919-1951. In 3 vols. 2001. Vol. 1. Pp. 137–138.

сферы услуг. В связи с этим различные налоговые и финансовые комиссии при антисоветских правительствах настоятельно советовали повысить налоговые ставки основных прямых налогов, чтобы «догнать» инфляцию. Однако правительства Комуча, Сибири и Северной области, опасаясь социального недовольства, на первых порах не решились на этот шаг. Сибирское правительство своим постановлением от 27 июля 1918 г. оставило без изменения до конца 1919 г. существовавшие ставки налогов: основного промыслового, с городской недвижимости, поземельного, оброчной и кибиточной податей¹. Отсюда напрашивается вывод, что прямые налоги не могли играть решающей роли в наполнении государственного бюджета.

Вместе с тем в условиях продолжавшей набирать обороты инфляции обойтись без повышения налоговых ставок было невозможно, поэтому, в соответствии с постановлением от 23 сентября 1918 г., с 1919 г. ставки основного промыслового налога увеличивались в полтора – два раза². Данным постановлением правительство стремилось покрыть увеличившуюся на 100 % инфляцию. Однако это не говорит о том, что налоговая нагрузка непомерно росла, поскольку она не выходила за рамки инфляции.

Комуч пошел по другому пути: в начале октября 1918 г. это правительство для более пропорционального распределения налоговой нагрузки решилось расширить круг торговых и промышленных субъектов налогообложения. Торговые предприятия четвертого и пятого разрядов и промышленные предприятия седьмого и восьмого разрядов обязывались к уплате процентного сбора с единовременного налога на прибыль, а также дополнительного промыслового налога, от которых они ранее были освобождены³. Однако ввиду кратковременности существования этого государственного образования данный приказ оказался нереализованным.

Наконец, о мнимости тезиса о непомерной налоговой нагрузке говорит тот факт, что, несмотря на инфляцию, Министерство финансов

Российского правительства адмирала А. В. Колчака, которое наиболее взвешенно подходило к вопросам государственного регулирования налогов и сборов, 3 апреля 1919 г. своим постановлением понизило ставки налогообложения в три раза, повысив сумму необлагаемого дохода граждан с 1 до 3 тыс. руб. При этом для чиновников госаппарата, многие из которых стремились покинуть госслужбу, в зависимости от их разряда устанавливались еще более низкие ставки⁴. Остальные правительства «белой» России также обязаны были следовать этому постановлению.

Несмотря на небольшие поступления в казну от прямых налогов, правительство адмирала Колчака в условиях Гражданской войны было вынуждено рекомендовать всем антисоветским правительствам отказаться от практического применения чрезвычайного закона о прибыли, принятого царским правительством и дополненного Временным правительством. Этот закон был принят в связи с тем, что, по мнению Дж. Санборна [65, р. 75], к концу 1915 года политическая система, экономика и общество в Российской империи понесли огромный ущерб. Это оказало непосредственное влияние на финансы и налоговую систему. Для покрытия растущих военных расходов в Российской империи законом от 13 мая 1916 года и Положением, утвержденным Советом министров, был введен чрезвычайный двухлетний подоходный налог, который по существу являлся налогом на сверхприбыли⁵.

Поначалу этот налог не должен был превышать половины прироста прибыли. Однако задержки в адаптации к современной войне и отсутствие адекватных механизмов снабжения и поддержки вкупе с неспособностью планировать длительную войну заставили власти европейских держав стараться соответствовать требованиям новой реальности [37, pp. 3, 56]. В связи с этим Временное правительство увеличило налоговые ставки в зависимости от разряда и доходности предприятий и должностных лиц от 40 до 90 %⁶.

¹ Постановление Правительства от 27 июля 1918 г. // СУР ВСП. 1918. № 4, ст. 31.

² Постановление правительства от 23 сент. 1918 г. // Там же. 1918. № 9, ст. 87.

³ О взимании дополнительного промыслового налога с отчетных торговых и промышленных предприятий 4-го, 5-го, 7-го и 8-го разрядов: приказ Комитета членов Всероссийского Учредительного собрания (Комуча) от 2 окт. 1918 г. № 294 // Вестник Комуча. 1918. № 70.

⁴ Постановление Министерства финансов от 3 апр. 1919 г. // Вестник финансов, промышленности и торговли. Омск, 1919. № 9. С. 15, 26–27.

⁵ О налоге на прирост прибылей: закон от 13 мая 1916 г. Одесса: Практ. правоведение, 1916. С. 1–29.

⁶ О повышении ставок налога на прибыль // Вестник Временного правительства. 1917. 16 июня. С. 3.

service sector. Various tax and financial commissions under the anti-Soviet governments insisted on raising the tax rates of the main direct taxes in order to catch up with inflation. However, socialist governments of Komuch, Siberia and the Northern Region did not dare to take this step for fear of social discontent. By the Order of June 27, 1918, the Siberian Government left unchanged the existing rates of the trade (promyslovy) tax, urban real estate tax, land tax, and rates of the rent fee (obrok) and the nomadic tent house (kibitka) fee until the end of 1919¹. From this, a conclusion can be drawn that direct taxes were unlikely to play a decisive role in replenishment of the state budget.

However, under the conditions of accelerating inflation this policy could not remain unchanged. According to the resolution of September 23, 1918, starting with 1919, the rates of the main trade tax in Siberia were to be increased by one and a half to two times². By this resolution, the government sought to cover a 100 % inflation increase. Nevertheless, we do not think this can be considered to be an indicator of the excessive growth of the tax burden since it did not go beyond inflation.

Komuch chose another way of solving the problem. In early October 1918, this government decided to expand the circle of commercial and industrial subjects of taxation and thus ensure a more proportional distribution of the tax burden. Commercial enterprises of the fourth and fifth classes and industrial enterprises of the seventh and eighth classes were obliged to pay a percentage from a nonrecurring income tax and an additional trade (promyslovy) tax, from which they had been exempt before³. However, because Komuch did not exist long enough, the government could not bring this decree to life.

Finally, the idea that tax burden was too heavy has no evidence because, despite inflation,

the Ministry of Finance of the Russian Government of Admiral A.V. Kolchak took the most balanced approach to the issues of state regulation of taxes and fees. On April 3, 1919, by its resolution, the tax rates were lowered threefold, increasing the amount of non-taxable income of citizens from one to three thousand rubles. Moreover, even lower rates were set for the government officials, many of whom sought to leave civil service. The tax they were to pay depended on their category⁴. Other governments of White Russia were also obliged to follow this decree.

Despite the small revenues to the treasury from direct taxes, under the conditions of the Civil War, the government of Admiral Kolchak had to recommend that all anti-Soviet governments abandon the practical application of the emergency law on profits, adopted by the tsarist government and supplemented by the Provisional Government. In the opinion of J. Sanborn [65, p. 75], this law was adopted due to the fact that by the end of 1915, the political system, economy and the population of the Russian Empire had suffered immeasurable damage. This had a direct impact on the finance and tax system. To cover the growing military expenditures in the Russian Empire, the Act of May 13, 1916 and the Regulation approved by the Council of Ministers introduced an emergency two-year income tax, which by its nature was an excess profits tax⁵.

At first, this tax was not supposed to exceed half of the profit gains. However, the delays in adapting to modern warfare and the lack of adequate supply and support mechanisms, combined with the inability to prepare for a long war, made the governments of European powers struggle to keep up with the situation [37, pp. 3, 56]. Therefore, the Provisional Government raised tax rates in accordance with the category and profitability of enterprises and officials from 40 to 90 %⁶.

¹ Government Resolution of July 27, 1918. *Collection of Laws and Regulations of the Provisional Siberian Government*. Omsk, 1918. No. 4. Art. 31.

² Government Resolution of September 23, 1918. *Collection of Laws and Regulations of the Provisional Siberian Government*. Omsk, 1918. No. 9. Art. 87.

³ Order of the Committee of Members of the All-Russian Constituent Assembly (Komuch) No. 294 of October 2, 1918 'On the Collection of Additional Commercial Tax from Non-Reportable Commercial and Industrial Enterprises of the 4th, 5th, 7th and 8th Categories'. *Bulletin of the Komuch*. 1918. October 4. No. 70.

⁴ Resolution of the Ministry of Finance of April 3, 1919. *Bulletin of Finance, Industry and Trade*. Omsk, 1919. No. 9. Pp. 15, 26–27.

⁵ The Law 'On Profit Gains Tax' of May 13, 1916. *Legislative Acts of the Ukrainian State*. Odessa: *Practicheskoe pravovedenie Publ.*, 1916. Pp. 1–29.

⁶ 'On Increasing the Profit Tax Rates'. *Provisional Government Gazette*. 1917. June 16. P. 3.

Этот налог огромным бременем ложился на плечи торгово-промышленных кругов и обеспеченных слоев населения. Заниматься предпринимательской деятельностью становилось невыгодно, официальные отчеты заводов, фабрик, промысловых и торговых организаций в условиях инфляции номинально показывали значительный прирост прибылей, в соответствии с чем предприятия, согласно закону, должны были платить огромные налоги, но реально прибыль зачастую даже сокращалась. В силу этого промышленники, торговцы и высоко оплачиваемые служащие всеми способами старались утаить реальные размеры своих доходов.

Это также открывало путь к спекуляции. Мелкие торговцы всячески стремились наладить транспортировку своих товаров не по железной дороге, как обычно, а путем почтовых отправок. Это был более дешевый и безопасный способ перевозки, к тому же он позволял скрыть от фискальных органов теневую сторону торговой деятельности. В результате из-за значительной перегрузки расстраивалась работа почтовых отделений, которые превращались в теневые транспортные конторы подпольного торгового бизнеса, а казна недополучала доходов. Об этом говорит введенный в сентябре 1919 года в Сибири 10-процентный налог на коммерческие посылки¹.

Антисоветские правительства вполне создавали опасность усиления налогового гнета на экономику, поэтому пытались, насколько это было возможно, снизить налоговую нагрузку на торговые и промышленные организации. Совет министров правительства адмирала Колчака отказался от продления взимания повышенных в 1917 г. ставок налога на прибыль. Он стал регулироваться Положением от 9 апреля 1919 г., согласно которому сбор данного налога стал осуществляться в соответствии со средней прибылью предприятий с учетом благоприятных или неблагоприятных условий их деятельности². В результате этого налог на прибыль в среднем не стал превышать 50 %³.

¹ О предотвращении спекуляции на транспорте // Правительственный вестник. Омск, 1918. 25 сент. С. 2.

² Ставки налога на прибыль // Там же. 10 апр.

³ Снижение налоговой нагрузки на промышленные предприятия // Вестник финансов, промышленности и торговли. Омск, 1919. № 9. С. 26–27.

В системе налогообложения «белой» России определенную роль продолжал играть подоходный налог, который не распространялся на крестьян. При советской власти его сбор прекратился и в городах из-за технических сбоев, с которыми не могла справиться советская администрация, а главное, из-за развала экономики и введения политики «военного коммунизма». Все это, по мнению автора, осложняло работу налоговой службы. Во-первых, подоходные присутствия вынуждены были заново составлять списки налогоплательщиков, что в условиях значительной миграции населения, особенно из советской России, в короткие сроки сделать было довольно трудно. Во-вторых, существовавшая процедура уплаты этого налога оказалась невыполнимой. Налогоплательщики должны были заполнять налоговую декларацию и в соответствии с получаемым доходом выплачивать от 2 до 30 % его суммы. Однако в условиях хаоса гражданского междоусобия представление деклараций в налоговые органы становилось очень проблематичным, о чем свидетельствуют статистические данные о поступлении прямых налогов за 1919 год департамента налогов и сборов Министерства финансов в правительстве адмирала Колчака⁴. Огромная часть населения не имела фиксированных доходов. К этой категории лиц относились мелкие торговцы, предприниматели, представители свободных профессий и др., неподконтрольные налоговым органам и не заполнявшие налоговые декларации. К тому же население считало сбор этого, отмененного советской властью, налога незаконным, поэтому значительная часть потенциальных налогоплательщиков всеми способами стремилась уклониться от уплаты этого налога.

В связи с этим правительство, возбуждая социальное недовольство населения городов, вынуждено было пойти на непопулярные меры. Основное внимание в собираемости подоходного налога было решено сосредоточить на тех категориях жителей, которые могли контролироваться фискальными органами, т.е. на наемных работниках. Постановлением Совета министров Российского правительства от 3 апреля

⁴ Данные о поступлениях прямых налогов // ГАРФ. Департамент налогов и сборов. Вторая секция. Ф. Р-146. Оп. 4. Д. 3. Л. 1–4.

This tax was a tremendous burden for commercial and industrial circles and well-off strata of the population. Doing business became unprofitable. In the inflationary environment, official reports of trade and industrial organizations nominally reported a significant increase in profits. Having such profits, enterprises were supposed to pay huge taxes. But in reality the profits often even decreased. Because of this, industrialists, merchants, and highly paid employees tried to hide the real amount of their income.

All this also made speculation widespread. Small merchants tried to arrange the transportation of their goods not by rail, as they normally did, but by mail. This was a cheaper and safer method of transportation, and it allowed them to hide shady income from their commercial activities from the fiscal authorities. As a result, due to significant overload, the work of post offices was disrupted, which gave rise to shadow transport offices of underground trading business, and, consequently, the treasury did not receive the corresponding income. In order to stop such speculative activity, the authorities introduced a 10% tax on commercial parcels in September 1919¹.

The anti-Soviet governments were fully aware of the danger of increasing the tax burden on the economy and, consequently, tried to reduce this burden for commercial and industrial organizations as far as it was possible. The Council of Ministers of Admiral Kolchak's government refused to extend the 1917 increase in income tax rates. According to a regulation adopted on April 9, 1919, collection of this tax was to be carried out in accordance with an average profit of enterprises. At the same time, it was necessary to take into account favorable or unfavorable conditions of their activities². As a result, according to the government 'Bulletin of Finance, Industry and Trade', on average, the income tax did not exceed 50 %³.

¹ 'On the Prevention of Speculation in the Transport Sector'. *Government Gazette*. Omsk, 1919. September 25. P. 2.

² 'Profit Tax Rates'. *Government Gazette*. Omsk, 1919. April 10.

³ 'Reduction of the Tax Burden on Industrial Enterprises'. *Bulletin of Finance, Industry and Trade*. Omsk, 1919. No 9. Pp. 26–27.

In the taxation system of White Russia, income tax continued to play a significant role, although peasants were not subject to it. Under the Soviet regime, the collection of income tax in cities was suspended because of the economic collapse and the implementation of the policy of 'war communism', when money lost its value. That is why, as we think, the tax service faced a number of difficult tasks. First, the income authorities had to re-compile the lists of taxpayers, which was quite difficult to do in a short time given significant migration of the population, especially from the regions of Soviet Russia. Secondly, the procedure of paying this tax turned out to be impossible. Taxpayers were required to file a tax return and pay out between 2 and 30% of their income. However, in the chaos of civil discord, the submission of declarations to the tax authorities became very problematic, which is evidenced by the statistics on the direct taxes revenue for 1919 presented by the Department of taxes and duties of the Ministry of Finance in the government of Admiral Kolchak⁴. A huge part of the population did not have a fixed income. This category of people included small traders, entrepreneurs, representatives of independent professions, etc. They were not controlled by the tax authorities and did not file tax returns. In addition, according to repeated publications of many newspapers, the population considered the collection of income tax, which had been abolished by the Soviet government, illegal, so a significant part of potential taxpayers tried to evade paying it.

In this regard, the government had to take unpopular measures, which led to public discontent. With regard to the collection of income tax, the decision was made to focus on those categories of the population who could be effectively controlled by fiscal authorities, hired employees falling into this category. The Resolution of the Council of Ministers of the Russian Government of April 3,

⁴ Information about direct taxes. *GARF*. Department of Taxes and Duties. Second section. Fund R-146, inventory 4, file 3, sheets 1–4.

1919 г., имевшим обязательную силу закона на всей территории «белой» России, с 1 июля этого года был введен новый порядок взимания подоходного налога. Наемные работники были освобождены от обязанности представлять декларации о своих доходах. Функция сбора этого налога была передана непосредственно администрациям предприятий и учреждений, которые обязывались представлять в казначейскую палату отчеты о его сборе и должностном окладе своих работников¹. Это принесло определенные результаты, и к осени налоговые поступления стали более регулярными. Впоследствии эта практика была полностью воспринята и советским правительством.

Однако, как показывает уже приведенная статистика, состояние собираемости прямых налогов оставляло желать лучшего. По мнению автора, законодательные акты, принятые правительством в условиях Гражданской войны, нестабильности власти, дестабилизации экономики и финансовой системы, не могли быть реализованы в полной мере. Это подтверждается тем, что правительство продолжало искать различные пути и средства увеличения налоговых поступлений, что, по-видимому, было лишь полумерой и кардинально не меняло ситуацию. Так, например, предпринимались попытки привлечь полицию для сбора налогов и создать штат государственных сборщиков налогов, но желающих стать таким сборщиком, ввиду опасности этой деятельности, оказалось крайне мало². Продолжался рост недоимок и накопившихся за советский период пеней по ним, которые правительство, ввиду невозможности их сбора и возрастания социального недовольства населения, решило отменить³.

Власти «белой» Сибири, апеллируя к сознанию населения, пытались привлечь общественность к решению проблемы улучшения собираемости прямых налогов. 20 марта 1919 г. Совет министров издал постановление о введении в штаты налоговых органов новой должно-

сти – народного контролера⁴. Как правило, такими общественными контролерами являлись представители прежних земских управ, в обязанности которых входило выявление доходов крестьян и помещиков в их губерниях и предоставление полученных сведений в казенные палаты. Это сыграло положительную роль, но кардинально ситуацию не изменило.

Из-за недостаточности налоговых поступлений в казну антисоветские правительства также пытались ввести единовременные чрезвычайные налоги. Летом 1919 г. Департамент доходов Министерства финансов разрабатывал законопроект о введении единовременного налога на имущие слои населения. Согласно произведенному распределению между городами и губерниями этот налог должен был принести в бюджет не менее ста миллионов рублей. Однако Министерство финансов из-за сходства с большевистскими реквизициями отклонило этот законопроект⁵. Попытка ввести такой налог была предпринята 3 октября 1918 г. Комучем уже в конце своего существования, но она не повлекла за собой никаких юридических последствий, так как налоговые органы просто не успели применить на практике постановление правительства⁶.

В 1918 г. лидеры белого движения на юге страны основные надежды в пополнении бюджета возлагали на добровольные пожертвования торгово-промышленных кругов, которые рассматривались в качестве разовых прямых чрезвычайных налогов, вызванных условиями военного времени [41, pp. 835–837]. С усилением хозяйственной разрухи патристические настроения буржуазии быстро угасли. По словам П. Врангеля [4, с. 211–212], деньги не перечислялись в казну, а сразу направлялись в отделы снабжения войск, при этом частично оседая в карманах нечестных интендантов. В такой ситуации губернаторы и главноначальствующие областей, не говоря уже о воинских начальниках, стали, не считаясь ни с какими правовыми нормами, в принудительном порядке изымать необходимые средства у

¹ Изменения в сборе подоходного налога // Вестник финансов, промышленности и торговли. Омск, 1919. № 19. С. 15.

² Циркуляр Главного управления налогов и сборов от 3 марта 1919 года о государственных сборщиках налогов // Там же. Омск, 1919. № 19. С. 23–25.

³ О списании недоимок и штрафов за них, накопленных в советский период // Правительственный вестник. Омск, 1919. 5 авг.

⁴ Об общественных контролерах: постановление Правительства от 20 марта 1919 г. // СУР РП. Омск, 1919. № 6. С. 71.

⁵ О единовременном налоге // Правительственный вестник. Омск, 1919. 17 авг.

⁶ Протоколы заседаний Комуча // ЦГАСО. Ф. Р-402. Оп. 1. Д. 7. Л. 15. Самара.

1919, which had the binding force of law on all the territory of White Russia, introduced a new procedure for collecting income tax starting from July 1. Hired employees were exempted from the obligation to submit their income declarations. The function of collecting this tax was transferred directly to the managements of enterprises and institutions which were required to report income tax collection and official salary of their employees to the treasury chamber¹. This did bring some results, and by the autumn tax revenues became more regular. Later, the Soviet government fully adopted this practice.

However, according to the above statistics, the collection rate of direct taxes was much to be desired. We believe that the legislative acts adopted by the government in the context of Civil War, instability of power, and destabilization of the economy and the financial system could not be fully implemented. This is confirmed by the fact that the government continued its searches for various ways and means to increase tax revenues, which appeared to be not too effective and could not radically change the situation. For example, attempts were made to engage the police in collecting taxes and create regular staff consisting of state tax collectors, but few people wanted to become such collectors due to the dangers accompanying this activity². The amount of arrears and penalties accumulated during the Soviet period continued to grow. The government decided to cancel these as they were impossible to collect and social discontent of the population was growing³.

The authorities of 'White' Siberia, appealing to the consciousness of the population, tried to attract the public to the solution of the problem of improving the collection rate of direct taxes. On March 20, 1919, the Council of Ministers issued a decree on institution of a new staff position within the tax bodies – the position of

public controller⁴. As a rule, such public controllers were representatives of previous zemstvo administrations, whose duty was to detect the income of farmers and landowners in their guberniyas (provinces) and provide the obtained information to the treasury chambers. This played a positive role, but it could not radically change the situation.

Since the tax revenues to the treasury were insufficient, anti-Soviet governments also attempted to introduce nonrecurring emergency taxes. In the summer of 1919, the Income department of the Ministry of Finance was developing a bill on the introduction of a nonrecurring tax to be imposed on the well-off strata of the population. According to the distribution made among the cities and guberniyas (provinces), this tax was supposed to bring at least one hundred million rubles to the budget. However, due to the similarity with the Bolshevik requisitions, the Ministry of Finance rejected this bill⁵. On October 3, 1918 an attempt was made by Komuch to introduce the same tax. However, as these were the last days of this government, it did not entail any legal consequences because the tax authorities simply did not have time to put the government decree into practice⁶.

In 1918, the leaders of the White movement in the south of the country placed their main hopes of the budget replenishment on voluntary donations from the representatives of commercial and industrial circles. The government regarded these donations as one-time direct emergency taxes caused by the wartime conditions [41, pp. 835–837]. However, with the increasing economic devastation, the bourgeoisie patriotic sentiments quickly faded. According to P. Wrangel [4, pp. 211–212], money was not transferred to the treasury, but was sent directly to the supply departments of the troops, and quite a large part of this money was embezzled by dishonest supply officers. In such a situation, the governors and heads of regions, not to mention military chiefs, without

¹ Changes in the collection of income tax. *Bulletin of Finance, Industry and Trade*. Omsk, 1919. No 19. P. 15.

² Circular of the Main Directorate of Taxes and Fees of March 3, 1919 on state tax collectors. *Bulletin of Finance, Industry and Trade*. Omsk, 1919. No. 19. Pp. 23–25.

³ 'On the Cancellation of Arrears and Penalties for Them Accumulated During the Soviet Period'. *Government Gazette*. Omsk, 1919. August 5.

⁴ Government Resolution 'On Public Controllers' of March 20, 1919. *Collection of Laws and Regulations of the Russian Government*. Omsk, 1919. No. 6. P. 71.

⁵ 'On One-Time Tax'. *Government Gazette*. Omsk, 1919. August 17.

⁶ Protocols of the Komuch meetings. *Central State Archive of the Samara Region*. Fund R-402, inventory 1, file 7, sheet 15. Samara.

представителей финансовых и торгово-промышленных кругов, а также у средних слоев населения. Таким образом чрезвычайный разовый прямой налог превратился в ничем не прикрытые и зачастую повторяющиеся контрибуции, которые стали основным источником обеспечения войск. Такое положение в той или иной степени было характерно для всех территорий «белой» России [16, с. 113].

Такие действия вызывали крайнее недовольство населения. По свидетельству генерала Деникина, начальник управления финансов Особого совещания М. В. Бернацкий видел выход из положения в стабилизации финансовой системы. По его мнению, для этого необходимо было оздоровить рубль и сократить находившуюся в обращении денежную массу за счет наполнения бюджета путем введения дополнительных, а также повышения ставок уже действовавших налогов. Кроме того, по словам Деникина, он считал необходимым ужесточить взыскание и контроль налоговых поступлений [9, с. 228]. В интервью корреспонденту газеты «Приазовский край» он говорил о повышении ставок поземельного, подоходного, промыслового и наследственного налогов и о введении новых прямых налогов – подворного, подомного, с прироста прибылей, с торгового оборота¹. Прямое налогообложение, по его мнению, главным образом должно было затронуть имущие слои населения. Однако, Деникин вспоминал, что такие налоги собирались с большим трудом, к августу 1919 г. «[...] по причине общего оскудения, малой законопослушности населения и расстройств налогового аппарата [...]» они принесли в казну ничтожную сумму в 212 млн руб. [9, с. 227–228, 327].

Экономисты «белого» Юга, ссылаясь на опыт Германии и Англии и учитывая оживление торговых операций с товарами и недвижимостью, предлагали ввести достаточно выгодные для казны налоги на прибыль с оборота и на прирост недвижимости. Так, например, профессор П.П. Гензель говорил, что необходимо брать налог с разницы в инфляционной цене недвижимого имущества и той цены, по которой оно изначально было приобретено. По его мнению, это отвечало принципу социальной

справедливости, поскольку те, кто вложил свои средства в собственность, терпели меньше убытков, чем те, кто хранил деньги в банках или дома [5, с. 12–13]. Однако это слишком сильно затрагивало оборотный капитал крупных предпринимателей, поэтому Управление финансов не пошло на этот шаг. Правительство отдавало себе отчет в том, как опасно усиление налогового гнета на экономику, поэтому стремилось избежать этого.

Компенсировать данный пробел планировалось за счет обложения средних и малоимущих, в основном крестьянства, слоев населения 100-рублевым подомным и подворным сборами, о чем широко оповещалось в газетах². Кроме того, определенные надежды правительство возлагало на взыскание недоимок за два прошедших года. Однако управляющий финансовым отделом М. В. Бернацкий сомневался в эффективности данных мер, поскольку инфляция обесценивала налоговые поступления, а самое главное – население, видя нестабильность власти, всячески уклонялось от их уплаты. К тому же работа налогового аппарата оставляла желать лучшего, отчасти из-за его несовершенства (по причине кадрового голода должности в нем зачастую занимали некомпетентные лица), отчасти из-за взяточничества чиновников, о чем также писалось в газетах³.

Крайне негативное влияние на собираемость прямых налогов оказывало то обстоятельство, что на территориях, занимаемых повстанческой армией «батьки» Махно, налоговые органы не работали и никакие сборы, налоги и недоимки не собирались [63, pp. 97–98; 67, p. 305]. Аналогично обстояли дела и на территориях казачьих войск. Из-за казачьего сепаратизма налоговая деятельность деникинского правительства, несмотря на неоднократные попытки урегулирования данного вопроса, не распространялась на эти области. Войсковые власти Дона и Кубани, на словах соглашаясь с требованиями Особого совещания по централизации налогов, на деле проводили иную политику: все налоговые поступления от населения казачьих областей поступали в местные бюджеты [48, p. 260].

taking into account any legal norms, began to forcibly seize the necessary funds from representatives of the financial and commercial-industrial circles, as well as from the middle-income strata of the population. Thus, the one-time emergency direct tax turned into repeated unlawful forcible indemnities, which became the main source of maintaining the troops. This practice was more or less typical for all the territories of White Russia [16, p. 113].

Such actions caused extreme discontent among the population. According to General Denikin, the head of the Finance department of the Special Meeting M. V. Bernatsky saw a way out of the situation in the stabilization of the financial system. In his opinion, to do this, it was necessary to strengthen the ruble, reduce the amount of money mass in circulation, and replenish the budget by introducing additional taxes, as well as raising the rates of existing taxes. In addition, he considered it necessary to toughen the collection of taxes and control of tax revenues and expenses [9, p. 228]. In an interview with the newspaper *Priazovsky Krai*, he mentioned raising the rates of land, income, trade, and inheritance taxes and introducing new direct taxes such as hearth tax, house-tax, capital gain tax, and turnover taxes¹. Direct taxation, in his opinion, was supposed to mainly concern the well-off strata of the population. However, according to Denikin [9, pp. 227–228; 327], such taxes were very difficult to collect. He said that by August 1919 these taxes had brought to the treasury an extremely small amount of money. The amount was just 212 million rubles. The reasons were the all-round poverty, low law-obedience of the population, and collapse of the tax system.

Economists of the ‘White’ South, referring to the experience of Germany and Britain and taking into account the frequency of trade operations with goods and real estate, proposed to introduce turnover tax and real estate gain tax, which appeared to be quite favorable for the treasury. For example, Professor P. P. Hensel said that it was necessary to tax the difference between the actual price of real estate and its original price, taking into account the inflation. In his opinion, this met the principle of social fairness since who had invested their money into property suffered less losses than those keep-

ing money in banks or at home [5, pp. 12–13]. However, introducing such a law would have affect the circulating capital of large entrepreneurs too much, so the Finance Department did not adopt it. The government was aware of the danger of increasing tax pressure on the economy, and therefore did not try to increase the tax burden on trade and industrial organizations.

The newspapers widely discussed the decision of the government which was planning to fill this gap by taxing the middle-income and poor population, mainly the peasantry, with 100-ruble hearth and house taxes². In addition, the government put certain hopes on the collection of arrears for the past two years. However, the manager of the Finance department of the Special Meeting (Osoboe Soveshchanie) M. V. Bernatsky doubted the effectiveness of these measures since the inflation devalued tax revenues, and most importantly, the population, seeing the instability of the power, evaded paying them in every possible way. In addition, the work of tax administration was not effective, partly because of its imperfections (due to the staff shortage many posts were given to incompetent employees), partly because of bribery of officials which was often mentioned in newspapers³.

An extremely negative impact on the replenishment of the budget in this state formation was caused by the fact that in the southern Ukrainian territories occupied by the rebel army of Father Makhno no tax authorities worked and no fees, taxes or arrears were collected [63, pp. 97–98; 67, pp. 305]. The situation was similar in the territories of the Cossack troops. Because of the Cossack separatism, the tax activities of Denikin’s government, despite reiterated attempts to solve this problem, did not extend to the areas controlled by the Cossack atamans of the Don and Kuban. Military authorities of this regions, formally agreeing with the requirements of the Special Meeting (Osoboe Soveshhanie) on the centralization of taxes but, in fact, pursued a policy according to which all tax revenues from the population of the Cossack regions went to local budgets [48, p. 260].

¹ Беседа с министром финансов // Приазовский край. Ростов н/Д., 1919. 20 июля.

² О 100-рублевом налоге // Там же. 4 авг.

³ Куда смотрит власть // Там же. 9 авг.

¹ Conversation with the Minister of Finance. *Priazovsky Krai*. Rostov-on-Don, 1919. July 20.

² On the 100-ruble tax. *Priazovsky Krai*. 1919. August 4.

³ Where the authorities are looking at. *Priazovsky Krai*. 1919. August 9.

Примерно так же ситуация с собираемостью прямых налогов складывалась в Северной области. В результате острейшего финансового кризиса экономика этого государственного образования практически перестала существовать, потому что немногочисленные промышленники не старались производить товары из-за опасения, что их продажа в условиях обесценивания денег не покроет издержки¹. В условиях небывалой дороговизны продуктов и товаров подавляющая масса населения жила одним днем, без всякой надежды на будущее и не собиралась платить никакие налоги. Здесь проблема наполняемости бюджета была особенно острой еще и потому, что область, слабо развитая экономически, изолированная от других районов страны и включавшая в себя всего лишь неполную губернию, как никакое другое антисоветское государственное образование нуждалась в импорте большинства промышленных и продовольственных товаров [49, p. 260; 50, pp. 34–35, 257–258].

Все это требовало от казны больших денежных средств, которые необходимы были также и для внутренних расчетов. Но работа по собираемости прямых налогов, особенно поземельного, изначально была обречена на провал. В Северной области после крестьянской реформы 60-х гг. XIX в. не было проведено даже предварительного межевания крестьянских и государственных земель. Едва начавшиеся в 1912 г. землемерные работы с началом войны были прерваны. В связи с этим в поземельном налогообложении царяла неразбериха, несмотря на попытки правительства урегулировать вопросы аренды земли (вся земля считалась государственной) и размеров арендуемых участков (городских и сельских), как расчищенных от леса, так и подлежащих расчистке. Документы Отдела земледелия Временного правительства Северной области говорят о том, что между бывшими арендаторами церковных и казенных земель и крестьянами, которые захватили их в ходе «черного передела» в 1917–1918 гг., между прежними и новыми владельцами лесных расчисток и даже между целыми волостями до конца существования этого госу-

дарственного образования велись нескончаемые тяжбы². Это не могло не отражаться, негативно, на налоговых поступлениях.

На северо-западе России ситуация в налоговой сфере была еще хуже. Территория этого государственного образования к лету 1919 г. включала в себя незначительную часть Псковской и Петербургской губерний с тремя слабо развитыми в экономическом отношении и малонаселенными провинциальными городами – Псковом, Ямбургом и Гдовом, но в августе Ямбург и Псков заняли войска Красной армии и под юрисдикцией Северо-Западного правительства остался лишь Гдовский уезд [52, p. 165; 69, p. 127]. От их жителей, а также крестьян прилегающих уездов, занимавшихся до войны в основном торговлей лесом, льном и пенькой ожидать каких-либо серьезных налоговых сборов не приходилось. Финансовые поступления в бюджет, сведения о котором в архивных источниках и мемуарах участников белого движения отсутствуют, поступали в основном за счет денежной эмиссии полевого казначейства (выпущен 1 млрд 200 млн руб. заказанных в Швеции так называемых «петроградоков», из которых правительство успело потратить лишь 200 млн) и валютных переводов омского правительства на общую сумму в 22,14 млн франков [29, с. 151]. Но этих денег все равно не хватало, в связи с чем Северо-Западное правительство оказалось в финансовом тупике, выход из которого виделся только в проведении реквизиций у населения.

Для создания видимости законности таких действий и предотвращения взрыва недовольства населения приказом генерала А. П. Родзянко по Военно-гражданскому управлению № 107 от 26 мая 1919 г. на территории этого государственного образования, которая, по существу, представляла собой театр военных действий, было введено военное положение в соответствии с Приложения 1, статьи 1, пункта 2 «Положения о Полевом Управлении Войск» 1914 г. Таким образом, реквизиции были узаконены, правда, с некоторыми ограничениями. Их разрешалось проводить только на основании письменных предписаний с печатью полевого казначейства, за чем должны были

¹ *Переписка* Временного правительства Северной области с Архангельским биржевым комитетом об увеличении основных капиталов акционерных обществ и паевых товариществ // ГАРФ. Ф. Р 3090. Оп. 1. Д. 37. Л. 11, 12.

² *Отдел земледелия* Временного правительства Северной области. 1918–1920 гг. // ГАРФ. Ф. 5236. Оп. 1. Д. 53. Л. 186, 190, 235.

In the Northern Region the tax collection rate was also very low. As a result of the acute financial crisis, the economy of this anti-Soviet state formation practically ceased to exist because industrialists, who were few in number, did not produce many goods for fear that their sale would not cover the production expenses under money devaluation¹. In the context of unprecedentedly high prices for products and goods, the vast majority of the population lived for a day, without any hope for the future and did not intend to pay any taxes. There the problem of replenishing the budget was particularly acute because the region, poorly developed economically and isolated from other regions of the country and geographically including only one incomplete guberniya (province), so badly depended on the import of the majority of industrial goods and food products as no other anti-Soviet state formation did [49, p. 260; 50, pp. 34–35, 257–258].

All the circumstances described above required sufficient funds, and these were also necessary for settlement of internal accounts. However, the collection of direct taxes, especially the land tax, was destined for failure. In the Northern Region, after the peasant reform of the 1860s, the tsarist government did not even conduct preliminary land marking of peasant and state lands. Land surveying works, which began only in 1912, were stopped with the outbreak of the World War I. The lack of clear boundaries between state and peasant lands made land taxation extremely difficult, despite the government attempts to solve the issues concerning the lease of lands and the size of leased plots (urban and rural), both cleared of forest and subject to clearing². There were numerous litigations between the former tenants of church and state lands and the peasants who seized these lands during the so-called ‘black redistribution’ after the February Revolution of 1917, as well as between the former and new owners of the forest clearing plots, and even between entire volosts. The litigations did not stop until the

¹ Correspondence between the Provisional Government of the Northern Region and the Arkhangelsk Exchange Committee on the issues of increasing the fixed capital of joint-stock companies and share partnerships. GARF. Fund R-3090, inventory 1, file 37, sheets 11, 12.

² The Department of Agriculture of the Provisional Government of the Northern Region. 1918–1920. GARF. Fund 5236, inventory 1, file 53, sheets 186, 190, 235.

time this state formation ceased to exist, and all this had a very negative impact on tax revenues.

In the northwest of Russia, the situation with tax matters was even worse. By the summer of 1919, the territory of this region included a small part of the Pskov and St. Petersburg Governorates (guberniyas) with three poorly developed economically and sparsely populated towns of Pskov, Yamburg, and Gdov. In August 1919, the Red Army troops occupied Yamburg and Pskov, so the Gdov uyezd was the only to remain under the jurisdiction of the Northwestern Government [52, p. 165; 69, p. 127]. The government could not expect significant tax payments from the residents of the towns of this small and poor region, as well as from the peasants of the surrounding uyezds, who had been mainly engaged in the trade of timber, linen and hemp in small volume before the war. In archival sources and memoirs of the White movement members, there is almost no information about tax revenues to the budget. Money came mainly from the currency issue carried out by the field treasury department (there were issued 1 billion 200 million rubles ordered in Sweden, nicknamed ‘petrogradki’; the government managed to spend only 200 million of them) and foreign currency transfers from the Omsk Government, totaling 22.14 million francs [29, p. 151]. However, this money was still not enough, and therefore the Northwestern Government came into a financial deadlock, the only way out of which was seen in requisition from the population.

To carry out the requisition and at the same time prevent an outbreak of social discontent, it was necessary to make these actions look legal. In many ways, this was the reason for the commander of the troops of this state formation, General A. Rodzianko to issue the Order concerning the military civil administration No. 107 on May 26, 1919. Under this order, in accordance with the ‘Regulations on the field administration of troops’ (Appendix 1, Article 1, Item 2) of 1914, there was introduced martial law on the entire territory occupied by the troops of the White Army. The basis for this was the fact that all the territory was actually a theater of military operations. Thus, the requisitions were legalized, although with some limitations. Requisitions were only allowed on the basis of written orders with the seal of the field treasury. This had to be monitored by uyezd and

следить уездные и волостные военные коменданты, олицетворявшие, в соответствии с Положением «Об уездных и волостных комендантах в областях, освобожденных Отдельным Северным Корпусом», военную и гражданскую власть на местах¹.

Однако деятельность их самих и подчиненных им канцелярий, работа которых во многих волостях не была налажена из-за отсутствия необходимых кадров, была малоэффективной. В связи с этим повсеместное распространение получили проводившиеся командирами частей и воинскими начальниками различного ранга самовольные реквизиции скота и домашнего инвентаря у крестьян и бессистемные требования исполнения ими подворных повинностей. Это вызывало массовое недовольство населения, и многие крестьяне уходили в леса, пополняли ряды «зеленой» армии, боролись как против «белой», так и против большевистской власти во многих регионах России [40, pp. 40–42; 62, p. 231].

Таким образом, в северо-западном государственном образовании правительство ввиду кратковременности своего существования и близости фронта так и не смогло перейти от контрибуций к относительно системному налогообложению и пополняло казну за счет эмиссии денежных знаков и финансовой помощи со стороны адмирала Колчака. Кроме того, в данном регионе отсутствовали крупные промышленные предприятия, с которых можно было бы собирать основной и дополнительный промышленные налоги. Ввиду введения военного положения, запрещавшего бесконтрольное передвижение по территории региона, значительно сократилась деятельность кооперативных торговых предприятий, что также делало невозможным поступление в казну налоговых средств.

Крайнюю сложность должен был вызывать сбор в военное время, основанный на декларациях налогоплательщиков подоходного налога. К тому же ввиду бедности основной массы населения налогоплательщики в лучшем случае могли вносить в казну, согласно закону, не более 2–3 % своих доходов, что никак не могло

положительно сказываться на бюджетных поступлениях [23, с. 5]. Наконец, правительству не удалось создать необходимый налоговый аппарат. Таким образом, налогообложение было заменено бессистемными контрибуциями, которые крайне отрицательно сказывались на легитимности власти.

В целом во всех антисоветских государственных образованиях России прямые налоги не играли существенной роли в наполнении бюджета. На их долю приходилось менее 10 % всех налоговых поступлений, из которых земельный налог составлял около 15 %. Более значительными были сборы от торгово-промышленной деятельности, на долю которых приходилось около 20 % налоговых поступлений [24, с. 17].

На закате белого движения его новый лидер на юге страны генерал П. Врангель сменил генерала А. Деникина. Государственный деятель царской России, министр сельского хозяйства и член Государственного совета Российской империи А. В. Кривошеин возглавил правительство Врангеля. Он считал, что в связи с возможным резким обострением социальной напряженности в обществе правительство должно отказаться от взыскания с населения накопленных в предыдущие годы долгов и попыток «догнать» инфляцию за счет повышения ставок прямых налогов. Несмотря на это, они выросли в 10 раз, хотя и не покрыли инфляцию. В то же время в целях стимулирования промышленного производства налоги на юридических и физических лиц, взимаемые с реализованного прироста капитала, и процентные сборы с прибыли предприятий и личного ремесла были увеличены лишь в два раза [5, с. 11–12].

Представители торгово-промышленных кругов находили различные пути и способы, включая взятки чиновникам, влачившим жалкое существование из-за низкого денежного содержания, платить неполные суммы налоговых начислений. Кроме того, налоговая инспекция в силу своего несовершенства не могла учитывать все население, поскольку многие люди были беженцами из советской России. Они нигде не регистрировались. По большей части многие жители, пользуясь хаосом в работе правительственных ведомств, опасной близостью фронта и ожиданием военной катастрофы, старались избежать внимания налоговых инспекторов и полиции [4, с. 136; 46, pp. 63–64].

volost military commandants since, in accordance with the ‘Regulations on uyezd and volost commandants in the territories liberated by the Northern Corps’, they were representatives of local military and civil authorities¹.

However, the activities of the military commandants and departments subordinate to them was ineffective, mainly due to the lack of personnel. As a result, unit commanding officers and military chiefs of various ranks widely practiced illegal requisitions of domestic livestock and household inventory from peasants and random demands for the performance of an obligation to provide carts for governmental needs. This caused widespread discontent among the population, and many peasants went into the forests joining the ‘Green’ rebel army that fought against both the White and the Bolshevik authorities in many Russian regions [40, pp. 40–42; 62, p. 231].

Thus, in the northwestern state formation, in view of the brevity of its existence and the proximity of the front, the government was unable to replace contributions and requisitions by relatively systematic taxation and replenished the treasury by issuing currency and with the help of financial assistance from Admiral Kolchak. In addition, there were no large industrial enterprises in the region that would have been able to pay the main and additional trade taxes. Due to the introduction of martial law prohibiting free movement within the region, the activities of small trading cooperatives significantly reduced, which also contributed to the lack of tax revenues in the treasury.

It was extremely difficult in the wartime to collect income tax that was based on taxpayer declarations. In addition, according to the law, taxpayers were to pay to the treasury no more than 2–3% of their income, but the majority of the population were extremely poor and their contributions to the treasury were almost negligible [23, p. 5]. Finally, the government failed to create the necessary efficient tax system. Thus, regular lawful taxation was replaced by random contributions and requisitions,

which had a very negative impact on the legitimacy of the power.

In general, in all the anti-Soviet state formations of Russia, direct taxes could not play a significant role in replenishing the budget. They accounted for less than 10% of all tax revenues, of which the land tax constituted about 15%. Duties from commercial and industrial activities were more significant – about 20% of tax revenues [24, p. 17].

At the decline of the White movement, General A. Denikin as its leader in the south of the country was replaced by General P. Wrangel. His government was headed by A.V. Krivoshein – a public official of the tsarist Russia, Minister of Agriculture and a member of the State Council of the Russian Empire became. He believed that due to the possible sharp increase in social tensions in society, the government should abandon the collection from the population of debts accumulated in previous years and attempts to catch up with inflation by raising direct tax rates. Despite this, direct tax rates were increased by 10 times, although they still did not cover inflation. At the same time, in order to encourage industrial production, the taxes that legal entities and individuals were to pay on realized capital gains, the interest levied on business profits and personal craft activities were increased only twice [5, pp. 11–12].

Despite the above circumstances, representatives of the commercial and industrial circles did not want to pay the required amounts in full. Consequently, they would find various ways and means to avoid paying taxes to the full, which included bribing tax officials, who were very poor due to low wages. In addition, tax bodies, being weak and imperfect, were unable to register the entire population because many people were refugees from the Soviet Russia. These people were not registered anywhere. According to one of the White movement participants, in the south of Russia the majority of residents, taking advantage of the chaos in the functioning of government departments, dangerous proximity of the front, and the expectation of a military catastrophe, tried to avoid meeting tax inspectors and the police [4, p. 136; 46, pp. 63–64].

¹ Приказ командира отдельного корпуса Северной армии (по военно-гражданскому управлению) № 14. 18-го июня 1919 г. // ГАРФ. Приказы по военно-гражданскому управлению Северо-Западной армии (31 мая–21 июля 1919 г., копии). Ф. Р-6385. Оп. 2. Д. 25. Л. 12, 13.

¹ Order of the commander of the Separate Corps of the Northern Army (for Military-Civil Administration) No. 14 of June 18, 1919. GARF. Fund P-6385, inventory 2, file 25, sheets 12, 13.

Можно сделать вывод: законодательная и административная деятельность антисоветских правительств в области прямого налогообложения не принесла ожидаемых результатов. Общероссийское правительство адмирала Колчака понимало, что невозможно получить достаточные средства в государственный бюджет за счет прямых налогов с населения и бизнеса. По этой причине власти были вынуждены заморозить ставки этих налогов для рядовых граждан, а для торгово-промышленных слоев установить умеренное их повышение.

Правовая политика в сфере косвенного налогообложения

Учитывая опыт западных стран, антисоветские правительства планировали пополнить казну в основном за счет повышения ставок косвенных налогов и таможенных пошлин пропорционально падению курса рубля. В первую очередь это коснулось акцизов. Так, Совет министров ВСП 27 июля 1918 г. принял постановление о поднятии акциза на продажу винных (от 32 до 48 руб. за ведро) и спиртово-водочных изделий (48 руб. за ведро) в 10 раз, что примерно соответствовало уровню инфляции¹. Этим же нормативно-правовым актом от 1,5 до 5 раз были подняты акцизные ставки на табачные изделия, включая папиросные гильзы и бумагу, а также на спички и дрожжи для производства пива. Административный совет ВСП, который 7 сентября 1918 г. получил полномочия издавать правительственные постановления, в шесть с лишним раз повысил акцизные ставки на пиво².

В конце октября были повышены акцизы на чай, особенно на заграничные его сорта. Размер ставки зависел от сорта чая, при этом акциз на импортировавшийся чай мог до трех раз превышать акциз на отечественные сорта. Это было связано с увеличением с 1 октября 1918 г. импортных пошлин на этот продукт³. При этом правительство, стремясь проводить политику протекционизма в этом вопросе, пошло на нарушение принципа обратной силы закона, пошлины взимались независимо от то-

го, когда чай был импортирован, до вступления в силу этого указа или после него.

Не остались без внимания законодателя и оклады гербового сбора, которые планировалось с начала 1919 г. повысить в два раза⁴. Временное областное правительство Урала (ВОПУ), находившееся под влиянием ВСП, в начале октября также вынуждено было поднять акцизы на пиво, вино, водку, табак и спички⁵. Власти Комуча, а также оренбургских и уральских казачьих войск этому примеру не последовали.

Впоследствии налоговые узаконения ВСП получили юридическую силу на всей территории «белой» Сибири и Дальнего Востока. Мало того, Российское правительство адмирала Колчака, дабы покрыть галопирующую инфляцию, продолжило эту политику. На заседании правительства 20 января 1919 г. министр финансов И. А. Михайлов предложил разрешить свободную продажу винно-водочных изделий, но при этом поднять акциз на право их продажи в 10 раз по сравнению с дореволюционным периодом⁶. В феврале в такое же количество раз были подняты канцелярские и судебные пошлины⁷. В этом же месяце повысились пошлины и акцизы на табак, при этом сибирские производители табачных изделий из местного сырья от налогов освобождались⁸. В апреле, в зависимости от сорта крепких алкогольных напитков, правительство подняло патентный сбор и акциз на их производство и продажу в 5–10 раз⁹. В мае вышло постановление о 4-кратном повышении акцизов на керосин, бензол и другие продукты из нефти¹⁰. В июне – июле 1919 г. вновь в три раза увеличились акцизные ставки на вино. В целом же бюджетные поступления от акцизов в 1918 г. и первой половине 1919 г. превысили

⁴ О гербовом сборе // Там же. 1918. № 23, ст. 202.

⁵ Увеличение акцизов на некоторые виды продукции // СУР ВОПУ. (Собрание узаконений и распоряжений Временного областного правительства Урала). 1918. № 6, ст. 35, 83; № 7, ст. 109; № 8, ст. 113.

⁶ О свободной продаже винно-водочной продукции // Правительственный вестник. Омск, 1919. 23 янв.

⁷ Канцелярские и судебные сборы // Там же. 5 марта.

⁸ Акцизы на табак // Там же. 19 февр.

⁹ Акцизы на крепкие алкогольные напитки // Там же. 10 апр.

¹⁰ Акцизы на керосин, бензин и другие нефтепродукты // Вестник финансов, промышленности и торговли. Омск, 1919. № 13. С. 7–9.

Taking into account the foregoing, we can draw a conclusion that the legislative and administrative activities of anti-Soviet governments concerning direct taxation did not bring expected results. The government of Admiral Kolchak realized that it was impossible to receive sufficient funds for the state budget at the expense of direct taxes from the population and businesses. For this reason, authorities were forced to freeze the rates of these taxes for ordinary citizens and insignificantly increase them for the representatives of commercial and industrial circles.

Legal Policy in Indirect Taxation

Taking into account the experience of Western countries, anti-Soviet governments were going to replenish the treasury mainly by increasing the rates of indirect taxes and customs duties relative to the fall in the ruble exchange rate. First of all, this affected excise taxes. On July 27, 1918, the Council of Ministers of the Provisional Siberian Government adopted a decree on the increase in the excise tax on the sale of wine (from 32 to 48 rubles per bucket) and alcoholic products (to 48 rubles per bucket) tenfold, which roughly corresponded to the rate of inflation¹. The same decree increased the excise duties on tobacco products, including cigarette tissue paper and wrappers, and also on matches and yeast used in beer production by 1.5-5 times. The Administrative Council under the Provisional Siberian Government, which on September 7, 1918 was empowered to issue governmental regulations, increased the excise on beer by more than six times².

At the end of October, there was an increase in excise taxes on tea, especially on its foreign varieties. The rate depended on the type of tea and the excise tax on imported tea could be three times higher than the excise tax on domestic varieties. This was due to the increase in import duties on this product from October 1, 1918³. Meanwhile, the government, seeking to conduct a policy of protectionism in this matter, violated the principle of retroactive force of the law: duties were col-

lected regardless of whether the tea was imported before or after the entry into force of this decree.

Stamp duty rates were also reconsidered by the legislators and were planned to be doubled from the beginning of 1919⁴. At the beginning of October, the Provisional Regional Government of the Urals, which was under the influence of the Siberian authorities, also raised excise taxes on beer, wine, vodka, tobacco, and matches⁵. The authorities of Komuch, as well as those of the Orenburg and Ural Cossack troops, did not follow this example.

Later, the tax legislation of the Provisional Siberian Government gained legal force over the territory of 'White' Siberia and the Far East. In order to catch up the accelerating inflation, the Russian Government of Admiral Kolchak continued this policy. At the government session on January 20, 1919, the Minister of Finance I. A. Mikhailov proposed that it should be permissible to sell wine and vodka products freely, but at the same time the excise tax on selling them should be raised tenfold compared to the pre-revolutionary period⁶. In February, clerical and court duties were raised by the same number of times⁷. In the same month, duties and excise taxes on tobacco increased, but this did not apply to those Siberian tobacco producers who used local raw materials⁸. This was the way the legislator tried to encourage domestic production. In April, depending on the type of strong alcoholic beverages, the government raised the patent fee and excise tax on their production and sale by 5–10 times⁹. In May, a new decree was issued about a 4-fold increase in excise taxes on kerosene, petrol, and other oil products¹⁰. In June – July 1919, excise rates on wine were increased threefold again. In general, the budget revenues from excise taxes in 1918 and the first half of 1919 exceeded the

⁴ 'On Stamp Duty'. *Collection of Laws and Regulations of the Provisional Siberian Government*. 1918. No. 23. Art. 202.

⁵ 'Increase in Excise Taxes on Some Types of Products'. *Collection of Laws and Regulations of the Provisional Government of the Urals*. 1918. No. 6. Art. 35, 83; No. 7. Art. 109; No. 8. Art. 113.

⁶ 'On the Free Sale of Wine and Vodka Products'. *Government Gazette*. Omsk, 1919. January 23.

⁷ 'Clerical and Court Fees'. *Government Gazette*. Omsk, 1919. March 5.

⁸ 'Excise Taxes on Tobacco'. *Government Gazette*. 1919. February 19.

⁹ 'Excise Taxes on Strong Alcoholic Beverages'. *Government Gazette*. 1919. April 10.

¹⁰ 'Excise Taxes on Kerosene, Petrol and Other Oil Products'. *Bulletin of Finance, Industry and Trade*. Omsk, 1919. No. 13. Pp. 7–9.

¹ Повышение акцизов // СУР ВСП. 1918. № 6, ст. 52.

² Акциз на пиво // Там же. 1918. № 12, ст. 109.

³ Акцизы на чай // Там же. 1918. № 21, ст. 183; № 23, ст. 210.

доход от прямых налогов на 20 и 65 % соответственно¹.

Особо следует отметить законодательные установления в сфере таможенных пошлин, поскольку до революции в системе косвенных налогов доходы от них составляли около 25 % всех поступлений. В связи с изолированностью «белой» Сибири от центральных регионов страны значение импорта (в основном через Владивостокскую таможню) приобретало для нее особое значение. Тем не менее, несмотря на рост его абсолютных показателей, доля таможенных сборов в общем косвенном налогообложении снизилась с 50–70 % в 1918 г. до 25 % в 1919 г.²

На «белом» Юге с осени 1919 г. основное внимание финансового управления правительства генерала Деникина также было сосредоточено на сборе косвенных налогов на продовольствие и товары народного потребления. Кроме того, правительство связывало свои надежды на увеличение доходов бюджета с введением государственной монополии на производство и продажу товаров, не являющихся товарами первой необходимости: алкоголя, сахара, угля и нефтепродуктов. Местные газеты широко обсуждали это решение правительства³.

В то же время акцизы на товары повседневного спроса начали резко расти. С помощью такого администрирования правительство намеревалось в достаточной степени наполнить государственный бюджет и создать гибкий механизм регулирования торговли и обеспечения армии и городов необходимыми товарами. Однако, как показала практика, сбор таких налогов значительно отставал от инфляции, вызванной безудержной эмиссией банкнот.

Таможенные пошлины от экспортно-импортных операций не приносили достаточного дохода в казну. Из-за острой нехватки предметов первой необходимости таможенная пошлина на их ввоз не превышала 10 %, что было почти в два раза ниже довоенного показателя. Таким образом, стимулирование правительст-

вом «полезного импорта» лишило казну значительной части ее доходов [5, с. 13].

В целом принимаемые правительством меры по оздоровлению налоговой сферы не дали ощутимых результатов. Это не позволяло должным образом планировать государственный бюджет, и, по мнению С. Карпенко [16, с. 118], государственное образование на территории ВСЮР в 1919 г. существовало без рассчитанного бюджета. В целом говорить с достаточной степенью достоверности о бюджетах государственных образований юга, севера и северо-запада России не представляется возможным, поскольку значительная часть документов утрачена.

В более или менее полном виде сохранился только проект бюджета ВСЮР на 1920 год. Видно, что доходы от прямых налогов составили 1 млрд руб., от таможенных пошлин – 0,5 млрд руб. и 18 млрд руб. – от сборов косвенных налогов [16, с. 117]. Это означает, что правительство планировало наполнять казну в основном за счет косвенных налогов, но доходы от них могли поступить только в следующем 1920 году. Это было нереально, так как из-за наступления Красной армии территория южного государственного образования сократилась к этому времени до границ Таврической губернии, т. е. Крымского полуострова и прилегающих районов [49, р. 302].

Таким образом, как показывает законодательство, антисоветские правительства в своей фискальной деятельности в основном ориентировались на сбор косвенных налогов. Таким способом планировалось догнать инфляцию и вместе с выпуском банкнот в достаточной мере наполнить государственный бюджет. Это было необходимо для оживления экономики и снабжения армии, а также для создания гибкого механизма регулирования торговли и снабжения. Однако, по мнению автора, догнать инфляцию и наполнить казну в достаточном объеме в принципе было невозможно. Советские «керенки» и местные суррогаты, наводнившие территорию «белой» России, и безудержная эмиссия собственных денежных знаков все время увеличивали инфляцию и делали ее недостижимой. В таких условиях сбор налогов не мог не отставать от инфляции. Поэтому все антисоветские правительства, оказавшись в замкнутом круге, были вынуждены повышать ставки косвенных налогов скачкообразно и безрезультат-

income from direct taxes by 20 and 65%, respectively¹.

Particularly noteworthy are the legislative provisions concerning customs duties since before the revolution the income from them accounted for about 25% of all revenues in the system of indirect taxes. Due to the isolation of 'White' Siberia from the central regions of the country, the import of goods was of particular importance for it. Nevertheless, despite the growth of its absolute indicators, the share of customs duties in the total indirect taxation decreased from 50-70% in 1918 to 25% in 1919².

From the autumn of 1919, the main attention of the financial office of General Denikin's government in the 'White' South was also concentrated on the collection of indirect taxes on food and consumer goods. In addition, the government hoped to increase budget revenues as a result of the introduction of state monopoly on the production and sale of goods that were not basic necessities: alcohol, sugar, coal, and petroleum products. The decision of the government was widely discussed in local newspapers³.

At the same time, excise taxes on everyday commodities began to increase sharply. Taking such measures, the government intended to sufficiently replenish the state budget and create a flexible mechanism for regulating trade and providing the army and cities with the necessary goods. However, as practice showed, the collection of such taxes could not catch up with the inflation caused by the unrestrained issue of banknotes.

Customs duties from export-import operations did not bring sufficient income to the treasury. Due to the acute shortage of basic necessities, the customs duty on their import did not exceed 10%, which was almost two times lower than the pre-war value. Thus, the fact that the government promoted so called 'useful imports'

deprived the treasury of a significant part of its income [5, p. 13].

In general, the measures taken by the government to recover tax matters failed to produce tangible results. This did not allow for proper planning of the state budget, and, according to S. Karpenko [16, p. 118], in 1919 the state formation on the territory of the Armed Forces of South Russia existed without a calculated budget. Overall, it is impossible to speak about the budgets of state formations of the south, north and northwest of Russia with reasonable certainty because a significant part of the documents concerned has been lost.

The only document that has been preserved in a more or less complete form is the draft budget of the Armed Forces of South Russia for 1920. The document shows that revenues from direct taxes amounted to 1 billion rubles, those from customs duties were 0.5 billion rubles, and 18 billion rubles came from indirect tax collection [16, p. 117]. This means that the government intended to replenish the treasury mainly through indirect taxes but these could not bring income until the following 1920 year. Replenishment of the treasury through indirect taxation was unrealistic since, because of the offensive of the Red Army, by that time the territory of the state formation in the south of the country reduced to the borders of the Taurida Governorate (guberniya), i.e. to the Crimean peninsula and adjacent areas [49, p. 302].

Thus, as the legislation shows, in their fiscal activities the anti-Soviet governments mainly concentrated on collecting indirect taxes. This was the way they were going to catch up with inflation and, together with the issue of banknotes, sufficiently replenish the state budget. It was necessary for the recovery of the economy and supplying the armies, as well as constructing a flexible mechanism for regulating trade and supplies. However, we believe that catching up with inflation and replenishing the treasury to a sufficient extent was totally impossible. The Soviet 'kerenki' and other local currencies that 'flooded' the territory of the White Russia and also the fact that each government issued their own currencies continuously increased inflation and made it impossible to catch up with it. Under such conditions, the tax collection rate was bound to lag behind the inflation. Therefore, all anti-Soviet governments, finding themselves trapped in a vicious circle, were forced to raise the rates of indirect taxes, which they did randomly and

¹ Бюджетные поступления от акцизов // Вестник финансов, промышленности и торговли. Омск, 1919. № 14. С. 19–20.

² Сведения о таможенных пошлинах // ГАРФ. Департамент таможенных пошлин Министерства финансов Российской империи. 21 января 1919 – 12 января 1920 г. Ф. Р-163. Оп. 1. д. 185. Л. 2–3.

³ О государственных монополиях // Приазовский край. Ростов н/Д., 1919. 1 окт.

¹ 'Budget revenues from excise taxes'. *Bulletin of Finance, Industry and Trade*. Omsk, 1919. No. 14. Pp. 19–20.

² Information on customs duties. *GARF*. Department of Customs Duties of the Ministry of Finance of the Russian Government. January 21, 1919 - January 12, 1920]. Fund R-163, inventory 1, file 185, sheets 2–3.

³ 'On State Monopolies'. *Priazovsky Krai*. Rostov-on-Don, 1919. October 1.

но. В то же время следует отметить, что они в основном касались довольно обеспеченных слоев населения, поскольку вводились на продукты и товары, не являвшиеся предметами первой необходимости.

В поисках выхода из сложившейся ситуации Российское правительство предприняло попытку ввести ряд новых чрезвычайных налогов, которые планировалось распространить на все территории «белой» России, поскольку их власти находились в достаточно тесном сотрудничестве с Омском¹. Так, в августе 1919 г. Министерством финансов на рассмотрение Российского правительства был предложен законопроект о введении в сентябре этого года пяти таких налогов. Мотивировалось это необходимостью обеспечения нужд армии и перераспределения налогового бремени на зажиточные слои населения. На четверть был увеличен налог на рекламные и другие объявления, носившие коммерческий характер; наполовину увеличился налог на билеты для игры на тотализаторе, а также на счета ресторанов, на которые их владельцы обязаны были наклеивать специальные, приобретаемые в казначействах, марки. Покупка билетов на посещение увеселительных заведений и зрелищ становилась накладной, поскольку налог на них был увеличен в два раза. На 1/10 часть вырос налог на продажу дорогих (свыше 2 тыс. руб.) вещей, вместе с этим на продажу носимых вещей (одежды и обуви) стоимостью менее этой суммы налог отменялся².

В это же время Подходным отделением Минфина был разработан законопроект о введении единовременного подоходного налога с имущих слоев населения. Этот законопроект представлял собой возрождение идеи Временного правительства о единовременном чрезвычайном подоходном налоге. Предполагалось, что, согласно сделанной росписи по городам и губерниям, он должен был принести в бюджет не менее 100 млн руб., а газеты писали о 700 с лишним млн руб. Однако он был отклонен

самим Министерством финансов ввиду его одиозности и схожести с большевистскими контрибуциями³.

Кроме того, на рассмотрение правительства предлагались еще два так и не принятых законопроекта. В первом речь шла о введении прогрессивного налога на наследуемое имущество. Ставка налога коррелировалась с размером имущества и степенью родства наследника и могла достигать 32 % стоимости наследственной массы. Во втором говорилось о новых объектах налогообложения, к которым относились сахарин, ткани, кожи, нефть и уголь⁴.

Важным источником поступлений денежных средств в казну являлись фискальные казенные монополии – сахарная, картонная по закупке продуктов питания и предметов первой необходимости, винная. Последняя приносила наибольший доход, и ее восстановление было санкционировано всеми «белыми» правительствами, несмотря на активное противодействие общественных деятелей, озабоченных моральной стороной вопроса, и винопроизводителей, желавших осуществлять частную торговлю для получения максимального дохода [19, с. 81]. Финансовое ведомство Комуча планировало получить от государственной продажи спиртного около 9 млн руб., уральское правительство – более 49 млн руб., однако ввиду кратковременности их существования реализовать данные планы не удалось⁵.

В июле и сентябре Советом министров ВСРП было принято два постановления о разрешении продажи вина, пива и казенных запасов спирта, а в конце декабря 1918 г. Совмин колчаковского правительства издал постановление о восстановлении казенной винной монополии, которая из всего косвенного обложения давала в казну наибольший доход⁶. Согласно данным В.М. Рыкова [24, с. 93], в 1919 г., несмотря на потерю огромных территорий и введение запрета на продажу алкоголя в прифронтовых

³ О единовременном налоге // Русская речь. Новониколаевск, 1919. 16 июня; Новый налог // Вестник Приуралья. Челябинск, 1919. 3 июля; и др. Этот законопроект представлял собой возрожденную идею Временного правительства о единовременном чрезвычайном подоходном налоге.

⁴ О новых налогах // Вестник финансов, промышленности и торговли. Омск, 1919. № 18. С. 18, 19; № 19. С. 8; № 25. С. 1–3.

⁵ Государственная продажа спиртной продукции // Вестник Комуча. Самара, 1918. 10 сент.

⁶ О винной монополии // СУР ВСРП. Омск, 1918. № 2, ст. 12; № 12, ст. 110.

ineffectively. At the same time, it should be noted that taxation mainly concerned fairly well-off segments of the population because taxes were levied on products and goods that were not necessities.

Seeking a way out of this situation, the Russian Government made an attempt to introduce a number of new emergency taxes. Those were supposed to cover all the territories of White Russia since their authorities were in fairly close cooperation with Omsk¹. In August 1919, the Ministry of Finance proposed to the government a draft law on the introduction of five new taxes from September of that year. This was justified by the necessity to meet the needs of the army and to redistribute the tax burden to the well-off segments of the population. As a result, the tax on advertising and other commercial announcements was increased by a quarter; the totalizator tax was increased by half, as well as the tax on restaurant bills, on which their owners were required to stick special stamps acquired from the treasury. The tax on tickets to entertainment venues and shows was doubled. The tax on the sale of expensive things (over two thousand rubles) increased by one tenth while the tax on sale of wearables, (clothing and footwear) worth less than this amount was canceled².

At the same time, the Income department of the Ministry of Finance prepared a bill on the introduction of a nonrecurring income tax on the well-off segments of the population. This bill represented a revival of the Provisional Government's idea of a nonrecurring emergency income tax. According to the calculation which was made taking into account the financial capabilities of cities and guberniyas (provinces), this tax was supposed to bring at least 100 million rubles to the budget, and the newspapers even wrote about more

than 700 million rubles³. However, the Ministry of Finance later rejected the bill because it appeared objectionable and too similar to the Bolsheviks' contributions.

The Ministry of Finance proposed two more bills for the consideration of the government, which also were not adopted. One bill was about introducing a progressive inheritance tax. The tax rate was supposed to correlate with the size of the estate and the degree of kinship of the heir and could be as high as 32% of the value of the inheritance. The other bill proposed new subjects of taxation such as saccharin, fabrics, leather, oil, and coal⁴.

An important source of cash flows to the treasury were fiscal state monopolies on sugar, on ration currency, and wine monopoly. The last one brought the greatest revenue, and its restoration was sanctioned by all White governments despite the active opposition of social activists, concerned about the moral side of the issue, and wine producers, who wanted to carry out private trade to maximize their income [19, p. 81]. The Finance department of Komuch intended to generate about 9 million rubles from the state sale of alcohol, the Ural Government was counting on a revenue of more than 49 million rubles, but due to the short duration of their existence, they failed to make these plans come true⁵.

In July and September, the Council of Ministers of the Provisional Siberian Government adopted two decrees authorizing the sale of wine, beer, and state stocks of alcohol, and at the end of December 1918, Kolchak's Council of Ministers issued an order on the restoration of state wine monopoly⁶. According to V. M. Rynkov [24, p. 93], despite the loss of vast territories and the introduction of a ban on the sale of alcohol in the

³ On the one-time tax. *Russian speech*. Novonikolaevsk, 1919. June 16; The New tax. *Bulletin of Priuralye*. Chelyabinsk, 1919. July 3; etc. This bill represented a revival of the Provisional Government's idea of a one-time emergency income tax.

⁴ 'On New Taxes'. *Bulletin of Finance, Industry and Trade*. Omsk, 1919. No. 18. Pp. 18, 19; No. 19. P. 8; No. 25. Pp. 1–3.

⁵ 'State Sale of Alcoholic Beverages'. *Bulletin of the Komuch*. Samara, 1918. September 10.

⁶ 'On the Wine Monopoly'. *Collection of Laws and Regulations of the Provisional Siberian Government*. Omsk, 1918. No. 2. Art. 12; No. 12. Art. 110.

¹ Доклад председателя Особого совещания при Главнокомандующем ВСЮР генерала А. М. Драгомирова и членов Особого совещания А. В. Колчаку о деятельности Особого совещания, о ходе военных действий и об общем положении на Юге России (15 июля 1919 г.) // GARF. F. R-9431. Op. 6. Д. 3. Л. 7.

² Изменение акцизов // Правительственный вестник. Омск, 1919. 25 сент.

районах, налог от торговли спиртным дал 1/3 часть всех бюджетных поступлений «белой» Сибири, по данным Минфина он составил 456 млн руб.

Большие надежды в деле пополнения казны Министерство финансов возлагало на сахарную монополию, введенную Временным правительством в сентябре 1917 г. и восстановленную ВСП. Однако планы министра финансов И. А. Михайлова на ее прибыльность для бюджета за счет установления высоких продажных цен на сахар (160 руб. за пуд, что должно было дать 105 руб. чистой прибыли) не оправдались. По такой цене сахар покупался плохо, и правительство, заключив сделки на покупку за границей 2 млн пудов и потратив на это более 30 млн руб. и 4 млн иен, получило доход всего лишь около 38 млн руб.¹

В целом налоговая система «белой» России не отвечала новым требованиям и условиям Гражданской войны. Перед Российским правительством со всей очевидностью встал вопрос о необходимости ее реформирования, особенно в части собираемости налогов. Однако в условиях военного лихолетья провести коренную реформу не представлялось возможным, поэтому правительство вынуждено было ограничиться лишь мелкими поправками. Так, в подоходном отделении Минфина была разработана программа укрепления системы местного налогообложения путем сближения прямых налогов с поимущественным обложением².

В первую очередь это коснулось дополнительного промыслового налога, представлявшего собой процентный сбор с оборотного капитала, который до революции выплачивался крупными предприятиями. Стоимость патентных свидетельств зависела от разряда предприятия и территории, на которой оно находилось: например, в Сибири и на Дальнем Востоке она была ниже, чем в центральных и западных губерниях. Промышленные и торговые кооперативы от уплаты ДПН освобождались. Однако в ходе мировой и Гражданской войн крупные предприятия потеряли свою рентабельность, но зато увеличилось количество кооперативов, которые значительно повысили свои обороты и

прибыльность. В связи с этим 23 сентября 1918 г. ВСП своим постановлением отменило налоговую льготу для мелких предприятий и установило, что с начала 1919 г. они должны уплачивать дополнительный промысловый налог. Другим постановлением утверждалась единая для всей территории Сибири и Дальнего Востока стоимость патентных свидетельств³.

Однако сбор данного налога, как, впрочем, и других налогов с недвижимого имущества, к которым относились квартирный, государственный, земский и городской налоги, на практике оказался невыполнимым для налоговых органов. В условиях финансово-экономического хаоса Гражданской войны налоговые органы не в состоянии были своевременно производить расчеты стоимости и доходности предприятий и имуществ. Из-за быстрых инфляционных изменений, а также в значительной степени сокрытия торгово-промышленными кругами нужных для этого данных неразрешимой проблемой становилось выявление структуры получаемых предприятиями и организациями прибылей. Поэтому собираемость государственного, городских и земских налогов с недвижимости, квартирного, а также дополнительно промыслового налога оставляла желать лучшего. И до революции связанные с этим расчеты страдали несовершенством, поэтому производились раз в несколько лет, а в условиях стремительно менявшейся конъюнктуры гражданского междоусобия и дефицита времени они стали невозможны, а сбор перечисленных налогов становился бессмысленным.

Налоговое администрирование муниципальных властей

Из-за низких ставок местных налогов в весьма неприглядном состоянии оказались бюджеты муниципальных органов власти и управления на всех территориях «белой» России. Земские бюджеты формировались в основном за счет поземельных налоговых сборов и сборов с недвижимых имуществ. Определенную роль играло и разрешение земствам увеличивать стоимость промысловых патентов и свидетельств. Законом Временного правительства летом 1917 г. земствам было предоставле-

frontline areas, the income from the sale of alcohol accounted for one-third of all revenues from indirect taxes and totaled to 456 million rubles.

The Ministry of Finance fervently hoped that sugar monopoly introduced by the Provisional Government in September 1917 and restored by the Provisional Siberian Government would play a significant role in the replenishment of the treasury. However, the calculations of the Minister of Finance I. A. Mikhailov only looked good on paper. He ordered to set a high selling price for sugar – 160 rubles per pood (approx. 16,38 kilograms), which was supposed to give a net profit of 105 rubles. However, sugar was bought poorly at this price, and the government, having made deals to buy two million poods overseas and having spent more than 30 million rubles and 4 million yens on this, generated only about 38 million rubles in revenue¹.

In general, the tax system of White Russia did not meet the requirements of the existing financial and economic situation and the Civil War context. The urgent need for the reformation of tax administration, especially tax collection, became evident for the Russian Government. However, a radical reform appeared impossible to carry out against a background of war, so the government had to limit itself to introducing minor amendments into the tax system. For example, in the income department of the Ministry of Finance, a project was developed to strengthen the local taxation system by drawing closer direct taxes and property levy².

First of all, the reformation affected the additional trade tax, which was an interest charge from working capital and which had been paid by large enterprises before the revolution. The cost of patent certificates depended on the category of the enterprise and the territory in which it was located. For example, in Siberia and the Far East, the tax was lower than in central and western guberniyas (provinces). Industrial and trade cooperatives were

exempt from paying the additional trade tax. However, during the World War I and the Civil War, large enterprises lost their cost-effectiveness, while the number of cooperatives that demonstrated a considerable rise in their turnover and profitability increased significantly. In that context, on September 23, 1918 the Provisional Siberian Government, which continued to operate under the Russian Government of Admiral Kolchak, issued a resolution by which it abolished the tax benefits for small enterprises. According to this resolution, small enterprises, as well as major ones, had to pay an additional trade tax from the beginning of 1919. Another decree approved a single cost of patent certificates for the entire territory of Siberia and the Far East³.

However, the collection of this tax, as well as of other real estate taxes such as apartment, state, land and city taxes, in practice turned out to be very hard for the tax authorities. In the situation of the financial and economic chaos of the Civil War and the shortage of time, the tax authorities were unable to make timely calculations of the profitability of enterprises and property costs due to rapid inflationary changes. In addition, traders and industrialists tried to conceal this information from the tax authorities in every possible way. Therefore, the collection rates of state, city, real estate, housing taxes, and the additional trade tax were rather low. Even before the revolution, calculations in this sphere were far from perfect and so were only made once in a few years. And in the rapidly changing situation of the armed civil conflict and accelerating inflation they became hardly possible.

Tax Administration of Municipal Authorities

Due to the low rates of local taxes, the treasuries of municipal authorities were in a catastrophic state. Budgets of zemstvos were replenished mainly at the expense of land and real estate taxes. In addition, the law of the Provisional Government of 1917 granted zemstvos the right

¹ О сахарной монополии // Вестник финансов, промышленности и торговли. Омск, 1919. № 25. С. 7.

² О новом порядке налогообложения // Там же. № 20. С. 1–4; № 21. С. 1–8; № 25. С. 1–3.

³ Об отмене налоговых льгот // СУР ВСП. Омск, 1918. № 13, ст. 120; О патентных сборах // Там же. № 14, ст. 132.

¹ 'On the Sugar Monopoly'. *Bulletin of Finance, Industry and Trade*. Omsk, 1919. No 25. P. 7.

² 'On the New Tax Procedure'. *Bulletin of Finance, Industry and Trade*. Omsk, 1919. No. 20. Pp. 1–4; No. 21. Pp. 1–8; No. 25. Pp. 1–3.

³ 'On the Abolition of Tax Benefits'. *Collection of Laws and Regulations of the Provisional Siberian Government*. Omsk, 1918. No. 13. Art. 120; No. 14. Art. 132.

но право на надбавку подоходного налога в размере 8–10 %. В городах, помимо значительного количества мелких сборов, существовали налоги с городских земель (1/10 часть дохода) и с городской недвижимости (не более 2 % ее стоимости). Городская казна также могла располагать надбавками к государственным налогам на промысловые свидетельства и патенты в размере от 10 до 20 %. Кроме того, с 1918 г. городским самоуправлениям было предоставлено право на 8-процентную надбавку к подоходному налогу [17, с. 46].

Перечисленных налоговых поступлений было недостаточно для организации нормальной жизнедеятельности городов и земств, даже при условии максимального увеличения сборов в установленных нормах. Это давало всего лишь не более 50 % надбавки [26, с. 237]. В связи с этим земско-городские съезды Поволжья и Сибири уже в 1918 г. предлагали своим правительствам внести изменения в систему муниципального налогообложения и кардинально повысить надбавки к государственным налогам, однако эти предложения не были приняты под предлогом опасения роста дороговизны продуктов и товаров.

Попытки любыми способами взыскать налоги иногда приводили к появлению местного незаконного нормотворчества. Так, например, газета «Омский вестник» писала, что в Акмолинском уезде муниципальными властями было принято постановление о запрете отпускать товары кооперативным организациям тех волостей, где имелись задолженности по налоговым сборам, его Министерство финансов вынуждено было отменить в силу его незаконности¹. К другим примерам такого нормотворчества можно отнести постановления земств о повышении ставок обложения для пополнения местных бюджетов в связи с переоценкой на местах имуществ на текущий момент по сравнению с принятыми официальными нормами 1915 г. или о введении незаконных налогов, например на борьбу с эпидемией тифа.

Не отставали от земств и национально-культурные автономии. Например, в Башкирии осенью 1918 г. региональные власти пытались собирать государственные и местные налоги в свою пользу. Такую же политику проводили

Главный национальный комитет алтайских туземных народностей, Бурятская национальная дума и войсковое правление Амурского казачьего войска. Аналогичная ситуация наблюдалась на юге на территории казачьих войск и национальных автономий северокавказских народов, а также в Крыму. «Белым» правительствам приходилось вести с автономистами постоянную борьбу.

В целом, несмотря на то что земствам удалось убедить государственные органы поднять ставки некоторых видов налогообложения после переоценки имущества, собираемость большинства налогов, за исключением земельного налога и налога на торговую деятельность потребительских кооперативов, была неудовлетворительной. По мнению автора, из-за слабой легитимности государственной власти население предпочло дожидаться более стабильной ситуации. Именно поэтому граждане воздерживались от исполнения налогового законодательства. Местные газеты много раз упоминали об этом.

Причины несостоятельности правовой политики «белых» правительств в налоговой сфере

Анализ нормативно-правовых актов говорит о том, что никакого особого налогового прессы на население в «белой» России не существовало. Напротив, налоговые ставки по сравнению с темпами инфляции постоянно снижались. Кроме того, ввиду плохой собираемости прямых налогов в военное время законодатель предусматривал снижение ставок прямого обложения основной массы населения, что существенно облегчало его положение, и заменял его косвенным обложением, а также обложением предпринимательской и торговой деятельности, перекладывая основное налоговое бремя на плечи состоятельной части населения и представителей торгово-промышленных кругов.

Однако в таких условиях практика применения налогового законодательства столкнулась с большими трудностями. Большинство крестьян и рабочих плохо воспринимали идеологию белого движения [47, pp. 58–61]. Попытки вести активную агитацию и пропаганду не дали практических результатов. В связи с этим правительства антисоветских государственных образований были вынуждены применять же-

to an 8–10% income tax surcharge. In cities, in addition to a significant number of small fees, there were taxes on urban land (1/10th of the income) and on urban real estate (no more than 2% of its value). City treasuries could also have surcharges on state taxes on trade certificates and patents ranging from 10 to 20%. In addition, from 1918, city governments were granted the right to an 8% surcharge on income tax [17, p. 46].

However, the listed tax revenues were not enough to organize the normal life in cities and zemstvos. Even under the condition of a maximum increase in the collection rate based on the established norms, it would have provided only no more than 50% of the required amounts [26, p. 237]. Within this context, as early as 1918, zemstvo-city congresses of the Volga region and Siberia proposed that their governments revise the system of municipal taxation and drastically increase surcharges on state taxes. But these ideas were not accepted under the pretext of a possible increase in the cost of food products and other goods.

Attempts to increase tax revenues by any means sometimes led to the emergence of local illegal rule making. For example, the newspaper *Omsky Vestnik* reported that in the Akmola uyezd the municipal authorities adopted a resolution prohibiting the supply of goods to cooperative organizations of those rural municipalities in which there were tax arrears. Since this resolution was out of law, the Ministry of Finance had to cancel it¹. Other examples of such rule making include the decisions of zemstvos and City Dumas (City Councils) to raise tax rates in connection with the revaluation of local property in comparison with the official norms adopted in 1915 or to introduce illegal taxes, for example, to combat the typhus epidemic.

National-cultural autonomies, like zemstvos, also tried to collect state and local taxes in their own favor. This is what happened in Bashkiria in the

autumn of 1918. The same policy was implemented by the Main Altai Committee of Native Peoples, the Buryat National Duma, and the military government of the Amur Cossack troops. A similar situation was observed in the south in the territories of the Cossack troops, the national autonomies of the North Caucasian peoples, and in the Crimea.

In general, despite the fact that zemstvos succeeded in convincing the government authorities to raise some types of taxes after the property revaluation, the collection rate of most taxes, except the land tax and the tax on trade activity of consumer cooperatives, was unsatisfactory. In our opinion, due to the weak legitimacy of the state power, the population preferred to wait for more stable situation. That is why the citizens refrained from following tax legislation, which was repeatedly mentioned in local newspapers.

The Reasons for the Failure of the White Governments' Tax Policies

The analysis of normative legal acts and newspaper publications shows that in White Russia there was no especially heavy tax pressure on the population. In contrast, relative to the rate of the inflation, tax rates were continuously declining. In addition, due to the poor collection rate of direct taxes in wartime, the legislation provided for a reduction in direct taxation of the bulk of the population, which made the situation significantly easier. Direct taxation was replaced by indirect taxation, as well as by taxation of business activities, which shifted the main tax burden to the well-off segment of the population and the representatives of commercial and industrial circles.

However, in such conditions, the implementation of tax legislation encountered great difficulties. The majority of the peasants and workers were unable to accept the ideology of the White movement [47, pp. 58–61]. Active agitation and propaganda did not bring any positive results. That is why the governments of the anti-Soviet state formations had to take strict measures including

¹ Об отмене постановления акмолинских властей // Омский вестник. Омск, 1918. 21 нояб.

¹ 'On the Cancellation of the Resolution of the Akmola Authorities'. *Omsk Bulletin*. Omsk, 1918. November 21.

сткие меры с применением штрафных санкций за неуплату налогов и отказ в представлении деклараций о доходах.

Ввиду того, что налоговые органы к этому времени во многом растеряли свой дореволюционный штатный состав и для заполнения вакантных должностей принимались малоквалифицированные кадры, неспособные к эффективной работе, к сбору налогов стали широко привлекаться полицейские (в Сибири – милицейские) структуры¹. При этом в местной прессе и листовках казенных палат сообщались сроки начала сбора налогов с привлечением милиции, а также основные положения действующего налогового законодательства. Земства и городские управы также использовали подобную практику при взимании муниципальных налогов.

В компетенцию полицейских и милицейских органов входило взыскание недоимок и описание имущества недоимщиков. Милиционеры обязаны были доставлять по адресам налоговые уведомления, чтобы в случае их неисполнения было основание привлечь нерадивого налогоплательщика к административной ответственности. Как правило, вместе с податными инспекторами или самостоятельно они выявляли должников, взимали с них штрафы и собирали неуплаченные в срок налоги. В местных газетах писалось, что такие действия милиции благотворно сказываются на росте платежей².

В деревнях сбором налогов и недоимок по ним в основном занимались уездная милиция и волостные земские управы, поскольку податные инспекторы опасались выезжать в сельские районы³. В прифронтовых местностях, а иногда и в тылу фискальными делами зачастую занимались военные власти. Поскольку крестьяне, как правило, добровольно платить налоги отказывались, то милиция и воинские начальники применяли к неплательщикам такие, зачастую незаконные, меры воздействия, как краткосрочные аресты, массовые порки, конфискация имущест-

ва и др., что поневоле заставляло крестьян выплачивать полагавшиеся с них сборы [12, с. 239]. При этом милицейские и военные чины старались собрать сразу все налоги, недоимки и штрафы, что превращалось в карательную операцию и вызывало противодействие крестьян, нередко выливавшееся в восстания и мятежи.

Кроме того, так как бюджетных средств постоянно не хватало для обеспечения нужд армии, воинские начальники вынуждены были прибегать к очень похожему на грабеж контрибуциям и реквизициям, как бы добывая государственные налоги в натуральной форме, что крайне негативно сказывалось на отношении населения к власти.

Таким образом, можно заключить: вполне закономерные действия антисоветских правительств в налоговой сфере и достаточно мягкое налоговое законодательство не приносили результатов, государственный бюджет не получал в нужном объеме необходимых для жизнедеятельности государственного образования средств. Однако в исследованиях российских ученых в качестве главной причины этого указывается инфляция, а анализ этого явления не проводится. По мнению автора, инфляционный процесс был запущен еще Временным правительством и в ходе Гражданской войны он только набирал обороты в связи с полнейшим расстройством финансовой системы страны, что, как представляется, было обусловлено двумя причинами.

Во-первых, в это время в стране в обращении находилось огромное количество различных денежных знаков и суррогатов. Так, например, к лету 1919 г. на территории южнорусского государственного образования обращалась масса разнообразных дензнаков – царские «николаевские», или «романовские», «керенки», немецкие оккупационные марки, карбованцы и гривны правительств самостийной Украины, а также множество «местных рублей» (денежные знаки одесских, крымских и донских властей). Примерно такая же ситуация сложилась в Северной области, где имели хождение, помимо «керенок», «романовских», немецких и финских денег, еще и свои «моржовки» и «северные рубли»⁴. Аналогичное положение

penalties for non-payment of taxes and refusal to present income declarations.

The staff that had worked in the tax authorities before the revolution left their posts, and vacant positions were frequently filled by unprofessional low-skilled personnel. They were unable to work effectively, so the police structures (militia in Siberia) were widely involved in tax collection by the authorities¹. Local newspapers and leaflets of treasury chambers announced the dates of tax collection with the involvement of the police and militia, as well as the main provisions of the tax legislation being in effect. Zemstvos and city administrations also used a similar practice when levying their municipal taxes.

The responsibilities of the police and militia bodies included the collection of arrears and conducting inventories of the debtors' property. The police were obliged to deliver tax notices at the addresses. If a taxpayer refused to fulfil the requirements, he was brought to administrative responsibility. Typically, police officers with tax inspectors, or independently, identified debtors, fined them, and collected the overdue taxes. The local newspapers wrote that such actions of the police had a beneficial effect on the replenishment of the treasury².

Generally, the uyezd militia and the territorial zemstvo administrations collected taxes and arrears in the villages because tax inspectors were afraid to go to rural areas³. In front-line areas, and sometimes in the rear, fiscal affairs were often handled by military authorities. In the majority of cases, peasants refused to pay taxes under their own volition, so the militia and military commanders took unlawful actions such as short-term arrests, mass flogging, and confiscation of property [12, p. 239]. Meanwhile, the police and military officials tried to collect all the taxes, arrears and fines at once,

which was treated by peasants as punitive operation and, consequently, could cause their resistance or even lead to riots.

In addition, due to a constant shortage of the funds for the needs of the army, military commanders had to find the necessary supplies for their units themselves. As a result, they carried out contributions and requisitions, took foodstuffs from the locals, which looked more like robbery. This could not help, but caused an extremely negative impact on the attitude of the population to the authorities.

Thus, seemingly logical actions of anti-Soviet governments in tax matters and rather soft tax legislation did not bring the desired results. The state budget did not receive necessary funds for the functioning of the state formations. In the studies of Russian scholars, inflation is indicated as the main reason for this, but the analysis of this phenomenon is not provided. In our opinion, the inflationary process was initiated by the Provisional Government, and during the Civil War it was just gathering pace in view of the complete collapse of the country's financial system. This collapse appears to have been caused by two factors.

Firstly, at that time, there were a lot of various currencies and surrogates in circulation over the country. For example, by the summer of 1919, in the vast territory of the South Russian state formation with a population of about 50 million people, very many different currencies were circulating. Among these were the tsarist money 'nikolaevskie' or 'romanovskie', which people named so by the first and the last name of the last Russian tsar Nicholas II; 'kerenki', the issue of which began when A. Kerensky was the Prime Minister of the Provisional Government of Russia; German occupational marks; currencies issued by the governments of the 'independent' Ukraine – 'karbovanets' and 'grivna', as well as many 'local rubles' (currencies of Odessa, Crimean, and the Don authorities) circulating on the territory of the South Russia. Approximately the same situation arose in the Northern Region, where in addition to 'kerenki', 'romanovskie', German and Finnish money, there were used local 'morzhovki' and 'northern rubles'⁴. The

¹ Циркуляр товарища министра финансов Н. Д. Буяновского от 5 июля 1918 г. // ГАРФ. Ф. Р-146. Оп. 4. Д. 8. Л. 22.

² Полезные действия полиции // Сибирская речь. Омск, 1919. 6 марта; Помощь полиции в сборе налогов // Наш рассвет. Омск, 1919. 7 марта; Полиция на страже закона // Освобожденная Россия. Пермь, 1919. 1 апр.; и др.

³ О сборе налогов на местах // Бюл. Земского отдела МВД при Главном управлении по делам местного хозяйства. Омск, 1919. № 2. С. 45, 49, 56.

¹ Circular of Comrade Minister of Finance N. D. Buyanovsky of July 5, 1918. GARF. Fund R-146, inventory 4, file 8, sheet 22.

² Useful actions of the police. *Siberian Speech*. Omsk, 1919. March 6; Assistance of the police in collecting taxes. *Our Dawn*. Omsk, 1919. March 7; The police on the guard for the law. *Liberated Russia*. Perm, 1919. April 1, and others.

³ 'On the Collection of Taxes at Local Level'. *Bulletin of the Zemstvo Department of the Ministry of Internal Affairs under the Main Directorate for Local Economy*. Omsk, 1919. No. 2. Pp. 45, 49, 56.

⁴ 'Resolution on the Prevention of Speculation in Currency'. *Collection of Laws and Orders of the Supreme Administration and the Provisional Government of the Northern Region*. Arkhangelsk, 1918. No. 21. Art. 62.

ние в финансовой сфере имело место и на северо-западе страны, где в обращении находились «петроградки», «крылатки», «шведские», «юденки», или «юденичи», и другие суррогаты. Всего, по подсчетам М. В. Ходякова [28, с. 126], в ходе Гражданской войны на территории России имели хождение около 2 тыс. видов и 20 тыс. разновидностей различных денежных знаков. Это не могло не создавать хаоса в денежном обращении, в результате чего росла дороговизна продуктов и товаров и раскручивалась инфляция, которая сводила на нет налоговое законодательство и администрирование.

В таких условиях привести имевшие хождение денежные знаки к единому курсу, а значит, организовать полноценный сбор налогов было чрезвычайно трудно. Предпринятая с этой целью правительством адмирала А. В. Колчака финансовая реформа по замене всех денежных знаков на российские рубли закончилась полным провалом, потому что в стране для их эмиссии не было необходимых мощностей, технического аппарата и бумаги. Заказанные и напечатанные в США купюры стали поставляться лишь к концу 1919 г., когда белый фронт неудержимо катился на восток и дни правительства были сочтены.

Во-вторых, финансовый хаос и инфляция искусственно создавались советским правительством, которое на захваченном в ходе революции оборудовании в огромных объемах печатало ничем не обеспеченные и имевшие хождение по обе стороны фронта «керенки». По подсчетам И. С. Шикановой [29, с. 156], к началу 1919 г. из всех находившихся в обороте «керенок» (на сумму примерно в 61 млрд руб.) две трети были выпущены в советской России, что привело к более чем в 100 раз скачку цен и катастрофически сказалось на финансах и налогах «белой» России.

Наконец, поскольку прямые и косвенные налоги не обеспечивали в условиях финансового хаоса и галопировавшей инфляции поступления в казну необходимых для снабжения армий и налаживания экономической и социальной жизни общества средств, основным источником пополнения государственного бюджета стала безудержная эмиссия денежных знаков. С одной стороны, она разгоняла инфляцию, создавая для властей порочный круг; с другой стороны, она становилась одним из способов всеобщего принудительного налогообложения.

Выводы

– Правительства антисоветских государственных образований использовали для сбора налоговых поступлений дореволюционный налоговый аппарат, который, вопреки утверждениям некоторых отечественных исследователей, оказался дееспособным: все налоговые органы в целом были готовы к работе согласно своему штатному расписанию. В Российской империи Сибирь и Дальний Восток не несли такого налогового бремени, как центральные регионы страны, поэтому в новых условиях самостоятельного существования возникшего здесь государственного образования налоговых инспекций оказалось мало, в силу чего они не могли эффективно справляться с решением поставленных задач.

– Вопреки сложившемуся в науке представлению о непомерно тяжелом налоговом бремени, установленном антибольшевистскими правительствами на подконтрольных им территориях, налоговая нагрузка, с учетом инфляции, не превышала дореволюционного уровня и достаточно равномерно распределялась между различными слоями населения. При этом сбор недоимок был отменен. Ставки поземельного налога остались неизменными с дореволюционного времени. Косвенные налоги в основном повышались только на предметы роскоши.

– Учитывая рост социального недовольства в обществе и инфляцию, законодатель в три раза повысил сумму необлагаемого дохода граждан, но при этом изменил порядок сбора подоходного налога, возложив эту функцию на предприятия и организации, что практикуется до сих пор.

– Понимая опасность усиления налогового гнета на экономику, законодатель стремился снизить налоговую нагрузку на торговые и промышленные организации, в результате чего налог на прибыль в среднем не превышал ее половины.

– Налоговые органы оказались не в состоянии эффективно осуществлять раскладку и сбор дополнительного промыслового налога, как и налогов с недвижимости, из-за быстро менявшейся в условиях галопировавшей инфляции стоимости имущества и предприятий, а также их доходности.

– Ввиду заинтересованности в импорте продуктов и товаров правительство не ужесто-

north-west of the country also was not an exception: there were in circulation ‘petrogradki’ (by the name of the city of Petrograd), ‘krylatki’ (which featured a two-headed eagle), ‘shvedenki’, ‘yudenki’ or ‘yudenichi’ (named after General Yudenich), and other surrogates. In total, according to M. V. Khodyakov [28, p. 126], during the Civil War, about 2,000 types and 20,000 variations of different currencies were in circulation in the territory of Russia. This could not but create a chaos in the money circulation, as a result of which the cost of products and goods was increasing and inflation was accelerating, which undermined tax legislation and administration.

In such conditions, it was extremely difficult to bring all the circulating currencies to a single exchange rate, and therefore to organize proper tax collection. The financial reform undertaken for this purpose by the government of Admiral Kolchak to replace all the currencies with a single and solid Russian ruble ended in a complete failure because the country lacked the necessary capacities, technical equipment, and paper to issue this money. The banknotes ordered and printed in the United States were not delivered until the end of 1919, when the White armies were approaching the east and the Russian Government was living out its last days.

Secondly, the financial chaos and inflation were in many ways artificially created by the Soviet government, which printed unlimited amount of unsecured ‘kerenki’, using for this the equipment confiscated during the revolution. These were in circulation on both sides of the front. According to the calculations of I. S. Shikanova [29, p. 156], by the beginning of 1919 two-thirds of all the ‘kerenki’ in circulation (in the amount of approximately 61 billion rubles) were issued in Soviet Russia. This led to an increase in prices by more than 100 times and inevitably had a disastrous effect on the finances and taxes of White Russia. Finally, due to the fact that direct and indirect taxes did not provide the treasury with the necessary funds to supply the armies and organize the economic and social life of society properly, unlimited issue of money by different bodies became the main source of replenishing the state budget. On the one hand, it accelerated inflation and put the authorities into an extremely difficult situation; on the other hand, it was one of the ways of universal compulsory taxation.

Conclusions

– The governments of anti-Soviet state formations used the pre-revolutionary tax system to collect tax revenues. Contrary to the statements of some domestic researchers, the pre-revolutionary tax system turned out to be generally capable and, on the whole, taxation authorities were ready to work. However, in the times of the Russian Empire, Siberia and the Far East did not bear such a tax burden as the central regions of the country. In the new context, with the independent state formation having emerged in Siberia, the capacities of tax authorities turned out to be not sufficient, and so they could not effectively cope with the tasks delegated to them.

– Contrary to the well-established scientific view of an unsustainable tax burden established by the anti-Bolshevik governments in the territories under their control, given the inflation, the taxes did not exceed the pre-revolutionary level and were relatively evenly distributed among different segments of the population. At the same time, the collection of arrears for previous years was canceled. Land tax rates remained unchanged since the pre-revolutionary period. Indirect taxes were only raised on luxury goods.

– Taking into account the inflation and the growth of social discontent in society, the legislators tripled the amount of non-taxable income of citizens. In addition, the procedure of collecting income tax was changed. The government transferred this function to enterprises and organizations, which is still practiced in Russia.

– Realizing the danger of increasing the tax burden on the economy, the legislators sought to reduce income tax for trade and industrial organizations; as a result, on average, this tax did not exceed half of the income.

– In the conditions of growing inflation, the tax authorities were unable to effectively calculate, assign and collect the additional trade tax, as well as the real estate tax, because of the rapidly changing value of property and enterprises and also changing profitability of those.

– In view of the interest in importing products and goods from abroad, the government did

чало законодательство по сбору таможенных пошлин, поэтому их доля в наполнении бюджета оказалась ничтожной. Рост их абсолютных показателей не означал роста их доли в общем косвенном налогообложении, которая неуклонно уменьшалась.

– Из всех монополий, установленных на территории антисоветских государственных образований на востоке страны, таких как монополии на производство и продажу алкогольной, сахарной, кожевенной, угольной и другой продукции, ощутимый вклад в казну принесла только винная монополия.

– Бюджеты муниципальных органов власти и управления, формировавшиеся за счет поземельных сборов и сборов с недвижимых имуществ, а также надбавок к промысловым патентам и свидетельствам, владели жалкое существование. Это приводило к незаконному правотворчеству муниципальных властей в сфере взимания дополнительных местных налогов, которые государственным властям приходилось отменять.

– В деле собираемости налогов наиболее эффективным оказалось применение принудительных и силовых мер с привлечением милиции и воинских подразделений. Вместе с тем жесткие и зачастую незаконные действия милиции и особенно воинских команд вызывали недовольство населения, что негативно сказывалось на легитимности власти.

– Основной причиной провала налоговой политики «белых» правительств стала инфляция, с которой они не в состоянии были справиться. Главные факторы инфляционного процесса: нахождение в обращении огромного количества различных видов денежных знаков и их суррогатов; целенаправленная деятельность советского правительства по выпуску ничем не обеспеченных «керенок»; безудержная эмиссия денег антисоветскими правительствами. Для выхода из создавшегося «замкнутого круга» инфляционных проблем и проведения финансовой реформы правительство «белой» России не имело ни сил, ни возможностей, ни времени.

Библиографический список

1. Беляева Н. А., Бенро А. В., Лаврик Л. Л. Владивостокская таможня. 1901–2001: Краткий очерк истории. Владивосток, 2001. 176 с.
2. Беляева Н. А. Таможенное учреждение Амурской области в 1917 году: общественная

жизнь и профессиональная деятельность // Гуманитарные и социальные исследования в Восточной Сибири и на Дальнем Востоке. 2017. Вып. 4. С. 87–93.

3. Бориц Н. Д. К истории акцизных управлений Российской империи второй половины XIX – начала XX вв. // Ученые записки Крымского федерального университета имени В.И. Вернадского. Серия: Исторические науки. 2017. Т. 3(69), № 3. С. 79–90.

4. Врангель П. Н. Записки (ноябрь 1916 – ноябрь 1920 г.): в 2 т. Минск: Харвест, 2002. Т. 2. 382 с.

5. Гензель П. П. Девальвация и задачи налоговой политики: Актовая речь на собрании в Таврическом университете 1 октября 1919 г. Симферополь, 1919. 16 с.

6. Гинс Г. К. Сибирь, союзники и Колчак. Переломный момент в русской истории 1918–1920 гг. (Впечатления и мысли члена Омского правительства): в 2 т. / О-во возрождения России. Пекин: Тип.-лит. Рус. духов. миссии, 1921. Т. 2. 606 с.

7. Гольдин В. И. Интервенция и антибольшевистское движение на Русском Севере в 1918–1920 гг. М.: Изд-во МГУ, 1993. 200 с.

8. Гуцин Н. Я., Журов Ю. В., Боженко Л. И. Союз рабочего класса и крестьянства Сибири в период строительства социализма (1917–1937). Новосибирск: Наука. Сиб. отд-ние, 1978. 430 с.

9. Деникин А. И. Очерки русской смуты: в 5 т. Минск: Харвест, 2002. Т. 4. 327 с.

10. Дмитриев Н. И. Налоговая политика белогвардейских правительств Сибири // Известия Омского государственного историко-краеведческого музея. 1996. Вып. 4.

11. Зимица В. Д. Белое движение и российская государственность в годы Гражданской войны. Волгоград: Изд-во Волгогр. акад. гос. службы, 1997. 484 с.

12. Звягин С. П. Правоохранительная политика А.В. Колчака. Кемерово: Кузбассвузиздат, 2001. 352 с.

13. Иоффе Г.З. Белое дело. Генерал Корнилов. М.: Наука, 1989. 291 с.

14. Иванова Е.В. Этапы эволюции российских налоговых органов // Вестник Омского университета. Серия: Экономика. 2004. № 2. С. 122–128.

15. Кайнов В. И. Рождение российского налогового законодательства в первые годы советской власти (историко-правовой аспект) // Вестник Московского университета МВД России. 2019. № 2. С. 24–29.

not increase the customs duties so their share in the budget replenishment was insignificant. The increase in their absolute figures did not mean an increase in their share in total indirect taxation, which was steadily declining.

– Of all the monopolies established on the territory of anti-Soviet state formations, including monopolies on the production and sale of alcohol, sugar, leather, coal and other products, only the wine monopoly made a substantial contribution to the state budget.

– The budgets of municipal authorities, which were formed based on land and real estate taxes, as well as surcharges on commercial patents and certificates, were meager. This led to unlawful legislative decisions of the municipal authorities collecting unauthorized additional local taxes, which the state government had to cancel.

– With regard to fiscal performance, the use of coercive and forceful measures involving the police and military units proved the most effective. At the same time, the harsh and often illegal actions of the police and especially the military teams frequently caused discontent among the population, which negatively affected the legitimacy of the government.

– The main reason for the failure of the White governments' tax policies was inflation, which they were not able to cope with. The main factors of the inflation process included a huge number of different types of currencies and surrogates in circulation, deliberate emission of unsecured 'kerenki' by the Soviet government, unlimited emission of their own money by anti-Soviet governments. To find a way out of the 'vicious circle' of inflationary problems and carry out financial reform, the governments of White Russia had neither powers, nor capability, nor time.

References

1. Belyaeva N. A., Benro A. V., Lavrik L. L. Vladivostokskaya tamozhnya. 1901–2001. Kratkiy ocherk istorii [Vladivostok Customs. 1901–2001. A Short Essay on History]. Vladivostok, 2001. 176 p. (In Russ.).
2. Belyaeva N. A. Tamozhennye uchrezhdeniya Amurskoy oblasti v 1917 godu: obshhest-

vennaya zhizn' i professional'naya deyatel'nost' [Customs Institutions of the Amur Region in 1917: Public Life and Professional Activity]. Gumanitarnye issledovaniya v Vostochnoy Sibiri i na Dal'nem Vostoke – Humanities Research in the Russian Far East. 2017. Issue 4. Pp. 87–93. DOI: 10.24866/1997-2857/2017-4/87–93. (In Russ.).

3. Borshhik N. D. K istorii aktsiznykh vedomstv Rossiyskoy imperii vtoroy poloviny XIX – nachala XX vv. [On the History of Excise Departments of the Russian Empire of the Second Half of the 19th – the Beginning of the 20th Centuries]. Uchenye zapiski Krymskogo federal'nogo universiteta imeni V. I. Vernadskogo. Seriya "Istoricheskie nauki" – Scientific Notes of V. I. Vernadsky Crimean Federal University. Historical Science. 2017. Vol. 3(69). Issue 3. Pp. 79–90. (In Russ.).

4. Wrangel P. N. Zapiski: (noyabr' 1916 – noyabr' 1920 g.): v 2 t. [Notes: (November 1916 – November 1920): in 2 vols.]. Minsk, 2002. Vol. 2. 382 p. (In Russ.).

5. Genzel' P. P. Deval'vatsiya i zadachi nalogovoy politiki. Aktovaya rech' na sobranii v Tavricheskom universitete 1 oktyabrya 1919 g. [Devaluation and the objectives of tax policy. Assembly speech at the Tavrichesky University on October 1, 1919]. Simferopol, 1919. 16 p. (In Russ.).

6. Gins G. K. Sibir', soyuzniki i Kolchak. Perelomnyy moment v russkoy istorii 1918–1920 gg. (Vpechatleniya i mysli chlena Omskogo pravitel'stva): v 2 t. [Siberia, the Allies and Kolchak. A Turning Point in Russian History. 1918–1920 (Impressions and Thoughts of a Member of the Omsk Government): in 2 vols.]. Beijing, 1921. Vol. 2. 606 p. (In Russ.).

7. Gol'din V. I. Interventsiya i antibol'shevistskoe dvizhenie na Russkom Severe v 1918–1920 gg. [Intervention and the Anti-Bolshevik Movement in the Russian North. 1918–1920]. Moscow, 1993. 200 p. (In Russ.).

8. Gushhin N. Ya., Zhurov Yu. V., Bozhenko L. I. Soyuz rabochego klassa i krest'yanstva Sibiri v period stroitel'stva sotsializma (1917–1937) [Union of the Working Class and Peasantry of Siberia During the Construction of Socialism (1917–1937)]. Novosibirsk, 1978. 430 p. (In Russ.).

9. Denikin A. I. Ocherki russkoy smuty: v 5 t. [Essays on the Russian Time of Troubles: in 5 vols.]. Minsk, 2002. Vol. 4. 327 p. (In Russ.).

10. Dmitriev N. I. Nalogovaya politika belogvardeyskikh pravitel'stv Sibiri [Tax Policy of the White Guard Governments of Siberia]. Izvestiya Omskogo gosudarstvennogo istoriko-kraevedches-

16. Карпенко С. В. Очерки истории Белого движения на юге России (1917–1920). М.: Ипполитов, 2002. 351 с.

17. Кириллов А. К. Земские налоги в Сибири до и после 1917 года // Муниципальное хозяйство. 2007. № 4. С. 44–48.

18. Козлова Д. С. Налоговая политика в условиях революции и гражданской войны (на примере Томской губернии, февраль 1917 - декабрь 1919) // Вестник Томского государственного университета. 2017. № 418. С. 101–109.

19. Луков Е. В. К вопросу об отмене «сухого закона» в белой Сибири // История белой Сибири: материалы Пятой Междунар. науч. конф. (4–5 февраля 2003, г. Кемерово). Кемерово: Кузбасиздат, 2003. С. 79–83.

20. Маюров А. Н. Сухой закон в Российской империи-Российской Советской Федеративной Социалистической Республике (1914–1920) // Экономические стратегии. 2014. № 4(120). С. 94–107.

21. Минц И. И. Революция и народы России: Polemika s zapadnymi istorikami. М.: Наука, 1989. 237 с.

22. Поморская энциклопедия: в 5 т. / под ред. Н. П. Лаверова. Архангельск: Изд-во Помор. гос. ун-та им. М. В. Ломоносова, 2001–2016. Т. 1. 481 с.

23. Рынков В. М. Экономическая политика контрреволюционных правительств Сибири (вторая половина 1918–1919 гг.): автореф. дис. ... канд. ист. наук. Новосибирск, 1998. 26 с.

24. Рынков В. М. Финансовая политика антибольшевистских правительств Восточной России (вторая половина 1918 - начало 1920 г.). Новосибирск: Ин-т истории СО РАН, 2006. 212 с.

25. Соколов Н. Г. Антинародная сущность налоговой политики в деревне эсеровско-меньшевистских правительств и колчаковского режима в Сибири (1918–1919) // Непролетарские партии и организации национальных регионов России в период Октябрьской революции и гражданской войны: сб. науч. тр. / под ред. Науч. совета АН СССР по комплексной проблеме «История Великой Октябрьской социалистической революции». М.: Изд-во АН СССР, 1980. С. 265–272.

26. Старцев А. В. Финансово-хозяйственная деятельность органов городского самоуправления Алтая во второй половине XIX – начале XX в. // Финансы Алтая. 1747–2002. 2002.

27. Ханафеев Ф. Ф. Исторические этапы становления и развития налогового администрирования в России // Инновационное развитие экономики. 2013. № 1(13). С. 165–173.

28. Ходяков М. В. Деньги революции и гражданской войны: Денежное обращение в России 1917–1920 гг. СПб.: Питер, 2009. 224 с.

29. Шиканова И. С. Денежная реформа Колчака // Нумизматика, бонистика, фалеристика. Нумизматический сборник. 1992. Ч. XI. С. 148–166.

30. Экономическое положение России накануне Великой Октябрьской революции: документы и материалы: в 2 т. / под ред. А. Л. Сидорова. М.; Л.: Изд-во АН СССР, 1957. Т. 1. 686 с.

31. Яшкова Н. В. История создания налоговых органов // NovaInfo. 2018. Т. 1, вып. 77. С. 226–230.

32. Baron N. The King of Karelia. ColP. J. Woods and the British Intervention in North Russia, 1918–1919: A History and Memoir. London, 2007. 345 p.

33. Berk S. M. The Democratic Counterrevolution: Komuch and the Civil War on the Volga. Canadian-American Slavic Studies. 1973. Issue 7(4). Pp. 443–459. DOI: 10.1163/221023973X00489.

34. Bradley J. Allied Intervention in Russia. New York, 1968. 251 p.

35. Brinkley G. A. The Volunteer Army and Allied Intervention in South Russia, 1917–1921. Notre Dame, 1966. 446 p.

36. Bullock. D. The Russian Civil War of 1918–22. Oxford, 2008. 327 p.

37. Buttar P. Collision of Empires: The War on the Eastern Front in 1914. Oxford, 2014. 737 p.

38. Dunscomb P. E. Japan's Siberian Intervention, 1918–1922: A Great Disobedience against the People // The Journal of Japanese Studies. 2012. Issue 38(2).

39. Elgelstein L. Russia in Flames: War, Revolution, Civil War, 1914–1921. New York, 2018. 823 p.

40. Erik C. L. Who Were the “Greens”? Rumor and Collective Identity in the Russian Civil War // The Russian Review. 2010. Vol. 69, Issue 1. Pp. 30–46.

41. Figes O. A. People's Tragedy: A History of the Russian Revolution. New York, 1997. 923 p.

42. Foglesong D. S. America's Secret War against Bolshevism: U.S. Intervention in the Russian Civil War, 1917–1920. Chapel Hill, 1995. 386 p.

43. George A. B. The Volunteer Army and Allied Intervention in South Russia, 1917–1921: A Study in the Politics and Diplomacy of the Russian Civil War. Notre Dame, 1966. 446 p.

44. Gregor R. Resolutions and Decisions of the Communist Party of the Soviet Union in 2 vols. Toronto, 2019. Vol. 2. 382 p.

kogo muzeya – Proceedings of the Omsk State History Museum. 1996. Issue 4. Pp. 210–216. (In Russ.).

11. Zimina V. D. Beloe dvizhenie i rossiyskaya gosudarstvennost' v gody Grazhdanskoy voyny [The White Movement and Russian Statehood During the Civil War]. Volgograd, 1997. 484 p. (In Russ.).

12. Zvyagin S. P. Pravoookhranitel'naya politika A. V. Kolchaka [Law Enforcement Policy of A. V. Kolchak]. Kemerovo, 2001. 352 p. (In Russ.).

13. Ioffe G. Z. Beloe delo. General Kornilov [The White Case. General Kornilov]. Moscow, 1989. 291 p. (In Russ.).

14. Ivanova E. V. Etapy evolyutsii rossiyskikh nalogovykh organov [Stages of the Russian Tax Authorities Evolution]. Vestnik Omskogo universiteta. Seriya Ekonomika – Herald of Omsk University. Series 'Economics'. 2004. Issue 2. Pp. 122–128. (In Russ.).

15. Kaynov V. I. Rozhdenie rossiyskogo nalogovogo zakonodatel'stva v pervye gody sovetsoy vlasti (istoriko - pravovoy aspekt) [The Emergence of Russian Tax Legislation in the Early Years of Soviet Power (Historical and Legal Aspect)]. Vestnik Moskovskogo universiteta MVD Rossii – Vestnik of Moscow University of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 2019. Issue 2. Pp. 24–29. DOI: 10.24411/2073–045–2019–10065. (In Russ.).

16. Karpenko S. V. Ocherki istorii Belogo dvizheniya na yuge Rossii (1917–1920) [Essays on the History of the White Movement in the South of Russia (1917–1920)]. Moscow, 2002. 351 p. (In Russ.).

17. Kirillov A. K. Zemskie nalogi v Sibiri do i posle 1917 goda [Zemstvo Taxes in Siberia Before and After 1917]. Munitsipal'noe khozyaystvo – Municipal Economy. 2007. Issue 4. Pp. 44–48. (In Russ.).

18. Kozlova D. S. Nalogovaya politika v usloviyakh revolyutsii i grazhdanskoy voyny (na primere Tomskoy gubernii, fevral' 1917 – dekabr' 1919) [Tax Policy in the Context of the Revolution and Civil War (a Case Study of the Tomsk Province, February 1917 – December 1919)]. Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta – Tomsk State University Journal. 2017. Issue 418. Pp. 101–109. DOI: 10.17223/15617793/418/13. (In Russ.).

19. Lukov E. V. K voprosu ob otmene “sukhogo zakona” v beloy Sibiri [On the Abolition of the ‘Dry Law’ in White Siberia]. Istoriya Beloy Sibiri: Materialy Pyatoy Mezhdunarodnoy nauchnoy konferentsii, 4–5 fevralya 2003 g. [The History of White Siberia: Proceedings of the Fifth International Scientific Conference, February 4–5, 2003]. Kemerovo, 2003. Pp. 79–83. (In Russ.).

20. Mayurov A. N. Sukhoy zakon v Rossiyskoy imperii - Rossiyskoy Sovetskoy Federativnoy Sotsialisticheskoy Respublike (1914–1920)

[The Dry Law in the Russian Empire – the Russian Soviet Federative Socialist Republic (1914–1920)]. Ekonomicheskie strategii – Economic Strategies. 2014. Issue 4(120). Pp. 94–107. (In Russ.).

21. Mints I. I. Revolyutsiya i narody Rossii: Polemika s zapadnymi istorikami [The Revolution and the Peoples of Russia: Polemics with Western Historians]. Moscow, 1989. 237 p. (In Russ.).

22. Pomorskaya entsiklopediya: entsiklopediya v 5 tt. [Pomorje Encyclopedia: Encyclopedia in 5 vols.]. Ed. by N. P. Laverov. Arkhangelsk, 2001–2016. Vol. 1. 481 p. (In Russ.).

23. Rynkov V. M. Ekonomicheskaya politika kontrrevolyutsionnykh pravitel'stv Sibiri (vtoraya polovina 1918–1919 gg.): avtoref. diss. ... kand. istor. nauk [The Economic Policy of the Counter-Revolutionary Governments of Siberia (the Second Half of 1918–1919): Synopsis of Cand. hist. sci. diss.]. Novosibirsk, 1998. 26 p. (In Russ.).

24. Rynkov V. M. Finansovaya politika anti-bol'shevistskikh pravitel'stv Vostochnoy Rossii (vtoraya polovina 1918 - nachalo 1920 gg.) [The Financial Policy of the Anti-Bolshevik Governments of Eastern Russia (the Second Half of 1918 – the Beginning of 1920)]. Novosibirsk, 2006. 212 p. (In Russ.).

25. Sokolov N. G. Antinarodnaya sushhnost' nalogovoy politiki v derevne eserovsko-menshevistskikh pravitel'stv i kolchakovskogo rezhima v Sibiri (1918–1919) [The Anti-Popular Essence of Tax Policy in the Village of Socialist-Revolutionary-Menshevik Governments and the Kolchak Regime in Siberia (1918–1919)]. Neproletarskie partii i organizatsii natsional'nykh regionov Rossii v period Oktyabr'skoy revolyutsii i grazhdanskoy voyny: sb. nauch. tr. [The Non-Proletarian Parties and Organizations of National Regions of Russia in the Period of October Revolution and Civil War: Collection of Scientific Articles]. Ed. by the Scientific Council of the USSR Academy of Sciences on the Complex Problem ‘History of the Great October Socialist Revolution’. Moscow, 1980. Pp. 265–272. (In Russ.).

26. Startsev A. V. Finansovo-khozyaystvennaya devatel'nost organov gorodskogo samoupravleniya Altaya vo vtoroy polovine XIX - nachale XX vv. [Financial and Economic Activity of the Altai Self-Government Bodies in the Second Half of the 19th – Early 20th Centuries]. Finansy Altaya. 1747–2002 [Finance of Altai. 1747–2002]. 2002. Pp. 224–234. (In Russ.).

27. Khanafeev F. F. Istoricheskie etapy stanovleniya i razvitiya nalogovogo administrirovaniya v Rossii [Historical Stages of Formation and Development of Tax Management in Russia]. Innovatsionnoe razvitie ekonomiki – Innovative De-

45. Kazemzadeh F. The Struggle for Transcaucasia (1917–1921). New York, 1951. 356 p.
46. Kenez P. Civil War in South Russia, 1918: The First Year of the Volunteer Army. Berkeley, 1971. 351p.
47. Kenez P. The Ideology of the White Movement // *Soviet Studies*. 2013. Vol. 32, Issue 1. Pp. 58–83.
48. Kenez P. Civil War in South Russia, 1919–1920: The Defeat of the Whites. Berkeley, 1977. 348 p.
49. Kenez P. A History of the Soviet Union from the Beginning to the End. 2nd edition. Santa Cruz, 2006. 342 p.
50. Kinvig C. Churchill's Crusade: The British Invasion of Russia, 1918–1920. London, 2006. 373 p.
51. Lazarski C. White Propaganda Efforts in the South during the Russian Civil War, 1918–1919 // *Slavonic and East European Review*. 1992. Vol. 70, Issue 70 (4). Pp. 688–707.
52. Lincoln W B. Red Victory: A History of the Russian Civil War. New York, 1989. 637 p.
53. Lyandres S. The fall of tsarism: untold stories of the February 1917 revolution. Oxford, 2013. 322 p.
54. Malik H. Bankers & Bolsheviks: International Finance and the Russian Revolution. Princeton, 2018. 318 p.
55. Marshall A. The Terek people's republic, 1918: coalition government in the Russian revolution // *Revolutionary Russia*. 2009. Issue 22:2. Pp. 203–221.
56. Mawdsley E. The Russian Civil War. Boston, 1987. 351 p.
57. McMeekin S. The Russian origins of the First World War. London, 2011. 324 p.
58. Pipes R. The Russian revolution. New York, 1990. 371 p.
59. Pereira N. G. White Siberia: The politics of Civil War. Montreal, 1996. 320 p.
60. Petroff S. Remembering a Forgotten War: Civil War in Eastern European Russia and Siberia, 1918–1920. New York, 2000. 384 p.
61. Procyk A. Russian Nationalism and Ukraine: The Nationality Policy of the Volunteer Army during the Civil War. Edmonton-Toronto, 1995. 202 p.
62. Raleigh D. J. Experiencing Russia's Civil War: Politics, Society and Revolutionary Culture in Saratov. 1917–1922. Princeton, 2002. 438 p.
63. Reshetar J. The Ukrainian Revolution, 1917–1920. A Study in Nationalism. Princeton, 1952. 363 p.
64. Rosenberg W. G. A. I. Denikin and the Anti-Bolshevik movement in South Russia. Amherst, 1961. 80 p.

65. Sanborn J. A. Imperial apocalypse: the Great War and the destruction of the Russian Empire. Oxford, 2015. 287 p.
66. Service R. A history of twentieth-century Russia. London, 1997. 653 p.
67. Skirda A. Nestor Makhno, Anarchy's Cosack: The Struggle for Free Soviets in the Ukraine 1917–1921. Edinburgh, 2004. 400 p.
68. Smele J. D. Civil War in Siberia: the anti-Bolshevik government of Admiral Kolchak, 1918–1920. Cambridge, 1996. 759 p.
69. Smele J. D. The “Russian” Civil Wars, 1916–1926: Ten Years That Shook the World. London, 2016. 423 p.
70. Smith S. A. The revolutions of 1917–1918 // *The Cambridge History of Russia*; ed. by Ronald Grigor Suny. Vol. III. Michigan; Chicago, 2006.
71. Smith S. A. Russia in Revolution: An Empire in Crisis, 1890 to 1928. New York, 2017. 455 p.
72. Suny R. G. The Soviet experiment: Russia, the USSR, and the successor states. New York, 1997. 1118 p.
73. Velichenko S. State-building in Revolutionary Ukraine: A Comparative Study of Government and Bureaucracy, 1917–22. Toronto, 2010. 434 p.
74. Wade R. A. The Russian Revolution, 1917. Cambridge, 2001. 337 p.
75. Wheatcroft S. G., Robert W. D. Population. The Economic Transformation of the Soviet Union, 1913–1945; ed. by R.W. Davies, Mark Harrison and S.G. Wheatcroft. New York, 1994. Pp. 57–81.

References

1. Belyaeva N. A., Benro A. V., Lavrik L. L. *Vladivostokskaya tamozhnya. 1901–2001. Kratkiy ocherk istorii* [Vladivostok Customs. 1901–2001. A Short Essay on History]. Vladivostok, 2001. 176 p. (In Russ.).
2. Belyaeva N. A. *Tamozhennye uchrezhdeniya Amurskoy oblasti v 1917 godu: obshhestvennaya zhizn' i professional'naya deyatel'nost'* [Customs Institutions of the Amur Region in 1917: Public Life and Professional Activity]. *Gumanitarnye issledovaniya v Vostochnoy Sibiri i na Dal'nem Vostoke* – Humanities Research in the Russian Far East. 2017. Issue 4. Pp. 87–93. DOI: 10.24866/1997-2857/2017-4/87–93. (In Russ.).
3. Borshhik N. D. *K istorii aktsiznykh vedomstv Rossiyskoy imperii vtoroy poloviny XIX - nachala XX vv.* [On the History of Excise Departments of the Russian Empire of the Second Half of the 19th – the Beginning of the 20th Centuries]. *Uchenye zapiski Krymskogo federal'nogo universiteta imeni V. I. Vernadskogo. Seriya “Istoricheskie nauki”* – Scientific Notes of V. I. Vernadsky Cri-

- velopment of Economy. 2013. Issue 1(13). Pp. 165–173. (In Russ.).
28. Khodyakov M. V. *Den'gi revolyutsii i grazhdanskoy voyny: Denezhnoe obrashchenie v Rossii 1917–1920 gg.* [Money of the Revolution and Civil War: Monetary Circulation in Russia. 1917–1920]. St. Petersburg, 2009. 224 p. (In Russ.).
29. Shikanova I. S. *Denezhnaya reforma Kolchaka* [Kolchak's Monetary Reform]. *Numizmatika, bonistika, faleristika. Numizmaticheskiy sbornik* [Numismatics, Bonistics, Phaleristics. Numismatic Collection]. 1992. Pt. XI. Pp. 148–166. (In Russ.).
30. *Ekonomicheskoe polozhenie Rossii nakunne Velikoy Oktyabr'skoy revolyutsii: dokumenty i materialy: v 2 t.* [The Economic Situation of Russia on the Eve of the Great October Revolution: Documents and Materials: in 2 vols.]. Ed. by A. L. Sidorov. Moscow; Leningrad, 1957. Vol. 1. 686 p. (In Russ.).
31. Yashkova N. V. *Istoriya sozdaniya nalogovykh organov* [History of the Creation of Tax Authorities]. *NovalInfo.Ru*. 2018. Vol. 1. Issue 77. Pp. 226–230. (In Russ.).
32. Baron N. The King of Karelia. Col P. J. Woods and the British Intervention in North Russia, 1918–1919: A History and Memoir. London, 2007. 345 p. (In Eng.).
33. Berk S. M. The Democratic Counterrevolution: Komuch and the Civil War on the Volga. *Canadian-American Slavic Studies*. 1973. Issue 7(4). Pp. 443–459. DOI: 10.1163/221023973X00489. (In Eng.).
34. Bradley J. Allied Intervention in Russia. New York, 1968. 251 p. (In Eng.).
35. Brinkley G. A. The Volunteer Army and Allied Intervention in South Russia, 1917–1921. Notre Dame, 1966. 446 p.
36. Bullock D. The Russian Civil War of 1918–22. Oxford, 2008. 327 p. (In Eng.).
37. Buttar P. Collision of Empires: The War on the Eastern Front in 1914. Oxford, 2014. 737 p.
38. Dunscomb P. E. Japan's Siberian Intervention, 1918–1922: A Great Disobedience against the People. *The Journal of Japanese Studies*. 2012. Issue 38(2). Pp. 403–406. DOI: 10.1353/jjs.2012.0047. (In Eng.).
39. Elgelstein L. Russia in Flames: War, Revolution, Civil War, 1914–1921. New York, 2018. 823 p. (In Eng.).
40. Erik C. L. Who Were the ‘Greens’? Rumor and Collective Identity in the Russian Civil War. *The Russian Review*. 2010. Vol. 69. Issue 1. Pp. 30–46. (In Eng.).
41. Figes O. A. People's Tragedy: A History of the Russian Revolution. New York, 1997. 923 p. (In Eng.).

42. Foglesong D. S. America's Secret War against Bolshevism: U.S. Intervention in the Russian Civil War, 1917–1920. Chapel Hill, 1995. 386 p. (In Eng.).
43. George A. B. The Volunteer Army and Allied Intervention in South Russia, 1917–1921: A Study in the Politics and Diplomacy of the Russian Civil War. Notre Dame, 1966. 446 pp. (In Eng.).
44. Gregor R. Resolutions and Decisions of the Communist Party of the Soviet Union in 2 vols. Toronto, 2019. Vol. 2. 382 p. (In Eng.).
45. Kazemzadeh F. The Struggle for Transcaucasia (1917–1921). New York, 1951. 356 p. (In Eng.).
46. Kenez P. Civil War in South Russia, 1918: The First Year of the Volunteer Army. Berkeley, 1971. 351p. (In Eng.).
47. Kenez P. The Ideology of the White Movement. *Soviet Studies*. 2013. Vol. 32. Issue 1. Pp. 58–83. (In Eng.).
48. Kenez P. *Civil War in South Russia, 1919–1920: The Defeat of the Whites*. Berkeley, 1977. 348 p. (In Eng.).
49. Kenez P. A History of the Soviet Union from the Beginning to the End. 2nd edition. Santa Cruz, 2006. 342 p. DOI: 10.1017/CBO9780511803741. (In Eng.).
50. Kinvig C. Churchill's Crusade: The British Invasion of Russia, 1918–1920. London, 2006. 373 p. (In Eng.).
51. Lazarski C. White Propaganda Efforts in the South During the Russian Civil War, 1918–1919. *Slavonic and East European Review*. 1992. Vol. 70. Issue 70(4). Pp. 688–707. (In Eng.).
52. Lincoln W. B. Red Victory: A History of the Russian Civil War. New York, 1989. 637 p. (In Eng.).
53. Lyandres S. The Fall of Tsarism: Untold Stories of the February 1917 Revolution. Oxford, 2013. 322 p. (In Eng.).
54. Malik H. Bankers & Bolsheviks: International Finance and the Russian Revolution. Princeton, 2018. 318 p. (In Eng.).
55. Marshall A. The Terek People's Republic, 1918: Coalition Government in the Russian Revolution. *Revolutionary Russia*. 2009. Issue 22:2. Pp. 203–221. DOI: 10.1080/09546540903274717. (In Eng.).
56. Mawdsley E. The Russian Civil War. Boston, 1987. 351 p. (In Eng.).
57. McMeekin S. The Russian Origins of the First World War. London, 2011. 324 p. (In Eng.).
58. Pipes R. The Russian Revolution. New York, 1990. 371 p. (In Eng.).
59. Pereira N. G. White Siberia: The Politics of Civil War. Montreal, 1996. 320 p. (In Eng.).
60. Petroff S. Remembering a Forgotten War: Civil War in Eastern European Russia and Siberia, 1918–1920. New York, 2000. 384 p. (In Eng.).

mean Federal University. Historical Science. 2017. Vol. 3(69). Issue 3. Pp. 79–90. (In Russ.).

4. *Wrangel P. N. Zapiski: (noyabr' 1916 - noyabr' 1920 g.): v 2 t.* [Notes: (November 1916 - November 1920): in 2 vols.]. Minsk, 2002. Vol. 2. 382 p. (In Russ.).

5. *Genzel' P. P. Deval'vatsiya i zadachi nalogovoy politiki. Aktovaya rech' na sobranii v Tavricheskom universitete 1 oktyabrya 1919 g.* [Devaluation and the objectives of tax policy. Assembly speech at the Tavrichesky University on October 1, 1919]. Simferopol, 1919. 16 p. (In Russ.).

6. *Gins G. K. Sibir', soyuzniki i Kolchak. Perelomnyy moment v russkoy istorii 1918–1920 gg. (Vpechatleniya i mysli chlena Omskogo pravitel'stva): v 2 t.* [Siberia, the Allies and Kolchak. A Turning Point in Russian History. 1918–1920 (Impressions and Thoughts of a Member of the Omsk Government): in 2 vols.]. Beijing, 1921. Vol. 2. 606 p. (In Russ.).

7. *Gol'din V. I. Interventsiya i antibol'shevistskoe dvizhenie na Russkom Severe v 1918–1920 gg.* [Intervention and the Anti-Bolshevik Movement in the Russian North. 1918–1920]. Moscow, 1993. 200 p. (In Russ.).

8. *Gushhin N. Ya., Zhurov Yu. V., Bozhenko L. I. Soyuz rabocheho klassa i krest'yanstva Sibiri v period stroitel'stva sotsializma (1917–1937)* [Union of the Working Class and Peasantry of Siberia During the Construction of Socialism (1917–1937)]. Novosibirsk, 1978. 430 p. (In Russ.).

9. *Denikin A. I. Ocherki russkoy smuty: v 5 t.* [Essays on the Russian Time of Troubles: in 5 vols.]. Minsk, 2002. Vol. 4. 327 p. (In Russ.).

10. *Dmitriev N. I. Nalogovaya politika belogvardeyskikh pravitel'stv Sibiri* [Tax Policy of the White Guard Governments of Siberia]. *Izvestiya Omskogo gosudarstvennogo istoriko-kraevedcheskogo muzeya* – Proceedings of the Omsk State History Museum. 1996. Issue 4. Pp. 210–216. (In Russ.).

11. *Zimina V. D. Beloe dvizhenie i rossiyskaya gosudarstvennost' v gody Grazhdanskoy voyny* [The White Movement and Russian Statehood During the Civil War]. Volgograd, 1997. 484 p. (In Russ.).

12. *Zvyagin S. P. Pravookhranitel'naya politika A. V. Kolchaka* [Law Enforcement Policy of A. V. Kolchak]. Kemerovo, 2001. 352 p. (In Russ.).

13. *Ioffe G. Z. Beloe delo. General Kornilov* [The White Case. General Kornilov]. Moscow, 1989. 291 p. (In Russ.).

14. *Ivanova E. V. Etapy evolyutsii rossiyskikh nalogovykh organov* [Stages of the Russian Tax Authorities Evolution]. *Vestnik Omskogo universiteta. Seriya Ekonomika* – Herald of Omsk University. Series 'Economics'. 2004. Issue 2. Pp. 122–128. (In Russ.).

15. *Kaynov V. I. Rozhdenie rossiyskogo nalogovogo zakonodatel'stva v pervye gody sovetskoy vlasti (istoriko - pravovoy aspekt)* [The Emergence of Russian Tax Legislation in the Early Years of Soviet Power (Historical and Legal Aspect)]. *Vestnik Moskovskogo universiteta MVD Rossii* – Vestnik of Moscow University of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 2019. Issue 2. Pp. 24–29. DOI: 10.24411/2073–045–2019–10065. (In Russ.).

16. *Karpenko S. V. Ocherki istorii Belogo dvizheniya na yuge Rossii (1917–1920)* [Essays on the History of the White Movement in the South of Russia (1917–1920)]. Moscow, 2002. 351 p. (In Russ.).

17. *Kirillov A. K. Zemskie nalogi v Sibiri do i posle 1917 goda* [Zemstvo Taxes in Siberia Before and After 1917]. *Munitsipal'noe khozyaystvo* – Municipal Economy. 2007. Issue 4. Pp. 44–48. (In Russ.).

18. *Kozlova D. S. Nalogovaya politika v usloviyakh revolyutsii i grazhdanskoy voyny (na primere Tomskoy gubernii, fevral' 1917 – dekabr' 1919)* [Tax Policy in the Context of the Revolution and Civil War (a Case Study of the Tomsk Province, February 1917 – December 1919)]. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta* – Tomsk State University Journal. 2017. Issue 418. Pp. 101–109. DOI: 10.17223/15617793/418/13. (In Russ.).

19. *Lukov E. V. K voprosu ob otmene "sukhogo zakona" v beloy Sibiri* [On the Abolition of the 'Dry Law' in White Siberia]. *Istoriya Beloy Sibiri: Materialy Pyatoy Mezhdunarodnoy nauchnoy konferentsii, 4–5 fevralya 2003 g.* [The History of White Siberia: Proceedings of the Fifth International Scientific Conference, February 4–5, 2003]. Kemerovo, 2003. Pp. 79–83. (In Russ.).

20. *Mayurov A. N. Sukhoy zakon v Rossiyskoy imperii - Rossiyskoy Sovetskoy Federativnoy Sotsialisticheskoy Respublike (1914–1920)* [The Dry Law in the Russian Empire – the Russian Soviet Federative Socialist Republic (1914–1920)]. *Ekonomicheskie strategii* – Economic Strategies. 2014. Issue 4(120). Pp. 94–107. (In Russ.).

21. *Mints I. I. Revolyutsiya i narody Rossii: Polemika s zapadnymi istorikami* [The Revolution and the Peoples of Russia: Polemics with Western Historians]. Moscow, 1989. 237 p. (In Russ.).

22. *Pomorskaya entsiklopediya: entsiklopediya v 5 tt.* [Pomorje Encyclopedia: Encyclopedia in 5 vols.]. Ed. by N. P. Laverov. Arkhangelsk, 2001–2016. Vol. 1. 481 p. (In Russ.).

23. *Rynkov V. M. Ekonomicheskaya politika kontrrevolyutsionnykh pravitel'stv Sibiri (vtoraya polovina 1918–1919 gg.): avtoref. diss. ... kand. istor. nauk* [The Economic Policy of the Counter-Revolutionary Governments of Siberia (the Second Half of 1918–1919): Synopsis of Cand. hist. sci. diss.]. Novosibirsk, 1998. 26 p. (In Russ.).

61. *Procyk A.* Russian Nationalism and Ukraine: The Nationality Policy of the Volunteer Army During the Civil War. Edmonton – Toronto, 1995. 202 p. (In Eng.).

62. *Raleigh D. J.* Experiencing Russia's Civil War: Politics, Society, and Revolutionary Culture in Saratov, 1917–1922. Princeton, 2002. 438 p. (In Eng.).

63. *Reshetar J.* The Ukrainian Revolution, 1917–1920. A Study in Nationalism. Princeton, 1952. 363 p. (In Eng.).

64. *Rosenberg W. G. A. I. Denikin and the Anti-Bolshevik Movement in South Russia.* Amherst, 1961. 80 p. (In Eng.).

65. *Sanborn J. A.* Imperial Apocalypse: the Great War and the Destruction of the Russian Empire. Oxford, 2015. 287 p. (In Eng.).

66. *Service R.* A History of Twentieth-Century Russia. London, 1997. 653 p. (In Eng.).

67. *kirda A.* Nestor Makhno, Anarchy's Cossack: The Struggle for Free Soviets in the Ukraine 1917–1921. Edinburgh, 2004. 400 p. (In Eng.).

68. *Smele J. D.* Civil War in Siberia: the Anti-Bolshevik Government of Admiral Kolchak, 1918–1920. Cambridge, 1996. 759 p. (In Eng.).

69. *Smele J. D.* The 'Russian' Civil Wars, 1916–1926: Ten Years that Shook the World. London, 2016. 423 p. (In Eng.).

70. *Smith S. A.* The Revolutions of 1917–1918. *The Cambridge History of Russia*. Ed. by R. G. Suny. Michigan-Chicago, 2006. Vol. III. Pp. 114–140. (In Eng.).

71. *Smith S. A.* Russia in Revolution: An Empire in Crisis, 1890 to 1928. New York, 2017. 455 p. DOI: 10.1017/CHOL9780521811446.006. (In Eng.).

72. *Suny R. G.* The Soviet Experiment: Russia, the USSR, and the Successor States. New York, 1997. 1118 p. (In Eng.).

73. *Velichenko S.* State-Building in Revolutionary Ukraine: A Comparative Study of Government and Bureaucracy, 1917–22. Toronto, 2010. 434 p. (In Eng.).

74. *Wade R. A.* The Russian Revolution, 1917. Cambridge, 2001. 337 p. (In Eng.).

75. *Wheatcroft S. G., Robert W. D.* Population. The Economic Transformation of the Soviet Union, 1913–1945. Ed. by R. W. Davies, M. Harrison, S. G. Wheatcroft. New York, 1994. Pp. 57–81. DOI: 10.1017/CBO9781139170680.006/. (In Eng.).

References in Russian

1. *Беляева Н. А., Бенро А. В., Лаврик Л. Л.* Владивостокская таможня. 1901–2001: Краткий очерк истории. Владивосток, 2001. 176 с.

2. *Беляева Н. А.* Таможенное учреждение Амурской области в 1917 году: общественная жизнь и профессиональная деятельность // Гу-

манитарные и социальные исследования в Восточной Сибири и на Дальнем Востоке. 2017. Вып. 4. С. 87–93.

3. *Борищук Н. Д.* К истории акцизных управлений Российской империи второй половины XIX – начала XX вв. // Ученые записки Крымского федерального университета имени В.И. Вернадского. Серия: Исторические науки. 2017. Т. 3(69), № 3. С. 79–90.

4. *Врангель П. Н.* Записки (ноябрь 1916 - ноябрь 1920 г.): в 2 т. Минск: Харвест, 2002. Т. 2. 382 с.

5. *Гензель П. П.* Девальвация и задачи налоговой политики: Актовая речь на собрании в Таврическом университете 1 октября 1919 г. Симферополь, 1919. 16 с.

6. *Гинс Г. К.* Сибирь, союзники и Колчак. Переломный момент в русской истории 1918–1920 гг. (Впечатления и мысли члена Омского правительства): в 2 т. / О-во возрождения России. Пекин: Тип.-лит. Рус. духов. миссии, 1921. Т. 2. 606 с.

7. *Гольдин В. И.* Интервенция и анти-большевистское движение на Русском Севере в 1918–1920 гг. М.: Изд-во МГУ, 1993. 200 с.

8. *Гущин Н. Я., Журов Ю. В., Боженко Л. И.* Союз рабочего класса и крестьянства Сибири в период строительства социализма (1917–1937). Новосибирск: Наука. Сиб. отделение, 1978. 430 с.

9. *Деникин А. И.* Очерки русской смуты: в 5 т. Минск: Харвест, 2002. Т. 4. 327 с.

10. *Дмитриев Н. И.* Налоговая политика белогвардейских правительств Сибири // Известия Омского государственного историко-краеведческого музея. 1996. Вып. 4.

11. *Зимица В. Д.* Белое движение и российская государственность в годы Гражданской войны. Волгоград: Изд-во Волгогр. акад. гос. службы, 1997. 484 с.

12. *Звягин С. П.* Правоохранительная политика А.В. Колчака. Кемерово: Кузбассвузиздат, 2001. 352 с.

13. *Иоффе Г.З.* Белое дело. Генерал Корнилов. М.: Наука, 1989. 291 с.

14. *Иванова Е.В.* Этапы эволюции российских налоговых органов // Вестник Омского университета. Серия: Экономика. 2004. № 2. С. 122–128.

15. *Кайнов В. И.* Рождение российского налогового законодательства в первые годы советской власти (историко-правовой аспект) // Вестник Московского университета МВД России. 2019. № 2. С. 24–29.

16. *Карпенко С. В.* Очерки истории Белого движения на юге России (1917–1920). М.: Ипполитов, 2002. 351 с.

24. Rynkov V. M. *Finansovaya politika anti-bol'shevistskikh pravitel'stv Vostochnoy Rossii (vtoraya polovina 1918 - nachalo 1920 gg.)* [The Financial Policy of the Anti-Bolshevik Governments of Eastern Russia (the Second Half of 1918 – the Beginning of 1920)]. Novosibirsk, 2006. 212 p. (In Russ.).
25. Sokolov N. G. *Antinarodnaya sushhnost' nalogovoy politiki v derevne eserovskomen'shevistskikh pravitel'stv i kolchakovskogo rezhima v Sibiri (1918–1919)* [The Anti-Popular Essence of Tax Policy in the Village of Socialist-Revolutionary-Menshevik Governments and the Kolchak Regime in Siberia (1918–1919)]. *Neproletarskie partii i organizatsii natsional'nykh regionov Rossii v period Oktyabr'skoy revolyutsii i grazhdanskoy voyny: sb. nauch. tr.* [The Non-Proletarian Parties and Organizations of National Regions of Russia in the Period of October Revolution and Civil War: Collection of Scientific Articles]. Ed. by the Scientific Council of the USSR Academy of Sciences on the Complex Problem 'History of the Great October Socialist Revolution'. Moscow, 1980. Pp. 265–272. (In Russ.).
26. Startsev A. V. *Finansovo-khozyaystvennaya deyatel'nost organov gorodskogo samoupravleniya Altaya vo vtoroy polovine XIX - nachale XX vv.* [Financial and Economic Activity of the Altai Self-Government Bodies in the Second Half of the 19th – Early 20th Centuries]. *Finansy Altaya. 1747–2002* [Finance of Altai. 1747–2002]. 2002. Pp. 224–234. (In Russ.).
27. Khanafeyev F. F. *Istoricheskie etapy stanovleniya i razvitiya nalogovogo administrirovaniya v Rossii* [Historical Stages of Formation and Development of Tax Management in Russia]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki – Innovative Development of Economy*. 2013. Issue 1(13). Pp. 165–173. (In Russ.).
28. Khodyakov M. V. *Den'gi revolyutsii i grazhdanskoy voyny: Denezhnoe obrashchenie v Rossii 1917–1920 gg.* [Money of the Revolution and Civil War: Monetary Circulation in Russia. 1917–1920]. St. Petersburg, 2009. 224 p. (In Russ.).
29. Shikanova I. S. *Denezhnaya reforma Kolchaka* [Kolchak's Monetary Reform]. *Numizmatika, bonistika, faleristika. Numizmaticheskiy sbornik* [Numismatics, Bonistics, Phaleristics. Numismatic Collection]. 1992. Pt. XI. Pp. 148–166. (In Russ.).
30. *Ekonomicheskoe polozhenie Rossii nakanune Velikoy Oktyabr'skoy revolyutsii: dokumenty i materialy: v 2 t.* [The Economic Situation of Russia on the Eve of the Great October Revolution: Documents and Materials: in 2 vols.]. Ed. by A. L. Sidorov. Moscow; Leningrad, 1957. Vol. 1. 686 p. (In Russ.).

31. Yashkova N. V. *Istoriya sozdaniya nalogovykh organov* [History of the Creation of Tax Authorities]. *NovInfo.Ru*. 2018. Vol. 1. Issue 77. Pp. 226–230. (In Russ.).
32. Baron N. The King of Karelia. Col P. J. Woods and the British Intervention in North Russia, 1918–1919: A History and Memoir. London, 2007. 345 p. (In Eng.).
33. Berk S. M. The Democratic Counterrevolution: Komuch and the Civil War on the Volga. *Canadian-American Slavic Studies*. 1973. Issue 7(4). Pp. 443–459. DOI: 10.1163/221023973X00489. (In Eng.).
34. Bradley J. *Allied Intervention in Russia*. New York, 1968. 251 p. (In Eng.).
35. Brinkley G. A. The Volunteer Army and Allied Intervention in South Russia, 1917–1921. Notre Dame, 1966. 446 p.
36. Bullock D. The Russian Civil War of 1918–22. Oxford, 2008. 327 p. (In Eng.).
37. Buttar P. Collision of Empires: The War on the Eastern Front in 1914. Oxford, 2014. 737 p.
38. Dunscomb P. E. Japan's Siberian Intervention, 1918–1922: A Great Disobedience against the People. *The Journal of Japanese Studies*. 2012. Issue 38(2). Pp. 403–406. DOI: 10.1353/jjs.2012.0047. (In Eng.).
39. Elgelstein L. *Russia in Flames: War, Revolution, Civil War, 1914–1921*. New York, 2018. 823 p. (In Eng.).
40. Erik C. L. Who Were the 'Greens'? Rumor and Collective Identity in the Russian Civil War. *The Russian Review*. 2010. Vol. 69. Issue 1. Pp. 30–46. (In Eng.).
41. Figes O. A. *People's Tragedy: A History of the Russian Revolution*. New York, 1997. 923 p. (In Eng.).
42. Foglesong D. S. *America's Secret War against Bolshevism: U.S. Intervention in the Russian Civil War, 1917–1920*. Chapel Hill, 1995. 386 p. (In Eng.).
43. George A. B. *The Volunteer Army and Allied Intervention in South Russia, 1917–1921: A Study in the Politics and Diplomacy of the Russian Civil War*. Notre Dame, 1966. 446 pp. (In Eng.).
44. Gregor R. *Resolutions and Decisions of the Communist Party of the Soviet Union in 2 vols*. Toronto, 2019. Vol. 2. 382 p. (In Eng.).
45. Kazemzadeh F. *The Struggle for Transcaucasia (1917–1921)*. New York, 1951. 356 p. (In Eng.).
46. Kenez P. *Civil War in South Russia, 1918: The First Year of the Volunteer Army*. Berkeley, 1971. 351p. (In Eng.).
47. Kenez P. The Ideology of the White Movement. *Soviet Studies*. 2013. Vol. 32. Issue 1. Pp. 58–83. (In Eng.).

17. Кириллов А. К. Земские налоги в Сибири до и после 1917 года // Муниципальное хозяйство. 2007. № 4. С. 44–48.
18. Козлова Д. С. Налоговая политика в условиях революции и гражданской войны (на примере Томской губернии, февраль 1917 - декабрь 1919) // Вестник Томского государственного университета. 2017. № 418. С. 101–109.
19. Луков Е. В. К вопросу об отмене «сухого закона» в белой Сибири // История белой Сибири: материалы Пятой Междунар. науч. конф. (4–5 февраля 2003, г. Кемерово). Кемерово: Кузбасиздат, 2003. С. 79–83.
20. Майоров А. Н. Сухой закон в Российской империи-Российской Советской Федеративной Социалистической Республике (1914–1920) // Экономические стратегии. 2014. № 4(120). С. 94–107.
21. Минц И. И. Революция и народы России: Полемика с западными историками. М.: Наука, 1989. 237 с.
22. *Поморская энциклопедия: в 5 т.* / под ред. Н. П. Лаверова. Архангельск: Изд-во Помор. гос. ун-та им. М. В. Ломоносова, 2001–2016. Т. 1. 481 с.
23. Рышков В. М. Экономическая политика контрреволюционных правительств Сибири (вторая половина 1918–1919 гг.): автореф. дис. ... канд. ист. наук. Новосибирск, 1998. 26 с.
24. Рышков В. М. Финансовая политика антибольшевистских правительств Восточной России (вторая половина 1918 - начало 1920 г.). Новосибирск: Ин-т истории СО РАН, 2006. 212 с.
25. Соколов Н. Г. Антинародная сущность налоговой политики в деревне эсеровско-меньшевистских правительств и колчаковского режима в Сибири (1918–1919) // Непролетарские партии и организации национальных регионов России в период Октябрьской революции и гражданской войны: сб. науч. тр. / под ред. Науч. совета АН СССР по комплексной проблеме «История Великой Октябрьской социалистической революции». М.: Изд-во АН СССР, 1980. С. 265–272.
26. Старцев А. В. Финансово-хозяйственная деятельность органов городского самоуправления Алтая во второй половине XIX – начале XX в. // Финансы Алтая. 1747–2002. 2002.
27. Ханафеев Ф. Ф. Исторические этапы становления и развития налогового администрирования в России // Инновационное развитие экономики. 2013. № 1(13). С. 165–173.
28. Ходяков М. В. Деньги революции и гражданской войны: Денежное обращение в России 1917–1920 гг. СПб.: Питер, 2009. 224 с.

29. Шиканова И. С. Денежная реформа Колчака // Нумизматика, бонистика, фалеристика. Нумизматический сборник. 1992. Ч. XI. С. 148–166.
30. *Экономическое положение России накануне Великой Октябрьской революции: документы и материалы: в 2 т.* / под ред. А. Л. Сидорова. М.; Л.: Изд-во АН СССР, 1957. Т. 1. 686 с.
31. Яшкова Н. В. История создания налоговых органов // NovInfo. 2018. Т. 1, вып. 77. С. 226–230.
32. Baron N. The King of Karelia. ColP. J. Woods and the British Intervention in North Russia, 1918–1919: A History and Memoir. London, 2007. 345 p.
33. Berk S. M. The Democratic Counterrevolution: Komuch and the Civil War on the Volga. *Canadian-American Slavic Studies*. 1973. Issue 7(4). Pp. 443–459. DOI: 10.1163/221023973X00489.
34. Bradley J. *Allied Intervention in Russia*. New York, 1968. 251 p.
35. Brinkley G. A. The Volunteer Army and Allied Intervention in South Russia, 1917–1921. Notre Dame, 1966. 446 p.
36. Bullock D. *The Russian Civil War of 1918–22*. Oxford, 2008. 327 p.
37. Buttar P. *Collision of Empires: The War on the Eastern Front in 1914*. Oxford, 2014. 737 p.
38. Dunscomb P. E. *Japan's Siberian Intervention, 1918–1922: A Great Disobedience against the People* // *The Journal of Japanese Studies*. 2012. Issue 38(2).
39. Elgelstein L. *Russia in Flames: War, Revolution, Civil War, 1914–1921*. New York, 2018. 823 p.
40. Erik C. L. Who Were the “Greens”? Rumor and Collective Identity in the Russian Civil War // *The Russian Review*. 2010. Vol. 69, Issue 1. Pp. 30–46.
41. Figes O. A. *People's Tragedy: A History of the Russian Revolution*. New York, 1997. 923 p.
42. Foglesong D. S. *America's Secret War against Bolshevism: U.S. Intervention in the Russian Civil War, 1917–1920*. Chapel Hill, 1995. 386 p.
43. George A. B. *The Volunteer Army and Allied Intervention in South Russia, 1917–1921: A Study in the Politics and Diplomacy of the Russian Civil War*. Notre Dame, 1966. 446 p.
44. Gregor R. *Resolutions and Decisions of the Communist Party of the Soviet Union in 2 vols*. Toronto, 2019. Vol. 2. 382 p.
45. Kazemzadeh F. *The Struggle for Transcaucasia (1917–1921)*. New York, 1951. 356 p.
46. Kenez P. *Civil War in South Russia, 1918: The First Year of the Volunteer Army*. Berkeley, 1971. 351p.

48. Kenez P. *Civil War in South Russia, 1919–1920: The Defeat of the Whites*. Berkeley, 1977. 348 p. (In Eng.).

49. Kenez P. A History of the Soviet Union from the Beginning to the End. 2nd edition. Santa Cruz, 2006. 342 p. DOI: 10.1017/CBO9780511803741. (In Eng.).

50. Kinvig C. Churchill's Crusade: The British Invasion of Russia, 1918–1920. London, 2006. 373 p. (In Eng.).

51. Lazarski C. White Propaganda Efforts in the South During the Russian Civil War, 1918–1919. *Slavonic and East European Review*. 1992. Vol. 70. Issue 70(4). Pp. 688–707. (In Eng.).

52. Lincoln W. B. Red Victory: A History of the Russian Civil War. New York, 1989. 637 p. (In Eng.).

53. Lyandres S. The Fall of Tsarism: Untold Stories of the February 1917 Revolution. Oxford, 2013. 322 p. (In Eng.).

54. Malik H. Bankers & Bolsheviks: International Finance and the Russian Revolution. Princeton, 2018. 318 p. (In Eng.).

55. Marshall A. The Terek People's Republic, 1918: Coalition Government in the Russian Revolution. *Revolutionary Russia*. 2009. Issue 22:2. Pp. 203–221. DOI: 10.1080/09546540903274717. (In Eng.).

56. Mawdsley E. The Russian Civil War. Boston, 1987. 351 p. (In Eng.).

57. McMeekin S. The Russian Origins of the First World War. London, 2011. 324 p. (In Eng.).

58. Pipes R. The Russian Revolution. New York, 1990. 371 p. (In Eng.).

59. Pereira N. G. White Siberia: The Politics of Civil War. Montreal, 1996. 320 p. (In Eng.).

60. Petroff S. Remembering a Forgotten War: Civil War in Eastern European Russia and Siberia, 1918–1920. New York, 2000. 384 p. (In Eng.).

61. Procyk A. Russian Nationalism and Ukraine: The Nationality Policy of the Volunteer Army During the Civil War. Edmonton – Toronto, 1995. 202 p. (In Eng.).

62. Raleigh D. J. Experiencing Russia's Civil War: Politics, Society, and Revolutionary Culture

in Saratov, 1917–1922. Princeton, 2002. 438 p. (In Eng.).

63. Reshetar J. The Ukrainian Revolution, 1917–1920. A Study in Nationalism. Princeton, 1952. 363 p. (In Eng.).

64. Rosenberg W. G. A. I. Denikin and the Anti-Bolshevik Movement in South Russia. Amherst, 1961. 80 p. (In Eng.).

65. Sanborn J. A. Imperial Apocalypse: the Great War and the Destruction of the Russian Empire. Oxford, 2015. 287 p. (In Eng.).

66. Service R. A History of Twentieth-Century Russia. London, 1997. 653 p. (In Eng.).

67. Skirda A. Nestor Makhno, Anarchy's Cosack: The Struggle for Free Soviets in the Ukraine 1917–1921. Edinburgh, 2004. 400 p. (In Eng.).

68. Smele J. D. Civil War in Siberia: the Anti-Bolshevik Government of Admiral Kolchak, 1918–1920. Cambridge, 1996. 759 p. (In Eng.).

69. Smele J. D. The 'Russian' Civil Wars, 1916–1926: Ten Years that Shook the World. London, 2016. 423 p. (In Eng.).

70. Smith S. A. The Revolutions of 1917–1918. *The Cambridge History of Russia*. Ed. by R. G. Suny. Michigan-Chicago, 2006. Vol. III. Pp. 114–140. (In Eng.).

71. Smith S. A. Russia in Revolution: An Empire in Crisis, 1890 to 1928. New York, 2017. 455 p. DOI: 10.1017/CHOL9780521811446.006. (In Eng.).

72. Suny R. G. The Soviet Experiment: Russia, the USSR, and the Successor States. New York, 1997. 1118 p. (In Eng.).

73. Velichenko S. State-Building in Revolutionary Ukraine: A Comparative Study of Government and Bureaucracy, 1917–22. Toronto, 2010. 434 p. (In Eng.).

74. Wade R. A. The Russian Revolution, 1917. Cambridge, 2001. 337 p. (In Eng.).

75. Wheatcroft S. G., Robert W. D. Population. The Economic Transformation of the Soviet Union, 1913–1945. Ed. by R. W. Davies, M. Harrison, S. G. Wheatcroft. New York, 1994. Pp. 57–81. DOI: 10.1017/CBO9781139170680.006/. (In Eng.).

About the author:

V. G. Medvedev

Togliatti State University
14, Belorusskaya st., Togliatti, 445020, Russia
ORCID: 0000-0003-16-6315
ResearcherID: N-8137-2017

Articles in Scopus / Web of Science:
DOI: <https://doi.org/10.21638/11701/spbu24.2019.301>
DOI: <https://doi.org/10.26516/2071-8136.2020.4.3>
DOI: 10.31857/S013207690000224-8

Информация об авторе:

В. Г. Медведев, доктор юридических наук, профессор, зав. кафедрой теории и истории государства и права
Тольяттинский государственный университет
445020, Россия, г. Тольятти, ул. Белорусская, 14
ORCID 0000-0003-1616-6315
Researcher ID N-8137-2017

Статьи в БД «Scopus»/«Web of Science»:
DOI: <https://doi.org/10.21638/11701/spbu24.2019.301>
DOI: <https://doi.org/10.26516/2071-8136.2020.4.3>
DOI: 10.31857/S013207690000224-8

47. Kenez P. The Ideology of the White Movement // Soviet Studies. 2013. Vol. 32, Issue 1. Pp. 58–83.

48. Kenez P. Civil War in South Russia, 1919–1920: The Defeat of the Whites. Berkeley, 1977. 348 p.

49. Kenez P. A History of the Soviet Union from the Beginning to the End. 2nd edition. Santa Cruz, 2006. 342 p.

50. Kinvig C. Churchill's Crusade: The British Invasion of Russia, 1918–1920. London, 2006. 373 p.

51. Lazarski C. White Propaganda Efforts in the South during the Russian Civil War, 1918–1919 // Slavonic and East European Review. 1992. Vol. 70, Issue 70 (4). Pp. 688–707.

52. Lincoln W. B. Red Victory: A History of the Russian Civil War. New York, 1989. 637 p.

53. Lyandres S. The fall of tsarism: untold stories of the February 1917 revolution. Oxford, 2013. 322 p.

54. Malik H. Bankers & Bolsheviks: International Finance and the Russian Revolution. Princeton, 2018. 318 p.

55. Marshall A. The Terek people's republic, 1918: coalition government in the Russian revolution // Revolutionary Russia. 2009. Issue 22:2. Pp. 203–221.

56. Mawdsley E. The Russian Civil War. Boston, 1987. 351 p.

57. McMeekin S. The Russian origins of the First World War. London, 2011. 324 p.

58. Pipes R. The Russian revolution. New York, 1990. 371 p.

59. Pereira N. G. White Siberia: The politics of Civil War. Montreal, 1996. 320 p.

60. Petroff S. Remembering a Forgotten War: Civil War in Eastern European Russia and Siberia, 1918–1920. New York, 2000. 384 p.

61. Procyk A. Russian Nationalism and Ukraine: The Nationality Policy of the Volunteer Army during the Civil War. Edmonton-Toronto, 1995. 202 p.

About the author:

V. G. Medvedev

Togliatti State University
14, Belorusskaya st., Togliatti, 445020, Russia
ORCID: 0000-0003-16-6315
ResearcherID: N-8137-2017

Articles in Scopus / Web of Science:
DOI: <https://doi.org/10.21638/11701/spbu24.2019.301>
DOI: <https://doi.org/10.26516/2071-8136.2020.4.3>
DOI: 10.31857/S013207690000224-8

62. Raleigh D. J. Experiencing Russia's Civil War: Politics, Society and Revolutionary Culture in Saratov. 1917–1922. Princeton, 2002. 438 p.

63. Reshetar J. The Ukrainian Revolution, 1917–1920. A Study in Nationalism. Princeton, 1952. 363 p.

64. Rosenberg W. G. A. I. Denikin and the Anti-Bolshevik movement in South Russia. Amherst, 1961. 80 p.

65. Sanborn J. A. Imperial apocalypse: the Great War and the destruction of the Russian Empire. Oxford, 2015. 287 p.

66. Service R. A history of twentieth-century Russia. London, 1997. 653 p.

67. Skirda A. Nestor Makhno, Anarchy's Cosack: The Struggle for Free Soviets in the Ukraine 1917–1921. Edinburgh, 2004. 400 p.

68. Smele J. D. Civil War in Siberia: the anti-Bolshevik government of Admiral Kolchak, 1918–1920. Cambridge, 1996. 759 p.

69. Smele J. D. The "Russian" Civil Wars, 1916–1926: Ten Years That Shook the World. London, 2016. 423 p.

70. Smith S. A. The revolutions of 1917–1918 // The Cambridge History of Russia; ed. by Ronald Grigor Suny. Vol. III. Michigan; Chicago, 2006.

71. Smith S. A. Russia in Revolution: An Empire in Crisis, 1890 to 1928. New York, 2017. 455 p.

72. Suny R. G. The Soviet experiment: Russia, the USSR, and the successor states. New York, 1997. 1118 p.

73. Velichenko S. State-building in Revolutionary Ukraine: A Comparative Study of Government and Bureaucracy, 1917–22. Toronto, 2010. 434 p.

74. Wade R. A. The Russian Revolution, 1917. Cambridge, 2001. 337 p.

75. Wheatcroft S. G., Robert W. D. Population. The Economic Transformation of the Soviet Union, 1913–1945; ed. by R. W. Davies, Mark Harrison and S. G. Wheatcroft. New York, 1994. Pp. 57–81.

Информация об авторе:

В. Г. Медведев, доктор юридических наук, профессор, зав. кафедрой теории и истории государства и права
Тольяттинский государственный университет
445020, Россия, г. Тольятти, ул. Белорусская, 14
ORCID 0000-0003-1616-6315
Researcher ID N-8137-2017

Статьи в БД «Scopus» / «Web of Science»:
DOI: <https://doi.org/10.21638/11701/spbu24.2019.301>
DOI: <https://doi.org/10.26516/2071-8136.2020.4.3>
DOI: 10.31857/S013207690000224-8