



ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ КУЛЬТУРИ ТОЛЕРАНТНОСТІ В ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

**Ничипоренко Олексій Валентинович - здобувач Інституту законодавства
Верховної Ради України**

The article examines the theoretical and legal features of a culture of tolerance in the activities of tax legal proceeding primarily with theoretical and methodological possibilities lyudynotsentrystskoho approach. The necessity of separation of the theoretical and legal, regulatory and process levels pravorealizatsiynoho creating a culture of tolerance.

Key words: tolerance, human dignity, the culture of tolerance.

In articol sunt examinate particularitățile teoretico-juridice ale unei culturi de toleranță în activitățile subiecților relațiilor fiscale, reieșind, în primul rând, din abordarea posibilităților teoretico-metodologice centrate pe om. S-a justificat oportunitatea de a evidenția nivelul teoretic legal, normativ legal și de formare a unei culturi de toleranță. Cuvinte cheie: toleranța, demnitate umană, cultura toleranței.

Cuvinte cheie: toleranța, demnitatea umană, cultura toleranței.

В статье рассмотрено теоретико-правовые особенности становления культуры толерантности в деятельности субъектов налоговых правоотношений, исходя, прежде всего, из теоретико-методологических возможностей человекоцентристского подхода. Обосновано целесообразность выделения теоретико-правового нормативно-правового и правореализационного уровней процесса формирования культуры толерантности

Ключевые слова: толерантность, достоинство человека, культура толерантности

Актуальність теми дослідження. Пріоритетність формування культури толерантності у діях держави і платників податків пов'язується, насамперед, з необхідністю гармонізації їх відносин, від стану та характеру яких залежить не лише наповнення державного і місцевих бюджетів, державних цільових фондів, а й динаміка процесу соціальних змін, реформування суспільства. У цьому зв'язку особливої актуальності набуває формування вітчизняної моделі толерантної співпраці основних суб'єктів податкових правовідносин відповідно до усталених моральних, ціннісних і правових стандартів. Демократичні процеси соціальних змін українського

суспільства, його ринкове реформування неможливо, як відомо, поза становленням толерантної взаємодії Державної фіскальної служби України (далі – ДФС України) як центрального органа виконавчої влади з платниками податків. Однією з визначальних засад налагодження партнерської співпраці сторін є формування культури толерантності як органічної складової правосвідомості та визначального принципу діяльності.

З'ясування проблематики формування культури толерантності платників податків та держави набуває особливої ваги у частині виконання ухваленної Кабінетом Міністрів

України Комплексної програми інституціонального розвитку, розрахованої на 2016-2020 роки, а також реалізації відправних положень Декларації принципів толерантності, прийнятої в Парижі на двадцять восьмій сесії Генеральної конференції ЮНЕСКО 25 жовтня – 16 листопада 1995 року, які спрямовані на гармонізацію відносин податкового відомства та платників податків.

Дослідження проблематики формування культури толерантності в її теоретико-правовому та галузевому вимірах здійснюється вітчизняними та зарубіжними вченими, переважно, під кутом зору наближення вітчизняного податкового законодавства до правових норм держав-членів ЄС. Вихідну теоретико-правову основу статті склали, зокрема, наукові праці таких дослідників, як: О.М. Буханевич, В.К.Гіжевський, Р.А. Калюжний, В.В.Костицький, М.П. Недюха, Н.М. Оніщенко, В.Ф. Погорілко, А.Є.Шевченко, Ю.С. Шемшученко, О.Г.Дробницький, І. Кант, Дж. Локк, К. Поппер, Дж. Ролз, Цицерон та ін.

Метою статті є з'ясування теоретико-правових засад формування культури толерантності в повсякденній діяльності ДФС України та платників податків.

Виклад основного матеріалу. Толерантність (від лат. *tolerantia* – терпимість) як термін, соціальна і політична норма, фундаментальна цінність співжиття народів і держав сучасного цивілізованого світу в у своїх основних змістовних характеристиках визначена, як відомо, Декларацією принципів толерантності, згідно з якою названий вище термін означає: а) повагу, прийняття і правильне розуміння різноманіття культур нашого світу, форм самовираження і способів проявів людської індивідуальності; б) активне ставлення окремих людей, соціальних груп, держав, що формується на основі визнання універсальних прав і основних свобод людини. Толерантність не є поступкою, поблажливістю чи потуранням; в) відмову від догматизму, від абсолютизації істини, передбачає утвердження норм, встановлених у міжнародних правових актах з прав людини... [6]. “Вияв толерантності, який співзвучний повазі прав людини, не означає терплячого ставлення до

соціальної несправедливості, відмови від своїх або поступки чужим переконанням...” [Там само].

Толерантність як поняття у науковій літературі визначається як “терпиме відношення індивіда, соціальної групи або суспільства в цілому до інтересів, переконань, вірувань, звичкам інших людей чи співтовариств”, яке у розвинутих суспільствах спроможне набувати ознак культурної норми та моральної цінності [11].

Еволюція цього поняття в історії людства пов'язується з низкою значень: від першопочаткового врегулювання релігійної напруги та релігійної свободи (“віротерпимість” Дж. Локка), морального обов'язку І.Канта до принципа гуманістичної та егалітаристської етики (К.Поппер), політичної та культурної норми, свободи як цінності [Там само], гідності людини тощо. Загальновідомо, що Ф. Аквінський розглядав право на повагу гідності людини як складову етики і повсякденного життя, як імператив природного права, згідно з вимогами якого має формуватися та функціонувати механізм регулювання соціальних відносин. Завдячуючи інтелектуальним зусиллям Дж. Локка, І. Канта, Ж.-Ж.Руссо, Т. Гоббса, їх сучасників і послідовників поняття “право на повагу та захист гідності людини” отримало права громадянства не лише як предмет наукового дослідження (абсолютна людська цінність), а й як складова правосвідомості та повсякденної юридичної практики.

Показово, що в Європейській Конвенції захисту прав людини і основоположних свобод (1950) поняття “повага” і “гідність” є смислоутворюючими в частині їх розуміння як норм правових і, водночас, соціальних, адже вони постають єдиною, неподільною сутністю, формують простір людської взаємодії, будучи з часом втіленими у відповідні конституційні норми держав-членів ЄС.

Прийняття у 80-ті роки ХХ століття Організацією Об'єднаних Націй Конвенції проти катувань та інших жорстоких, нелюдських або таких, що принижують гідність, видів поводження і покарання, яка була ратифікована Україною [7] засвідчило, що одним із визна-

чальних понять, поза яким толерантність не може бути належним чином ні змістовно та функціонально досягнута, ні практично реалізована є гідність людини і термін і загальнолюдська цінність, що, власне, і визначило правовий зміст та загальнолюдське значення цього міжнародного документа.

Додатковою ознакою затребуваності вищенаведених понять – толерантності та гідності – в умовах України можна розглядати соціально пріоритетні завдання становлення політичної нації, формування самодостатньої особистості з розвиненим почуттям громадянської відповідальності, правового порядку та раціонального вибору, в основі яких – безумовний пріоритет прав і свобод людини та громадянина. Повагу гідності людини як пріоритетну норму соціального життя продемонстрували (і собі, і світу) події Майдану (2005) та Революції гідності (2013-2014), масова реакція спротиву громадян України на незаконну анексію Російською Федерацією Криму (березень 2014) та “гібридну війну” на Сході України за підтримки північно-східного сусіда. Зазначені події науковцями цілком слушно розглядаються як особистісне становлення громадян України, процес перетворення українців з об’єктів впливу на самодостатніх, самостійних суб’єктів творення власної історії, становлення політичної нації і правової держави, демократичної країни в цілому.

Гідність як наукове етичне і природно-правове поняття, релігійний термін і, водночас, як першооснова соціальних відносин і середовище правового буття людини сягає в спробах досягнення її сутності, ролі та призначення глибокої давнини. “Феномен гідності має ціннісну природу, в яку Бог заклав параметри існування та еталон вимірювання для всіх людських створінь. Саме з цього фундаментального факту відповідно до теологічної доктрини людської гідності випливає першочергове значення імперативності вищих моральних цінностей та основних прав людини, її гідності, що не залежать від будь-яких тимчасових міркувань доцільності тощо” [2, с. 58].

Європейська тоталітарна практика ХХ століття суттєво актуалізувала значущість

осягнення сутності вищезазначеного поняття та практики його застосування в різних вимірах, передусім, правовому. Принаймні, Всесвітня декларація прав людини ООН (1948) право на повагу та захист гідності людини вперше означила в одному ряду з основоположною, визнаною світовою спільнотою, категорією правової науки і складовою юридичної практики, яка отримала назву “захист прав людини”. Показово, що зазначене поняття інтерпретується названою декларацією достатньо широко, адже до її змістовної характеристики включено право людини на свободу та особисту недоторканість, фізичне і ментальне (психічне) здоров’я, право на життя, заборону катування, рабства і примусової праці, розглядається як загальнолюдська цінність (в одному ряду з цінностями свободи, соціальної рівності та справедливості), яка визначає сутнісні засади буття Європейського Союзу в його людиноцентричних вимірах.

Подальші тенденції соціального розвитку поствоєнної Європи, що були пов’язані з становленням правової держави і громадянського суспільства як визначальних ознак соціальних змін демократичного спрямування слугували своєрідним каталізатором дослідження вищеназваної проблематики з наступним застосуванням отриманого наукового доробку у розробленні визначальних правових документів як міжнародного (Конвенції) та національного (Конституції) значення.

Обґрунтована Дж. Ролзом теорія справедливості справедливо розглядається як теоретико-методологічна основа формування правовідносин сучасного типу відповідно до вимог європейських стандартів поваги і захисту гідності людини, а також шляхів впровадження в Україні відповідної європейської моделі.

“В юридичній науці, – зазначають С. Вдовіченко та В. Кампо, – категорія “гідність” є поняттям багатоаспектним, має чимало різних ознак, значень та виявляється в усіх сферах буття людини. Гідність є невід’ємною природною ознакою цивілізованої людини; вона взаємопов’язана з правами і свободами особи та, безперечно, потребує правового регулювання, захисту й охорони.

Право на людську гідність має два значення: насамперед воно належить до природних прав людини і є однією з головних соціальних цінностей демократичного суспільства – цінністю, яка на практиці має слугувати критерієм оцінки конституційності та законності актів, дій чи бездіяльності органів і посадових осіб публічної влади, інших юридичних і фізичних осіб. Це право також належить до позитивно визначених конституційних прав і свобод та забезпечує захист громадян від певних посягань з боку фізичних і юридичних осіб” [2, с. 56].

Термін “повага гідності людини” у законодавстві держав-членів ЄС є конституційним, слугує своєрідним індикатором поділу європейських країн на держави “конституційності” та держави “законності”. Так, зокрема, правовими ознаками визначення конституційного статусу країни є безумовна реалізація права на повагу і захист гідності конституційними механізмами, визначальними з яких є новели про конституційну юрисдикцію, парламентського уповноваженого з прав людини тощо [1]. До зазначеної групи входять, як відомо, всі держави-члени ЄС.

Україна за ознакою “поваги гідності людини” як визначальної складової захисту прав і свобод людини увійшла до групи європейських країн “законності”, що дозволяє ідентифікувати дійсний рівень її соціально-правового розвитку періодом завершення XIX – початку XX століття, хоча формально в Основному Законі (статті 3, 21, 28, 41, 68, 105) людина визнається вищою соціальною цінністю, а повага і захист гідності декларуються як право і можливість забезпечення соціально-правової рівності. А це означає, що сучасний стан Української держави можна визначити як своєрідний “переддень” розроблення та втілення в життя європейської моделі поваги і захисту гідності людини, основними складовими якої є: а) стандарти поваги і захисту гідності людини ЄС; б) національні конституційні стандарти поваги і захисту гідності людини як норм прямої дії; в) ефективне впровадження конституційних стандартів у національному законодавстві та практиці його реалізації [4, с. 25].

Відповідно, завдання поточного порядку денного полягають у забезпеченні пріоритету конституційного регулювання поваги і захисту гідності людини як визначальної підвалини прав і свобод людини та громадянина порівняно, скажімо, з нормами Цивільного кодексу України (статті 23, 201, 297 пункти 1, 2, 297 пункт 3) та Кримінального кодексу України (статті 146, 147, 148, 150, 150-1, 151). Конституційно-правове регулювання поваги і захисту гідності людини, так само як і прав і свобод людини та громадянина має глибинну вітчизняну традицію, яка розгортається в руслі природного права і справедливо пов’язується, зокрема, з правозахисною діяльністю “шестидесятників” (Ю. Бадзьо, І. Дзюба, Л. Лук’яненко, М. Маринович, М. Руденко, Є. Сверстюк, В. Стус та ін.), масовим спротивом Майдану і Революції гідності авторитарним політичним режимам особистої влади, не кажучи вже про багатовікову героїчну боротьбу українського народу за власну державність, суверенність і незалежність розвитку.

Як відомо, визначальною ознакою людиноцентричного спрямування податкової системи є наявність нормативно-правових та організаційно-правових гарантій захисту прав і законних інтересів платників податків, що знаходить своє вираження в ефективному функціонуванні спеціалізованих інститутів – адміністративних і судових, а також розвинутості системи законодавства. При цьому правові гарантії визначаються як встановлені законом засоби забезпечення використання, дотримання, виконання та застосування норм права [10, с.555].

Гарантії мають здійснювати спеціальне (підвищене) забезпечення, будучи додатковими засобами, що цілеспрямовано створюють необхідні умови (середовище) існування та функціонування уповноваженого суб’єкта [5, с.71].

Гарантії прав та свобод людини і громадянина розглядаються юридичною наукою як умови, засоби і способи, які “забезпечують здійснення у повному обсязі і всебічну охорону прав та свобод особи”, охоплюючи тим самим “усю сукупність об’єктивних і суб’єктивних чинників, спрямованих на

практичну реалізацію прав та свобод, на усунення можливих перешкод їх повного або належного здійснення”. При цьому розрізняють чотири види гарантій: економічні, політичні, ідеологічні та юридичні, дотримання яких є однією з умов соціальних змін, реформування суспільства [10, с. 555].

Відповідно, можна стверджувати, що гарантії податкового законодавства мають забезпечувати права і свободи, законні інтереси платників податків в частині їх безперешкодної реалізації й охорони, що досягається шляхом втілення імперативних вимог принципів оподаткування і зборів у відповідні правові норми податкового законодавства України. Саме принципи, будучи засобом єдності теорії і практики, обґрунтування та забезпечення основ конституційного ладу, життєдіяльності основних сфер суспільства, буття людини в її різних вимірах – економічному, політичному та соціальному забезпечують гарантовану реалізацію правових приписів. Не випадково принципи згоди суб’єктів оподаткування нести податкове навантаження, законності, справедливості і стабільності, гуманізму, єдності прав і обов’язків у науковій літературі визначаються як принципи права в системі гарантій захисту прав і законних інтересів платників податків [3, с. 91-102].

Права і свободи, законні інтереси платників податків за умов демократизації українського суспільства, гуманізації відносин держави і платників податків мають утверджуватися й розвиватися, захищатися під кутом зору нормативно-правової реалізації можливостей людиноцентристського підходу, впровадження публічних форм взаємодії всіх учасників податкових правовідносин та їх (публічних форм) правового регулювання.

У цій частині особливі завдання покладаються на формування та нормативно-правове забезпечення функціонування держави як публічної адміністрації (суб’єкта владних повноважень), що знаходить своє втілення, передусім, у досягненні відповідності її (держави) повноважень обсягу прав і свобод платників податків, а в більш широкому плані – гідності як морально-етичній нормі, соціальній настанові і, відповідно, засадничій підвалині

безпечного правового і соціального буття людини, сприяння реалізації останньою її прав і свобод, законних інтересів.

Наукова значущість вищевикладеного теоретико-правового підходу, який можна визначити як людиноцентристський полягає в тому, що він не обмежується теоретичним пошуком шляхів досягнення згоди, передбачає досягнення порозуміння сторін, компромісних засад співпраці, однією з яких є держава, органи місцевого самоврядування, територіальні спільноти.

Людиноцентристський підхід слугує також, поза сумнівом, становленню нового світогляду громадянина країни, правової культури, основу якої складають добро, краса та істина як моральні, естетичні та наукові цінності. Міра усвідомлення останніх активізує підприємницьку діяльність, орієнтує платника податків на такі моральні стани, де домінуючими є почуття совісті, сорому та страху як своєрідні показники генези, морального розвитку людини ринкового типу [8], становлення її громадянської самосвідомості [9, с. 85-111]. При цьому можна виокремити певні рівні та стани моральності платників податків, які сприяють становленню толерантності у відносинах з органами Державної фіскальної служби України, перший з яких може бути визначений як “страх покарання” (переддоговірний або доморальний рівень) та такий, що ідентифікується декількома станами платників податків з відповідними типами емоцій, а також можливими страхами, скажімо, страхом перед правом сили, страхом бути ошуканим, страхом страхом банкрутства тощо.

Наступний рівень генези моральнісної свідомості платників податків відповідно до вимог людиноцентристського підходу – договірний або власне моральний – полягає у можливій появі негативних публічних чи корпоративних оцінок у разі порушення, скажімо, договірних умов, ухиленні від сплати податків, а також імовірнісних суб’єктивних оцінках громадського осуду. Зазначений стан моральнісного розвитку платників податків може бути кваліфікований у вищезазначеній класифікаційній схемі як “сором перед оточу-

ючими людьми, колегами по підприємницькій діяльності" тощо.

І, нарешті, становлення найбільш розвинутого рівня генези правосвідомості суб'єктів підприємницької діяльності – аутентичний – пов'язується з формуванням чеснот сумлінного платника податків як моральнісної автономної самодостатньої особистості, як підприємця, що прагне відповідати усталеним моральним принципам, правовим нормам і соціальним цінностям, що склалися в українському суспільстві. Комплексний підхід до втілення людиноцентристського підходу передбачає низку першочергових кроків, основними з яких є: а) нормотворча, законотворча та законодавча діяльність в частині розроблення вихідних понять, правового механізму різнорівневої реалізації та захисту прав і свобод платників податків, їх законних інтересів; б) процесуальне забезпечення реалізації та захисту прав, свобод та інтересів фізичних і юридичних осіб відповідно до юридично закріпленого розуміння поняття "національні інтереси"; в) налагодження громадського контролю за функціонуванням вищезазначеного правового механізму як засобу забезпечення взаємодії, діалогу та співпраці держави/влади як публічної адміністрації, органів місцевого самоврядування та платників податків. Важливим напрямом толерантнісної взаємодії Державної фіскальної служби України як центрального органа виконавчої влади та платників податків є реалізація прав і законних інтересів останніх шляхом розроблення теоретико-правового механізму впровадження на вітчизняних теренах європейської моделі поваги та захисту гідності людини.

Імперативний характер регулювання відносин держави і платників податків, який досі є сферою адміністративно-правової охорони, має долатися шляхом наближення до правових норм і стандартів ЄС, до вимог моральних імперативів. Принципи моралі мають, поза сумнівом, всезагальну соціальну значущість і, поширюючись, утворюють те загальне й визначальне, що утворює ціннісний базис суспільства, формують культуру міжлюдської взаємодії в її повсякденних практиках. При цьому соціальна значущість моралі вбачається

в її спроможності визначати і спрямовувати повсякденну поведінку суб'єктів підприємницької діяльності як платників податків поза будь-яким зовнішнім примусом, згідно з правовими нормами та чеснотами людини – совістю, справедливістю, почуттям особистої гідності тощо.

Висновки та рекомендації. Людиноцентристський підхід до формування культури толерантності суб'єктів податкових правовідносин передбачає декілька рівнів його реалізації: а) теоретико-правовий, сутність якого полягає в обґрунтуванні змісту відправних понять, визначальними з яких є "повага гідності людини" та "толерантність"; б) нормативно-правовий, що передбачає втілення змістовних складових названих термінів у тканину закону, його приписи; в) правореалізаційний – знаходить своє втілення в етапності розгортання процесу формування культури толерантності, наперед визначеної послідовності взаємно скоординованих дій держави і платників податків в частині, передусім, підпорядкування домінуючої нині ситуації напруги, страху і сорому соціально очікуваним станам формування чеснот сумлінного платника податків, в основу яких покладено моральні, естетичні та наукові цінності довіри, добра, краси та істини. Міра усвідомлення останніх як законодавцем, так і платниками податків уявляється визначальною обставиною не лише активізації підприємницької діяльності, а й засобом формування громадянської позиції та правової свідомості.

Література

1. Droit constitutionnel / Favoreu L., Gaïa P., Chevontain R., Vistre J-L., Pfersmann O., Roux A., Scoffoni G. – Paris : Dalloz, 2007. 988 p.
2. Вдовіченко С., Кампо В. Право на людську гідність: українська теорія і практика у контексті європейського досвіду. В: Вісник Конституційного Суду України. 2012. -№ 4. С. 55-62.
3. Гіжевський В.К., Буханевич О.М., Федорчук О.М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: навч. посібник. К.: Атіка, 2010. 196 с.

4. Головань І., В. Кампо Європейська модель поваги і захисту гідності людини в Україні: теорія і практика. В: Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України. 2015. № 1. С. 24-29.
5. Грудцына Л.Ю. Судебная защита прав и свобод личности: теоретический аспект / Л.Ю. Грудцына. В: Законодательство и экономика. 2003. № 8. С. 69-73.
6. Декларація принципів толерантності. Прийнята в Парижі на двадцять восьмій сесії Генеральної конференції ЮНЕСКО 25 жовтня – 16 листопада 1995 р. // [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995_503
7. Конвенція проти катувань та інших жорстоких, нелюдських або таких, що принижують гідність, видів поводження і покарання від 10 грудня 1984 року (ратифікована Україною із застереженнями 26 січня 1987 року, застереження до статті 20 зняті відповідно до Закону України від 5 листопада 1998 року № 234-XIV) // [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995_503
8. Крэйн У. Теория развития / У. Крэйн. – СПб.: 2002 // [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://psyjournal.ru>
9. Недюха М.П. Правова ідеологія українського суспільства : монографія. К.: “МП “Леся”, 2012. 400 с.
10. Погорілко В.Ф. Гарантії правові. В: Юридична енциклопедія: В 6 т. / Редкол.: Ю.С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. К.: “Укр. енцикл.”, 1998. Т.1: А-Г. 672 с.
11. Шалин В.В. Толерантность. В: Социологическая энциклопедия. В 2-х т. Рук. научного проекта Г.Ю. Семигин. Т. 2. М.: Мысль, 2003. С. 660-661.