

ОКРЕМА ДУМКА

судді Конституційного Суду України Мельника М.І. стосовно Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційними поданнями 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень абзаців тринадцятого, чотирнадцятого пункту 32 розділу I Закону України „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи“ та Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положення абзацу першого підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України (справа про оподаткування пенсій і щомісячного довічного грошового утримання)

Конституційний Суд України (далі – Суд) у Рішенні у справі про оподаткування пенсій і щомісячного довічного грошового утримання від 27 лютого 2018 року № 1-рп/2018 (далі – Рішення) визнав таким, що не відповідає Конституції України (є неконституційним), положення абзацу першого підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), яким передбачено, що до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються суми пенсій (включаючи суму їх індексації, нараховану відповідно до закону) або щомісячного довічного грошового утримання, отримуваних платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом, *якщо їх розмір перевищує десять розмірів прожиткового мінімуму для осіб, які втратили працездатність* (у розрахунку на місяць), встановленого на 1 січня звітного податкового року, – у частині такого перевищення, а також пенсій з іноземних джерел, якщо згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, такі пенсії підлягають оподаткуванню чи не оподатковуються в країні їх виплати.

Вважаю Рішення необґрунтованим з огляду на таке.

1. Однією з підстав для висновку про неконституційність положення Кодексу щодо оподаткування пенсій, починаючи від певної суми (більше десяти розмірів прожиткового мінімуму для осіб, які втратили працездатність, у розрахунку на місяць), Суд визнав порушення конституційного принципу рівності за майновою ознакою, передбаченого частинами першою, другою статті 24 Основного Закону України.

Суть такого порушення принципу рівності, на думку Суду, полягає у тому, що громадянин, розмір пенсії якого перевищує вказану суму (на сьогодні – 13730 гривень), повинен сплачувати податок, а громадянин, розмір пенсії якого є нижчим цієї суми, звільнений від такого оподаткування. Суд зазначив, що застосований законодавцем підхід до визначення категорій (груп) пенсіонерів, пенсії яких підлягають оподаткуванню, свідчить про порушення такого принципу (підпункт 4.4 пункту 4 мотивувальної частини Рішення).

На мій погляд, Суд, по-перше, недостатньо і непереконливо обґрунтував свій висновок, а по-друге, він суперечить іншим юридичним позиціям, на яких базується Рішення. Зокрема, йдеться про принцип верховенства права, який, на думку Суду, також було порушено встановленням оподаткування пенсій, розмір яких перевищує десять розмірів прожиткового мінімуму для осіб, які втратили працездатність. Суд особливо наголосив, що відповідно до принципу верховенства права закони мають бути проникнуті передусім ідеєю соціальної справедливості. У сфері пенсійного забезпечення Суд вважає справедливим такий підхід законодавця, за якого забезпечується пропорційне співвідношення між страховими внесками та призначеним розміром пенсійних виплат, а застрахована особа може безперешкодно реалізувати своє право на пенсію у повному обсязі (підпункт 4.3 пункту 4 мотивувальної частини Рішення).

Разом з тим Суд не врахував інший важливий момент, який стосується принципу справедливості у сфері пенсійного забезпечення. Адже він визнав порушенням принципу рівності ситуацію, за якої оподатковуються пенсії

великого розміру і не оподатковуються пенсії малого розміру. Тобто, за логікою Рішення, якби оподатковувалися усі пенсії, то порушення принципу рівності не було б. Виникає запитання: наскільки справедливим був би такий підхід.

Крім того, Суд не врахував соціально-економічних обставин запровадження оподаткування пенсій значного розміру, а саме зумовленість цього заходу фінансовою кризою та необхідністю збалансування доходів і витрат бюджету для підняття рівня соціального захисту менш матеріально забезпечених громадян України. Суд також залишив поза увагою свої попередні юридичні позиції, зокрема, про те, що:

– додержання конституційних принципів соціальної і правової держави, верховенства права (стаття 1, частина перша статті 8 Основного Закону України) обумовлює здійснення законодавчого регулювання суспільних відносин на засадах справедливості та розмірності з урахуванням обов'язку держави забезпечувати гідні умови життя кожному громадянину України (абзац восьмий підпункту 2.1 пункту 2 мотивувальної частини Рішення від 26 грудня 2011 року № 20-рп/2011);

– соціальна держава зобов'язана відповідним чином регулювати економічні процеси, встановлювати і застосовувати справедливі та ефективні форми перерозподілу суспільного доходу з метою забезпечення добробуту всіх громадян (абзац третій підпункту 4.1 пункту 4 мотивувальної частини Рішення від 17 березня 2005 року № 1-рп/2005);

– право на пенсію, її розмір та суми виплат можна пов'язувати з економічною доцільністю, соціально-економічними обставинами, з фінансовими можливостями держави у той чи інший період її розвитку, а також з часом ухвалення відповідних нормативно-правових актів (абзац четвертий пункту 3 мотивувальної частини Рішення від 19 червня 2001 року № 9-рп/2001).

Таким чином, застосований Судом у Рішенні підхід суперечить його попереднім юридичним позиціям щодо конституційно визначених засад

соціальної справедливості та рівності, допустимості запровадження законодавцем пропорційних й ефективних форм перерозподілу суспільного доходу з метою забезпечення добробуту всіх громадян, насамперед менш соціально захищених пенсіонерів, яких в Україні є переважна більшість та яких не стосуються визнане Судом неконституційним положення Кодексу щодо оподаткування пенсій.

Такий підхід Суду навпаки можна розглядати як фактичне запровадження пільги (привілею) за ознакою майнового стану (переважно для колишніх державних службовців, інших найбільш матеріально забезпечених пенсіонерів) у вигляді заборони при законодавчому регулюванні передбачати оподаткування значних пенсій, які отримуються з Пенсійного фонду України чи бюджету.

Слід зазначити, що Європейський суд з прав людини виходить з того, що стаття 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року не гарантує права на будь-які соціальні виплати у певному розмірі як такого. Так, у рішенні у справі „Великода проти України“ від 3 червня 2014 року (пункти 27, 28) Європейський суд з прав людини зазначив, що „зменшення пенсії заявниці очевидно було обумовлено міркуваннями економічної політики та фінансових труднощів, з якими зіткнулася держава. За відсутності будь-яких доказів щодо протилежного та визнаючи, що держава-відповідач має широке поле свободи розсуду щодо досягнення балансу між правами, що є предметом спору, та економічною політикою, Суд не вважає, що таке зменшення було непропорційним переслідуваній легітимній меті або що воно поклало надмірний тягар на заявницю“.

2. Спірним видається також твердження Суду про неконституційність положення абзацу першого підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Кодексу через те, що після запровадження з 1 липня 2014 року оподаткування пенсій (з певного розміру) Верховна Рада України тричі

змінювала суми пенсій, які підлягають оподаткуванню. За юридичною позицією Суду, внесення цих змін суперечить таким елементам конституційного принципу верховенства права, як правова визначеність, правова передбачуваність, правомірні очікування та справедливість, а отже, є підставою для визнання вказаного положення Кодексу таким, що не відповідає частині першій статті 8 Основного Закону України (підпункт 4.3 пункту 4 мотивувальної частини Рішення).

З таким підходом Суду складно погодитись з огляду на його правову і соціальну вразливість, а також на те, що принцип верховенства права у цьому разі зазнав порушення лише тому, що парламент тричі після запровадження оподаткування пенсій певного розміру змінював цей розмір (до речі, у бік збільшення). Отже, за логікою Суду, якби розмір оподатковуваної пенсії з 1 червня 2014 року не зазнавав змін, то й не було б порушення принципу верховенства права. На мій погляд, це є хибним, оскільки в результаті усіх цих змін збільшувався розмір пенсії, яка підлягала оподаткуванню, а отже, зменшувалась кількість пенсіонерів, на яких поширювалося таке оподаткування.

3. Ще однією підставою для визнання неконституційним положення щодо оподаткування пенсій Суд визнав те, що пенсія – це не дохід, а один з видів соціальних виплат у розумінні статті 46 Конституції України (підпункт 4.5 пункту 4 мотивувальної частини Рішення).

Однак Суд не навів переконливих аргументів на користь такого висновку.

По-перше, визнання пенсії одним із видів соціальних виплат у контексті приписів статті 46 Конституції України зовсім не означає, що вони не є матеріальним доходом для відповідних категорій осіб, яким вони призначені. Для підтвердження свого висновку Суд щонайменше мав дослідити правову природу доходу, у тому числі у контексті податкового законодавства.

По-друге, свій висновок Суд підкріпив посиланням на те, що він узяв до уваги аналіз міжнародної практики. Але міжнародна практика у питанні оподаткування пенсій не є однозначною – у більшості європейських держав пенсійні виплати з державних фондів, сформованих на основі солідарної системи, визнаються доходом, який підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб (зокрема, пенсії оподатковуються в Австрії, Болгарії, Великобританії, Естонії, Іспанії, Латвії, Мальті, Молдові, Румунії, Словенії, Франції, ФРН, Швеції, Швейцарії).

У практиці Європейського суду з прав людини пенсія фактично є доходом, майновим правом у розумінні статті 1 Першого Протоколу № 1 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року (пункт 26 рішення у справі „Фабіан проти Угорщини“ від 15 грудня 2015 року, пункт 31 рішення у справі „Суханов та Ільченко проти України“ від 26 червня 2014 року), пропорційним між вимогами загального інтересу суспільства та вимогами щодо захисту основоположних прав особи, легітимне обмеження якого допускається.

Таким чином, на мій погляд, при ухваленні Рішення не було дотримано правових засад діяльності Суду, які передбачають повний і всебічний розгляд справи, а також обґрунтованості ухвалених Судом рішень (частина друга статті 147 Конституції України, стаття 2 Закону України „Про Конституційний Суд України“).

Суддя
Конституційного Суду України

М. І. МЕЛЬНИК