

## ОКРЕМА ДУМКА

судді Конституційного Суду України Запорожця М. П.  
стосовно Рішення Конституційного Суду України  
у справі за конституційним поданням 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 в Рішенні від 27 лютого 2018 року № 1-р/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, 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 за необхідне на підставі статті 93 Закону України «Про Конституційний Суд України» викласти окрему думку щодо Рішення.

**1.** Конституційний правовий порядок у сфері оподаткування ґрунтується на положеннях частини першої статті 67, пункту 1 частини другої статті 92 Конституції України, згідно з якими кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори, що встановлюються виключно законами України, у порядку і розмірах, передбачених ними. При цьому Основний Закон України не встановлює прямих обмежень щодо об'єктів можливого оподаткування. Відповідна конкретизація міститься в податковому законодавстві, зокрема Податковому кодексі України, який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їхні права та обов'язки.

Положенням абзацу першого підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України (визнаний Конституційним Судом України таким, що не відповідає Конституції України) до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку включалися суми пенсій або щомісячного довічного грошового утримання (якщо їх розмір перевищує десять розмірів прожиткового мінімуму для осіб, які втратили працездатність). Однією з підстав для висновку про неконституційність зазначеного положення названого кодексу є порушення, за твердженням Конституційного Суду України, принципу рівності за ознаками майнового стану (підпункт 4.4 пункту 4 мотивувальної частини Рішення).

Щодо цього варто зазначити, що в статті 24 Конституції України закріплено два взаємопов'язаних, але відмінних принципи: принцип рівності (частина перша) і принцип заборони дискримінації (частина друга). Відповідно до юридичної позиції Конституційного Суду України гарантована Конституцією України рівність усіх людей в їх правах і свободах означає необхідність забезпечення їм рівних правових можливостей як матеріального, так і процесуального характеру для реалізації однакових за змістом та обсягом прав і свобод (абзац п'ятий підпункту 2.2 пункту 2 мотивувальної частини Рішення від 12 квітня 2012 року № 9-рп/2012).

Принцип рівності забезпечується шляхом виключення будь-якої дискримінації за ознаками раси, кольору шкіри, політичних, релігійних та інших переконань, статі, етнічного та соціального походження, майнового стану, місця проживання, за мовними або іншими ознаками. Водночас допускається диференційований підхід до певних правовідносин за умови, що він є виправданим з погляду демократичного суспільства за наявності обґрунтованих причин. Застосування абсолютного принципу рівності для регулювання соціальних прав з метою забезпечення соціальної справедливості може унеможливити внесення змін до будь-яких законодавчих актів (щодо прав та обов'язків осіб) і створити загрозу для економічної безпеки держави (спричинивши негативні фінансові наслідки). Європейський суд з прав людини у своїх рішеннях також зазначав, що відмінність у ставленні є дискримінаційною тоді, коли немає об'єктивного й обґрунтованого виправдання; іншими словами, якщо не переслідується легітимна мета чи якщо немає достатнього зв'язку між пропорційністю заходів, використаних для досягнення мети, чи якщо мета потребує зусиль для реалізації (пункт 51 Рішення у справі «Стек та інші проти Сполученого Королівства» (*«Stec and Others v. The United Kingdom»*) від 12 квітня 2006 року, заяви № 65731/01 та № 65900/01).

Відповідно до Податкового кодексу України податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах, як, зокрема, рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації — забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу (підпункт 4.1.2 пункту 4.1 статті 4); соціальна справедливість — устанавлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків (підпункт 4.1.6 пункту 4.1 статті 4).

Конституційний Суд України вказував, що запровадження пільг щодо окремих податків чи конкретних їх платників не повинно розглядатись як прояв податкової дискримінації, недобросовісної конкуренції, створення привілейованого стано-

вища, порушення принципів рівності та єдиного підходу в оподаткуванні (абзац шостий підпункту 3.5 пункту 3 мотивувальної частини Рішення від 16 лютого 2010 року № 5-рп/2010). Отже, рівність у податковій сфері не означає абсолютної однаковості; протилежне свідчитиме про порушення принципу справедливості.

Варто зазначити, що в теорії оподаткування виділяють так звану «рівність по горизонталі», за якою платники податку, які перебувають в однаковому становищі, мають нести рівні податкові зобов'язання, та «рівність по вертикалі», відповідно до якої податкові зобов'язання платників податку, різних за статками і доходами, не можуть бути рівними і підлягають диференціації.

Умовно приклад порушення «рівності по горизонталі» можна навести з Рішення Конституційного Суду Королівства Іспанія від 22 липня 1996 року № 134/96, постановленого за результатом розгляду справи щодо встановлення різних правових режимів оподаткування пенсій по інвалідності, які надаються державним службовцям, та пенсій по інвалідності, які надаються особам, охопленим системою соціального забезпечення. Особи, віднесені до першої групи, звільнялися від оподаткування пенсії лише у разі, коли ступінь інвалідності був еквівалентним важкій інвалідності (коли внаслідок тілесних або функціональних порушень інваліду потрібна допомога іншої людини для виконання найістотніших дій у повсякденному житті), особи другої групи звільнялися від оподаткування пенсії також у разі абсолютної постійної інвалідності (коли ступінь інвалідності не дозволяє працівнику виконувати будь-яку роботу). Суд дійшов висновку про порушення принципу рівності та відсутність розумного обґрунтування для запровадження вказаної диференціації.

Конституційний Суд Республіки Хорватія також висловив позицію щодо оподаткування пенсій, зазначивши, що законодавець є незалежним при регулюванні податкової системи у Республіці Хорватія за умови, що він дотримується при цьому конституційних принципів рівності і справедливості; відповідно до цих принципів податкові зобов'язання повинні бути встановлені і розподілені між усіма платниками податків таким чином, щоб вони були пропорційними їх економічним можливостям, відповідали вимозі рівномірного розподілу податкового тягаря (Рішення від 17 листопада 2009 року № U-IP-3820/2009).

Положення абзацу першого підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України не мало ознак порушення принципу рівності, адже воно стосувалося всіх без винятку осіб, розмір пенсій яких перевищував десять розмірів прожиткового мінімуму для осіб, які втратили працездатність, тобто не допускало різного ставлення до осіб, які перебували в однакових і порівнянних умовах.

Прикладами країн, у яких податком на доходи обкладається лише та частина пенсійних виплат, яка перевищує встановлений розмір, є Естонська Республіка, Республіка Хорватія. У Литовській Республіці оподатковується лише частина пенсійних виплат, отриманих відповідно до закону про додаткове добровільне накопичення пенсій або закону про накопичення професійних пенсій, пропорційна сплаченим пенсійним внескам. У Республіці Австрія встановлюється ставка оподаткування пенсій залежно від сумарного доходу за рік.

Не варто залишати поза увагою той факт, що кількість осіб, яких стосувалося оспорюване положення Податкового кодексу України, є незначною. За офіцій-

ною статистикою Пенсійного фонду України загальна кількість пенсіонерів станом на 1 січня 2018 року становить 11 711 299 осіб. Із них пенсію в розмірі до 1 300 гривень отримують 77 685 осіб (0,7 відсотка загальної кількості пенсіонерів), від 1 401 до 1 500 гривень — 1 792 043 особи (15,3 відсотка загальної кількості пенсіонерів), від 1 501 до 2 000 гривень — 3 945 130 осіб (33,7 відсотка загальної кількості пенсіонерів), від 2 001 до 3 000 гривень — 2 630 809 осіб (22,5 відсотка загальної кількості пенсіонерів), від 3 001 до 4 000 гривень — 1 162 591 особа (9,9 відсотка загальної кількості пенсіонерів), від 4 001 до 5 000 гривень — 513 198 осіб (4,4 відсотка загальної кількості пенсіонерів), від 5 001 до 10 000 гривень — 654 972 особи (5,6 відсотка загальної кількості пенсіонерів), понад 10 000 гривень — 118 381 особа (1,0 відсоток загальної кількості пенсіонерів). Враховуючи те, що розмір прожиткового мінімуму станом на 1 січня 2018 року становить 1 373 гривні, розмір пенсії (для оподаткування) має перевищувати 13 730 гривень, тобто можна припустити, що кількість пенсіонерів, розмір пенсій яких перевищує десять розмірів прожиткового мінімуму для осіб, які втратили працездатність, буде меншою за 1 відсоток загальної кількості пенсіонерів. Більше того, оподаткуванню підлягає лише та частина пенсії, яка перевищує зазначену суму.

2. У підпункті 4.3 пункту 4 мотивувальної частини Рішення Конституційний Суд України констатував порушення Верховною Радою України при встановленні в законодавстві України оподаткування пенсій та зміни суми, з якої починається таке оподаткування, таких елементів конституційного принципу верховенства права, як правова визначеність, правова передбачуваність, правомірні очікування та справедливість.

Варто зазначити, що зміст принципу правової визначеності як одного з елементів верховенства права полягає в тому, що обмеження основних прав людини і громадянина та втілення цих обмежень на практиці допустиме лише за умови забезпечення передбачуваності застосування правових норм, встановлюваних такими обмеженнями.

Принцип правової визначеності не виключає визнання за органом державної влади певних дискреційних повноважень у прийнятті рішень, однак у такому випадку має існувати механізм запобігання зловживанню ними; цей механізм повинен забезпечувати, з одного боку, захист особи від свавільного втручання органів державної влади у її права і свободи, а з другого — наявність можливості у особи передбачати дії цих органів (абзац третій підпункту 2.4 пункту 2 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 8 червня 2016 року № 3-рп/2016).

Європейський суд з прав людини у своїх рішеннях зазначав таке: під необхідністю втручання мається на увазі, що воно відповідає нагальній соціальній потребі, зокрема, є пропорційним до поставленої законної мети (пункт 60 Рішення у справі «Кутцнер проти Німеччини» (*Kutzner v. Germany*) від 26 лютого 2002 року, заява № 46544/99, та пункт 47 Рішення у справі «Савіні проти України» (*Saviny v. Ukraine*) від 18 грудня 2008 року, заява № 39948/06); рівень передбачуваності значною мірою залежить від змісту заходу, сфери, яку він має охопити, а також кількості та статусу тих, до кого він застосовується (пункт 68

Рішення у справі «Гроппера радіо АГ та інші проти Швейцарії» («*Groppera Radio AG and Others v. Switzerland*») від 28 березня 1990 року, заява № 10890/84).

Отже, держава зобов'язана гарантувати конституційні права і свободи, утримуватись від прийняття будь-яких актів, які призводили б до свавільного скасування конституційних прав і свобод. При цьому державні установи повинні бути послідовними щодо прийнятих ними нормативних актів, а також дотримуватись розумної рівноваги між передбачуваністю (довірою, законними очікуваннями, впевненістю) особи і тими інтересами, заради забезпечення яких у регулювання вносяться зміни. Повага до такої впевненості, як зазначав Європейський суд з прав людини, має бути мірою правового захисту у внутрішньому праві проти свавільного втручання державних органів у гарантовані права (пункт 156 Рішення у справі «Копецьки проти Словаччини» («*Kopecký v. Slovakia*») від 28 вересня 2004 року, заява № 44912/98).

Призначення пенсії є питанням соціальної політики держави, яка має довгостроковий характер і вимагає стабільності, відповідно особа має бути завчасно попереджена про зміну умов пенсійного забезпечення. Варто враховувати, що формування пенсійного бюджету обумовлено економічними процесами, які відбуваються в державі, змінами державної політики у сфері оподаткування тощо. В окремих випадках зміни правового регулювання є вкрай необхідними, адже за певних умов від невжиття заходів для вирішення ситуації постраждала б здатність держави забезпечувати право на соціальне забезпечення, а також гарантувати життєздатність системи соціального забезпечення. Це суперечило б, крім іншого, принципу соціальної держави. Наведене свідчить про те, що питання особливостей регулювання пенсійного забезпечення не є незмінними. Принцип законних очікувань (передбачуваності, правової довіри) не виключає можливості зміни існуючого правового регулювання. Протилежний підхід призвів би до нездатності держави реагувати на мінливі життєві обставини.

Конституційний Суд України зазначав, що обмеження щодо реалізації конституційних прав і свобод не можуть бути свавільними та несправедливими, вони мають встановлюватися виключно Конституцією і законами України, переслідувати легітимну мету, бути обумовленими суспільною необхідністю досягнення цієї мети, пропорційними та обґрунтованими, у разі обмеження конституційного права або свободи законодавець зобов'язаний запровадити таке правове регулювання, яке дасть можливість оптимально досягти легітимної мети з мінімальним втручанням у реалізацію цього права або свободи і не порушувати сутнісний зміст такого права (абзац третій підпункту 2.1 пункту 2 мотивувальної частини Рішення від 1 червня 2016 року № 2-рп/2016).

Аналогічною є позиція Конституційного Суду Латвійської Республіки, який у справі про визнання пенсії оподаткованим джерелом доходу зазначив, що оцінюючи конституційність норм, насамперед варто з'ясувати, чи перебувають особи (групи осіб) в однакових і порівнянних умовах; чи передбачають оскаржувані норми різне ставлення; чи є у різного ставлення об'єктивна і розумна підстава, тобто чи наявна легітимна мета і чи дотриманий принцип пропорційності (Рішення від 8 червня 2007 року № 2007-01-01).

Таким чином, Конституційний Суд України мав дослідити мету запровадження законодавцем оподаткування пенсії та встановити, чи є вона легітимною. Як вба-

часться зі змісту пояснювальної записки до проекту Закону України про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні (реєстр. № 4576), «прийняття зазначеного законопроекту обумовлене необхідністю запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні, збільшення надходжень до бюджету та удосконалення окремих положень Податкового кодексу України, а також необхідністю реалізації заходів щодо економічного та раціонального використання державних коштів, недопущення втрат бюджету та забезпечення соціальної підтримки громадян виходячи з фінансових можливостей держави» (пункт 1).

Натомість у Рішенні Конституційний Суд України не дав оцінки меті прийняття Закону України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» від 27 березня 2014 року № 1166–VII, обраному законодавцем способу досягнення цієї мети тощо та не врахував власної юридичної позиції, викладеної в Рішенні від 19 червня 2001 року № 9-рп/2001, за якою право на пенсію, її розмір, суми названих виплат можна пов'язати з економічною доцільністю, соціально-економічними обставинами, фінансовими можливостями держави у той чи інший період її розвитку, часом ухвалення відповідних нормативно-правових актів, з певними датами, від яких розпочинаються такі грошові виплати (абзац четвертий пункту 3 мотивувальної частини).

Непереконливим також є твердження Конституційного Суду України про те, що з огляду на численні зміни, внесені до підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України, «особи, які мають право на пенсійні виплати, об'єктивно не могли бути впевненими у своїх правомірних очікуваннях» (абзац десятий підпункту 4.3 пункту 4 мотивувальної частини Рішення), адже останні внесені зміни (Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування пенсій» від 2 червня 2016 року № 1411–VIII) поліпшують становище осіб, запроваджуючи оподаткування суми пенсій, розмір яких перевищує десять розмірів прожиткового мінімуму для осіб, які втратили працездатність (а не три розміри мінімальної заробітної плати, як було передбачено в попередній редакції).

Суддя Конституційного Суду України

М. ЗАПОРОЖЕЦЬ