

ОКРЕМА ДУМКА

судді Конституційного Суду України Сліденка І.Д. 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)

Зважаючи на наявність 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 від 27 лютого 2018 року № 1-р/2018 (далі – Рішення), ухваленого формальною більшістю від фактичного складу Конституційного Суду України;

констатуючи той факт, що застосовані методологія, аргументація та визначена на їх основі Конституційним Судом України абстрактно-теоретична неконституційність – 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 положення абзацу першого підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України – мають суб’єктивний та відносний характер;

усвідомлюючи необхідність субстанційно-онтологічного аналізу для визначення помилок, недоліків та недосконалостей, які містяться в Рішенні;

користуючись правом на окрему думку, наданим статтею 93 Закону України „Про Конституційний Суд України“;

вважаю за необхідне висловити такі **заперечення** щодо концепції, методології, мотивувальної та резолютивної частин Рішення:

У Рішенні Конституційний Суд України продовжив неоднозначну практику захисту найбільш захищених соціальних груп – пенсіонерів з надвисокими пенсіями та суддів, які отримують щомісячне довічне грошове утримання.

I. Заперечення методології Рішення

Конституційний Суд України застосував хибний методологічний прийом для обґрунтування неконституційності оспорюваних норм, суть якого полягає в інтерпретації норм закону та підлаштуванні такого тлумачення до приписів Конституції України (сторінки 9, 11 та 14 бланку (оригіналу) Рішення), коли через статті 1, 7, 20, 24, 40 Закону України „Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхування“ та статті 12, 13, 14, 19, 20, 21, 29, 30, 31, 32, 44, 45, 49, 53 Закону України „Про пенсійне забезпечення“ тлумачаться статті 8, 21, 24, 46 Конституції України. Таким чином, норми Конституції України наділяються сенсом норм закону. При цьому Конституційний Суд України повинен порівнювати норми закону України та норми Конституції України в контексті інтерпретації норм Конституції України, а не навпаки. Методологічна помилка полягає в тому, що, інтерпретуючи закони, визнається неконституційною норма самого закону.

Будь-який закон менш стабільний ніж конституція за визначенням. Сутність законодавства полягає в його динаміці, на відміну від конституції, однією з основних властивостей якої є стабільність. У цьому проявляється і сутність конституційного контролю, який є інструментом реагування на суперечності між стабільними нормами конституції та мінливим законодавством.

Практично концептуальні засади Рішення базуються не на нормах Конституції України, а на нормах законів України, а саме: „пенсією є „щомісячна пенсійна виплата в солідарній системі загальнообов’язкового

державного пенсійного страхування, яку отримує застрахована особа в разі досягнення нею передбаченого цим Законом пенсійного віку чи визнання її особою з інвалідністю, або отримують члени її сім'ї у випадках, визначених цим Законом“; „залежності розміру пенсії від тривалості страхового стажу та розміру заробітної плати (доходу) застрахованої особи, тобто від загальної суми сплачених за застраховану особу страхових внесків протягом всього періоду роботи, що передував призначенню або перерахунку пенсії“; „залежності розміру пенсії від тривалості страхового стажу, сплати єдиного внеску та заробітної плати в минулому, розмір якої визначався з урахуванням таких чинників: складність, умови виконуваної роботи, результати праці“; „законодавець, регулюючи відносини у сфері загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, виходив з того, що воно має здійснюватися за певними принципами“ тощо.

При цьому конституційність наведених норм не є очевидною, евентуально вони можуть бути визнані неконституційними як і закони в цілому. Що буде в такому випадку – невідомо.

Таким чином, зв'язок з нормами Конституції України в висновках Рішення є примарним, виключно для проформи.

II. Заперечення концепції Рішення

Концептуально Конституційний Суд України таким чином визначив сутність конституційного конфлікту у цій справі: оподаткування пенсій та щомісячного грошового утримання, що, зокрема, знайшло вияв у короткій назві Рішення. Однак при цьому Конституційний Суд України вибудовує конституційний тезаурус мотивації на нормах Конституції України, які стосуються прав і свобод людини (сторінка 5 бланку (оригіналу) Рішення), зокрема йдеться про її статті 3, 21, 24, 46. Апелюючи до вказаних статей та обґрунтовуючи ними свою позицію, Конституційний Суд України проігнорував приписи статті 22, яка є визначальною для застосування будь-якої статті розділу II Конституції України. З іншого боку, він

проігнорував приписи статті 67 Основного Закону України, відповідно до якої кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

Конституційний Суд України, розглядаючи сутність конституційного конфлікту в сфері оподаткування, повинен був врахувати припис щодо обов'язку сплачувати податки. Однак в такому випадку оспорювані норми є конституційними.

Якщо Конституційний Суд України виходив з концепції, що це справа про пенсії, а в більш широкому сенсі про соціальний захист, то він повинен був застосувати статтю 22 Конституції України. Точніше, сукупне тлумачення статей 22 та 46 Основного Закону України про соціальний захист.

При цьому Конституційний Суд України абсолютно необґрунтовано об'єднав в одне конституційне провадження справи з різною природою конституційного конфлікту – оподаткування пенсій громадян та оподаткування довічного грошового утримання суддів, чим непрямо визнав ключовий для вирішення цього конституційного конфлікту вплив статті Конституції України щодо обов'язку сплачувати податки.

Таким чином, концептуально Рішення є внутрішньо суперечливим та не відповідає жодній з теоретично можливих концепцій, прийнятних для вирішення цього конституційного конфлікту – захист прав або оподаткування. Комбінація цих двох напрямів призвела з одного боку до ігнорування приписів частини третьої статті 22 Конституції України, а з іншого – до ігнорування конституційного припису щодо обов'язку сплачувати податки.

Отже, Конституційний Суд України в принципі не визначив сутність конституційного конфлікту, який став причиною для розгляду цієї справи.

При цьому слід мати на увазі, що відповідь на питання, чи можна обкладати пенсії податком, в контексті світового досвіду є однозначною –

можна. Це існуюча в багатьох державах практика, яка не суперечить демократичним принципам врядування та конституційним засадам.

III. Заперечення мотивувальної частини Рішення

Конституційний Суд України вибудовує Рішення на п'яти суб'єктивних висновках та твердженнях щодо неконституційності оспорюваних норм. Жодне з цих тверджень не є аксіоматичним і потребує відповідного логічного та наукового обґрунтування з точки зору правової доктрини та практики її застосування. Однак Конституційний Суд України жодне з цих тверджень не обґрунтував, а запропонована ним аргументація немає нічого спільного з усталеним розумінням базисних категорій сучасного права. Як наслідок висновки мають суб'єктивний, упереджений та волюнтаристський характер, а комбінаторна дія цих висновків та тверджень обумовила концептуальні вади та неузгодженості мотиваційної частини Рішення та неадекватність його резолютивної частини.

Йдеться, зокрема, про такі висновки та твердження.

III.1. Конституційний Суд України вважає, що „у сфері пенсійного забезпечення справедливим має визнаватися 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“, а отже, „запровадження її оподаткування, починаючи з певного її розміру, порушує справедливий підхід до встановлення пенсії, оскільки призводить до зменшення її фактичного розміру, який встановлюється з урахуванням співвідношення між тривалістю страхового стажу та розміром заробітної плати (доходу) застрахованої особи“.

Однак ніякої кореляції між розміром пенсії та критеріями її встановлення в контексті оподаткування немає в принципі. Навпаки, досвід демократичних держав, у яких пенсії оподатковуються, свідчить про те, що оподаткування надвисоких пенсій є одним із способів встановлення

соціальної справедливості шляхом зменшення розриву між великими та малими пенсіями.

III.II. Конституційний Суд України стверджує, що „упродовж двох років Верховна Рада України тричі вносила зміни. За таких обставин особи, які мають право на пенсійні виплати, об’єктивно не могли бути впевненими у своїх правомірних очікуваннях щодо стабільності правового регулювання у цій сфері“, а отже, „встановлення Верховною Радою України у законодавстві України оподаткування пенсій та зміни суми, з якої починається таке оподаткування, суперечить таким елементам конституційного принципу верховенства права, як правова визначеність, правова передбачуваність, правомірні очікування та справедливість“.

Однак виокремлення в якості критерію неконституційності та складової верховенства права часту зміну законодавства без аналізу причин таких змін є очевидно помилковим шляхом. А Конституційний Суд України не проаналізував цих причин. Користуючись такою логікою, теоретично можна визнати неконституційними секвестр бюджету і навіть сам закон, оскільки вони змінюються надзвичайно часто.

Очевидно, що в разі значного погіршення фінансово-економічної ситуації, виникнення умов воєнного або надзвичайного стану, необхідності забезпечення національної безпеки України та її складової – економічної безпеки, модернізації системи соціального захисту тощо держава може здійснювати пропорційний перерозподіл у своїх видатках, в тому числі шляхом їх зменшення, причому неодноразово протягом відносно короткого часового проміжку. Саме така ситуація і була наявна в Україні. Таким чином, часті зміни законодавства були викликані необхідністю стабілізувати фінансово-економічну ситуацію в Україні, викликану військовою агресією Російської Федерації.

Крім того, таким підходом до розуміння правомірних очікувань в контексті принципу верховенства права Конституційний Суд України поставив бар’єр для телеологічного тлумачення частини третьої статті 22

Конституції України в контексті збільшення або зменшення соціальних зобов'язань держави, оскільки у будь-якому випадку правомірні очікування будуть порушені незалежно від того, зменшуються чи збільшуються такого роду зобов'язання. В контексті цієї справи Конституційний Суд України потрапив таким твердженням у логічну пастку, оскільки і збільшення, і зменшення пенсій призводить до порушення правомірних очікувань.

Крім того, унеможлиблюється обмежувальне тлумачення частини третьої статті 22 Конституції України, адже будь-яка дискримінація соціальних груп відповідно до стандартів розділу II Конституції України буде визнаватись неконституційною, оскільки порушуватиметься принцип правомірних очікувань. В свою чергу, це означає, що регулювання соціальних стандартів в плані їх зменшення стає неможливим.

III.III. Конституційний Суд України вважає, що „оподаткування пенсій, починаючи від певної суми (більше десяти розмірів прожиткового мінімуму для осіб, які втратили працездатність, у розрахунку на місяць), є порушенням конституційного принципу рівності за ознакою майнового стану“.

Однак чи порушено в цьому випадку принцип рівності в тому виді, в якому він зафіксований в Конституції України, та в тому сенсі, в якому він розуміється сучасною правовою доктриною?

Якщо розуміти цей висновок Конституційного Суду України буквально, то це означає, що просто виплата пенсії комусь у більшому розмірі, а комусь у – меншому, є порушенням конституційного принципу рівності за ознакою майнового стану. Крім того, слід враховувати, що Конституційний Суд України в принципі не встановив зв'язку між майновим станом та оподаткуванням пенсій. Слід також мати на увазі, що категорії „майнового стану“, „принципу рівності“ та „оподаткування пенсій“ є оціночними, а не абсолютними.

Довести на основі принципу рівності, що оподаткування пенсій є неконституційним, – неможливо, оскільки практика держав, де

застосовується оподаткування пенсій та діє принцип рівності, свідчить про протилежне.

Наслідки рішень Конституційного Суду України мають загальний характер для функціонування правової системи України. Вони стосуються не стільки конкретної справи – у цьому випадку оподаткування пенсій – скільки конституційних принципів взагалі. Конституційний Суд України формує правову доктрину і розуміння того, що чим є, у такому випадку – рівність.

До яких наслідків призведе таке розуміння рівності з точки зору оподаткування?

Соціальні системи демократичних держав (Федеративна Республіка Німеччина, Скандинавія) функціонують завдяки прогресивній системі оподаткування. Чи порушує такий підхід принцип рівності? Очевидно, що в розумінні Конституційного Суду України він порушує принцип рівності. Але чому така система функціонує? Тому, що в іншому випадку соціальна система працювати не буде через відсутність достатніх коштів для соціальних програм.

Крім того, слід мати на увазі, що одним із складників принципу рівності є соціальна рівність, яку Конституційний Суд України взагалі не розглядав. А оподаткування пенсій стосується якраз соціальної рівності. Як можна розглядати дії законодавця з цієї точки зору? Якраз з точки зору забезпечення соціальної рівності. Чому? Тому, що держава не має можливості забезпечити всім великий розмір пенсій. Надвеликий розмір пенсій вона забезпечує лише дуже невеликій кількості громадян, всі інші отримують пенсії низькі і навіть нижчі за встановлений нею ж прожитковий мінімум. І через це така корекція, яка стосується виключно надвеликих пенсій, якраз забезпечує цю соціальну рівність.

Тому, формулюючи таке розуміння принципу рівності, Конституційний Суд України ставить перепону для будь-яких дій законодавця у майбутньому, пов'язаних з системою прогресивного оподаткування.

III.IV. Конституційний Суд України вважає, що „право на пенсійне забезпечення є складовою конституційного права на соціальний захист громадян, яке згідно з частиною другою статті 46 Конституції України гарантується загальнообов’язковим державним соціальним страхуванням і не є заробітком громадян або іншим доходом, пов’язаним з будь-яким видом діяльності“, а отже, „законодавець прирівнює пенсію до різних видів доходів громадян, однак аналіз відповідних конституційних приписів, положень законодавства про пенсійне забезпечення в Україні дає підстави для висновку, що пенсія – це не дохід, а один із видів соціальних виплат“.

Однак стаття 46 Конституції України не порушена в цьому випадку по тій простій причині, що пенсія виплачується. А оскільки пенсія виплачується, тоді говорити про те, що є якісь порушення, пов’язані зі статтею 46 Конституції України, навряд чи можливо.

Наявність практики оподаткування пенсії в зарубіжних країнах, зокрема в США, ФРН, Іспанії, Франції, Хорватії, Норвегії та інших, свідчить про те, що пенсія входить до такої категорії податків, як загальний дохід, а отже, така практика суперечить висновку Конституційного Суду України. В Німеччині існує податок на пенсію, причому цей податок тільки для відповідної категорії осіб, а саме тих, які отримують пенсію більшу за певну межу; пенсії чиновників взагалі всі оподатковуються, тому що це вважається доходом. В Іспанії всі пенсії оподатковуються, тому що вважаються доходом. В Хорватії пенсійний дохід оподатковується. У Франції пенсії сприяють формуванню сукупного доходу як основи для податку на прибуток.

Таким чином, висновок, що пенсії в Україні не є доходом, необґрунтований, особливо з посиланням на міжнародну практику і положення законодавства про пенсійне забезпечення.

III.V. Конституційний Суд України вважає, що „конституційний принцип незалежності суддів означає, в тому числі, конституційно обумовлений імператив охорони матеріального забезпечення суддів від його скасування чи зниження досягнутого рівня без відповідної компенсації як

гарантію недопущення впливу або втручання у здійснення правосуддя“, а отже, „передбачене оспорюваним положенням Кодексу оподаткування щомісячного довічного грошового утримання суддів зменшує його розмір та знижує досягнутий рівень гарантій незалежності суддів“.

Однак Конституційний Суд України не встановив зв'язку між щомісячним довічним грошовим утриманням та недопущенням впливу або втручанням у здійснення правосуддя. Тут слід мати на увазі, що мова йде про колишніх суддів, які вже не здійснюють правосуддя. Власне, тому вони й отримують щомісячне довічне грошове утримання. Очевидно, що в цьому випадку ні про яке втручання чи вплив на здійснення правосуддя не може бути й мови. Отже, такий висновок не відповідає дійсності.

IV. Заперечення резолютивної частини Рішення

Таким чином, зважаючи на хибність висновків Конституційного Суду України, практику оподаткування окремих категорій пенсій та щомісячного довічного грошового утримання суддів слід визнати конституційною.

Суддя
Конституційного Суду України

І. Д. СЛІДЕНКО