

РЕШЕНИЕ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

26 апреля 2016 г. № Р-1030/2016

**О праве на обжалование решений налоговых органов,
действий (бездействия) их должностных лиц**

Конституционный Суд Республики Беларусь в составе председательствующего – Председателя Конституционного Суда Миклашевича П.П., заместителя Председателя Сергеевой О.Г., судей Вороновича Т.В., Данилюка С.Е., Изотко В.П., Карпович Н.А., Козыревой Л.Г., Подгруши В.В., Рябцева Л.М., Тиковенко А.Г., Чигринова С.П.

рассмотрел в открытом судебном заседании дело «О праве на обжалование решений налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц».

В судебном заседании приняли участие:

полномочный представитель Президента Республики Беларусь в Конституционном Суде – Мицкевич В.В., Заместитель Главы Администрации Президента Республики Беларусь;

полномочный представитель Совета Республики Национального собрания Республики Беларусь в Конституционном Суде – Мороз Л.Ф., председатель Постоянной комиссии Совета Республики Национального собрания Республики Беларусь по законодательству и государственному строительству;

полномочный представитель Совета Министров Республики Беларусь в Конституционном Суде – Бодак А.Н., заместитель Министра юстиции Республики Беларусь; представители:

Верховного Суда Республики Беларусь – Демидович В.Н., заместитель Председателя Верховного Суда Республики Беларусь;

Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь – Муквич В.В., заместитель Министра по налогам и сборам Республики Беларусь;

Генеральной прокуратуры Республики Беларусь – Мальцев А.В., начальник управления по надзору за исполнением законодательства и законностью правовых актов Генеральной прокуратуры Республики Беларусь.

Производство по делу возбуждено Конституционным Судом 14 марта 2016 г. в соответствии с частью первой статьи 116 Конституции Республики Беларусь (далее – Конституция), абзацем восьмым части третьей статьи 22 Кодекса Республики Беларусь о судоустройстве и статусе судей, частями первой и третьей статьи 158 Закона Республики Беларусь «О конституционном судопроизводстве» на основании поступившего в Конституционный Суд обращения гражданина А.М.Барташевича о наличии правового пробела в части отсутствия у лиц, не являющихся в соответствии с Налоговым кодексом Республики Беларусь (далее – НК) плательщиками налогов, сборов (пошлин) (иными обязанными лицами), права на обжалование решений налоговых органов, действий (бездействия) должностных лиц этих органов, которыми затрагиваются их права.

В обращении указывается, что А.М.Барташевич в период с 24 апреля по 30 сентября 2013 г. являлся директором частного торгового унитарного предприятия (далее – частное предприятие), в отношении которого в настоящее время возбуждено производство по делу об экономической несостоятельности (банкротстве), открыто конкурсное производство. Основанием для этого послужила задолженность частного предприятия по уплате налогов и сборов.

Согласно решению инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь по Фрунзенскому району г. Минска № 2 от 8 июля 2015 г. (далее – решение ИМНС) и акту выездной внеплановой проверки от 8 июня 2015 г. нарушения налогового законодательства частным предприятием допущены в результате действий (бездействия) А.М.Барташевича, который в нарушение подпункта 1.1 пункта 1 статьи 22 НК не обеспечил в полном объеме уплату налогов и сборов, нарушил правила ведения бухгалтерского учета и отчетности. О решении ИМНС данному гражданину стало известно после получения определения экономического суда г. Минска от 10 ноября 2015 г. о возбуждении производства по делу о привлечении его к субсидиарной ответственности по обязательствам частного предприятия и

ознакомления с материалами дела. На решение ИМНС гражданин подал жалобу в суд Фрунзенского района г. Минска. Определением суда Фрунзенского района г. Минска от 5 января 2016 г. производство по делу прекращено в связи с отсутствием у гражданина в данном случае права на обращение в суд.

По мнению гражданина, отсутствие права на обжалование в суд решения налогового органа, которым затрагиваются права и законные интересы лица (собственника имущества организации-должника, учредителя (участника), бывшего руководителя организации-должника), привлекаемого к субсидиарной ответственности по обязательствам организации-должника, нарушает конституционное право этого лица на судебную защиту.

Заслушав судью Козыреву Л.Г., выступления представителей, проанализировав положения Конституции, НК, Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее – ГК), Гражданского процессуального кодекса Республики Беларусь, Хозяйственного процессуального кодекса Республики Беларусь, Закона Республики Беларусь «Об экономической несостоятельности (банкротстве)» (далее – Закон о банкротстве) и иных законодательных актов Республики Беларусь, исследовав представленные документы и другие материалы дела, Конституционный Суд установил.

1. Конституцией предусмотрено, что человек, его права, свободы и гарантии их реализации являются высшей ценностью и целью общества и государства (часть первая статьи 2); обеспечение прав и свобод граждан Республики Беларусь – высшая цель государства; государство гарантирует права и свободы граждан Беларуси, закрепленные в Конституции, законах и предусмотренные международными обязательствами государства (части первая и третья статьи 21).

Статьей 22 Конституции определено, что все равны перед законом и имеют право без всякой дискриминации на равную защиту прав и законных интересов.

Часть первая статьи 60 Конституции, гарантирующая каждому защиту его прав и свобод компетентным, независимым и беспристрастным судом в определенные законом сроки, обуславливает обязанность государства обеспечивать каждому беспрепятственное право на доступ к правосудию.

В соответствии со Всеобщей декларацией прав человека каждый человек для определения его прав и обязанностей имеет право на основе полного равенства на то, чтобы его дело было рассмотрено гласно и с соблюдением всех требований справедливости независимым и беспристрастным судом (статья 10). Международным пактом о гражданских и политических правах предусмотрено, что каждый имеет право при определении его прав и обязанностей на справедливое и публичное разбирательство дела компетентным, независимым и беспристрастным судом, созданным на основании закона (статья 14); каждое государство, участвующее в данном Пакте, обязуется развивать возможности судебной защиты (статья 2).

Конституционный Суд неоднократно отмечал, что право на судебную защиту относится к основным правам человека, которые признаются и гарантируются согласно общепризнанным принципам и нормам международного права, а Республика Беларусь в соответствии с частью первой статьи 8 Конституции признает приоритет общепризнанных принципов международного права и обеспечивает соответствие им законодательства.

Из анализа положений Конституции и международно-правовых актов следует, что государство обязано устанавливать надлежащий механизм реализации конституционного права граждан на судебную защиту, которая должна быть справедливой, компетентной и эффективной.

2. В соответствии со статьей 39 Закона «О конституционном судопроизводстве» в Верховный Суд, Генеральную прокуратуру, Министерство по налогам и сборам и Министерство юстиции Республики Беларусь Конституционным Судом были направлены запросы, в письменных ответах на которые указанные государственные органы изложили свое мнение по делу.

Верховный Суд считает, что законодатель, учитывая конституционную обязанность государства обеспечить гражданам право на доступ к правосудию и правовую природу налогообложения, предоставил право на обжалование решений налоговых органов

(действий или бездействия их должностных лиц) исключительно субъектам налоговых отношений. Решение вопроса расширения круга субъектов, имеющих право на обжалование решений налоговых органов (действий или бездействия их должностных лиц), относится к исключительной компетенции законодателя.

Генеральная прокуратура отмечает, что в действующем законодательстве отсутствует правовое регулирование реализации прав юридических и физических лиц, не являющихся плательщиками, на обжалование решений налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц в случае нарушения этими решениями, действиями (бездействием) прав юридических и физических лиц, и полагает, что данный пробел возможно устранить путем внесения изменений в статью 85 НК.

Министерство по налогам и сборам указывает, что в соответствии со статьями 1, 4 НК участниками регулируемых данным Кодексом и иными актами налогового законодательства отношений, возникающих в процессе исполнения налогового обязательства, осуществления налогового контроля, обжалования решений налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, являются организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК плательщиками. Отношения, касающиеся проведения проверки и ее последствий в связи с выявленными у проверяемого плательщика нарушениями законодательства, имеют место между налоговым органом и плательщиком. Министерство по налогам и сборам не усматривает в НК пробела правового регулирования реализации права граждан, не являющихся плательщиками, на обжалование решений налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц.

Министерство юстиции отмечает, что вопрос о необходимости корректировки законодательства в части изменения закрепленных подходов и наделения любого лица правом на обжалование решения налоговых органов не относится к компетенции этого Министерства, а должен быть рассмотрен уполномоченными государственными органами, осуществляющими государственную политику в данной области, в первую очередь Министерством финансов Республики Беларусь и Министерством по налогам и сборам.

3. Конституцией установлено, что гражданин ответствен перед государством за неукоснительное исполнение обязанностей, возложенных на него Конституцией (часть вторая статьи 2); граждане Республики Беларусь обязаны принимать участие в финансировании государственных расходов путем уплаты государственных налогов, пошлин и иных платежей (статья 56).

Конституционный Суд полагает, что законодатель, основываясь на указанных конституционных нормах, а также положениях пункта 2 части первой статьи 97, пункта 1 части первой статьи 98 Конституции, вправе по своему усмотрению осуществлять правовое регулирование отношений в сфере налогообложения, в том числе по установлению порядка обжалования решений налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц.

В Послании «О состоянии конституционной законности в Республике Беларусь в 2015 году» Конституционный Суд отметил, что Конституция предоставляет законодателю достаточно широкие дискреционные полномочия, то есть возможность усмотрения, «пространство выбора» в регулировании конкретных общественных отношений, определении особенностей правового регулирования, установлении, изменении и ограничении субъективных прав, условий и механизмов их реализации. Однако при реализации своих полномочий законодатель действует в границах, определенных конституционными принципами и нормами, при этом он должен учитывать необходимость поддержания баланса и соразмерности конституционно защищаемых ценностей, целей и интересов, которые находятся в единстве, и не допускать подмены одной ценности другой или их умаления.

Согласно НК налоговые органы и их должностные лица обязаны осуществлять контроль за соблюдением налогового законодательства, правильным исчислением, полной и своевременной уплатой налогов, сборов (пошлин), пеней, а также за правильностью

взимания, своевременностью и полнотой перечисления в бюджет налогов, сборов (пошлин) (подпункт 1.3 пункта 1 статьи 82).

Налоговый контроль осуществляется в том числе посредством проверок (пункт 1 статьи 64 НК). Порядок организации и проведения проверок установлен Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь», которым утверждено Положение о порядке организации и проведения проверок (далее – Положение).

По результатам проверки, в ходе которой выявлены нарушения актов законодательства, составляется акт проверки, на основании которого руководителем (его заместителем) налогового органа в пределах его компетенции выносятся решения по акту проверки (статья 78 НК, часть первая пункта 59 и часть первая пункта 73 Положения).

В соответствии со статьей 85 НК каждый плательщик (иное обязанное лицо) имеет право обжаловать решения налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц, если он полагает, что такие решения или действия (бездействие) приняты или произведены с нарушением норм, установленных налоговым или иным законодательством, либо нарушают его права.

Частью первой пункта 1 статьи 86 НК предусмотрено, что решения налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, которому должностные лица, действия (бездействие) которых обжалуются, непосредственно подчинены, и (или) в суд. Согласно части второй данного пункта подача жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу не исключает права на подачу жалобы в суд; обжалование решения налогового органа, действий (бездействия) его должностных лиц в судебном порядке осуществляется в соответствии с гражданским процессуальным или хозяйственным процессуальным законодательством; при этом жалоба на решение налогового органа, действия (бездействие) его должностных лиц может быть подана в экономический суд в течение года со дня его вынесения (их совершения).

Аналогичные по содержанию правила, касающиеся прав проверяемого субъекта на обжалование решений контролирующих (надзорных) органов по акту проверки, действий (бездействия) проверяющих, установлены в частях первой–третьей пункта 78 Положения.

Из содержания анализируемых норм законодательных актов следует, что право на обжалование решений налоговых органов принадлежит плательщикам (иным обязанным лицам).

Согласно пункту 1 статьи 13 НК плательщиками признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с данным Кодексом, таможенным законодательством Таможенного союза, Законом Республики Беларусь «О таможенном регулировании в Республике Беларусь» и (или) актами Президента Республики Беларусь возложена обязанность уплачивать налоги, сборы (пошлины).

Пунктом 2 статьи 37 НК предусмотрено, что исполнение налогового обязательства осуществляется непосредственно плательщиком, за исключением случаев, когда в соответствии с данным Кодексом, таможенным законодательством Таможенного союза, Законом Республики Беларусь «О таможенном регулировании в Республике Беларусь» и (или) актами Президента Республики Беларусь либо решениями местных Советов депутатов (в отношении местных налогов и сборов) исполнение его налогового обязательства возлагается на иное обязанное лицо либо иному лицу предоставляется право уплатить налоги, сборы (пошлины) за плательщика.

По смыслу статьи 23 НК к иным обязанным лицам относятся налоговые агенты. Так, согласно указанной статье НК налоговым агентом признается юридическое или физическое лицо, простое товарищество, доверительный управляющий, иностранная организация, осуществляющая деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство, представительство иностранной организации, открытые в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, которые являются источником выплаты доходов плательщику и (или) на которые в силу данного Кодекса и

других актов налогового законодательства возлагаются обязанности по исчислению, удержанию у плательщика и перечислению в бюджет налогов, сборов (пошлин) (пункт 1); налоговый агент имеет те же права, что и плательщик, если иное не установлено данным Кодексом (пункт 2).

При этом согласно пункту 1 статьи 24 НК плательщик может участвовать в отношениях, регулируемых налоговым законодательством, через своего законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено НК. Законными представителями плательщика-организации признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании актов законодательства или учредительных документов этой организации (пункт 1 статьи 25 НК). В силу пункта 2 статьи 27 НК уполномоченный представитель плательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном актами законодательства. Пунктом 4 статьи 24 НК определено, что правила, предусмотренные статьями 24–27 НК, распространяются и на налоговых агентов.

Таким образом, из анализа приведенных норм НК и Положения усматривается, что собственники имущества организации, учредители (участники), руководители, в том числе бывшие, и другие лица, чьи права и законные интересы могут быть нарушены решением налогового органа, действиями (бездействием) их должностных лиц, не имеют права обжаловать такое решение, действия (бездействие) должностных лиц налогового органа от своего имени в своих интересах.

4. Согласно Конституции в Республике Беларусь устанавливается принцип верховенства права (часть первая статьи 7); государство ответственно перед гражданином за создание условий для свободного и достойного развития личности (часть вторая статьи 2); государство обязано принимать все доступные ему меры для создания внутреннего и международного порядка, необходимого для полного осуществления прав и свобод граждан Республики Беларусь, предусмотренных Конституцией (часть первая статьи 59).

Закрепленное Конституцией право каждого на судебную защиту выступает гарантией реализации всех других конституционных прав и свобод и носит универсальный характер.

В ряде ранее принятых решений Конституционный Суд указывал, что важнейшими составляющими принципа верховенства права являются недопущение произвола со стороны государственных органов, их должностных лиц, защита прав плательщиков; если налоговые органы и их должностные лица при осуществлении своих полномочий допустили нарушение прав и законных интересов граждан, граждане вправе реализовать закрепленные в Конституции права на обращение в государственные органы (статья 40) и на судебную защиту (статья 60) путем подачи соответствующей жалобы по правилам статей 86, 87 НК (решения от 11 октября 2010 г. № Р-494/2010, от 26 декабря 2011 г. № Р-662/2011, от 16 октября 2012 г. № Р-761/2012); предусмотренное в части первой статьи 60 Конституции положение является важной гарантией защиты прав и свобод граждан от любых нарушающих их действий и решений; право на судебную защиту относится к таким правам, которые не могут быть ограничены (решения от 2 апреля 2001 г. № Р-111/2001, от 5 апреля 2007 г. № Р-199/2007, от 19 декабря 2011 г. № Р-655/2011, от 5 июля 2012 г. № Р-739/2012 и др.).

4.1. Частью второй пункта 3 статьи 52 ГК предусмотрено, что если экономическая несостоятельность (банкротство) юридического лица вызвана собственником его имущества, учредителями (участниками) или другими лицами, в том числе руководителем юридического лица, имеющими право давать обязательные для этого юридического лица указания либо имеющими возможность иным образом определять его действия, то на таких лиц при недостаточности имущества юридического лица возлагается субсидиарная ответственность по его обязательствам. Аналогичная норма содержится в части второй статьи 11 Закона о банкротстве.

В силу части седьмой статьи 11 Закона о банкротстве субсидиарная ответственность возлагается и в случаях прекращения права собственности на имущество должника,

выбытия из состава участников (учредителей) должника, прекращения трудовых отношений с должником, а также прекращения права давать обязательные для должника указания либо иным образом определять его действия в течение установленного данным Законом срока.

В соответствии с Законом о банкротстве управляющий с момента его назначения обязан подавать иски о привлечении к субсидиарной ответственности руководителя должника – юридического лица и (или) иных виновных в экономической несостоятельности (банкротстве) должника лиц (абзац восемнадцатый части первой статьи 77).

Из материалов дела усматривается, что с исковым заявлением в экономический суд г. Минска о привлечении гражданина (бывшего директора организации-должника) к субсидиарной ответственности обратился антикризисный управляющий, представивший в качестве доказательства вины этого гражданина решение и акт проверки налогового органа – ИМНС.

В свою очередь, гражданин, не согласный с выводами налогового органа, обжаловал решение ИМНС в суд Фрунзенского района г. Минска, который производство по гражданскому делу прекратил ввиду отсутствия у заявителя права обжаловать действия налоговых органов.

В определении суда указано, что согласно статье 85 НК право обжаловать решения налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц имеет плательщик (иное обязанное лицо). Принимая во внимание, что частное предприятие находится в процедуре банкротства, суд сослался на статью 86 Закона о банкротстве, которой предусмотрено, что со дня вынесения экономическим судом определения об открытии конкурсного производства к управляющему переходят полномочия руководителя и иных органов управления должника – юридического лица, а также собственника имущества должника – унитарного предприятия. В связи с этим при наличии возражений по решению о доначислении сумм налогов (сборов) со стороны руководителя должника, на которого в соответствии с Законом о банкротстве может быть возложена субсидиарная ответственность по обязательствам должника, соответствующее ходатайство может быть подано им антикризисному управляющему для подачи последним жалобы в порядке, установленном статьей 86 НК, поскольку, исходя из положений статьи 86 Закона о банкротстве, право обжалования решений должника может быть реализовано от имени должника антикризисным управляющим.

Конституционный Суд полагает, что в рассматриваемой ситуации имеется конфликт интересов. С одной стороны, антикризисный управляющий обязан подавать иски о привлечении к субсидиарной ответственности руководителя организации-должника (статья 77 Закона о банкротстве), в том числе бывшего, а с другой – с учетом положений статьи 86 Закона о банкротстве ему предлагается защищать интересы такого руководителя в порядке, установленном статьей 86 НК.

4.2. Конституционный Суд отмечает, что привлечение лиц, вызвавших экономическую несостоятельность (банкротство) организации, к субсидиарной ответственности в большинстве случаев связано с нарушением организацией-должником налогового законодательства, выявленным в результате налоговой проверки.

Согласно пункту 60 Положения в акте проверки налогового органа должны быть указаны, в частности, описание факта нарушения законодательства, место и время его совершения, акты законодательства, требования которых нарушены, и (или) предусмотренная законодательными актами ответственность за такое нарушение; размер причиненного вреда (при его наличии) и другие последствия выявленных нарушений; должности, фамилии и инициалы лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушения проверяемым субъектом законодательства.

На основании акта проверки, за исключением акта проверки, в котором фиксируется только факт совершенного административного правонарушения и не производятся доначисление налогов, сборов (пошлин) и (или) начисление пеней, в течение 30 рабочих дней со дня его вручения (направления) плательщику (иному обязанному лицу) или его

представителю, а в случае подачи возражений – со дня вручения (направления) плательщику (иному обязанному лицу) или его представителю заключения по этим возражениям руководителем (его заместителем) налогового органа в пределах его компетенции выносятся решение по акту проверки и (или) требование (предписание) об устранении нарушений, установленных в ходе проведения проверки (пункт 8 статьи 78 НК).

Конституционный Суд обращает внимание на то, что лицо, указанное в акте проверки налогового органа как допустившее своими действиями (бездействием) нарушение налогового законодательства, но прекратившее трудовые отношения с организацией-должником, в соответствии с установленным в НК порядком обжалования решения налогового органа права на обжалование такого решения в настоящее время не имеет.

Исходя из того, что решением налогового органа о доначислении сумм налогов (сборов) по обязательствам организации-должника могут затрагиваться права и законные интересы не только плательщиков налогов, сборов (пошлин), но и других лиц (собственника имущества организации-должника, учредителя (участника), руководителя организации-должника, в том числе бывших), которые в силу законодательства Республики Беларусь подлежат привлечению к субсидиарной ответственности, Конституционный Суд считает, что эти лица в целях своевременной и эффективной защиты их прав и законных интересов так же, как и плательщики (иные обязанные лица), должны иметь право на обжалование решения налогового органа, действий (бездействия) его должностных лиц.

Конституционный Суд полагает, что государство обязано обеспечить реализацию конституционного права на обращение в государственные органы (статья 40 Конституции) и доступ к правосудию каждому лицу (статья 60 Конституции), чьи права и законные интересы затрагиваются решениями налоговых органов, действиями (бездействием) их должностных лиц.

При этом Конституционный Суд обращает внимание на необходимость унификации налогового законодательства Республики Беларусь с налоговым законодательством Российской Федерации с целью установления сходных механизмов правового регулирования в налоговой сфере в рамках Союзного государства и Евразийского экономического союза.

Так, согласно Налоговому кодексу Российской Федерации каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права (часть первая статьи 137); акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд в порядке, предусмотренном данным Кодексом и соответствующим процессуальным законодательством Российской Федерации (часть первая пункта 1 статьи 138).

По мнению Конституционного Суда, отсутствие в законодательстве Республики Беларусь у других лиц, чьи права и законные интересы затрагиваются решением налогового органа, в отличие от лиц, определенных в статье 85 НК, права на обжалование такого решения ограничивает их право на судебную защиту, не обеспечивает справедливость судебного решения, в связи с чем не соблюдается баланс публично-правовых и частноправовых интересов. Нормативно-правовая регламентация, при которой возможность инициирования оценки судом законности актов налоговых органов зависит от усмотрения иных лиц, не обеспечивает верховенство норм Конституции, гарантирующих каждому право на судебную защиту, не позволяет всем заинтересованным лицам надлежащим образом защищать свои права и законные интересы, не способствует своевременности и эффективности восстановления нарушенных прав.

Таким образом, действующее в настоящее время правовое регулирование обжалования решений налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц не может быть признано достаточным для обеспечения полной и эффективной судебной защиты прав и свобод как необходимого элемента конституционно-правового режима, основанного на принципах верховенства права и правового государства. Снижение уровня

гарантий судебной защиты лиц, права и законные интересы которых, по их мнению, нарушаются решениями налоговых органов, по сравнению с лицами, право которых на оспаривание таких решений установлено в законодательном порядке, нельзя признать справедливым и соразмерным конституционно защищаемым интересам.

Конституционный Суд, основываясь на нормах Конституции, согласно которым в Республике Беларусь устанавливается принцип верховенства права, а государство, все его органы и должностные лица действуют в пределах Конституции и принятых в соответствии с ней актов законодательства (части первая и вторая статьи 7), государство обязано принимать все доступные ему меры для создания внутреннего и международного порядка, необходимого для полного осуществления прав и свобод граждан Республики Беларусь, предусмотренных Конституцией, а государственные органы, должностные и иные лица, которым доверено исполнение государственных функций, обязаны в пределах своей компетенции принимать необходимые меры для осуществления и защиты прав и свобод личности (части первая и вторая статьи 59), считает необходимым устранить пробел конституционно-правового регулирования права на обжалование решений налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц в части отсутствия такого права у других лиц, не являющихся плательщиками (иными обязанными лицами), чьи права и законные интересы могут быть затронуты решениями налоговых органов, действиями (бездействием) их должностных лиц.

На основании изложенного, руководствуясь частями первой и седьмой статьи 116 Конституции Республики Беларусь, абзацем восьмым части третьей статьи 22 и статьей 24 Кодекса Республики Беларусь о судоустройстве и статусе судей, частью второй статьи 74, статьями 75, 77, 80, 84, частью семнадцатой статьи 85 и статьей 160 Закона Республики Беларусь «О конституционном судопроизводстве», Конституционный Суд Республики Беларусь РЕШИЛ:

1. В целях соблюдения конституционных принципов верховенства права и законности, реализации конституционного права каждого на судебную защиту признать необходимым устранить пробел конституционно-правового регулирования права на обжалование решений налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц путем внесения в Налоговый кодекс Республики Беларусь изменений и дополнений, предусматривающих право каждого лица на обжалование решений налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, если, по мнению лица, такие решения, действия или бездействие нарушают его права и законные интересы.

2. Предложить Совету Министров Республики Беларусь подготовить соответствующий проект закона о внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Республики Беларусь и внести его в установленном порядке в Палату представителей Национального собрания Республики Беларусь.

3. Решение вступает в силу со дня принятия.

4. Опубликовать решение в соответствии с законодательными актами.

**Председательствующий –
Председатель Конституционного Суда
Республики Беларусь**

П.П.Миклашевич