

## О некоторых вопросах применения судами налогового законодательства

Нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 22 декабря 2022 года № 9.

**Сноска. По всему тексту на казахском языке вносятся изменения, текст на русском языке не меняется в соответствии с нормативным постановлением Верховного Суда РК от 28.11.2024 № 4 (вводится в действие со дня первого официального опубликования).**

Изучив практику применения судами законодательства о налогах и других обязательных платежах в бюджет, и в целях его единообразного применения пленарное заседание Верховного Суда Республики Казахстан постановляет дать следующие разъяснения:

1. Согласно пункту 1 статьи 2 Кодекса Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)" налоговое законодательство основывается на Конституции Республики Казахстан (далее – Конституция), состоит из Налогового кодекса, а также нормативных правовых актов, принятие которых предусмотрено Налоговым кодексом.

При применении норм налогового законодательства Республики Казахстан судам необходимо исходить из установленных в пункте 1 статьи 1 Конституции ценностей, которые в соответствии с пунктом 2 статьи 12 Конституции определяют содержание и применение законов и иных нормативных правовых актов, включая Налоговый кодекс и предусмотренные им нормативные правовые акты.

К таким нормативным правовым актам относятся нормативные правовые постановления Правительства Республики Казахстан, нормативные правовые приказы руководителя уполномоченного органа в системе налоговых органов, нормативные правовые приказы руководителя Министерства иностранных дел Республики Казахстан, нормативные правовые решения местных представительных органов областей, городов республиканского значения и столицы об установлении ставок отдельных налогов и других обязательных платежей в бюджет.

В соответствии со статьей 10 Налогового кодекса нормативные правовые акты, регулирующие вопросы налогообложения, подлежат обязательному официальному опубликованию.

Из статьи 35-1 Закона Республики Казахстан от 6 апреля 2016 года № 480-V "О правовых актах" (далее – Закон о правовых актах) следует, что необходимым условием вступления в силу указанных выше нормативных правовых приказов руководителя уполномоченного органа, Министерства иностранных дел Республики Казахстан и нормативных правовых решений местных представительных органов, содержащих

нормы права, в том числе касающихся прав и обязанностей граждан, является их государственная регистрация в органах юстиции.

Суды при рассмотрении налоговых споров не вправе применять нормативные правовые акты, не соответствующие этим условиям.

Судам следует иметь в виду, что нормативные правовые акты, принятые по вопросам налогового администрирования и введенные в действие к моменту выполнения налоговым органом действия (бездействия) или вынесения им решения, подлежат применению при выполнении этих действий (бездействия) или вынесения решения. К налоговым отношениям, связанным с возникновением, исполнением или прекращением налогового обязательства налогоплательщика или обязанности налогового агента, подлежат применению нормативные правовые акты, действовавшие на момент возникновения, исполнения или прекращения налогового обязательства налогоплательщика или обязанности налогового агента, если только вновь введенные в действие нормативные правовые акты или их нормы не имеют обратной силы в соответствии с законодательным актом о введении их в действие. При этом во всех случаях в соответствии с пунктом 5 статьи 3 Налогового кодекса положения законов Республики Казахстан, устанавливающие новые виды налогов и (или) платежей в бюджет, повышающие ставки, устанавливающие новые обязанности, а также ухудшающие положение налогоплательщика (налогового агента), обратной силы не имеют.

Согласно подпункту 4) пункта 2 статьи 19 Налогового кодекса налоговые органы обязаны в пределах своей компетенции осуществлять разъяснения и давать комментарии по возникновению, исполнению и прекращению налогового обязательства. Такие разъяснения и комментарии, а также методические рекомендации, в том числе уполномоченного органа, не относятся к нормативным правовым актам. Они подлежат оценке судом с учетом их соответствия нормам налогового законодательства.

Налоговые органы осуществляют налоговое администрирование, включающее в себя систему (совокупность) мер и способов, осуществляемых ими по сбору налогов и платежей в бюджет, заключающихся в том числе в осуществлении налогового контроля, применении способов обеспечения исполнения не выполненного в срок налогового обязательства и мер принудительного взыскания налоговой задолженности, а также оказании государственных услуг и иных форм налогового администрирования, установленных Налоговым кодексом.

Налоговая политика (совокупность мер по установлению новых и отмене действующих налогов и платежей в бюджет, изменению ставок, объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением, налоговой базы по налогам и платежам в бюджет) осуществляется уполномоченным органом в области налоговой политики.

2. При применении норм законодательства в целях налогообложения следует исходить из установленной пунктом 3 статьи 2 Налогового кодекса приоритетности его норм.

Если международным договором, ратифицированным Республикой Казахстан, установлены иные правила, чем те, которые содержатся в Налоговом кодексе, применяются правила указанного договора (пункт 5 статьи 2 Налогового кодекса). В соответствии с пунктом 3 статьи 4 Конституции порядок и условия действия на территории Республики Казахстан международных договоров, участником которых является Казахстан, определяются законодательством Республики.

В соответствии с нормативным постановлением Конституционного Совета Республики Казахстан от 5 ноября 2009 года № 6 "Об официальном толковании норм статьи 4 Конституции Республики Казахстан применительно к порядку исполнения решений международных организаций и их органов" нормативные решения и иные нормативные правовые акты международных организаций, межгосударственных объединений, участником которых является Казахстан, в частности Евразийского экономического союза (ЕАЭС) и их органов, приравниваются к международным договорам и также имеют приоритет в их применении перед нормами законодательства Республики Казахстан, в том числе налогового законодательства.

В случае если международный ратифицированный договор предоставляет право налогообложения правительству Республики Казахстан, но в национальном законодательстве указанное право не реализовано (присутствует льгота), то применению подлежит национальное законодательство.

При применении положений международных договоров следует учитывать, что договор распространяет свое действие на специальный круг субъектов. Как правило, в конвенциях об избежании двойного налогообложения к таким субъектам относятся резиденты договаривающихся государств.

При толковании конвенций об избежании двойного налогообложения действуют общие правила толкования, предусмотренные международными договорами и законодательством Республики Казахстан, если такие правила толкования соответствуют положениям Венской конвенции о праве международных договоров, к которой Республика Казахстан присоединилась на основании Постановления Верховного Совета Республики Казахстан от 31 марта 1993 года № 2059-ХІІ.

3. Согласно пункту 4 статьи 1 Гражданского кодекса Республики Казахстан (далее – ГК) к налоговым отношениям гражданское законодательство не применяется, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами. В этой связи судам следует разграничивать налоговые отношения от имущественных отношений, регулируемых гражданским законодательством.

Согласно пункту 4 статьи 1 Налогового кодекса, понятия гражданского и других отраслей законодательства Республики Казахстан, используемые в Налоговом кодексе,

применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства Республики Казахстан, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом. При определении значения одних и тех же понятий в различных отраслях законодательства Республики Казахстан, используемые в Налоговом кодексе понятия подлежат применению в том значении, в каком они используются в соответствующей отрасли законодательства Республики Казахстан, на которую указывают отсылочные нормы Налогового кодекса.

Понятия законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, в том числе понятия "организации", "доходы", "расходы", "активы", "обязательства", которые используются в Налоговом кодексе и на которые указывают отсылочные нормы Налогового кодекса в целях налогообложения и налогового учета, подлежат применению к налоговым отношениям в том значении, в котором они используются в законодательстве Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

В соответствии с подпунктом 1) пункта 1 статьи 116 Налогового кодекса пеня является одним из способов обеспечения исполнения налогового обязательства, не выполненного в установленные сроки. Поэтому не допускается уменьшение начисляемого на неуплаченную в срок сумму налогов и других обязательных платежей в бюджет размера пени на основании статьи 297 ГК, а также освобождение от уплаты пени по основаниям, не предусмотренным пунктом 3 статьи 117, пунктом 7 статьи 158 Налогового кодекса.

4. Нормы Налогового кодекса содержат, в том числе и такие основания по исключению из вычетов расходов при исчислении корпоративного подоходного налога (далее - КПН) и исключению из зачета суммы налога на добавленную стоимость (далее - НДС) по приобретенным товарам, работам, услугам, по следующим нарушениям, выявленным налоговыми органами:

на основании счета-фактуры, действие (действия) по выписке которого признано вступившим в законную силу судебным актом, совершенным (совершенными) субъектом частного предпринимательства без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров;

по сделкам, признанным недействительными на основании вступившего в законную силу решения суда.

Каждое из указанных оснований имеет свой самостоятельный предмет доказывания и круг доказательств.

5. Совершение субъектом частного предпринимательства действий по выписке счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров с целью извлечения имущественной выгоды, причинившее крупный ущерб гражданину, организации или государству, влечет уголовную ответственность по статье 216 Уголовного кодекса Республики Казахстан (далее – УК).

Выписка налогоплательщиком фиктивного счета-фактуры, а именно, выписанного плательщиком, не состоящим на регистрационном учете по НДС, а равно лицом, фактически не производившим выполнение работ, оказание услуг, отгрузку товаров, и включающего в себя сумму НДС, при отсутствии признаков уголовного правонарушения, влечет административную ответственность по статье 280 Кодекса Республики Казахстан об административных правонарушениях (далее – КоАП).

В силу примечания к статье 280 КоАП фиктивным счетом-фактурой признается счет-фактура, выписанный лицом, фактически не производившим выполнение работ, оказание услуг, отгрузку товаров, и включающий в себя сумму НДС.

Вступивший в законную силу приговор, постановление суда о прекращении уголовного дела, постановление органа уголовного преследования о прекращении досудебного расследования по нереабилитирующим основаниям, постановление по делу об административном правонарушении, которыми действия лица по выписке счета-фактуры признаны совершенными без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров, то есть выписка фиктивного счета – фактуры, является основанием для исключения из вычетов расходов при исчислении КППН и исключению из зачета суммы НДС по приобретенным товарам, работам, услугам.

Предъявление налоговыми органами исков об оспаривании сделок, совершение которых подтверждено фиктивными счетами-фактурами, не требуется.

Соответствующее начисление сумм по КППН и НДС осуществляется налоговым органом на основании вступивших в законную силу актов, которыми установлено совершение действий по выписке фиктивной счет-фактуры.

6. В соответствии с подпунктом 10) пункта 1 статьи 19 Налогового кодекса налоговые органы вправе предъявлять в суды иски о признании сделок недействительными, ликвидации юридического лица по основаниям, предусмотренным подпунктами 1), 2), 3) и 4) пункта 2 статьи 49 ГК, а также иные иски в соответствии с компетенцией и задачами, установленными законодательством Республики Казахстан.

В обоснование заявленного иска налоговый орган обязан привести доказательства, свидетельствующие о фактическом неисполнении обязательств сторонами сделки и отсутствии объективной возможности их исполнения.

Сбор доказательств осуществляется налоговым органом в соответствии с компетенцией, в рамках налогового администрирования, в том числе посредством налогового контроля (в форме налоговой проверки и иных формах государственного контроля), предшествующих подаче в суд иска о признании сделки недействительной.

Основанием для удовлетворения иска о признании сделки недействительной является установление судом следующих обстоятельств:

1) основной целью оспариваемой сделки является неуплата или неполная уплата налогов;

2) обязательство по сделке не исполнено самим контрагентом или лицом, которому обязательство по исполнению сделки передано по договору или закону.

7. В соответствии с принципами состязательности и равноправия сторон контрагенты вправе доказывать действительность сделки с их стороны в случаях подачи жалобы в суд на действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов по направлению уведомления об устранении нарушений, предусмотренных подпунктами 2) и 3) пункта 3 статьи 96 Налогового Кодекса, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, налогоплательщик вправе доказать фактическое получение товаров, работ, услуг от юридического лица и (или) индивидуального предпринимателя, регистрация (перерегистрация) которых признана недействительной на основании вступившего в законную силу решения суда.

Из положений пункта 1 статьи 8 Налогового кодекса следует, что добросовестность осуществления налогоплательщиком (налоговым агентом) действий (бездействия) по исполнению им налогового обязательства предполагается.

При рассмотрении исков о признании сделок недействительными судам следует учитывать реализованное налогоплательщиком право получения информации о контрагентах на предмет благонадежности и добросовестности.

8. В случае подачи иска о признании недействительными счетов-фактур необходимо иметь в виду, что счета-фактуры не могут быть признаны сделками, совершенными в письменной форме. Счет-фактура может являться одним из доказательств совершения сделки.

В этой связи в принятии такого иска должно быть отказано в соответствии с подпунктом 1) части первой статьи 151 Гражданского процессуального кодекса Республики Казахстан (далее – ГПК), а если иск принят в производство суда - производство по делу подлежит прекращению на основании подпункта 1) статьи 277 ГПК.

На практике возникают ситуации, когда имеются только счета-фактуры и они приняты во внимание налогоплательщиком при исполнении своих налоговых обязательств. В таких случаях предметом оспаривания должна являться сделка, совершение которой подтверждено только счетом-фактурой. При правильном указании налоговым органом предмета иска и наличии достаточной совокупности доказательств недействительности сделки она может быть признана судом таковой со всеми вытекающими последствиями.

9. Производство по делу о признании сделки недействительной, когда в отношении одного из ответчиков завершена процедура ликвидации (независимо от оснований ликвидации), не может быть прекращено.

Иск подлежит рассмотрению по существу, поскольку по делу имеется второй ответчик, который является действующим юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем и который определил свои налоговые обязательства с учетом

условий и положений оспариваемой сделки. Требование, заявленное в отношении такого ответчика, подлежит разрешению по существу, независимо от ликвидации его контрагента.

10. Налоговый орган вправе предъявлять в суды иски о ликвидации юридического лица по основанию признания недействительной регистрации юридического лица в связи с допущенными при его создании нарушениями законодательства, которые носят неустранимый характер (подпункт 2) пункта 2 статьи 49 ГК).

С учетом изложенного в суд подлежит предъявлению иск о ликвидации юридического лица, а не о признании недействительной регистрации.

Действующее законодательство не содержит исчерпывающего перечня оснований недействительности регистрации юридического лица. При рассмотрении дела суды должны устанавливать факт допущения грубого нарушения законности при создании юридического лица и его неустранимый характер, исходя из фактических обстоятельств, имеющих значение для дела.

Удовлетворение судом таких исков влечет правовые последствия как для юридического лица, в отношении которого вынесено решение суда о ликвидации, так и для его контрагентов. Поэтому судам следует разграничивать нарушения, допущенные при создании юридического лица, от нарушений, допущенных им при осуществлении своей деятельности.

Необходимо исходить из положения статьи 1 Закона Республики Казахстан от 17 апреля 1995 года № 2198 "О государственной регистрации юридических лиц и учетной регистрации филиалов и представительств" (далее – Закон о государственной регистрации юридических лиц) о том, что государственная регистрация юридических лиц включает в себя проверку соответствия документов, представленных на государственную регистрацию, законодательству Республики Казахстан.

При этом нарушения законодательства должны быть неустранимыми. Например, таковыми являются неполучение, в случае необходимости обязательного получения, визы на въезд в качестве бизнес-иммигрантов иностранцами, создавшими юридическое лицо, а также участвующими в уставном капитале коммерческих организаций путем вхождения в состав участников юридических лиц; указание в уставе некоммерческой организации как основной ее цели извлечение дохода или же в уставе товарищества с ограниченной ответственностью первоначального размера уставного капитала менее суммы, установленной пунктом 2 статьи 23 Закона Республики Казахстан от 22 апреля 1998 года № 220-І "О товариществах с ограниченной и дополнительной ответственностью".

Отсутствие сформированного уставного капитала, отсутствие разрешения уполномоченного органа на привлечение иностранной рабочей силы в связи с назначением иностранного физического лица руководителем создаваемого юридического лица, непредставление налоговой отчетности не могут быть отнесены к

нарушениям законодательства, указанным в подпункте 2) пункта 2 статьи 49 ГК. Данные и аналогичные им нарушения являются нарушениями, допущенными юридическим лицом при осуществлении своей деятельности.

11. Юридические лица, о ликвидации (признании недействительной перерегистрации) которых заявлено, должны привлекаться судом к участию в деле в качестве ответчиков.

В качестве соответчиков в обязательном порядке подлежат привлечению к участию в деле регистрирующий орган, учредители (участники) юридического лица.

В случае оспаривания только произведенной перерегистрации юридического лица к участию в деле также следует привлекать предыдущего (предыдущих) участника (участников). Признание недействительной перерегистрации и восстановление прежних регистрационных данных юридического лица возлагает на предыдущего (предыдущих) участника (участников) обязательства, связанные с его деятельностью, в том числе налоговые.

Разрешение вопроса о проведении налогового контроля в случае удовлетворения иска о ликвидации (признании недействительной регистрации (перерегистрации) юридического лица входит в полномочия налогового органа, и только при принятии предусмотренных налоговым законодательством мер могут быть затронуты права и законные интересы контрагентов, которые вправе осуществить защиту своих прав и законных интересов в рамках оспаривания решений, действий (бездействия) налоговых органов.

12. Регистрация (перерегистрация) юридического лица с указанием руководителя и (или) учредителя (участника) - физического лица, который не причастен к его созданию (перерегистрации), является основанием для ликвидации (признания недействительной перерегистрации) юридического лица.

Согласно пункту 4 статьи 26 Конституции, статье 10 ГК, статье 2 Предпринимательского кодекса Республики Казахстан (далее – Предпринимательский кодекс) для осуществления частного предпринимательства путем учреждения юридического лица на основе принятого учредителем (участником) решения необходимо наличие волеизъявления этого лица, выраженное и оформленное соответствующим образом.

Отсутствие волеизъявления лица, указанного в учредительных документах юридического лица, на его создание и осуществление предпринимательской деятельности, а равно неосуществление им предпринимательской деятельности, является основанием для ликвидации (признания недействительной регистрации, перерегистрации) юридического лица.

Фактически юридическое лицо создано незаконно, зачастую путем подделки документов, использования утерянных документов, введения в заблуждение лица, на



которого произведена регистрация (перерегистрация) и по иным обстоятельствам, подтвержденным пояснениями такого лица налоговому органу либо суду.

Соответственно такая государственная регистрация (перерегистрация) произведена с существенными нарушениями законодательства Республики Казахстан, которые носят неустранимый характер.

13. Разъяснить судам, что по подпункту 3) пункта 2 статьи 49 ГК суды могут принять решение о ликвидации юридического лица в случае отсутствия юридического лица по месту нахождения или по фактическому адресу, а также учредителей (участников) и должностных лиц, без которых юридическое лицо не может функционировать в течение одного года.

Отсутствие в совокупности вышеуказанных признаков является основанием для отказа в удовлетворении требования истца, поскольку имеются иные способы реагирования налоговыми органами.

В соответствии с пунктами 4, 5 статьи 70 Налогового кодекса в случае установления в результате налогового обследования, проведенного по основанию, указанному в подпункте 3) пункта 2 статьи 70 Налогового кодекса, фактического отсутствия налогоплательщика по месту нахождения, указанному в регистрационных данных, налоговый орган направляет такому налогоплательщику уведомление о подтверждении места нахождения (отсутствия) налогоплательщика.

В случае неисполнения налогоплательщиком требования налоговый орган приостанавливает расходные операции по банковским счетам либо производит снятие с регистрационного учета по НДС при отсутствии банковских счетов.

При обращении с иском о ликвидации (признании недействительной перерегистрации) юридического лица по основанию отсутствия юридического лица по месту регистрации в круг обстоятельств, подлежащих выяснению судом, включаются: установление фактического местонахождения юридического лица, а также наличие решения налогового органа о признании уведомления о подтверждении места нахождения (отсутствия) налогоплательщика неисполненным и факта его направления налогоплательщику.

Иск о ликвидации (признании недействительной перерегистрации) юридического лица подлежит удовлетворению также при наличии обстоятельств, свидетельствующих об умышленном предоставлении при регистрации (перерегистрации) недостоверных сведений об адресе юридического лица, исключающем возможность контакта с юридическим лицом, а также осуществления налогового контроля.

О недостоверности сведений о местонахождении юридического лица могут свидетельствовать следующие обстоятельства:

- указанный в документах адрес фактически не существует;
- представлен фиктивный договор аренды помещения;
- иные обстоятельства.

Об отсутствии юридического лица по месту его регистрации (перерегистрации) свидетельствуют данные о том, что постоянно действующий орган юридического лица по указанному адресу не располагается, результаты проведенных налоговых обследований отрицательные, почтовая корреспонденция возвращается с отметкой о невозможности ее вручения ввиду отсутствия адресата.

14. Отсутствие итогового решения по уголовному делу в сфере экономической деятельности не может являться безусловным основанием для отказа в иске о ликвидации (признании недействительной перерегистрации) юридического лица.

Судам при рассмотрении дела следует исходить из фактических обстоятельств дела и в зависимости от установленного выносить решение, не связывая свои выводы только с наличием либо отсутствием итогового решения по уголовному делу.

15. По делам об оспаривании перерегистрации юридического лица в связи с изменением состава участников судам следует учитывать положения статьи 14 Закона о государственной регистрации юридических лиц.

Данной нормой предусмотрено, что для государственной перерегистрации хозяйственных товариществ по основанию изменения состава участников представляется документ, подтверждающий отчуждение (уступку) права выбывающего участника хозяйственного товарищества на долю в имуществе (уставном капитале) товарищества или ее части в соответствии с законодательными актами Республики Казахстан и учредительными документами.

Когда стороной такого договора является физическое лицо, то договор подлежит нотариальному удостоверению.

При рассмотрении дел судам необходимо выяснять, оспаривались ли в судебном порядке такие сделки, являются ли эти сделки оспоримыми или ничтожными в силу прямого указания закона.

Государственная перерегистрация юридического лица представляет собой административный акт регистрирующего органа, в связи с чем иск о признании такой перерегистрации недействительной подлежит рассмотрению в порядке административного судопроизводства.

16. Подпунктами 4), 5) пункта 4 и подпунктами 2), 3) пункта 6 статьи 85 Налогового кодекса установлено, что при признании недействительной регистрации индивидуального предпринимателя или юридического лица, а также признании недействительной перерегистрацию юридического лица на основании вступившего в законную силу решения суда, снятие указанных лиц с регистрационного учета по НДС производится с даты постановки на такой учет либо с даты перерегистрации.

Данные положения относятся к налоговому администрированию, которое осуществляется в соответствии с нормами закона, введенными в действие к моменту вынесения решения или совершения действия (бездействия) налоговым органом.

Из пункта 1 статьи 400 Налогового кодекса следует, что для возникновения у получателя товаров, работ, услуг права на зачет сумм НДС необходимо, чтобы поставщик являлся плательщиком НДС.

При этом исключение из суммы НДС, относимого в зачет, производится в том налоговом периоде, в декларации за который НДС признан как НДС, относимый в зачет.

КПН по таким взаиморасчетам может начисляться по результатам документальных налоговых проверок, если налогоплательщиком ранее такие расходы не исключены самостоятельно по результатам камерального контроля. При этом акт налоговой проверки составляется с указанием подробного описания налогового нарушения со ссылкой на соответствующую норму налогового и иного законодательства. В качестве оснований для начисления сумм КПН, помимо вступившего в законную силу решения суда о ликвидации (признании недействительной перерегистрации) контрагента налогоплательщика, могут быть указаны и иные обстоятельства, свидетельствующие о недействительности финансово-хозяйственных операций между этими лицами.

17. В соответствии с пунктом 1 статьи 48 Налогового кодекса исковой давностью по налоговому обязательству и требованию признается период времени, в течение которого:

налоговый орган вправе исчислить, начислить или пересмотреть исчисленную, начисленную сумму налогов и платежей в бюджет;

налогоплательщик (налоговый агент) обязан представить налоговую отчетность, вправе внести изменения и дополнения в налоговую отчетность, отозвать налоговую отчетность;

налогоплательщик (налоговый агент) вправе потребовать зачет и (или) возврат налогов и платежей в бюджет, пени.

Согласно статье 48 Налогового кодекса срок исковой давности по налоговому обязательству и требованию составляет три года. Исключению подлежат следующие налогоплательщики, для которых срок исковой давности составляет пять лет:

осуществляющие деятельность в соответствии с контрактом на недропользование;

субъекты крупного предпринимательства, отнесенные к такой категории субъектов в соответствии с Предпринимательским кодексом;

резиденты Республики Казахстан, соответствующие условиям главы 30 Налогового кодекса.

В соответствии с пунктами 1 и 2 статьи 11 Закона о правовых актах, все нормативные правовые акты имеют прямое действие, если иное не оговорено в самих нормативных правовых актах или актах о введении их в действие.

Для применения нормативных правовых актов, введенных в действие, не требуется каких-либо дополнительных указаний.

Налогоплательщики и налоговые органы, вступая в налоговые правоотношения, обязаны соблюдать законодательство Республики Казахстан, утратившие силу и прекратившие свое действие нормы законодательства не подлежат применению к действиям лиц, совершаемым после их отмены.

Судам следует учитывать, что с 1 января 2020 года участники налоговых правоотношений при совершении в текущем налоговом периоде действий в отношении предыдущих налоговых периодов не вправе применять утратившую силу норму Налогового кодекса о пятилетнем сроке исковой давности, так как такой срок по действующей норме Налогового кодекса составляет три года, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом.

Налоговые органы не вправе предъявлять требования налогоплательщику и (или) налоговому агенту за пределами срока исковой давности. При этом Налоговый кодекс не ограничивает исчисление пени сроками исковой давности.

18. Применительно к праву налогового органа на начисление или пересмотр исчисленной, начисленной суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет срок исковой давности исчисляется на дату вынесения уведомлений, предусмотренных подпунктами 1), 2) и 3) пункта 2 статьи 114 Налогового кодекса.

В пункте 9 статьи 48 Налогового кодекса установлены случаи, когда срок исковой давности продлевается. Пунктом 10 указанной статьи предусмотрены случаи приостановления срока исковой давности.

Общий срок исковой давности с учетом его приостановления во время проведения налоговой проверки по вопросам трансфертного ценообразования не может превышать семь лет.

При приостановлении проверки по указанным вопросам налоговый орган должен соблюдать требования статьи 8 Закона Республики Казахстан от 5 июля 2008 года № 67-IV "О трансфертном ценообразовании". Течение срока давности может быть приостановлено при направлении запроса, который должен соответствовать следующим требованиям:

адресован компетентному органу (организации) государства;

быть персонифицированным, составлен в отношении проверяемого налогоплательщика;

внесен по вопросам, входящим в предмет проверки.

Судам следует учитывать, что в случае несоответствия запроса вышеуказанным требованиям такой запрос не считается направленным.

В силу пункта 10 статьи 48 Налогового кодекса в срок исковой давности не включается период времени с даты завершения налоговой проверки, проведенной в рамках досудебного расследования, до завершения производства по уголовному делу.

Право налоговых органов на пересмотр исчисленной, начисленной суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет в течение срока исковой давности означает,

что они вправе проводить внеплановые налоговые проверки, предусмотренные пунктом 3 статьи 145 Налогового кодекса, за ранее проверенный период при условии соблюдения указанного срока.

Статьей 56 Налогового кодекса определен исчерпывающий перечень оснований прекращения налогового обязательства.

По налоговым требованиям об уплате налогов и других платежей в бюджет, исчисленных, начисленных органами государственных доходов и предъявленных налогоплательщикам к уплате в пределах сроков исковой давности, истечение срока исковой давности не прекращает возникшее налоговое обязательство и не освобождает налогоплательщика от его исполнения.

19. Согласно подпункту 3) пункта 1 статьи 48 Налогового кодекса исковой давностью по налоговому обязательству и требованию признается период времени, в течение которого налогоплательщик (налоговый агент) вправе потребовать зачет и (или) возврат налогов и платежей в бюджет, пени.

Необходимо разделять право налогового органа на начисление или пересмотр исчисленной, начисленной суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет и право налогоплательщика потребовать зачет и (или) возврат налогов и платежей в бюджет, пени. Так, при реализации права налогоплательщика на возврат налогов из бюджета налоговым органом не начисляется и не пересматривается исчисленная сумма налогов, а происходит подтверждение либо отказ в подтверждении возврата налогов из бюджета.

В этой связи применительно к праву налогоплательщиков потребовать зачет и (или) возврат налогов и платежей в бюджет, пени, при исчислении срока исковой давности следует принимать во внимание дату приема (регистрации) налоговым органом налогового заявления, предусмотренного подпунктом 1) пункта 4 статьи 101 Налогового кодекса, или требования о возврате суммы превышения НДС, предусмотренного подпунктом 2) пункта 1 статьи 431 Налогового кодекса, а не дату вынесения решения по результатам налоговой проверки, в том числе уведомления о результатах налоговой проверки.

20. В соответствии с пунктом 2 статьи 179 ГК исковая давность применяется судом только по заявлению стороны в споре, сделанному до вынесения судом решения.

Суды должны учесть, что данная норма закона не применяется к налоговым спорам в силу пункта 4 статьи 1 ГК. Соблюдение сроков исковой давности, установленных налоговым законодательством, суд обязан проверить независимо от наличия об этом заявления сторон.

21. Объекты взимания, ставки государственной пошлины в судах и порядок ее уплаты установлены статьями 609, 610, 623 Налогового кодекса.

Ставки государственной пошлины определяются в размере, кратном месячному расчетному показателю, установленному законом о республиканском бюджете и

действующему на дату уплаты государственной пошлины, или в процентах от суммы иска, если иное не установлено статьей 610 Налогового Кодекса.

Государственная пошлина по делам об обжаловании действий (бездействия) налоговых органов физическими и юридическими лицами и оспаривании уведомлений по актам проверок индивидуальными предпринимателями, крестьянскими или фермерскими хозяйствами, юридическими лицами взимается в размере, установленном подпунктами 2), 3), 4) пункта 1 статьи 610 Налогового кодекса.

Статьей 616 Налогового кодекса установлен исчерпывающий перечень оснований освобождения от уплаты государственной пошлины в судах.

Если государственная пошлина уплачена истцом на некорректный код бюджетной классификации либо не в полном размере, то в соответствии с частью четвертой статьи 138 Административного процедурно-процессуального кодекса Республики Казахстан (далее - АПК), судья указывает истцу на данные недостатки и устанавливает срок для их исправления.

Случаи и порядок возврата уплаченных сумм государственной пошлины регламентированы статьей 108 Налогового кодекса.

Пункт 4 указанной нормы содержит исчерпывающий перечень подлежащих представлению в налоговый орган документов, необходимых для возврата суммы государственной пошлины с государственного учреждения, являющегося стороной по делу (налоговое заявление и вступившее в законную силу решение суда). Суд не выписывает исполнительный лист о взыскании государственной пошлины с государственного учреждения.

22. Камеральный контроль является одной из форм государственного контроля, осуществляемого налоговыми органами без процедуры назначения и проведения проверки.

Цель камерального контроля – предоставить налогоплательщику право самостоятельно устранить выявленные нарушения путем постановки на регистрационный учет в налоговых органах и (или) представления налоговой отчетности в соответствии со статьей 96 Налогового кодекса и (или) уплаты налогов и платежей в бюджет.

Нарушения могут быть выявлены налоговыми органами на основе изучения и анализа представленной налогоплательщиком (налоговым агентом) налоговой отчетности, сведений уполномоченных государственных органов, а также других документов и сведений о деятельности налогоплательщика.

Из пункта 2 статьи 96 Налогового кодекса следует, что исполнением уведомления об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля (далее - уведомление по результатам камерального контроля), признается:

в случае согласия с указанными в уведомлении нарушениями - устранение выявленных нарушений налогоплательщиком (налоговым агентом) способами, указанными в подпункте 1) пункта 2 статьи 96 Налогового кодекса;

в случае несогласия с указанными в уведомлении нарушениями - представление пояснения налогоплательщиком (налоговым агентом) по выявленным нарушениям в налоговый орган, направивший уведомление, за исключением нарушений, указанных в пункте 3 статьи 96 Налогового кодекса.

В любом случае налогоплательщик вправе совершить одно из следующих действий: устранить нарушения, предоставить пояснение или подать жалобу.

Представление налогоплательщиком в срок, установленный Налоговым кодексом, пояснения по выявленным нарушениям, не указанным в пункте 3 статьи 96 Налогового кодекса, и соответствующего требованиям подпункта 2) пункта 2 статьи 96 Налогового кодекса, признается исполнением уведомления об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, и не требует проверки обоснованности их по существу.

23. В силу части второй статьи 135 АПК (иск о признании) истец может также потребовать признать незаконным обременяющий административный акт, не имеющий больше юридической силы, поэтому иски об оспаривании исполненного уведомления по результатам камерального контроля подлежат рассмотрению судом.

Иск об оспаривании уведомления по результатам камерального контроля подлежит рассмотрению в порядке административного судопроизводства.

При рассмотрении исков об оспаривании уведомлений об устранении нарушений, предусмотренных подпунктами 2) и 3) пункта 3 статьи 96 Налогового кодекса, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, суд обязан дать оценку и исследовать доказательства, предоставленные налогоплательщиком в подтверждение фактического получения товаров, работ, услуг именно от юридического лица и (или) индивидуального предпринимателя, регистрация (перерегистрация) которых признана недействительной вступившим в законную силу решением суда в соответствии с пунктом 5 статьи 96 Налогового кодекса.

Во всех иных случаях суду достаточно установить, имелись ли у налогового органа предусмотренные законом основания для вынесения уведомления без проверки обоснованности его требований по существу. Иначе будут предрешены результаты будущих налоговых проверок, в том числе внеплановой тематической проверки по вопросу неисполнения уведомления по результатам камерального контроля.

Налоговый орган вправе вынести решение о признании уведомления неисполненным, в том числе в случаях, когда:

пояснение не подлежит представлению налогоплательщиком (пункт 3 статьи 96 Налогового кодекса) и нарушения не устранены;

пропущен установленный Налоговым кодексом срок для представления пояснения либо подачи жалобы на уведомление по результатам камерального контроля и нарушения не устранены;

вступившим в законную силу решением суда налогоплательщику отказано в удовлетворении иска о признании незаконным уведомления, вынесенного в соответствии с пунктом 3 статьи 96 Налогового кодекса, и нарушения не устранены.

Жалоба (иск) на решение о признании уведомления неисполненным может быть подана налогоплательщиком в течение десяти рабочих дней со дня его вручения (получения) в вышестоящий налоговый орган и (или) уполномоченный орган или суд.

Право выбора органа, в который может быть подана жалоба (иск), принадлежит налогоплательщику.

24. В силу подпункта 11) пункта 2 статьи 19 Налогового кодекса, в целях выполнения задачи по обеспечению полноты и своевременности поступления налогов и других обязательных платежей в бюджет, налоговые органы обязаны применять способы обеспечения исполнения налогового обязательства и взыскивать налоговую задолженность в принудительном порядке в соответствии с Налоговым кодексом. Способы обеспечения исполнения не выполненного в срок налогового обязательства и меры принудительного взыскания налоговой задолженности предусмотрены соответственно главами 13 и 14 Налогового кодекса.

В отношении физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, лица, занимающегося частной практикой, может быть применен только такой способ обеспечения исполнения, не выполненного в срок налогового обязательства, как начисление пени на неуплаченную сумму налогов и других обязательных платежей в бюджет. Меры принудительного взыскания налоговой задолженности к нему не применяются.

Данные положения действуют и в отношении налоговой задолженности физического лица, являющегося индивидуальным предпринимателем, лица, занимающегося частной практикой, образовавшейся в связи с получением им дохода, не связанного с осуществлением указанной деятельности.

При этом следует иметь в виду, что в силу пункта 3 статьи 117 Налогового кодекса пеня не начисляется на сумму недоимки по налогу на имущество, земельному налогу и налогу на транспортные средства с физических лиц, образовавшуюся в результате пересмотра налоговыми органами исчисленных сумм налогов после наступления срока уплаты налогов за соответствующий налоговый период.

25. В соответствии со статьями 116, 120 Налогового кодекса ограничение в распоряжении имуществом налогоплательщика (налогового агента) является одним из способов обеспечения исполнения, не выполненного в срок налогового обязательства.

При приобретении на торгах (аукционе), проведенных в установленном законом порядке, ограниченного в распоряжении имущества, покупатель, полностью



исполнивший обязательства по оплате стоимости приобретенного имущества, но не имеющий возможности зарегистрировать за собой право собственности ввиду наличия обременения на основе решения налогового органа, вправе предъявить в суд в исковом порядке требование об исключении приобретенного на торгах (аукционе) имущества из описи.

Защита прав лица, приобретшего имущество на торгах (аукционе), не может осуществляться путем оспаривания бездействия регистрирующего органа, отказавшего в регистрации прав покупателя, и возложения на него обязанности произвести соответствующую государственную регистрацию. В данном случае отсутствуют правовые основания для признания незаконным бездействия регистрирующего органа, поскольку обременение им зарегистрировано во исполнение решения налогового органа.

Судам следует иметь в виду, что налоговое законодательство не содержит норм, запрещающих применение ограничения в распоряжении заложенным имуществом.

Наличие решения налогового органа не является препятствием для реализации данного имущества на торгах.

Согласно статье 124 Налогового кодекса порядок реализации имущества, заложенного налогоплательщиком и (или) третьим лицом, а также ограниченного в распоряжении имущества налогоплательщика (налогового агента) определяется уполномоченным органом.

26. Меры принудительного взыскания налоговой задолженности применяются к налогоплательщику – юридическому лицу, структурному подразделению юридического лица, нерезиденту, осуществляющему деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение, индивидуальному предпринимателю, лицам, занимающимся частной практикой, в порядке, установленном пунктом 3 статьи 121 Налогового кодекса. Каждая последующая мера применяется, если в результате применения предыдущей меры налоговая задолженность не была погашена. В этой связи налоговый орган вправе перейти к реализации ограниченного в распоряжении имущества налогоплательщика только после принятия надлежащих мер по взысканию налоговой задолженности за счет денег.

27. Нормами Налогового кодекса в полной мере обеспечена возможность взыскания налоговой задолженности с налогоплательщиков во внесудебном порядке. Поэтому иски налоговых органов о взыскании недоимки по налогам и другим обязательным платежам в бюджет и пени с этих лиц не подлежат рассмотрению и разрешению в порядке гражданского судопроизводства.

Однако при отсутствии или недостаточности имущества на территории Республики Казахстан для погашения налоговой задолженности нерезидента, образовавшейся в результате деятельности в Республике Казахстан через постоянное учреждение, налоговые органы вправе обращаться в суд с иском о взыскании указанной

задолженности с нерезидента. При этом необходимо исходить из пункта 1 статьи 4 Соглашения о порядке разрешения споров, связанных с осуществлением хозяйственной деятельности (Киев, 20 марта 1992 года), и части третьей статьи 30 ГПК.

28. На всех этапах обжалования истцами действий и актов налоговых органов суду следует рассматривать возможности примирения сторон и разрешения спора налоговым органом самостоятельно (например, внесение изменений в информационные системы при наличии технических ошибок, указание статуса " исполнено" для уведомлений камерального контроля и так далее) в случаях наличия административного усмотрения.

29. В соответствии с пунктом 1 статьи 178 Налогового кодекса рассмотрение во внесудебном порядке жалобы налогоплательщика (налогового агента) на уведомление о результатах проверки и принятие по ней решения отнесены к компетенции уполномоченного органа. При этом копия жалобы должна быть направлена налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы, проводившие налоговую проверку и рассматривавшие возражения налогоплательщика (налогового агента) к предварительному акту налоговой проверки.

Согласно пункту 2 статьи 182 Налогового кодекса по итогам рассмотрения жалобы налогоплательщика (налогового агента) на уведомление о результатах проверки уполномоченным органом выносится решение об оставлении обжалуемого уведомления без изменения, а жалобы без удовлетворения либо об отмене обжалуемого уведомления полностью или в части.

В случае отмены по результатам рассмотрения жалобы обжалуемого уведомления в части, налоговый орган, проводивший налоговую проверку, выносит новое уведомление (уведомление об итогах рассмотрения жалобы налогоплательщика (налогового агента) на уведомление о результатах проверки) и направляет его налогоплательщику (налоговому агенту).

В соответствии с частью шестой статьи 98 АПК обращение жалобы во вред заявителю не допускается. Поскольку тематическая проверка в порядке статьи 186 Налогового кодекса назначается в ходе рассмотрения жалобы налогоплательщика (налогового агента), уполномоченным органом по результатам проверки не может быть принято решение о начислении дополнительных сумм налогов, других обязательных платежей в бюджет, пеней, не начисленных в оспариваемом уведомлении.

Решение вышестоящего органа (уполномоченного органа), принятое по результатам рассмотрения жалобы на уведомление о результатах налоговой проверки, не может являться предметом судебного оспаривания, так как не влечет правовых последствий. При оставлении уведомления о результатах налоговой проверки без изменения – в судебном порядке может быть оспорено указанное уведомление, а при отмене его в части – уведомление об итогах рассмотрения жалобы на уведомление о результатах проверки.

30. Согласно статье 148 Налогового кодекса предписание является основанием для проведения налоговой проверки.

В качестве акта о назначении проверки предписание может являться предметом судебного оспаривания, поскольку выносится в рамках осуществления налоговым органом властных полномочий, влечет правовые последствия для налогоплательщика (налогового агента).

При этом налогоплательщик не имеет права представлять корректирующие налоговые отчетности в отношении проверяемого периода в период обжалования предписания.

Внеплановые проверки не могут назначаться и проводиться при отсутствии перечисленных в пункте 3 статьи 145 Налогового кодекса и в пункте 3 статьи 144 Предпринимательского кодекса оснований. Такие проверки подлежат признанию недействительными, а акты об их назначении - незаконными и отмене на основании пункта 1 и подпункта 1) пункта 2 статьи 156 Предпринимательского кодекса, как вынесенные при отсутствии оснований для проведения проверки.

31. Исходя из положений статьи 159 Налогового кодекса о том, что решением по результатам налоговой проверки является вынесенное налоговым органом уведомление о результатах налоговой проверки, в случае несогласия налогоплательщика (налогового агента) с начисленными суммами налогов и других обязательных платежей в бюджет, обязательств по исчислению, удержанию, перечислению обязательных пенсионных взносов, обязательных профессиональных пенсионных взносов, исчислением и уплатой социальных отчислений и (или) взносов на обязательное социальное медицинское страхование и пеней, уменьшением убытков, не подтверждением к возврату сумм превышения НДС и (или) корпоративного (индивидуального) подоходного налога, удержанного у источника выплаты с доходов нерезидентов, обжалованию в судебном порядке подлежит только уведомление. Суд проверяет законность начисления оспоренных сумм с учетом выводов, изложенных в акте налоговой проверки.

Акт налоговой проверки может быть оспорен, если налогоплательщик не согласен с его выводами, не повлекшими приведенные выше последствия, однако влияющими на его права и обязанности, в том числе и в будущих налоговых периодах. Обжалование акта проверки осуществляется в порядке, предусмотренном законодательством Республики Казахстан для обжалования действий должностных лиц налоговых органов

Исполнение уведомления о результатах налоговой проверки не лишает налогоплательщика права на обжалование исполненного уведомления в порядке и сроки, предусмотренные Налоговым кодексом.

Содержание акта налоговой проверки должно соответствовать требованиям пункта 1 статьи 158 Налогового кодекса. Выводы налогового органа о нарушении налогового и иного законодательства Республики Казахстан, допущенном налогоплательщиком (

налоговым агентом), подлежат изложению со ссылкой на нормы законодательства, с обоснованием доводов и раскрытием обстоятельств, свидетельствующих о нарушениях

Согласно части третьей статьи 129 АПК при рассмотрении иска об обжаловании результатов налоговой проверки налоговый орган может ссылаться только на выводы и обоснования, свидетельствующие о нарушении налогоплательщиком налогового и иного законодательства, которое отражено в акте налоговой проверки.

Начисление сумм налогов либо корректировка доходов, расходов и зачета налоговым органом возможны, согласно требованиям Налогового кодекса, при подтверждении соответствующих фактов.

32. Согласно принципу определенности налогообложения, установленному статьей 6 Налогового кодекса, налоги и платежи в бюджет Республики Казахстан должны быть определенными.

Определенность налогообложения означает установление в налоговом законодательстве Республики Казахстан всех оснований и порядка возникновения, исполнения и прекращения налогового обязательства налогоплательщика, обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению налогов.

33. Срок для обращения с иском в суд исчисляется: в случае оспаривания уведомления о результатах налоговой проверки непосредственно в суде – со дня его вручения в порядке, установленном пунктами 1, 2, 3 статьи 115 Налогового кодекса, а в случае предварительного обжалования в уполномоченный орган – со дня, когда налогоплательщику, налоговому агенту стало известно о решении этого органа об оставлении его жалобы без удовлетворения полностью или в части, или со дня истечения установленного Налоговым кодексом срока на рассмотрение жалобы, если решение по такой жалобе не было принято. Если по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика, налогового агента вынесено новое уведомление, срок его оспаривания в суде исчисляется со дня вручения нового уведомления в установленном порядке.

При оспаривании действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов указанный срок исчисляется со дня, когда налогоплательщику, налоговому агенту стало известно о нарушении его прав и охраняемых законом интересов либо об оставлении вышестоящим налоговым органом его жалобы без удовлетворения полностью или в части.

34. Согласно статье 4 Налогового кодекса к принципам налогообложения относятся принципы обязательности, определенности, справедливости налогообложения, добросовестности налогоплательщика, единства налоговой системы и гласности налогового законодательства Республики Казахстан.

В соответствии с пунктами 1, 2 статьи 8 Налогового кодекса добросовестность осуществления налогоплательщиком (налоговым агентом) действий (бездействия) по исполнению им налогового обязательства предполагается.

Не допускается извлечение налогоплательщиком (налоговым агентом) выгоды из своих незаконных действий в целях получения налоговых выгод (налоговой экономии) и уменьшения налоговых платежей.

Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия налоговым органом оспариваемого акта, возлагается на налоговый орган.

В соответствии со статьей 128 АПК порядок правового регулирования доказательств, фактических данных, не допустимых в качестве доказательств, предмета доказывания и источников доказательств, а также собирания, исследования, оценки и использования доказательств (доказывания) и другие положения о доказательствах и доказывании определяются нормами ГПК, за исключением особенностей, установленных АПК.

С учетом положений статьи 128 АПК, на налоговый орган возложена обязанность по представлению в суд доказательств неправомерности возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды.

35. При оспаривании налогоплательщиком уведомления о результатах налоговой проверки либо акта проверки по основанию нарушений налоговым органом установленных параграфом 2 главы 18 Налогового кодекса порядка и сроков проведения налоговых проверок суду следует исходить из оценки характера допущенных нарушений и их влияния на законность и обоснованность результатов проверки. В частности, подлежат признанию незаконными результаты проверки, проведенной без предписания, являющегося согласно статье 148 Налогового кодекса основанием для проведения налоговой проверки, либо на основании предписания, которое признано впоследствии незаконным.

Аналогичные последствия наступают, если в нарушение пункта 1 статьи 146 Предпринимательского кодекса предписание на проведение налоговой проверки, за исключением встречной проверки, не было зарегистрировано в уполномоченном органе в области правовой статистики и специальных учетов.

36. Пунктом 3 статьи 145 Налогового кодекса предусмотрены случаи проведения внеплановых налоговых проверок, в том числе по основаниям, предусмотренным Уголовно-процессуальным кодексом Республики Казахстан. Налоговым органом указанные проверки назначаются и проводятся с соблюдением всех процедур, предусмотренных налоговым законодательством.

Прекращение уголовного дела не является основанием для прекращения такой налоговой проверки. Начатая проверка подлежит завершению с составлением акта налоговой проверки согласно статье 158 Налогового кодекса и принятием при наличии оснований мер, предусмотренных налоговым законодательством.

37. Признать утратившими силу:

1) нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 29 июня 2017 года № 4 "О судебной практике применения налогового законодательства";

2) нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 4 марта 2020 года № 4 "О внесении изменений в нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 29 июня 2017 года № 4 "О судебной практике применения налогового законодательства"".

38. Согласно статье 4 Конституции настоящее нормативное постановление включается в состав действующего права, является общеобязательным и вводится в действие со дня первого официального опубликования.

*Председатель Верховного Суда  
Республики Казахстан*

*А. Мергалиев*

*Судья Верховного Суда  
Республики Казахстан,  
секретарь пленарного заседания*

*Г. Альмагамбетова*