**ЛЕКЦИЯ 8-9 ТЕМА 6: ОСНОВЫ КОРПОРАТИВНОГО НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА КАК СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫМИ ПОТОКАМИ КОММЕРЧЕСКОЙ КОМПАНИИ**

1. Содержание и элементы корпоративного налогового менеджмента
2. Понятие минимизации налоговых платежей, оптимизации налогов и налогового планирования
3. Уклонение от уплаты и обход налогов в рамках деятельности по минимизации налоговых платежей
4. Классификация и виды уклонений и обхода налогов (криминальные и некриминальные деяния)

1 вопрос. Содержание и элементы корпоративного налогового менеджмента

Налоговые платежи составляют весомую долю в финансовых потоках организаций. Зачастую от грамотного, профессионального решения, принятого с учетом налоговых последствий, зависит судьба бизнеса, возможности его роста и развития. Недоучет этой стороны финансовой деятельности компаниями, допущенные ошибки в расчетах по налогам с бюджетом оборачиваются тяжелыми финансовыми потерями. На сегодняшний день вести бизнес, не просчитав, сколько принесет прибыли та или иная сделка и сколько потребуется при этом заплатить налогов, практически невозможно. Проблемы налогообложения, учета и управления налогами по своей значимости сравнимы, пожалуй, только с проблемами, возникающими непосредственно в ходе осуществления производственной или любой другой предпринимательской деятельности. Значимость эта выражается в конкретных суммах, которые отдаются государству. Налоговые платежи, охватывая всю производственную и хозяйственную деятельность компаний, входя во все элементы, определяющие состав цены, влияют на эффективность производства, а также являются важнейшим фактором при принятии бизнес-решения.

Налоги в идеале не должны влиять на выбор экономических решений предприятия, они не должны существенно менять философию бизнеса. На практике же налоги, являясь мощнейшим инструментом экономического регулирования, вторгаются в сферу стратегических решений, нередко вынуждая кардинально менять тактику действия компании. Серьезные решения никогда не принимаются без учета налогов и управления ими. На предприятиях всегда должны быть внутренние и внешние специалисты, основными функциями которых являются анализ и обеспечение деятельности данного предприятия с налоговой точки зрения. Даже если налоги не определяют основной стратегии предприятия, кто-то должен их своевременно и правильно исчислять, а также принимать меры по их оптимизации. Известная позиция налогоплательщиков «если не платить налоги становится невозможным, то надо платить как можно меньше» – основана на праве всех субъектов хозяйствования уменьшать свои налоговые обязательства любыми, не запрещенными законом способами.

Корпоративный налоговый менеджмент, как вид управленческой деятельности на предприятии, все больше входит в практику хозяйственной жизни Казахстана, а налоговый менеджер организации (эксперт, консультант по налогам) становится все более значимой фигурой. В последнее время в Казахстане корпоративный налоговый менеджмент стал предметом деятельности многих аудиторских и консалтинговых фирм, работающих на договорной основе с налогоплательщиками.

**Корпоративный налоговый менеджмент –** это система управления налоговыми потоками коммерческой организации путем использования научно обоснованных рыночных форм и методов и принятия управленческих решений в области налоговых доходов и налоговых расходов на микроуровне.

Корпоративный налоговый менеджмент как звено целостной системы налогового менеджмента имеет те же функциональные элементы, но со своими особенностями:

организация процесса управления налоговыми потоками на предприятии;

корпоративное налоговое планирование;

корпоративное налоговое регулирование;

корпоративный налоговый контроль (самоконтроль).

Организация корпоративного налогового менеджмента в широком смысле – это совокупность организационных форм и методов налогового планирования, налоговой оптимизации и налогового самоконтроля; в узком – это подготовка и создание условий для оптимизации налоговых потоков. Для организации управления налоговыми потоками на предприятиях используется организационная структура финансового менеджмента.

Управлением налоговыми платежами на большинстве казахстанских предприятий занимается либо специалист финансового отдела (службы), либо (что нежелательно) бухгалтерия. Реже, но все же встречается, внешнее управление налогами. Рационально, когда на предприятии, в его финансовой службе (а в крупных холдинговых структурах – в специально созданной налоговой службе) налоговыми потоками занимаются специалисты – налоговые менеджеры. В их обязанности входит: участие в разработке регламентирующих документов компании, устава и различных положений; разработка и обоснование применения эффективного налогового режима; создание и поддержание информационной базы по налоговому законодательству; участие в обосновании системы договоров и контрактов; разработка корпоративной налоговой политики и налогового бюджета; осуществление корпоративного налогового планирования, прогнозирования и бюджетирования; разработка корпоративного налогового регулирования; осуществление внутреннего налогового контроля, анализ налогообложения компании; обеспечение выполнения внешнего налогового контроля (своевременное и полное представление документации налоговым органам); осуществление налогового производства: своевременная постановка на учет в соответствующие органы и перерегистрация, разработка налогового календаря и регулирование платежей по отдельным налогам, взаимодействие с местными налоговыми и финансовыми органами по налоговым льготам и другим налоговым вопросам; выполнение организационно-методической работы в области налогообложения в своей организации; и другие вопросы.

Процессы планирования и регулирования на предприятии очень тесно взаимосвязаны, переплетены и, рассматривая процессы налогового менеджмента на предприятии, их довольно сложно отделить. Поэтому основные методические направления налогового планирования и регулирования рассматриваются в совокупности как единое целое, как налоговая оптимизация, т. е. оптимизация корпоративных налоговых доходов, налоговых расходов и налоговой прибыли путем налогового бюджетирования и других форм и методов корпоративного налогового планирования и регулирования.

Корпоративный налоговый контроль представляет собой систематическую деятельность, направленную на организацию самоконтроля (наблюдения, проверки менеджерами правильности начисления и уплаты налогов, движения входящих и исходящих налоговых потоков, эффективности использования налоговой прибыли, а также выявление и устранение налоговых ошибок до проверки со стороны налоговых органов.

Организация и реализация по элементам полноценного корпоративного налогового менеджмента создает возможность решения субъектами хозяйствования ряда проблем, которые не всегда удается решить в рамках других типов управления и видов менеджмента:

– получить дополнительный инструментарий для использования текущих и будущих благоприятных налоговых, финансовых и иных условий,

– более полно учесть изменения внешней среды,

– стимулировать участников налогового менеджмента с учетом результатов принятых управленческих решений, создать предпосылки для повышения классности и квалификации менеджеров,

– обеспечить более рациональное распределение и использование различных видов ресурсов хозяйствующего субъекта,

– повысить при минимальных затратах финансовую устойчивость и стоимость предприятия.

*Важным критерием решения вопроса о необходимости организации хозяйствующим субъектом корпоративного налогового менеджмента является уровень налогового бремени.* Если удельный вес налогов не превышает 15 % чистой добавленной стоимости предприятия, то потребность в налоговом планировании и оптимизации минимальная; при более высоких значениях уровнях налогового бремени необходима организация полноценного налогового менеджмента. Чем выше налоговое бремя, тем эффективнее будут затраты хозяйствующего субъекта по организации налогового менеджмента, тем выше цена принимаемых управленческих налоговых решений (при условии их эффективности).

2 вопрос. Понятие минимизации налоговых платежей, оптимизации налогов и налогового планирования

В учебной и другой специальной литературе зачастую ставят знак равенства между такими понятиями корпоративного налогового менеджмента как минимизация налоговых платежей, налоговая оптимизация, налоговое планирование. На самом деле их необходимо четко разграничить, поскольку данные понятия характеризуют близкие, но не равнозначные явления и процессы управления налоговыми потоками предприятия.

Довольно часто также можно встретить мнение, что целью управления налогами на предприятии является их минимизация. Это приводит к тому, что налоговое управление сводится лишь к деятельности организаций, направленной на простое сокращение своих налоговых обязательств, к сожалению, не только в теории, но и на практике. Вместе с тем, корпоративный налоговый менеджмент, как вид управленческой деятельности, шире, многообразнее обычного стремления налогоплательщика минимизировать налоговые платежи. Налоговой менеджмента связан, прежде всего, с оптимизацией налоговых потоков и налоговым планированием.

Организацию, внедряющую у себя методы налогового менеджмента, должна интересовать не столько сама по себе величина уплачиваемых налогов, сколько эффективность принимаемых решений по вложению высвободившихся в результате оптимизации налоговых потоков средств, т. е. результативность управленческих решений не только в поиске дополнительных источников доходов, но и в области налоговых расходов и вложения налоговой прибыли (полученной разницы между оптимизированными суммами налоговых доходов организации и ее налоговых расходов). Это и есть оптимизация налогов, основанная на выборе эффективных решений. Поэтому целью корпоративного налогового менеджмента является *оптимизация налогов*, т. е. их рациональная многовариантная минимизация налоговых платежей, получение на этой основе экономии, дополнительных налоговых доходов и эффективное их вложение в развитие предприятия и иные экономически обоснованные затраты. В принципе, минимизация и оптимизация преследуют одну цель – снижение налогового бремени налогоплательщиков, однако если минимизация замыкается в локальных ситуациях, то оптимизация имеет системный характер, тесно увязанный с критериальной оценкой вариантов и с расходной политикой предприятия.

Оптимизация налогов осуществляется в процессе налогового планирования, налогового регулирования и внутреннего налогового контроля организацией. Важнейшая роль в оптимизации налоговых потоков отводится методам *налогового планирования*, которое в широком его понимании включает в себя и разработку налоговой политики организации, и методы налогового регулирования и налогового контроля, применяемые (предполагаемые к применению) налогоплательщиком. В самом общем виде в инструментарий налогового планирования включаются методы налогового бюджетирования, использования налоговых льгот и других не запрещенных законом способов минимизации налоговых платежей, применения трансфертного ценообразования и пробелов в налоговом законодательстве, реализации налоговой политики организации и налогового учета. Если оптимизация налогов – это цель корпоративного налогового менеджмента, то налоговое планирование – это комплекс методов, инструментов достижения цели налогового менеджмента. Налоговая оптимизация и налоговое планирование предполагают такую управленческую деятельность налогоплательщиков, которая позволяет не только снизить налоговое бремя в сиюминутной ситуации, но и обеспечить долговременную экономию на налогах, получить экономический эффект от ее вложения, избежать или снизить риск возможных штрафных санкций в перспективе.

Уменьшение налоговых выплат в результате их оптимизации и планирования должно вести к увеличению размера прибыли предприятия, а значит, и отвечать интересам владельцев, руководителей и работников предприятия. Однако, эта зависимость не всегда бывает такой прямой и непосредственной. Сокращение одних налогов может привести к увеличению других, а также к налоговым санкциям со стороны контролирующих органов. Поэтому наиболее эффективным способом увеличения прибыльности является не механическое сокращение налогов, а минимизация бремени налогов на базе роста производства, продаж и доходности бизнеса, т. е. построения эффективной системы управления предприятием и принятия решений таким образом, чтобы оптимальной была вся структура бизнеса. Долговременность, устойчивость эффекта снижения налогового бремени может быть обеспечена путем эффективного вложения средств в производство, развитие предприятия, в том числе и средств, высвободившихся от эффекта снижения налогового бремени. Оптимизация налогообложения и налоговое планирование должны строится также и на поддержании налогоплательщиками своей ценовой конкурентоспособности на рынке, имея в виду, что большая часть налогов включается в продажные цены товаров и оплачивается потребителями.

Таким образом, говоря о корпоративном налоговом менеджменте, речь должна идти не о тактике минимизации налогов, а о стратегии оптимального управления налоговыми потоками и предприятием в целом.

3вопрос. Уклонение от уплаты и обход налогов в рамках деятельности по минимизации налоговых платежей

Мировая и казахстанская налоговая теория и практика достаточно четко выработала причины, которые побуждают налогоплательщиков к снижению своих налоговых обязательств.

Среди них выделяются *нравственно-психологические причины,* которые связаны с характером налоговых законов. Поскольку налоговое законодательство предусматривает зачастую налоговые льготы отдельным категориям налогоплательщиков, постольку фактические и потенциальные льготники оказываются в более выгодном положении по сравнении с другими налогоплательщиками и у последних порождается стремление уровнять себя со льготниками. Хотя следует отметить, что в последние годы в России последовательно проводится политика на сокращение налоговых льгот.

Важнейшей причиной необходимости минимизации налогов предприятиями является *чрезмерное, по сравнению в количеством благ, реально доставляемых государством обществу налоговое бремя*.

Выделяются *экономические факторы*, вызывающие стремление налогоплательщиков к уменьшению налоговых платежей. Они делятся на факторы, которые зависят от финансового состояния налогоплательщика, и факторы, порожденные общей экономической конъюнктурой. Если финансовое состояние налогоплательщика нестабильно или он находится на грани банкротства, то минимизация налогов может стать единственным средством остаться «на плаву». Если финансовое состояние налогоплательщика стабильно, значение минимизации будет зависеть от величины экономии на налогах и степени риска быть привлеченными к ответственности в случае нарушения налогового законодательства. Экономические причины, порожденные общей экономической конъюнктурой, по-разному проявляются в периоды экономических кризисов в государстве и в периоды подъема экономики и расширения международного сотрудничества.

Известны также и *технико-юридические причины*, т. е. причины, вызванные несовершенством налогового законодательства, что связано, в свою очередь, со сложностью налоговой системы. Следует обратить внимание, что само налоговое законодательство зачастую дает налогоплательщику возможности оптимизации налоговых обязательств. Это обусловлено наличием в законодательстве налоговых льгот, различных ставок налогообложения, различных источников отнесения расходов и затрат, двусмысленности толкования положений в налоговых законах в связи с неучетом законодателем всех возможных обстоятельств, возникающих при исчислении или уплате налогов, нечеткостью и расплывчатостью формулировок налоговых законов.

В налоговой практике существуют различные пути (типы) минимизации налоговых платежей, связанные как с нарушением налогоплательщиками налогового законодательства, так и с законными методами уменьшения налоговых обязательств (снижения налогового бремени).

Первый путь – это нелегальное, незаконное уменьшение налогоплательщиком своих обязательств по налоговым платежам в нарушение налогового законодательства. Данный способ минимизации налогов называется уклонением от их уплаты. Он основан на сознательном использовании методов сокрытия доходов и имущества от налоговых органов, уводе бизнеса в «теневую экономику», искажении бухгалтерской и налоговый отчетности, использовании фиктивных документов, и других методов уклонения, что влечет за собой налоговую, административную и уголовную ответственность налогоплательщика и его руководителей.

Таким образом, уклонение от уплаты налогов представляет собой способы уменьшения налоговых платежей, при которых налогоплательщик умышленно избегает уплаты налога (налогов) или уменьшает размер своих налоговых обязательств с нарушением действующего законодательства. при этом умышленным считается деяние (действие или бездействие), совершенное лицом, которое осознавало противоправный характер деяний, желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких деяний. Критериями умышленности могут быть неоднократность совершения противоправных действий (налогового правонарушения) в течение одного налогового периода, наличие сговора и т. д.

Уклонение от уплаты налогов обычно связано со следующими умышленно незаконными действиями (бездействиями) налогоплательщиков: уклонение от постановки на учет, осуществление незаконной предпринимательской деятельности, неуплата или неполная уплата налогов, сокрытие доходов и имущества, незаконное использование налоговых льгот, непредставление в налоговый орган документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, нарушения правил учета, различного рода подмены, подлоги и жульничества с документами, использование цепочки третьих лиц или «подставных» организаций, многие другие способы.

Подобные нарушения приводят к существованию «теневых», т. е. не подпадающих под контроль и учет государства, секторов и субъектов экономики. Среди некоторых последствий уклонения от уплаты налогов можно назвать следующие: снижение объема налоговых поступлений в бюджет; как следствие этого, невыполнение различных социально-экономических программ из-за недостаточного бюджетного финансирования; подрываются основы рыночной конкуренции, поскольку ставит «уклониста» в более выгодное положение по сравнению с добросовестным налогоплательщиком; неуплата или недоплата налогов одним лицом предполагает переложение общего налогового бремени на других налогоплательщиков, приводит к снижению возможностей государства для снижения налогового бремени, заставляет его искать дополнительные способы увеличения налоговых поступлений; усиливается общая криминогенная обстановка в стране с соответствующим ростом расходов на аппарат власти и управления.

Уклонение от уплаты налогов может иметь отношение к налоговому менеджменту только в тех ситуациях, когда налогоплательщик под влиянием тех или иных обстоятельств вынужден нарушать закон, хотя сознает последствия этих нарушений и готов нести ответственность за содеянное.

Понятийный аппарат налогового менеджмента тесно связан с такими способами минимизации налоговых платежей как *обход налогов*, который, в свою очередь, можно разделить на *незаконный и законный*.

*Незаконный обход налогов* близок к уклонению от налогов, но отличается от последнего неумышленным характером. Он предполагает противоправные деяния налогоплательщика, повлекшие уменьшение налоговых платежей или их неуплату вовсе, совершенные налогоплательщиком по неосторожности. При этом налоговое правонарушение считается совершенным по неосторожности, если лицо (налогоплательщик) не осознавало противоправного характера своих действий (бездействий) либо вредного характера последствий от таких деяний, хотя должно было знать и могло это осознавать. Критериями неосторожности могут быть разовость налогового правонарушения в течение одного налогового периода, отсутствие сговора и др.

Уклонение от уплаты налогов, вместе с незаконным их обходом, составляют основную часть налоговых правонарушений, за допущение которых на налогоплательщиков (потенциальных или фактических) накладываются наиболее существенные штрафные санкции.

Существует другой – легальный, законный путь (тип) минимизации налоговых платежей, основанный на использовании возможностей, предоставленных налоговым законодательством, путем корректировки своей хозяйственно-финансовой деятельности, методов ведения бухгалтерского и налогового учета, использования пробелов в законодательстве и т. д. Такие способы минимизации называются *законным, легальным обходом налогов, который представляет собой действия (бездействия) налогоплательщиков по уменьшению налоговых обязательств, при которых они выводят себя из категории плательщиков налога (налогов) в целом или по отдельным объектам налогообложения по следующим причинам: деятельность лица по закону не подлежит налогообложению, налоговое законодательство разрешает такие действия или не запрещает данный способ занижения налоговой базы и др.* Законный обход налогов связан с использованием установленных налоговых льгот и льготных налоговых режимов, с неточным, двусмысленным и неконкретным изложением отдельных положений законов о налогах, их несогласованностью между собой, с другими неналоговыми законами и нормативными актами налоговой службы Казахстана. Обход налогов позволяет налогоплательщикам, при необходимости, довольно успешно оспаривать в арбитражном суде претензии налоговых органов к выбранной предприятием налоговой политики.

Одним из наиболее наглядных примеров умелого использования преимуществ оффшорного бизнеса является схема, автором и исполнителем которой является голландский электротехнический концерн "Филипс . Суть этой схемы такова: на бермудских островах концерном ФИЛИПС было открыто дочернее страховое общество "кингстоун Кэптив Интернэшнл", единственным клиентом которого стал сам Филипс. По высоким ставкам было застраховано имущество голландского концерна, в том числе такое, которое в деловой практике обычно не страхуется, поскольку шансы его гибели или порчи ничтожны. Соответствующая плата за страховку «потекла» на Бермуды. Оттуда, уже в виде займа, средства были возвращены голландскому материнскому обществу. И страховые платежи, и плата за кредит значительно снижали балансовую прибыль "Филипса". За один год экономия на налогах составила 18 млн. долларов. Главное достоинство описанной сделки состоит в том, что она полностью законна. "Филипс" не афиширует, что страхуется сам у себя, но и не может быть привлечен к ответственности, если это каким-то образом выяснится.

Еше один пример, в 2001 г. «Сибнефть» уменьшила выплаты по налогу на прибыль более чем в 6 раз, используя несовершенство действующего законодательства. В результате, бюджет недополучил 10 млрд руб. налогов. Для занижения налогооблагаемой базы нефтяники использовали компании-трейдеры, зарегистрированные во внутренних оффшорах – в Калмыкии и на Чукотке. Вся добываемая холдингом нефть продавалась оффшорам, которые, в свою очередь, перепродавали ее обратно «Сибнефти» по многократно завышенной цене. Прибыль с последних операции освобождалась от региональной части налога, и плюс к этому трейдеры использовали труд инвалидов, что по старому законодательству позволяло снизить налог на прибыль еще в два раза. В результате, прибыль «Сибнефти» в 2001 г. облагалась налогом по реальной ставке 5,5 %. После выплаты налогов трейдеров слили с московским подразделением «Сибнефти» и их консолидированная прибыль сразу увеличилась почти в 30 раз.

По информации КазТАГ в Казахстане из-за оффшорных схем продажи сырья (это нефть, металл, пшеница) — экономика недополучает миллиарды долларов ежегодно. В структуре практически всех сырьевиков Казахстана, даже в национальных компаниях, есть оффшорные структуры.

Казахские компании чаще всего используют BVI (Британские Виргинские острова), голландские оффшоры, Джебель Али (оффшорную зону Дубай), Швейцария (не оффшор, хотя предоставляет налоговые послабления для фирм, имеющих там офис, но работающих вне страны).

Казахстан вошел в список из десяти стран мира, которые признаны лидерами по выводу денежных средств в оффшоры

Из республики, по оценкам экспертов, выведено в оффшорные зоны 138 миллиардов долларов США. Центробанк РФ сообщает, что объем фиктивного импорта из Казахстана и Беларуси обошелся России в 25 миллиардов долларов. Российскими компаниями за 2012 год выведено из страны около 25 миллиардов долларов США, при использовании серых схем, в рамках ТС.http://[www.eer.ru/Официальный](http://www.eer.ru/Официальный) сайт журнала «Внешнеэкономические связи России»

Традиционно считается, что корпоративный налоговый менеджмент основан лишь на законных, легальных способах минимизации налогов, т. е. на законном обходе налогов (на использовании всех установленных налоговых льгот, применении специальных приемов уменьшения налоговых обязательств плательщиками законными способами без оснований для наложения штрафных санкций). Однако такое оторванное от реальной действительности понимание налогового менеджмента не оправданно сужает границы и возможности управления организациями налоговыми потоками на основе альтернативного выбора решений.

Различия в законной и незаконной минимизации налогов (налогового бремени) состоят в том, что в первом случае действия налогоплательщика не повлекут налоговой ответственности, а во втором случае к налогоплательщику могут быть применены те или иные меры ответственности: штрафные санкции (штрафы) за налоговые правонарушения, пени, административные санкции (штрафы), уголовная ответственность. Поэтому при незаконных намерениях и деяниях налогоплательщик (реальный или потенциальный) сравнивает возможные к получению дополнительные налоговые доходы (экономию) от минимизации налогов с возможными штрафными санкциями, которые могут быть наложены на него. Если результат будет положительным (доходы больше штрафов), а риск быть пойманным незначителен, то и решение налогоплательщика об уклонении от уплаты или обходе налогов нарушение налогового законодательства будет, скорее всего, в пользу таких способов их минимизации. В данном случае речь также идет о налоговом менеджменте в его специфических формах проявления.

4 вопрос. Классификация и виды уклонений и обхода налогов (криминальные и некриминальные деяния)

С учетом особенностей законных и незаконных способов уменьшения налоговых выплат в налоговом праве различают налоговые правонарушения и налоговые преступления. Налоговые правонарушения – это противоправные деяния, виды, ответственность и производство по которым регламентируются нормами Налогового законодательствва. Налоговое преступление – это возникающее в определенных условиях в финансовой среде противоправное общественно опасное деяние, носящее характер преступления, объектом которого являются охраняемые уголовным законом отношения по поводу взимания налоговых платежей, а также осуществления контроля за своевременностью и полнотой их уплаты.

Для целей налогового менеджмента, исходя из тяжести содеянного, можно выделить *некриминальные* и *криминальные* обход и уклонение от уплаты налогов. *Первые способы минимизации налоговых платежей могут быть включены в систему корпоративного налогового менеджмента, а вторые должны быть исключены из нее.*

*Некриминальные уклонение от уплаты и обход налогов* – это уголовно не наказуемые деяния (действия, бездействия) субъекта налоговых отношений, направленные на избежание или снижение налоговых выплат в бюджетную систему посредством нарушения законодательства о налогах и сборах, влекущих применение к нарушителю мер налоговой ответственности (штрафных налоговых санкций), предусмотренных Кодексом об административных правонарушениях РК. Данные деяния налогоплательщика не образуют состава налогового преступления, но влекут за собой наступление налоговой ответственности в соответствии с положениями налогового и административного законодательства.

Исходя из отраслевой принадлежности норм законодательства, которые нарушаются при уклонении от уплаты и обходе налогов некриминальными способами, можно выделить налоговые правонарушения и таможенные правонарушения (при уплате налогов на таможне). Некриминальными способами уклонения могут быть следующие умышленные или неумышленные деяния, не имеющие состава преступления (по критериям размера неуплаченных налогов, периодичности и другим): неправильное отражение операций в бухгалтерском и налоговом учете; занижение доходов и объектов налогообложения; нарушение сроков уплаты налогов; заключение фиктивных договоров, переоформление договоров и изменение их содержания после их исполнения; выплата санкций за несуществующие договорные нарушения; занижение стоимости ввозимых через таможенную границу товаров и, соответственно, занижение сумм НДС, подлежащих уплате на таможне и т. д.

*Криминальное уклонение от уплаты налогов* предполагает совершение налогоплательщиком противозаконных социально и экономически опасных деяний (действий, бездействий), направленных на избежание уплаты налога или снижение его размера, нарушающих не только нормы налогового, но и уголовного законодательства. Криминальными способами уклонения от налогов является неуплата (недоплата) налогов в крупных и особо крупных размерах, совершенная умышленно, неоднократно и в сговоре группы лиц, в том числе путем подделки документов, фальсификации данных бухгалтерского учета, неоприходования денег, поступивших в кассу предприятия за реализованную продукцию (работы «за наличку»), фиктивного приема на работу и других действий (бездействий).

Учитывая что для предприятия важен конечный результат, а именно – экономия на налогах (какими бы способами она не осуществлялась), в сферу корпоративного налогового менеджмента при определенных обстоятельствах (прежде всего, с учетом степени риска уплаты налоговых санкций) можно включить некриминальное уклонение от уплаты и обход налогов. Безусловно, ни в коем случае нельзя поощрять такой способ минимизации налоговых платежей, но и нельзя закрывать на это глаза, и делать вид, что такого явления не существует, тем более что, порой, отдельные виды некриминальной минимизации налогов более результативны, чем законны.