На правах рукописи

ОРОБИНСКАЯ ИРИНА ВИКТОРОВНА

# РАЗВИТИЕ МЕХАНИЗМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ АГРОПРОМЫШЛЕННОГО КОМПЛЕКСА В РОССИИ

Специальность 08.00.10 – финансы, денежное обращение и кредит

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук

16 СЕН 2015

005562207

Ростов-на-Дону – 2015

Диссертация выполнена в ФГБОУ ВО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)»

**Научный консультант:** **Гашенко Ирина Владиленовна**
доктор экономических наук, доцент

**Официальные оппоненты:** **Голик Елена Николаевна**
доктор экономических наук, доцент, Южно-Российский институт управления – филиал ФГБОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ», кафедра «Налогообложение и бухгалтерский учет», профессор

**Хубаев Тамерлан Алексеевич**
доктор экономических наук, профессор, Владикавказский филиал ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», кафедра «Менеджмент», профессор

**Чепик Ольга Викторовна**
доктор экономических наук, доцент, Рязанский институт экономики – филиал НОУ ВПО «Санкт-Петербургский университет управления и экономики», кафедра «Экономика», профессор

**Ведущая организация:** **ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный университет»**

Защита диссертации состоится «2» октября 2015 г. в 10 часов на заседании диссертационного совета Д 212.209.02 при ФГБОУ ВО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)» по адресу: 344002, г. Ростов-на-Дону, ул. Б. Садовая, 69.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГБОУ ВО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)», www.rsue.ru.

Автореферат разослан 2 сентября 2015 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета — Иванова Ольга Борисовна

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Развитие агропромышленного комплекса как системообразующей сферы экономики является одним из приоритетов государственной политики обеспечения продовольственной безопасности и стимулирования развития сельских территорий. Необходимость государственной поддержки агропромышленного комплекса России определяется задачами ускорения процессов импортозамещения и преодоления технологического отставания отечественного производства, которое во многом обусловлено низким уровнем доходов сельского хозяйства как базовой агропромышленной отрасли, возможности повышения которых, в свою очередь, сдерживаются неразвитостью инфраструктуры переработки и хранения, дефицитом и высокой стоимостью инвестиционных ресурсов, монополизацией сферы сбыта.

Проводимая в Российской Федерации политика масштабной бюджетной поддержки отраслей агропромышленного производства, прежде всего сельского хозяйства, направлена на увеличение их рентабельности, финансовую стабилизацию и аккумулирование финансовых ресурсов для реализации инвестиционных проектов, внедрения новых, инновационных технологий в целях наращивания объема товарной продукции и преодоления зависимости от импорта продовольствия. Однако ограниченность бюджетных ресурсов в условиях финансовой нестабильности не позволяет обеспечить устойчивое развитие отечественного агропромышленного комплекса за счет прямого бюджетного субсидирования. Кроме того, возможности бюджетной поддержки сдерживаются рамочными требованиями, предъявляемыми Всемирной торговой организацией (ВТО) к условиям предоставления бюджетных субсидий.

Указанные факторы предопределяют необходимость активизации косвенных методов государственного воздействия на развитие отраслей агропромышленного комплекса, среди которых важную роль играют налоги. Льготные условия налогообложения, органично встроенные в структуру финансового механизма регулирования агропромышленного комплекса, позволяют сократить издержки на производство сельскохозяйственной

продукции и продуктов питания, оказывают положительное воздействие на уровень рентабельности, обеспечивают инвестиционную привлекательность. В сферу воздействия налогового инструментария регулирования агропромышленного комплекса включаются такие направления государственной политики, как поддержка процессов формирования конкурентной среды, прироста темпов капиталовложений, научно-технического прогресса, повышения качества жизни и занятости населения сельских территорий.

Вместе с тем, сложившийся механизм налогообложения и налогового регулирования агропромышленного комплекса не в полной мере обеспечивает выполнение всех возложенных на него функций, недостаточно учитывает специфику его отдельных сегментов, в частности сельского хозяйства, подвергается перманентной коррекции под воздействием объективных внешних и внутренних факторов. В этой связи влияние налогообложения на решения экономических субъектов, осуществляющих деятельность в агропромышленном комплексе, учитывая их многообразие, отраслевые и организационные особенности, требует дальнейшего изучения, включая проблемы выбора оптимальной системы налогообложения, обоснования необходимости и последствий регулятивного воздействия налогов на базовые факторы аграрного производства – землю, капитал, трудовые ресурсы.

Приоритетными направлениями научных исследований являются оценка эффективности налоговых регуляторов как мер косвенной бюджетной поддержки агропромышленного комплекса, стабилизационные возможности процедур реструктуризации налоговой задолженности сельскохозяйственных товаропроизводителей, противодействие использованию льготных налоговых режимов для трансферта прибыли перерабатывающих отраслей в сельскохозяйственное производство с целью максимизации налоговой выгоды, оптимизация налоговой нагрузки интегрированных предпринимательских структур агропромышленного комплекса.

Научно обоснованный механизм налогообложения и налогового регулирования представляется существенным условием эффективности функционирования отечественного агропромышленного комплекса. В этой

связи актуальной является необходимость разработки научной концепции, учитывающей эволюционную трансформацию механизмов налогообложения и налогового регулирования агропромышленного комплекса на основе согласованного применения налоговых инструментов и стимулов в рамках реализации государственной политики достижения устойчивого развития.

**Степень разработанности темы.** Основой классических подходов к анализу проблем государственного регулирования экономики являются теоретические положения, изложенные в трудах Дж. Кейнса, Дж. Р. Мак-Куллоха, Ф. Кенэ, А. Маршалла, У. Петти, Д. Рикардо, А. Смита, А. Тюрго, Й. Шумпетера.

Исследованиям теоретических аспектов налогового регулирования экономики, его необходимости, целесообразности, пределов, ограничений, форм и методов посвящены труды представителей таких направлений экономической мысли, как неоклассическое (А. Лаффер, А. Пигу, М. Ротбард, М. Фридмен, А. Харбергер,), кейнсианское (П. Кругман, Р. Масгрейв, Ф. Ноймарк, П. Самюэльсон, Дж. Стиглиц), институциональное (Г. Мюрдаль, Дж. Коммонз) и неоинституциональное (Дж. Бьюкенен, Д. Норт, О. Уильямсон и др.).

Формирование налоговых регуляторов и стимулов развития применительно к решению отраслевых проблем представляет особый теоретический интерес. Значительный вклад в изучение условий отраслевой дифференциации налогообложения внесли труды зарубежных ученых М. Алле, Ф. Андерсена, У. Викри, Х.Б. ван дер Вина, Г. Джорджа, Г. Зингера, Е. Клифтона, К. Маркса, Э. Остром, С. Пайва, М. Тодаро, М. Хана, Т. Шульца.

Отечественная проблематика регулирующего механизма в аграрном секторе, влияние государства на процесс распределения созданной стоимости при различных формах организации сельскохозяйственного производства, в том числе с использованием налоговых регуляторов, изучалась и исследовалась С.Ю. Витте, А.А. Исаевым, А.А. Соколовым, А.В. Чаяновым, И.И. Янжулом.

Разрабатываемая авторская концепция налогового регулирования агропромышленного комплекса опирается на накопленный научный потенциал в сфере теоретических и практических основ налогообложения, функционирования

и совершенствования налоговой системы, содержащийся в работах А. В. Аронова, С.В. Барулина, И.В. Гашенко, Е.Н. Голик, И.В. Горского, Л.В. Дуканич, И.В. Караваевой, В.А. Кашина, З.А. Клюкович, Н.Г. Кузнецова, И.А. Майбурова, Н.И. Малис, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, А.Б. Паскачева, М.Р. Пинской, С.Д. Шаталова, Д.Г. Черника, Л.Г. Ходова, Т.Ф. Юткиной.

Формирование эффективного экономического механизма в агропромышленном комплексе, бюджетно-налоговой поддержки сельского хозяйства и рентного налогообложения в современной российской практике исследовалось Л.И. Абалкиным, О.Б. Ивановой, О.В. Иншаковым, В.В. Милосердовым, А.Г. Папцовым, Л.В. Поповой, М.В. Романовским, В.В. Кузнецовым, В.Ф. Стукачом, Г.В. Тимофеевой, Л.Н. Усенко, Л.И. Ушвицким, И.А. Флейклер, Т.А. Хубаевым, О.В. Чепик.

Теоретические и прикладные аспекты налогового регулирования агропромышленного комплекса разрабатывают А.Н. Акжигитова, В.И. Братцев, Н.Г. Варакса, Г.А. Гончаренко, Ю.Н. Иванова, Н.Ф. Зарук, В.В. Казаков, А.Г. Казьмин, А.К. Камалян, П.Д. Косинский, С.В. Маркелова, Б.Г. Маслов, А.Ю. Рыманов, Е.В. Серова, Н.Н. Тюпакова.

В то же время, несмотря на столь значительный интерес как зарубежных, так и российских ученых к вопросам государственного вмешательства в аграрную сферу, до сих пор законодательно размыты концептуальные основы механизма налогового регулирования, его инструментарий не выступает в качестве самостоятельного объекта исследования, а рассматривается лишь как элемент более широкой финансовой проблемы, не всегда напрямую связываемый со стратегией развития агропромышленного комплекса. Теоретические и практические аспекты выбора эффективного режима налогообложения для сельскохозяйственных производителей и интегрированных объединений агропромышленного комплекса, с учетом специфики их функционирования в современных условиях, остаются дискуссионными. Это потребовало дальнейшего исследования проблем оптимизации налогообложения в рамках политики налогового регулирования и эффективного налогового контроля в агропромышленном комплексе на основе

принципа гармонизации интересов участников налоговых отношений.

Необходимость теоретического обобщения накопленного опыта налогообложения и налогового регулирования в агропромышленном комплексе с учетом недостаточной научной разработанности указанных вопросов, определили выбор цели, задач, объекта и предмета исследования.

**Цель и задачи диссертационного исследования.** Целью диссертационного исследования является развитие концептуальных подходов, теоретических и методологических основ трансформации механизмов налогообложения и налогового регулирования в агропромышленном комплексе, а также разработка практических рекомендаций по использованию налогового инструментария, воздействующего на развитие агропромышленного производства и обеспечивающего реализацию аграрной политики при различных режимах налогообложения.

Реализация поставленной цели исследования обусловила необходимость решения следующих задач:

– исследовать инфраструктурный механизм государственной поддержки агропромышленного комплекса с целью уточнения функциональных взаимосвязей действующей финансово-кредитной инфраструктуры агропромышленного комплекса и механизмов налогообложения и налогового регулирования;

– рассмотреть основные этапы трансформации налогообложения аграрного производства, эволюционирующей в направлении обеспечения комплексного государственного воздействия на эффективность деятельности отраслей агропромышленного комплекса методами налогово-бюджетного регулирования;

– обобщить теоретические и методологические подходы к налогообложению агропромышленного комплекса, его принципам и специфике взаимодействия с инструментами прямой бюджетной поддержки;

– выявить тенденции трансформации налогообложения агропромышленного комплекса, направленные на улучшение его структурных, ресурсных и экологических характеристик, активизацию инвестиционных

вложений и внедрение инноваций;

– систематизировать налоговые инструменты обеспечения стабильного развития отраслей агропромышленного комплекса, ориентированные на поддержку товаропроизводителей сельскохозяйственной продукции;

– провести диагностику современной практики налогообложения агропромышленного комплекса, учитывающую рациональное использование земельных ресурсов, устранение деформаций распределения созданной стоимости в агропромышленном комплексе;

– определить императивы, особенности и приоритетные направления налогового контроля в агропромышленном комплексе, предусматривающие предупреждение налоговых нарушений сельскохозяйственными товаропроизводителями и вертикально-интегрированными формированиями;

– сформировать рекомендации по совершенствованию условий реструктуризации налоговых обязательств с целью финансового оздоровления товаропроизводителей аграрного сегмента агропромышленного комплекса;

– раскрыть содержание оптимизации налогообложения вертикально-интегрированных формирований, способствующей повышению эффективности агропромышленного производства;

– разработать комплекс рекомендаций по оптимизации налогообложения вертикально-интегрированных формирований агропромышленного комплекса с целью гармонизации публичных и частных интересов.

**Предметом диссертационного исследования** является совокупность финансовых отношений, возникающих в процессе налогообложения экономических субъектов, функционирующих в агропромышленном комплексе.

**Объектом исследования** является налогообложение и налоговое регулирование деятельности субъектов агропромышленного комплекса: сельскохозяйственных товаропроизводителей, вертикально-интегрированных формирований, промышленного сегмента, инфраструктурных отраслей.

**Теоретико-методологическая основа исследования.** Теоретической основой исследования послужили фундаментальные положения экономической науки, общие и специальные налоговые теории, научные труды ведущих

отечественных и зарубежных ученых, в которых нашли отражение проблемы налогообложения отраслей агропромышленного комплекса. Методологической основой достижения поставленной цели и решения сформулированных задач диссертации является эволюционно-системный подход, раскрывающий содержание налогового регулирования деятельности экономических субъектов в агропромышленном комплексе.

Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта специальности ВАК 08.00.10 – финансы, денежное обращение и кредит, части 1 «Финансы», раздела 2 «Общегосударственные, территориальные и местные финансы», 2.21. «Трансформация бюджетно-налоговой системы на разных стадиях экономического развития: инструменты и модели адаптации», п. 2.5 «Налоговое регулирование секторов экономики», п. 2.9 «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования российской налоговой системы» и раздела 3 «Финансы хозяйствующих субъектов», п. 3.14 «Теория, методология и базовые концепции налогообложения хозяйствующих субъектов».

**Инструментарно-методический аппарат.** Обоснование теоретических положений и достоверность выводов и рекомендаций, полученных в ходе исследования, обеспечено применением методов современного гносеологического общенаучного инструментария – структурно-логического, историко-генетического и системно-функционального, сравнительного анализа - и частных методов экономических наук: категориального, субъектно-объектного, эмпирического. При решении конкретных задач использовались методы анализа, индексации, группировки, выборки, сравнения и обобщения, индексный метод и другие методы научного исследования.

**Информационно-эмпирическая база** исследования сформирована на основе программных документов развития агропромышленного комплекса, официальных данных Министерства сельского хозяйства РФ, Федеральной налоговой службы, Федерального казначейства, Федеральной службы государственной статистики РФ, Организации экономического сотрудничества и развития, Евростата, Департамента аграрной политики Воронежской области,

результатов монографических исследований, данных финансовой отчетности организаций агропромышленного комплекса Воронежской области. Достоверность выводов и результатов диссертационного исследования и практических рекомендаций подтверждены совокупностью аналитических обзоров, тематических изданий, экономически интерпретированных и прокомментированных статистических данных, авторских расчетов, статей и материалов Интернет ресурсов.

**Концепция диссертационного исследования** заключается в обосновании идеи о необходимости обеспечения согласованного применения налогообложения и налогового регулирования в сфере производства и переработки сельскохозяйственной продукции с учетом стратегических направлений инновационного развития агропромышленного комплекса и отраслей его инфраструктуры, обеспечения эффективности и экологизации производства, прироста товарного выпуска сельскохозяйственной продукции, устойчивого социального развития сельских территорий. Все это предполагает разработку и настройку приоритетного регулирующего налогового инструментария, нацеленного на повышение финансовой устойчивости организаций агропромышленного комплекса, устранение диспропорций территориального развития, стимулирование экономической активности, расширение инвестиций, сокращение сферы необоснованного применения налоговых преференций, внедрение партнерских методов взаимодействия с налогоплательщиками. Реализация концепции базируется на внедрении новых научных подходов к комплексному воздействию налоговых регуляторов на социально-экономические проблемы сельскохозяйственного производства в рамках государственной налоговой политики на основе дифференциации элементов налога с учетом характера, масштаба и условий деятельности налогоплательщиков, ее воспроизводственной, инновационной, социальной и экологической направленности, что позволяет достигнуть позитивного эффекта гармонизации интересов государства и налогоплательщиков за счет наращивания экономического потенциала агропромышленного комплекса, устранения распределительных деформаций, возникающих вследствие

неправомерного оптимизационного использования налоговых преференций, достижения финансовой устойчивости агропромышленного комплекса за счет поддерживающего развития перерабатывающих и инфраструктурных отраслей, решения проблем продовольственной безопасности и социальной нестабильности сельских территорий.

**Положения, выносимые на защиту.**

1. Функциональный аспект финансово-кредитного обеспечения агропромышленного комплекса базируется на объективных проявлениях категорий финансов и кредита, обеспечивающих устойчивость складывающихся в практической деятельности распределительных и перераспределительных отношений в АПК. Финансово-кредитная инфраструктура АПК в рамках функционального подхода представлена как совокупность организационных и экономических условий распределения и перераспределения финансовых ресурсов в АПК с целью обеспечения расширенного воспроизводства. Государственная поддержка АПК формирует самостоятельный функциональный блок в механизме инфраструктурного обеспечения деятельности сфер и отраслей АПК, включающий в себя, помимо прямого финансирования и инвестирования, меры по организационному, налоговому, ценовому и тарифному регулированию.

2. Масштабные государственные программы развития АПК нацелены на преодоление исторически сложившихся диспропорций между промышленным и сельскохозяйственным секторами АПК, на выравнивание условий жизни городского и сельского населения и должны поддерживаться адекватными мерами налоговой политики. Приоритетные направления государственной экономической политики поддержки АПК, включающие обеспечение продовольственной независимости, устойчивое территориальное развитие, повышение конкурентоспособности и финансовой устойчивости отечественных сельскохозяйственных товаропроизводителей, определяют необходимость активизации не только мер прямого бюджетного субсидирования, но и согласованных с ними эффективных налоговых регуляторов.

3. Трансформационные процессы в сфере налогообложения АПК отражают

дифференциацию подходов к системному льготированию аграрного сегмента АПК, оптимизацию налоговой нагрузки, исходя из задач совершенствования отраслевой структуры, а также стадий распределения и перераспределения созданной стоимости в отраслях АПК, поддержку активизации инвестиционных вложений и внедрения инноваций. Концепт современной парадигмы налогообложения и налогового регулирования АПК определяется его комплексным характером, отражающим необходимость поддержки разноплановых целей политики развития АПК, точечного воздействия на факторы роста производства агропромышленной продукции и расширения инвестиционной активности в разных сегментах, сферах и отраслях АПК. Указанные цели формируют специфические принципы трансформации механизма налогообложения АПК, включающие в себя системность, комплексность, функционально-целевое единство, селективность, социальную направленность.

4. Тенденции налогообложения АПК, формирующиеся в мировой практике, отражают зависимость налоговых преференций от целей государственной политики, ориентируемых как на расширение масштабов производства продукции АПК, так и на максимизацию его эффективности, в том числе с учетом социального и экологического аспектов, что предполагает активное стимулирование структурных изменений широким спектром налоговых преференций в отношении малого предпринимательства, фермерства и сельскохозяйственной кооперации, поддержку регионального развития, а также перераспределение созданной стоимости между отраслями АПК при содействии таких налоговых инструментов, как специальные режимы и условия налогообложения доходов, земельных угодий и использования трудовых ресурсов. Мировой практикой выработаны несколько методов налогового выравнивания доходности сельскохозяйственного производства, учитывающих дифференциацию налоговых ставок и расчетную доходность эксплуатируемых земельных участков, а также сезонность налоговых изъятий.

5. Эффективность налоговых инструментов обеспечения стабильного развития отраслей АПК может быть обеспечена долгосрочным мораторием, исключающим пересмотр сложившихся налоговых правил и предоставленных

льгот в части освобождения от налогообложения доходов, возмещения налога на добавленную стоимость, а также урегулированием существующих противоречий между провозглашенными целями поддержки социально-экономического развития сельскохозяйственного производства и налоговым законодательством за счет уточнения условий: восстановления налога на добавленную стоимость и налогов на доходы по бюджетным субсидиям для сельскохозяйственных товаропроизводителей, снижения тарифов страховых взносов, налогообложения личных хозяйств граждан, урегулирования порядка налогообложения социальных программ работодателей АПК, применения специальных налоговых режимов в аграрном, промышленном и инфраструктурном сегментах АПК.

6. Активизация налоговых регуляторов землепользования в АПК предполагает достижение рационального и целевого использования земельных ресурсов, обеспечение экономических условий для восстановления и улучшения качества почв и сохранения экологической системы за счет дифференциации ставок земельного налога в зависимости от условий фактической эксплуатации земельных участков, включая применение технологий восстановления плодородия, инвестирование в проекты по мелиорации и внедрение органического земледелия, соблюдение целевых ограничений на использование земель для сельскохозяйственного производства.

7. Налоговый контроль АПК должен быть ориентирован на выявление вероятных рисков нарушения условий применения предоставленных налоговых льгот и специальных налоговых режимов, включая соблюдение статуса сельскохозяйственного товаропроизводителя, предотвращение трансферта прибыли промышленного сегмента АПК вертикально-интегрированными формированиями в отрасли сельскохозяйственного производства, проверку исполнения условий использования региональных преференций, включая инвестиционные соглашения. Предупреждение нарушений налогового законодательства предполагает организацию мониторинга структуры хозяйственных связей, анализ фактических функций участников договорных отношений, проверку экономической обоснованности и рыночных характеристик

доходов и расходов, возникающих в процессе исполнения совершаемых сделок.

8. Совершенствование условий реструктуризации накопленной налоговой задолженности сельскохозяйственных товаропроизводителей предполагает исключение необъективных факторов, обусловливающих отказ в применении программ финансового оздоровления, включая нарушение графика текущих платежей в результате влияния неравномерного поступления доходов в силу сезонности сельскохозяйственного производства, стихийных бедствий и болезней сельскохозяйственных животных, а также снижение долговой нагрузки за счет начисления процентов при приостановлении действия программы финансового оздоровления на просроченные текущие обязательства и применение зачета переплаты. Расширению сферы потенциальных участников программ финансового оздоровления должно способствовать сохранение права на реструктуризацию при введении процедуры наблюдения в отношении должников с признаками банкротства либо утрате ими статуса сельскохозяйственного производителя по объективным обстоятельствам, а также включение в состав отсроченной задолженности недоимки по налогу на доходы физических лиц и обязательств по уплате страховых взносов.

9. Оценка налоговой нагрузки аграрного сегмента АПК должна строиться на основе системного подхода с учетом корректировок, элиминирующих искажения за счет включения в состав налоговых обязательств отрасли платежей налога на доходы физических лиц, страховых взносов и возмещения НДС. Оптимизация налогообложения субъектов хозяйствования в сфере АПК, в том числе интегрированных формирований, предполагает выбор организационно-правовой формы хозяйствования, учет влияния отраслевых особенностей, ограничений и условий налоговых режимов на основе соблюдения принципов законности, рациональности и эффективности, выявление и квалификацию содержания налоговых рисков, внедрение системы внутреннего контроля и предупреждения налоговых рисков с учетом современных требований и перспектив изменения налогового законодательства.

10. Наиболее справедливые условия налогообложения агропромышленного комплекса обеспечиваются действующими преференциями

общего налогового режима, прежде всего условиями возмещения налога на добавленную стоимость. Вертикально-интегрированные формирования, аккумулирующие значительную долю финансовых ресурсов АПК и занимающие высокую долю рынка, в том числе по экспорту сельскохозяйственных товаров, заинтересованы в возмещении налога на добавленную стоимость из федерального бюджета и, соответственно, формируют систему производственных и хозяйственных связей с другими отраслями и сферами АПК с учетом собственных экономических интересов, что снижает привлекательность единого сельскохозяйственного налога для субъектов малого и среднего предпринимательства. Введение добровольного выбора возможности применения налога на добавленную стоимость либо возможности возмещения сумм налога на добавленную стоимость по расходам инвестиционного характера позволит устранить неопределенность применения единого сельскохозяйственного налога и обеспечит его привлекательность для субъектов малого и среднего предпринимательства в аграрном сегменте АПК.

***Научная новизна*** *проведенного исследования состоит в теоретико-методологическом обосновании и разработке комплекса взаимосвязанных теоретических положений и практических рекомендаций по развитию регулирующего воздействия механизма налогообложения на достижение финансовой устойчивости и конкурентоспособности АПК, в том числе в условиях импортозамещения.*

Наиболее значимые результаты, содержащие научную новизну исследования, состоят в следующем:

1. Уточнено на основе функционального подхода содержание финансово-кредитной инфраструктуры АПК как совокупности организационных и экономических условий, содействующих распределению и перераспределению финансовых ресурсов в АПК с целью обеспечения расширенного воспроизводства. Авторская трактовка структуры финансово-кредитного механизма АПК в функциональном аспекте, в отличие от существующих исследований, опирающихся на институциональный подход (В. Ф. Стукач, Г. В. Тимофеева, Е. А. Шкарупа, И. А. Флейклер), позволяет отразить специфику участия

государственных институтов в мероприятиях по поддержке агропромышленного производства в качестве самостоятельного функционального блока, включающего в себя, помимо прямого финансирования и инвестирования, также налоговое, ценовое и тарифное регулирование.

2. Обоснованы посредством согласованности гармоничного применения налогово-бюджетного инструментария, включающего программы прямого бюджетного субсидирования и действие долгосрочных налоговых регуляторов, эволюционные парадигмы трансформации механизма налогообложения АПК, предусматривающие: 1) последовательное преодоление исторически сложившихся диспропорций между промышленным и сельскохозяйственным секторами АПК путем субсидирования инвестиционных региональных программ сельскохозяйственных товаропроизводителей; селективного налогового регулирования отдельных отраслей и сфер АПК; 2) наращивание объемов производства продукции АПК в целях достижения продовольственной безопасности, а также независимости от поставок сельскохозяйственного сырья промышленного назначения при помощи долгосрочных налоговых регуляторов доходов производителей продукции сельского хозяйства с учетом природно-экономических условий, уровня закупочных цен и производственных издержек; 3) создание налоговой поддержки для стимулирования малых форм сельхозтоваропроизводителей; 4) нивелирование различий в уровне жизни городского и сельского населения за счет их субсидирования и предоставления налоговых льгот в рамках программ поддержки личных подсобных хозяйств и жилищного строительства, а также совершенствование налогообложения с целью финансовой устойчивости предприятий агарной сферы. Совокупность выявленных эволюционных характеристик позволит улучшить действенность фискальных инструментов по реализации приоритетных направлений государственной поддержки АПК, включая обеспечение продовольственной независимости, устойчивое территориальное развитие, повышение конкурентоспособности и финансовой стабильности отечественных сельскохозяйственных товаропроизводителей.

3. Расширены теоретические представления о налогообложении и

налоговом регулировании в АПК применительно к отраслевой принадлежности хозяйствующих субъектов и их влиянии на результаты экономической деятельности с учетом объективных факторов формирования уровня налоговой нагрузки в сфере АПК, путем: поддержки разноплановых целей политики развития сельского хозяйства; предоставления межбюджетных трансфертов субъектам РФ на развитие АПК и сконцентрированности бюджетных ресурсов на реализации наиболее значимых приоритетов и направлений в рамках деятельности Российского АПК; расширения инвестиционной активности сельскохозяйственных отраслей, максимально обеспечивающей достижение утвержденных Правительством Российской Федерации основных ключевых индикаторов и показателей развития сельского хозяйства с целью получения максимальной результативности в реализуемой аграрной политике.

4. Систематизированы тенденции налогообложения АПК, выработанные мировой практикой и включающие следующие направления: 1) активное стимулирование структурных изменений налоговыми льготами для малого предпринимательства, фермеров и сельскохозяйственной кооперации; 2) перераспределение доходов между отраслями АПК за счет специальных налоговых режимов и маневрирования ставками налогов на: доходы, землю и выплаты в пользу работников; 3) использование налоговых преференций для расширения масштаба инвестиций в технологическое развитие промышленного сегмента и инфраструктуры АПК; 4) выравнивание доходности производства за счет дифференцированных условий налогообложения отдельных отраслей АПК и видов производств, в том числе с учетом сезонности получаемых доходов. Исследование позитивных эффектов инновационных налоговых инструментов дает возможность адаптации лучшей мировой практики в российских условиях, ориентируемых на расширение масштабов производства продукции АПК и максимизацию его эффективности с учетом социального и экологического аспектов.

5. Предложен комплексно-системный подход к совершенствованию налогового регулирования АПК, нацеленный на достижение долгосрочной финансовой устойчивости сельскохозяйственного производства и эффективную реализацию программ импортозамещения, включающий: 1) мораторий на

действие льгот по налогообложению доходов, пониженные тарифы страховых взносов, возмещение налога на добавленную стоимость; 2) исключение экономически не обоснованной практики восстановления налога на добавленную стоимость и налогов на прибыль по бюджетным субсидиям для сельскохозяйственных товаропроизводителей; 3) устранение налоговых деформаций при налогообложении доходов от реализации сельскохозяйственной продукции, произведенной в личных хозяйствах граждан, и организации питания работников, участвующих в полевых работах; 4) исключение необоснованных различий в признании расходов при исчислении единого сельскохозяйственного налога по сравнению с общими правилами налогообложения прибыли организаций; 5) распространение патентной системы налогообложения на деятельность по выращиванию сельскохозяйственной продукции.

Перечисленные критерии устойчивого развития АПК позволят увеличить доходность бюджета государства в виде налоговых платежей. Выявленные актуальные проблемы налогового регулирования в аграрной сфере в соответствии с налоговым законодательством Российской Федерации могут быть применены к разным категориям сельскохозяйственных товаропроизводителей.

6. Сформулированы направления активизации налоговых регуляторов землепользования, включающие в себя: 1) дифференциацию ставок в соответствии с фактическими условиями эксплуатации земельных участков, с соблюдение целевых ограничений на использование земель для сельскохозяйственного производства; 2) льготный режим налогообложения при применении технологий восстановления плодородия и органического земледелия; 3) признание налоговых расходов при инвестировании в проекты по мелиорации.

Предложенная система мер комплексного налогового регулирования землепользования в аграрном секторе увеличит стимулирующее воздействие земельного налога на рациональное использование земельных ресурсов и восстановление их плодородия.

7. Раскрыты предметно-содержательные направления налогового

контроля деятельности сельскохозяйственных производителей и вертикально-интегрированных формирований АПК, заключающиеся в выявлении вероятных нарушений и рисков при предоставлении налоговых льгот, соблюдении статуса сельскохозяйственного товаропроизводителя, предотвращении трансферта прибыли промышленного сегмента АПК в отрасли сельскохозяйственного производства с целью необоснованного применения льготных ставок на основе: 1) мониторинга структуры хозяйственных связей; 2) анализа фактических функций участников договорных отношений; 3) проверки экономической обоснованности совершаемых сделок и рыночных характеристик доходов и расходов, возникающих в процессе их исполнения.

Применение предложенной совокупности целевых ориентиров мероприятий налогового контроля позволит обеспечить эффективное предупреждение рисков нарушения налогового законодательства в АПК.

8. Доказана необходимость расширения программ реструктуризации накопленной налоговой задолженности за счет: 1) предоставления сельскохозяйственным производителям права на реструктуризацию при введении процедуры наблюдения в отношении должников с признаками банкротства, а также при отсутствии реализации выращенной продукции по объективным обстоятельствам; 2) включения в состав отсроченной задолженности удержанного налога на доходы физических лиц и обязательств по уплате страховых взносов; 3) исключения отказа в продолжении программы финансового оздоровления при нарушении графика платежей по объективным обстоятельствам; 4) снижения долговой нагрузки за счет отказа от начисления процентов при приостановлении действия программы финансового оздоровления на просроченные текущие обязательства и применения зачета переплаты.

Комплекс предложенных мероприятий должен способствовать сохранению действующих организаций и защищенности экономических и социальных интересов жителей сельской местности.

9. Обоснован методический подход к определению оптимальных условий налогообложения субъектов хозяйствования в сфере АПК, в том числе интегрированных объединений, предполагающий: 1) выбор режима

налогообложения; 2) учет влияния отраслевых особенностей на условия применения налоговых режимов на основе соблюдения принципов законности, рациональности и эффективности; 3) выявление содержания налоговых рисков; 4) внедрение системы внутреннего контроля и предупреждения последствий несоблюдения налогового законодательства.

Оптимизация налогообложения интегрированных формирований позволит поддерживать гармонизацию интересов государства и экономических субъектов за счет принятия обоснованных финансовых и управленческих решений в целях рационального распределения финансовых ресурсов в рамках политики поддержки импортозамещения.

10. Разработаны рекомендации по оптимизации налогообложения с учетом сбалансированности интересов интегрированных формирований АПК, применяющих общий налоговый режим, и субъектов малого и среднего предпринимательства – плательщиков единого сельскохозяйственного налога, включающие в себя экономико-математические расчеты обоснования управленческих решений по возмещению сумм налога на добавленную стоимость по расходам инвестиционного характера с учетом возможности добровольного выбора в применении налога на добавленную стоимость плательщиками единого сельскохозяйственного налога. Применение авторской методики оптимизации налогообложения позволит создать основу для устранения структурных диспропорций налоговых режимов и обеспечить единообразие условий распределения результатов экономической деятельности независимо от организационных решений налогоплательщиков.

**Практическая значимость диссертационного исследования** состоит в разработке комплекса теоретических положений и практических рекомендаций по совершенствованию налогообложения и налогового регулирования АПК, направленных на разработку комплекса методических приемов и инструментов регулирующего воздействия налогов на факторы производства и финансовые результаты деятельности сельскохозяйственных производителей, перерабатывающих и инфраструктурных отраслей аграрной сферы. В практическом плане выводы и рекомендации исследования могут быть полезны

для представительных и исполнительных органов власти федерального и регионального уровня при разработке основных направлений налоговой политики и изменений налогового законодательства, программ государственной поддержки и финансового оздоровления сельскохозяйственных товаропроизводителей. Методические рекомендации по применению налоговых регуляторов и оптимизации налогообложения могут найти применение в деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей и интегрированных образований АПК. Теоретические и практические положения диссертации могут быть использованы в учебном процессе для студентов экономических специальностей в рамках самостоятельной учебной дисциплины «Налогообложение предприятий АПК», а также в качестве разделов дисциплин «Налоги и налогообложение», «Налоговое администрирование», «Экономика АПК».

**Апробация результатов исследования.** Основные положения, выводы и практические рекомендации по результатам исследования докладывались и получили одобрение на международных, всероссийских, региональных, межвузовских, вузовских научно-практических конференциях и совещаниях в 2006–2014 гг. Теоретические положения и выводы диссертации представлялись и обсуждались в дискуссиях на международных и региональных научно-практических конференциях, среди которых: международная научно-практическая конференция «Аграрно-экономическая наука о проблемах инновационного развития агропромышленного производства» (28-29 июня 2007 г., г. Омск), научно-практическая конференция «Приоритетное развитие АПК – как фактор продовольственной безопасности России» (20 февраля 2008 г., г. Орел); Международная научно-практическая конференция «Совершенствование финансово-кредитных отношений» (28 ноября 2008 г., г. Воронеж); международная научная конференция «Социально-экономические проблемы инновационного развития» (7, 26-28 апреля 2012 г., г. Воронеж), международная научно-практическая конференция «Актуальные проблемы развития науки в современной России» (17–19 декабря 2012 г., г. Воронеж), VI международная научно-практическая конференция «Инновации, предпринимательство и бизнес-образование в современном мире» Дулатовские чтения (28 ноября 2014 г.,

Казахстан), международная научно-практическая конференция «Политэкономические проблемы развития современных агроэкономических систем» (г. Воронеж, 20 ноября 2014 г.), V всероссийская научно-практическая конференция на иностранных языках с международным участием «Современные технологии в сфере сельскохозяйственного производства и образования» (г. Кемерово 18 декабря 2014 г.), IV международная научно-практическая конференция «Актуальные вопросы учета и налогообложения» (г. Тамбов, 26 февраля 2015 г.).

Наиболее важные результаты, содержащие элементы научной новизны, включены в отчеты по научно-исследовательской работе ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I» за 2006–2014 гг. Результаты диссертационного исследования нашли свое практическое применение в деятельности департамента агарной политики Воронежской области, Управления Федеральной налоговой службы по Воронежской и Ростовской областям, ООО «Агротех-Гарант», ряда сельскохозяйственных организаций ЦЧР, а также в учебном процессе ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)».

**Публикации.** Основные выводы диссертационной работы отражены в 54 опубликованных научных работах общим объемом 98,32 п.л., в том числе 64,32 авторских п.л., из них 23 научные работы опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки России общим объемом 26,86 п.л., в том числе 19,64 авторских п.л.

**Логическая структура и объем диссертации.** Диссертационная работа изложена на 332 страницах, состоит из введения, пяти глав, содержащих 14 параграфов, заключения, списка литературы из 344 наименований, включает 45 таблиц, 27 рисунков, 7 приложений.

Структура работы обусловлена целью и задачами, поставленными перед диссертационным исследованием, и имеет следующее содержание:

**Введение**

**Глава 1. Теоретические основы налогообложения агропромышленного комплекса**

1.1. Теоретико-методологические предпосылки исследования сущности, специфики налогообложения и налогового регулирования АПК

1.2. Налоговое регулирование в инфраструктурном механизме государственной поддержки АПК

1.3. Эволюция налогообложения АПК в контексте императивов налогово-бюджетного регулирования аграрной сферы России

**Глава 2. Методологические подходы к развитию механизма налогообложения агропромышленного комплекса**

2.1. Концептуальные подходы регулирования механизма налогообложения АПК: методологический аспект

2.2. Анализ инструментов налогового регулирования АПК, применяемых в мировой практике

2.3. Систематизация классификационных признаков налоговых инструментов обеспечения стабильного развития отраслей АПК

**Глава 3. Диагностика современной практики и тенденций развития налогообложения агропромышленного комплекса**

3.1. Оценка альтернативных моделей налогообложения доходов в АПК

3.2. Усиление регулирующей роли налогообложения земель сельскохозяйственного назначения

3.3. Совершенствование инструментария налогообложения и налогового регулирования АПК

**Глава 4. Современная парадигма налогового контроля в агропромышленном комплексе**

4.1. Теоретико-методическое обеспечение приоритетных направлений налогового контроля в основных сегментах АПК

4.2. Особенности налогового контроля деятельности участников вертикально-интегрированных формирований АПК

4.3. Проблемы реструктуризации налоговой задолженности в программах финансового оздоровления сельскохозяйственных товаропроизводителей

**Глава 5. Оптимизация налоговой нагрузки в агропромышленном комплексе**

5.1. Разработка методических аспектов формирования налоговой нагрузки в АПК

5.2. Методические рекомендации по оптимизации налогообложения в сфере интегрированных образований АПК

**Заключение**

**Список использованной литературы**

**Приложения**

## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

**Во введении** обосновывается актуальность темы диссертационной работы, определяются ее цель и задачи, сформулирована концепция, приведены положения, выносимые на защиту, указаны информационно-теоретическая база и методы исследования, доказана научная новизна и уровень апробации полученных результатов.

**В первой главе** диссертационного исследования *«Теоретические основы налогообложения агропромышленного комплекса»* рассмотрены сущность и специфики налогообложения АПК, определено место налогового регулирования в инфраструктурном механизме государственной поддержки АПК.

Раскрытие сущности налогообложения и налогового регулирования АПК как объекта исследования основывается на трех важнейших методах конструирования теоретических положений – структурно-логическом, историко-генетическом и системно-функциональном. Субъективный и планомерный характер государственно-властных действий по изменению условий налогообложения ради достижения определенных экономических результатов, реализуемых применительно к конкретным условиям, позволяет определить налоговое регулирование как комплекс специальных методов воздействия на пропорции распределения созданной стоимости и на экономические решения налогоплательщиков в рамках действующей политики государства.

Основные направления государственного регулирования экономики реализуются с использованием следующих налоговых инструментов:

1) формирование конкурентной среды – предоставление налоговых преференций и облегченных условий исполнения налоговой обязанности субъектам малого предпринимательства при повышенном уровне контроля соблюдения налогового законодательства со стороны крупнейших налогоплательщиков;

2) поддержка территориального развития – снижение налоговых ставок либо освобождение от налога экономической деятельности или активов на

определенной территории;

3) обеспечение благоприятной рыночной конъюнктуры – предоставление налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов, налоговых льгот и освобождений приоритетным сферам экономической деятельности либо усиление налоговой нагрузки на определенные категории налогоплательщиков;

4) регулирование уровня цен – повышение или снижение налоговых ставок, прежде всего по косвенным налогам, закрепление условия о рыночном уровне цены при формировании налогооблагаемых стоимостных показателей;

5) развитие отраслей рыночной инфраструктуры – предоставление инвестиционного налогового кредита, налоговых каникул, пониженных налоговых ставок на период освоения инфраструктурных проектов;

6) антициклическое регулирование – снижение или повышение налоговой нагрузки на экономику либо отдельные сектора и отрасли в соответствии с тенденциями экономического цикла.

Следует отметить, что налоговое регулирование применительно к отдельным секторам экономики осуществляется с целью максимизации общественных выгод в рамках общей налоговой политики, занимающей подчиненное положение по отношению к общеэкономической, финансовой и бюджетной политике.

Систематизированное и расширенное автором представление о структуре и инфраструктуре АПК по функциональному признаку, а также их содержательных компонентах приведено в таблице 1.

Основой для исследований функционального аспекта финансово-кредитной инфраструктуры АПК выступает совокупность процессов распределения и перераспределения, отражающих объективный характер категорий финансов и кредита.

Авторская трактовка структуры финансово-кредитного механизма АПК в функциональном аспекте, в отличие от существующих исследований, опирающихся на институциональный подход (В. Ф. Стукач, Г. В. Тимофеева, Е. А. Шкарупа, И. А. Флейклер), позволяет отразить специфику участия государственных институтов в мероприятиях по поддержке

агропромышленного производства в качестве самостоятельного функционального блока, включающего в себя, помимо прямого финансирования и инвестирования, также налоговое, ценовое и тарифное регулирование.

**Таблица 1. - Структурно-функциональная характеристика сфер АПК[1]**

| Организационно-экономическая Структура | Воспроизводственная структура | Территориальная (региональная) структура | Продуктово-сырьевая структура | Инфраструктура |
|---|---|---|---|---|
| 1. Отрасли, производящие средства производства для АПК (машиностроение–сельскохозяйственное, для легкой и пищевой промышленности), химическая, микробиологическая промышленность.<br>2. Сельское хозяйство.<br>3. Отрасли заготовки, переработки, хранения, транспортировки и реализация сельскохозяйственной продукции, пищевая, комбикормовая, легкая промышленность | 1. Производство средств производства для АПК.<br>2. Сельскохозяйственное производство.<br>3. Производство продовольствия и предметов потребления из сельскохозяйственного сырья.<br>4. Производственно-техническое обслуживание всех стадий воспроизводственного процесса.<br>5. Реализации конечного продукта АПК потребителю | Совокупность соответствующих отраслей и структурных элементов АПК в границах конкретной территории и в масштабах:<br>– международной кооперации;<br>– страны;<br>– региона;<br>– муниципального образования;<br>– экономического района;<br>– территориального кластера | 1. Продовольственный комплекс (зернопродуктовый, картофелепродуктовый, свеклосахарный, плодоовощеконсервный, водочно-винодельный, мясной, молочный, масложировой подкомплексы).<br>2. Комплекс непродовольственных товаров (кормовой, текстильный, кожевенный, меховой и др. подкомплексы) | 1. Производственная (сфера ресурсного обеспечения (электро-, водо-, газоснабжение), мелиоративные сооружения и транспортные коммуникации).<br>2. Финансово-кредитная, включая инфраструктуру государственной поддержки.<br>3. Научно-внедренческая.<br>4. Социальная (комплекс социальных и жилищно-коммунальных структур) |

Государство использует разные методы инфраструктурной поддержки АПК – как финансовый, так и кредитный, а также методы прямого регулирования, ориентированные на поддержку рентабельности сельскохозяйственного производства и оптимальное распределение созданной стоимости между отраслями и подкомплексами АПК, что не позволяет однозначно определить принадлежность государственных институтов к финансовой или кредитной составляющей инфраструктуры АПК.

Учитывая роль государства в развитии АПК и поддержании условий

[1] Составлена автором в процессе изучения функциональной структуры и инфраструктуры АПК.

воспроизводства сельскохозяйственной продукции, целесообразно выделить в составе инфраструктурной поддержки АПК самостоятельный функциональный блок, ориентированный на участие государственных институтов в мероприятиях по поддержке агропромышленного производства (рисунок 1).

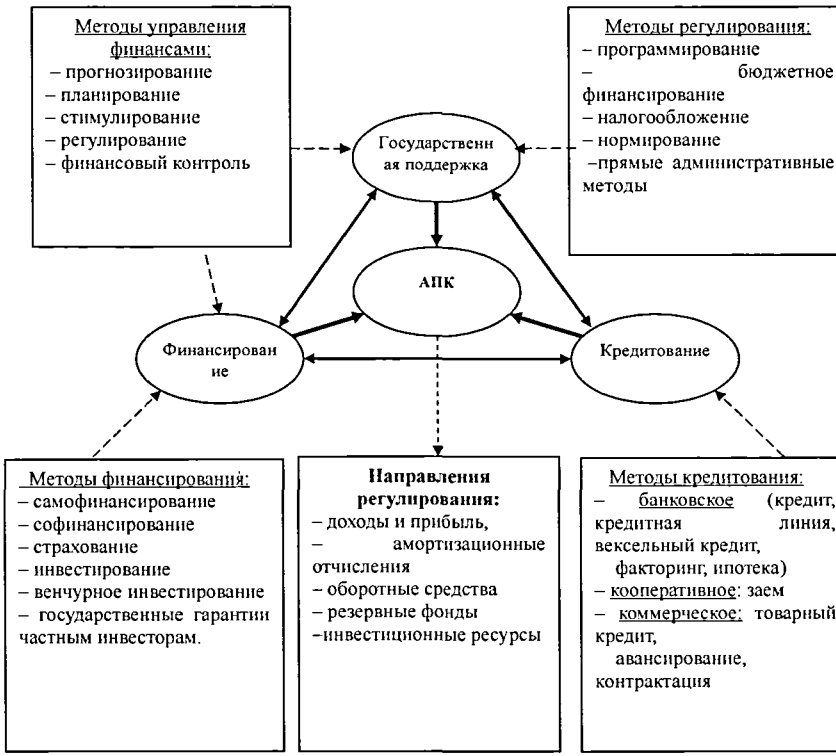


**Рисунок 1. - Функциональная характеристика и основные предметные сферы механизма финансово-кредитной инфраструктуры АПК[1]**

Анализ содержательной характеристики финансово-кредитной инфраструктуры АПК позволяет сделать вывод о ее регулирующем воздействии на воспроизводственные процессы, поскольку регулирование, наряду с методами прогнозирования и планирования, стимулирования эффективного использования финансовых ресурсов и финансовым контролем, выступает одним из базовых методов управления финансовыми отношениями.

[1] Составлен автором в процессе изучения финансово-кредитной инфраструктуры АПК

**Рисунок 2. - Характеристика функциональных сфер, институциональной организации и методов финансово-кредитной инфраструктуры АПК[1]**

В качестве важнейших актуальных направлений государственной поддержки АПК, позитивно воздействующих на финансовое положение субъектов АПК, автор выделяет: развитие конкурентной среды и демонополизация отраслей закупки и промышленной переработки; формирование благоприятной рыночной конъюнктуры путем проведения государственных закупок и интервенций; преодоление диспаритета цен; поддержка логистической, информационной, научно-инновационной и технологической инфраструктуры АПК; применение льготных условий налогообложения; осуществление протекционистской внешнеторговой и таможенно-тарифной политики.

Поэлементная структура инфраструктурного механизма государственной финансовой поддержки АПК систематизирована на рисунке 3.

[1] Составлен автором в процессе изучения финансово-кредитной инфраструктуры АПК

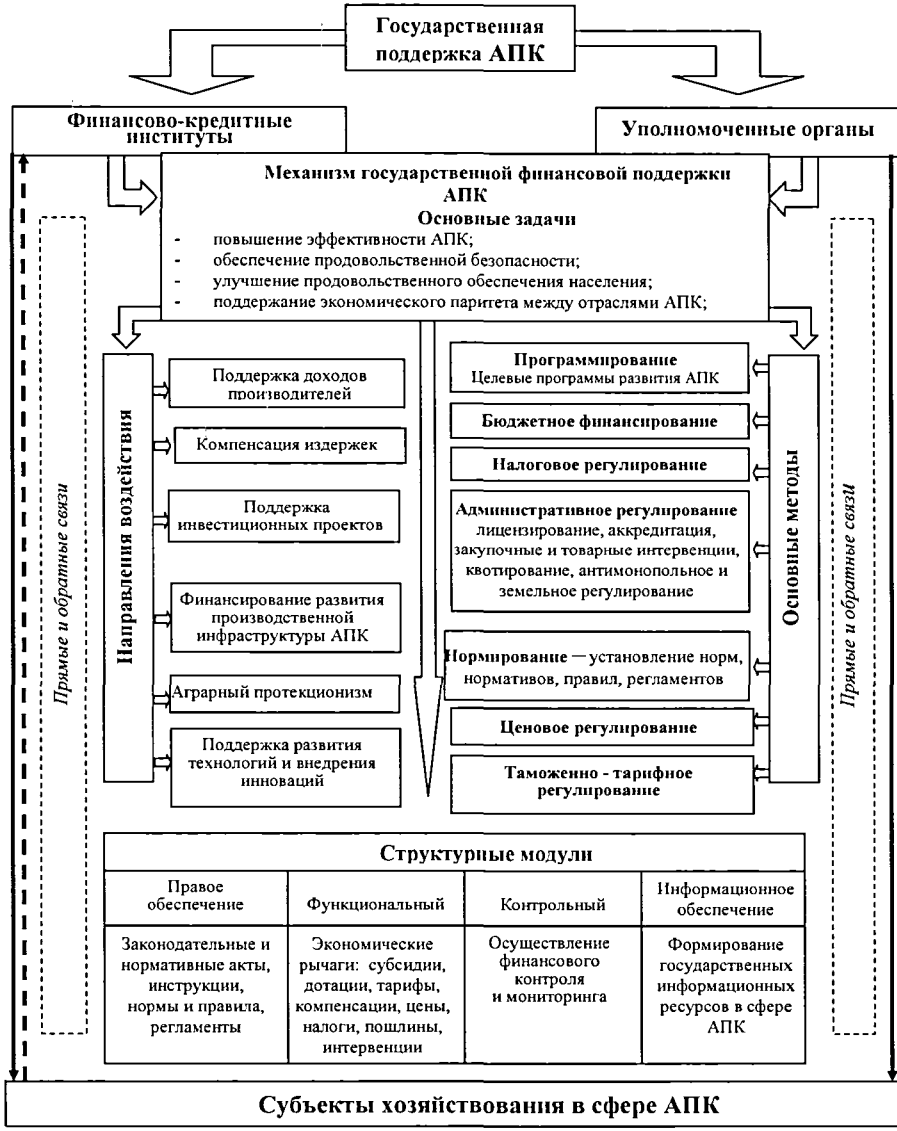


**Рисунок 3. - Структура и состав элементов инфраструктурного механизма государственной финансовой поддержки АПК[1]**

[1] Составлен автором в процессе изучения инфраструктурного механизма налогообложения АПК

Изучение структурно-функционального аспекта организации инфраструктурной сферы финансовой поддержки АПК позволяет сделать вывод о комплексном воздействии методов государственного регулирования на хозяйственные процессы, складывающиеся в межотраслевой интегрированной совокупности процессов производства и переработки сельскохозяйственной продукции.

Становление и развитие системы налогообложения сельского хозяйства России имеет богатый исторический опыт, что дает автору возможность выделить основные этапы развития и проследить за изменениями в налогообложении. Анализ исторических условий и современной практики налогового регулирования АПК в России свидетельствует о том, что основные положения действующей системы государственной финансовой поддержки и налогообложения АПК характеризуются эволюционными условиями налогово-бюджетного регулирования сельского хозяйства, с учетом отечественной специфики развития аграрного производства и согласованного применения программ бюджетного субсидирования и налоговых регуляторов.

Исследование процесса эволюции налогообложения АПК и налоговой политики в аграрном секторе позволили сформулировать условия развития механизма налогообложения АПК, обеспечивающие реализацию приоритетных направлений государственной экономической политики поддержки АПК. В качестве основных тенденций развития механизма налогообложения АПК выделены следующие направления:

1) субсидирование инвестиционных региональных программ сельскохозяйственных товаропроизводителей для сглаживания давно сложившихся диспропорций между развитием промышленного и сельскохозяйственного производства с целью возможности налогового регулирования деятельности отраслей и сфер АПК;

2) для целей наращивания производственных объемов продукции АПК и достижения ее продовольственной безопасности необходимо воздействие долгосрочных налоговых регуляторов доходов сельсхозтоваропроизводителей с учетом объективных природно-экономических факторов, уровня закупочных цен, расходов и всякого рода издержек;

3) снижение налоговой нагрузки на сельскохозяйственную сферу экономики для поддержания и стимулирования малого бизнеса в аграрном секторе;

4) субсидирование сельского населения и предоставление дополнительных налоговых льгот и гарантий в рамках государственных программ поддержки личных подсобных хозяйств и улучшения жилищных условий сельских жителей для дальнейшего обеспечения финансовой устойчивости и совершенствования налогообложения аграрных предприятий.

Перечисленные направления в развитии механизма налогообложения АПК значительно повысят действие фискальных инструментов по реализации увеличения размеров государственного финансирования предприятий сельскохозяйственной отрасли и обеспечат дополнительную доходность государственного бюджета в виде налоговых платежей.

**Во второй главе** *«Методологические подходы к развитию механизма налогообложения агропромышленного комплекса»* определены концептуальные подходы регулирования механизма налогообложения АПК, дан анализ инструментов налогового регулирования АПК, применяемых в мировой практике, а также систематизированы классификационные признаки налоговых инструментов для обеспечения стабильного развития исследуемых отраслей.

Налоги формируют основу доходов государства и составляют преобладающую часть поступлений в бюджеты всех уровней бюджетной системы Российской Федерации. В диссертационном исследовании делается акцент, что современная налоговая система демонстрирует определенные противоречия, которые сдерживают эффективность преференциальных налоговых условий, предоставленных базовым отраслям АПК. Существующая налоговая система РФ не в полной степени учитывает специфику сельского хозяйства и особенности организации финансов АПК, что создает объективную необходимость углубления теоретической и методологической базы исследования налогообложения и налогового регулирования АПК.

Теоретическое переосмысление процессов развития налоговых отношений, функционирующих в отраслях АПК, обусловлено усложнением современной практики экономической деятельности в сельском хозяйстве, ухудшением внешнеэкономической конъюнктуры и ростом финансовой нестабильности как на макро-, так и на микроуровне, усложнением социальных процессов при взаимодействии промышленного и аграрного сегментов экономики. Соотношение теории, методологии и практики налогообложения и налогового регулирования АПК представлено на рисунке 4.

**Рисунок 4. - Взаимосвязь теории, методологии и практических аспектов налогообложения и налогового регулирования АПК[1]**

Структурно-логическая схема исследования представлена на рисунке 5.

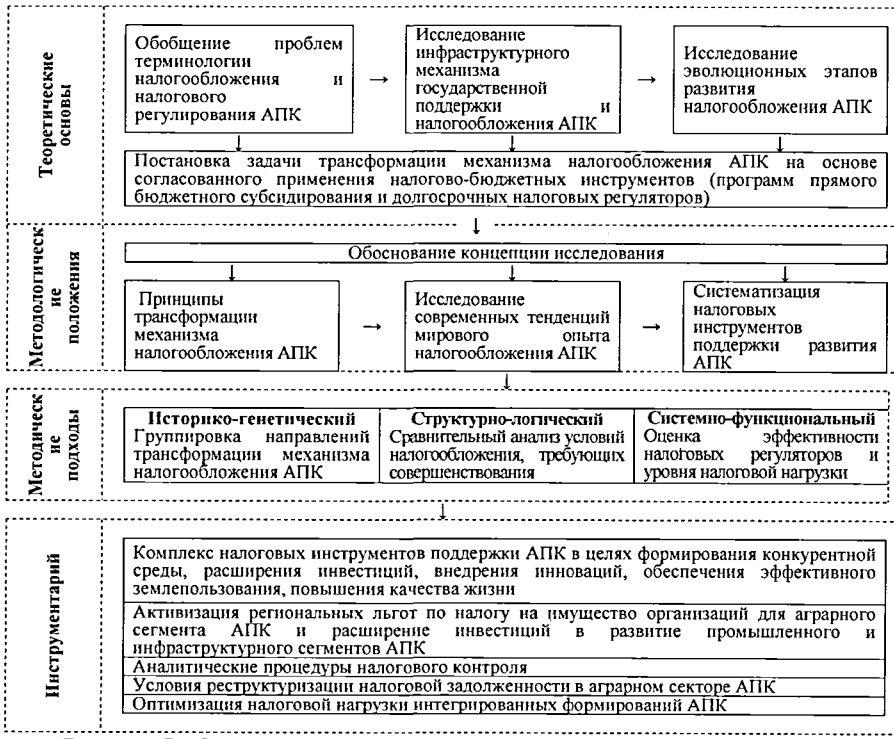


**Рисунок 5 - Структурно-логическая схема исследования механизма налогообложения АПК[2]**

[1] Составлено автором в процессе изучения теории, методологии налогового регулирования АПК.

[2] Составлено автором в процессе изучения теории, методологии и практических аспектов налогового регулирования АПК

Автор считает, что исследование методологии налогообложения и налогового регулирования АПК следует строить на основе следующих теоретических допущений: специфические риски сельскохозяйственного производства оказывают прямое влияние на организацию финансовых отношений в сфере АПК; сохранение налоговых льгот обеспечивает поддержание конкурентоспособности продукции АПК на внутреннем и внешнем рынках; инструментарий налогового регулирования АПК должен быть сбалансирован по своим целям с политикой государственной поддержки.

Развитие механизма налогообложения АПК выделено автором по следующим направлениям:

1) необходимость дифференцированного подхода к налогообложению различных сегментов АПК с выделением преференций для аграрного сектора при условии сохранения стандартных правил для промышленного сегмента и отраслей инфраструктуры АПК;

2) усовершенствование и выравнивание условий налогообложения для всех типов сельскохозяйственного производства и обрабатывающих отраслей АПК при обязательном снижении налоговой нагрузки для субъектов малого предпринимательства;

3) согласованное применение налоговых рычагов, стимулов и мер бюджетной поддержки АПК;

4) возможность использования налогоплательщиком наиболее приемлемых для него условий и режимов налогообложения;

5) законодательное установление на долгосрочный период правил налогообложения АПК обеспечит гарантированные стабильные платежи в бюджет;

6) поддержание приоритетов, реализуемых в рамках государственной политики развития АПК (аграрного сектора и сельских территорий);

7) налогообложение землепользования на основе экологической и рентной составляющих;

8) недопущение организованного трансферта прибыли из промышленного сегмента АПК в аграрный сектор;

9) обеспечение преференций и исключений для реструктуризации налоговой задолженности сельскохозяйственных товаропроизводителей, деятельность которых зависит от сезонности и других чрезвычайных ситуаций.

Налогообложение и налоговое регулирование применительно к определенной отрасли или сфере экономики должно быть ориентировано на оценку влияния объективных факторов, на результаты экономической деятельности, что будет способствовать моделированию рациональной налоговой нагрузки, применительно к разным видам и формам налогообложения.

Концептуальный подход к специфическим принципам развития механизма налогообложения АПК должен быть ориентирован на такие аспекты, как:

- системность (учет единства налоговой системы и взаимодействия различных форм налоговых отношений применительно к конкретному налогоплательщику с учетом особенностей его хозяйственной деятельности);

- комплексность (учет всех воздействующих факторов, влияющих на финансовое положение налогоплательщиков);

- функциональное единство (согласованность с целями развития АПК и поддержки его аграрного сегмента, с применением политики субсидирования);

- расширение инвестиционной активности и селективности (точечного воздействия социальной направленности в соответствии с целями политики улучшения качества жизни в сельской местности);

- ориентирование на применение эколого-сбалансированных и щадящих технологий промышленного производства продукции АПК.

Важнейшей особенностью сельскохозяйственного производства, которую должна учитывать налоговая система, является сезонность производства и несовпадение по времени пиков осуществления затрат и получения доходов. Проведенный в работе сравнительный анализ показал, что предельная величина налогового бремени в аграрном секторе экономики зависит не только от величины совокупного обложения, но и от эффективности производства и финансового состояния производителей сельскохозяйственной продукции.

Состав и условия применяемых различными государствами налоговых регуляторов предполагают государственное ориентирование на реализацию целей по развитию аграрного сектора и включают следующие параметры: 1) активное стимулирование налоговыми льготами малого предпринимательства, фермеров и сельскохозяйственной кооперации; 2) перераспределение доходов между отраслями АПК за счет специальных налоговых режимов и маневрирование ставками налогов на доходы, землю и выплаты в пользу работников; 3) расширение масштаба инвестиций в технологическое развитие промышленного сегмента и инфраструктуры АПК за счет льгот и преференций; 4) постепенное выравнивание доходности производства за счет дифференцированных подходов к налогообложению отдельных отраслей АПК и видов производств.

Исследование позитивных параметров инновационных налоговых инструментов дают возможность адаптации лучшей мировой практики к российской экономике, которая направлена на расширение объемов производства продукции АПК и результативности его деятельности.

Структурирование налогового инструментария предполагает его использование на поддержку развития АПК и включает в себя критерии, заключающиеся:

- в предоставлении налоговых льгот и преференций напрямую сельскохозяйственным товаропроизводителям, что позволит уменьшить налоговую нагрузку, сократить издержки, повысить рентабельность и сформировать собственные финансовые ресурсы хозяйствующих субъектов, для расширения производства и применения современных технологических процессов;

- в осуществлении интеграции сельскохозяйственного производства в распределительные процессы (с участием промышленного сектора АПК) с помощью инструментариев регулирующего воздействия на структуру, пропорции и объемы производства. Представляется, что в качестве налоговых инструментов такого рода воздействия выступают применяемые режимы налогообложения в сельском хозяйстве, сочетающие все виды налогов и

условия их взимания, а также манипулирование порядком расчета налоговой базы и уровнем налоговых ставок, что является приоритетным направлением в налоговой политике развития агропромышленной сферы;

- в инвестировании капитала в развитие инфраструктурной деятельности АПК, в том числе в развитие транспортной и сбытовой инфраструктуры; финансового, страхового и кредитного сегментов инфраструктуры АПК (таблица 2).

**Таблица 2 - Основные инструменты налогового стимулирования развития инфраструктуры АПК в Российской Федерации[1]**

| Плательщики | Поддержка доходов | Косвенные налоги | Налоги на имущество |
|---|---|---|---|
| Инвесторы, осуществляющие строительство и последующую эксплуатацию объектов инфраструктуры | Льготы по налогу на прибыль, устанавливаемые субъектами РФ | Не предусмотрено | Льготы, устанавливаемые субъектами РФ |
| Потребительские кооперативы | Освобождение от налога платы за пользование денежными средствами членов кредитных кооперативов (ставка ЦБ + 5 пунктов). Применение ЕСХН (более 100 чел. работников) | Расчет НДС по разнице в ценах при закупке с/х продукции у населения (по перечню, установленному Правительством РФ) | Льготы, устанавливаемые субъектами РФ |
| Страховые организации | Освобождение от налога на прибыль средств, полученных на цели формирования фонда компенсационных выплат | Освобождение от НДС услуг по страхованию | Не предусмотрены |

Систематизация налоговых инструментов обеспечения стабильного развития отраслей агропромышленного комплекса включает в себя: мораторий на действие льгот по налогообложению доходов, пониженные тарифы страховых взносов, возмещение налога на добавленную стоимость; исключение необоснованного восстановления налога на добавленную стоимость и налогов на доходы по бюджетным субсидиям для агропромышленного производства; устранение налоговых диспропорций доходов от реализации сельскохозяйственной продукции, произведенной в личных хозяйствах граждан,

[1] Составлено автором на основании анализа положений действующего налогового законодательства РФ

и организации питания работников, участвующих в полевых работах; исключение необоснованных различий в учете статьи расходов при исчислении ЕСХН по сравнению с общими правилами налогообложения прибыли сельскохозяйственных организаций; расширение применения патентной системы налогообложения в деятельности по выращиванию сельскохозяйственной продукции.

Концепция современной системы налогообложения и налогового регулирования АПК определяется необходимостью всесторонней поддержки политики развития АПК и расширения инвестиционной активности в разных сегментах, сферах и отраслях АПК.

**В третьей главе** *«Диагностика современной практики и тенденций развития налогообложения агропромышленного комплекса»* предложена оценка альтернативных моделей налогообложения доходов в АПК, а также пути совершенствования инструментария налогообложения и налогового регулирования в аграрной сфере.

На основании действующего в Российской Федерации налогового законодательства в сфере АПК могут использоваться разные модели налогообложения доходов (таблица 3).

Для совершенствования налогообложения при применении ЕСХН, учитывая приоритеты экономического и налогового благоприятствования для субъектов хозяйствования в аграрном секторе, предлагаются следующие меры: уменьшение налоговой базы по ЕСХН (за счет увеличения расходов по суммам взносов работодателей); определение параметров восстановления в налоговой базе материальных расходов в случае выявления фактов учтенных нерациональных расходов и других потерь сверх норм естественной убыли; предоставление налогоплательщикам, работающим на едином сельскохозяйственном налоге, добровольного права выбора на применение налога на добавленную стоимость, что, несомненно, приведет к снижению себестоимости продукции.

**Таблица 3 - Характеристика моделей налогообложения доходов от деятельности по производству сельскохозяйственной продукции[1]**

| Наименование модели | Условия применения | Возможности применения |
|---|---|---|
| Общая система налогообложения | Уплата общеустановленный налогов законодательством РФ, при наличии соответствующих объектов обложения, включая налог на прибыль организаций и налог на добавленную стоимость | Организации, не соответствующие статусу сельскохозяйственного товаропроизводителя |
| | Льготная ставка налога на прибыль в размере 0% от прибыли, полученной от производства сельскохозяйственной продукции и ее первичной переработки, освобождение от транспортного налога по сельскохозяйственной технике | Сельскохозяйственные товаропроизводители |
| Единый сельскохозяйственный налог | К доходам, уменьшенным на величину расходов, применяется ставка 6%, освобождение от налога на добавленную стоимость, налога на имущество, налога на прибыль организаций | Сельскохозяйственные товаропроизводители и рыбохозяйственные организации |
| Упрощенная система налогообложения | Обложение всех фактически полученных доходов по кассовому методу по ставке 6 %, освобождение от налога на добавленную стоимость, налога на имущество, налога на прибыль организаций | Организации и индивидуальные предприниматели, в том числе соответствующие статусу сельскохозяйственного товаропроизводителя |
| | К доходам, уменьшенным на величину расходов, применяется ставка 15% (может быть уменьшена до 5% по решению субъекта РФ), освобождение от налога на добавленную стоимость, налога на имущество, налога на прибыль организаций | |
| Единый налог на вмененный доход | Облагаются отдельные виды деятельности, предусмотренные налоговым законодательством, независимо от применяемого режима, по ставке 15% от вмененного дохода. Освобождение от налога на добавленную стоимость, налога на имущество, налога на прибыль организаций | Исключение – для ЕСХН по реализации собственной сельскохозяйственной продукции через магазины, торговые точки, столовые и полевые кухни |
| Патентная система налогообложения | Применение ставки 6% к базовой доходности по отдельным видам деятельности, освобождение от налога на добавленную стоимость, налога на имущество, налога на прибыль организаций | Индивидуальные предприниматели |

Активизация налоговых регуляторов землепользования в агропромышленном комплексе на рациональное и целевое использование земельных ресурсов, обеспечение экономических условий для восстановления и улучшения качества почв и сохранения агроэкологической среды предполагает повышение ставок земельного налога в зависимости от условий эксплуатации земельных угодий (с применением технологий восстановления плодородия);

[1] Составлена автором на основании анализа положений действующего налогового законодательства РФ.

инвестирование в проекты по мелиорации и внедрению органического земледелия и обязательного соблюдения целевых ограничений на использование земель для сельскохозяйственного производства.

Таким образом, эффективность применения налоговых инструментов для обеспечения стабильного развития отраслей АПК, может быть обеспечена за счет моратория, исключающего пересмотр сложившихся налоговых правил и предоставленных льгот в части освобождения от налогообложения доходов; возмещения НДС; урегулирования существующих противоречий между провозглашенными идеями поддержки социально-экономического развития сельскохозяйственного производства и налоговым законодательством за счет уточнения определенных условий, например, восстановления НДС и налогов на доходы по бюджетным субсидиям; снижение тарифов страховых взносов, налогообложение личных хозяйств граждан, урегулирование порядка налогообложения социальных программ работодателей АПК, применение специальных налоговых режимов в аграрном, промышленном и инфраструктурном сегментах АПК.

**Четвертая глава** *«Современная парадигма налогового контроля в агропромышленном комплексе»* раскрывает особенности налогового контроля деятельности участников вертикально-интегрированных формирований АПК и проблемы реструктуризации налоговой задолженности в программах финансового оздоровления сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Разнообразие видов экономической деятельности определяет специфику контрольных мероприятий, с учетом особенностей отраслевого состава налогоплательщиков, и организационных условий формирования модели бизнеса, применительно к условиям российского налогового законодательства, когда налоговая база, ставки, налоговые льготы в отношении отдельных категорий организаций и физических лиц определены регламентом, зависящим от специфики налогообложения и налогового регулирования АПК, которые являются определяющими. Развитие механизма налогообложения аграрного сектора зависит от организационно-методических аспектов налогового контроля.

Сама методика налогового контроля, применительно к агропромышленному комплексу, базируется на специфике налоговых режимов с учетом деятельности аграрного сектора, а также на недопущении перемещения получаемой промышленным сегментом АПК прибыли в сферу применения льготных налоговых режимов, установленных для аграрных отраслей, что всегда приводит к получению необоснованной дополнительной прибыли.

Особенность налогового контроля в отношении аграрной сферы заключается в применении льгот по исчислению большинства установленных налогов, в действии специального налогового режима в виде единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) и в ограничении применительных мер обязательного взыскания налоговых недоимок по отношению к предприятиям аграрной отрасли, при участии их в программе финансового оздоровления.

Автор считает, что при осуществлении налогового контроля в аграрном секторе следует использовать три основных методических подхода:

1) законность оснований для применения налоговых льгот и преференций и правомерность их использования;

2) устранение формальной предпринимательской деятельности, позволяющей применять льготные условия налогообложения, в случае обнаружения таковой;

3) участие государства (налоговых органов) в работе по финансовому оздоровлению предприятий агропромышленного производства.

Следует утверждать, что в аграрном секторе сложился достаточно развитый теневой оборот продукции, что не позволяет определить реальные объемы реализации и величину полученных доходов. Все это приводит к незаконному возмещению НДС в аграрном секторе, и влияет на налогообложение смежных отраслей, прежде всего таких, как промышленная переработка сельскохозяйственной продукции и пищевая промышленность.

Поэтому авторская гипотеза о целесообразности приоритетного применения косвенных методов налогового контроля, таких, как метод общего сопоставления имущества и метод, основанный на анализе производственных запасов, является важным направлением совершенствования теоретико-

методического обеспечения контроля за исполнением налоговых обязательств налогоплательщиками аграрной сферы.

Таким образом, проведение систематических контрольных мероприятий в рамках налогового администрирования аграрного сектора по основным стратегическим направлениям налоговой политики поможет выявлять искажения в распределительном процессе, выражающиеся в отклонении фактических облагаемых доходов от расчетных ожиданий.

Исследование методических аспектов налогового контроля агропромышленного комплекса позволило автору сделать выводы, что выявление вероятных рисков при нарушении применения предоставленных налоговых льгот и специальных налоговых режимов, предотвращение трансферта прибыли промышленного сегмента АПК вертикально-интегрированными формированиями в другие отрасли сельскохозяйственного производства, проверка правильности использования законодательных региональных преференций, включая инвестиционные соглашения, являются приоритетными ориентирами при администрировании АПК. При этом следует учитывать, что предупреждение нарушений налогового законодательства основано на ведении мониторинга структуры хозяйственных связей, анализе фактических исполнений договорных отношений всеми участниками соглашений, проверке экономической обоснованности принятых в учете доходов и расходов при совершении финансовых сделок.

Также следует пересмотреть и расширить программу реструктуризации накопленной налоговой задолженности, с учетом факторов, влияющих на деятельность интегрированных формирований АПК и являющихся причиной налоговых рисков в сельскохозяйственном производстве.

Авторское обоснование расширения реструктуризации налоговой задолженности заключается в следующем:

1. При введении процедуры наблюдения для должников с признаками банкротства предоставить сельскохозяйственным производителям и интегрированным структурам АПК право на реструктурирование своих долгов.

2. При удержании налога на доходы физических лиц и выполнении

обязательств по уплате страховых взносов изыскать законодательную возможность отсрочки уплаты таких налоговых платежей.

3. При нарушении графика погашения просроченных платежей по объективным причинам (например, с учетом ранее перечисленных природно-экологических обстоятельств) не исключать хозяйствующих субъектов, занятых в аграрной сфере, из программ финансового оздоровления.

4. В случае приостановления действия программы финансового оздоровления обеспечить для налогоплательщиков снижение долговой нагрузки за счет неуплаты процентов по просроченным обязательствам и путем зачета имеющихся переплат.

Очевидным представляется, что при реструктуризации налоговой задолженности в аграрном секторе деятельности необходимо абсолютное исключение всех необъективных причин, обусловливающих отказ в применении программ финансового оздоровления. Предложенный комплекс мер обеспечит сохранение действующих и увеличит количество вновь созданных сельскохозяйственных организаций, а также защитит социально-экономические интересы сельских жителей.

**В пятой главе** *«Оптимизация налоговой нагрузки в агропромышленном комплексе»* разработаны методические аспекты формирования налоговой нагрузки, а также предложены методические рекомендации по оптимизации налогообложения в сфере интегрированных образований АПК.

Применение системного подхода к налоговому регулированию обусловлено необходимостью формирования единых требований к взаимодействию разных налоговых регуляторов, характерных для определенного вида налогов. Проведенные исследования состава и структуры налоговых платежей по сельскохозяйственной отрасли как основного сегмента АПК в период с 2008 по 2014 гг. позволяют сделать несколько важных выводов:

1. В анализируемом периоде условия налогообложения сельского хозяйства свидетельствуют о нестабильности действующего законодательства.

2. Объективность оценки уровня налоговой нагрузки на отрасль вызывает сомнение, так как не позволяет использовать данные официальной налоговой

статистики, которые должны корректироваться за счет искажающего влияния НДФЛ, учитываемого некоторыми экспертами в составе налоговых издержек сельского хозяйства. Настоящее не соответствует действительности, так как налоговые обязательства по НДФЛ формируются у работающих по найму физических лиц, а не у хозяйствующих субъектов – налоговых агентов.

3. Расходы сельскохозяйственных производителей на уплату страховых взносов, в связи с выплатами в пользу работников, должны учитываться в структуре налоговой нагрузки, однако отсутствие достоверной статистики не отвечает правильному отражению этих расходов при оценке издержек на уплату обязательных платежей.

4. В структуре налоговых издержек отрасли, несомненно, усиливается значение специальных налоговых режимов.

5. Следует учитывать, что реализация большинства продовольственных товаров АПК облагается по ставке НДС 10 % при том, что сельскохозяйственные предприятия приобретают промышленные товары, которые облагаются НДС по ставке 18 %, т.е. вычеты по данному налогу у субъектов сельского хозяйства, как правило, превышают начисления. Таким образом, этот факт обусловливает отрицательную сумму НДС, предъявляемую предприятиям аграрной сферы к возмещению, и оказывает существенное влияние на снижение показателя налоговых доходов в сельском хозяйстве.

Включение в оценку налоговой нагрузки отрасли возмещаемый сельхозтоваропроизводителям НДС автор считает неправомерным, так как расчеты по данному налогу не затрагивают доходы и расходы налогоплательщика. Известно, что источник возмещения НДС формируется за счет уплаты налога в федеральный бюджет поставщиками ресурсов для сельскохозяйственного производства, а начисление суммы НДС имеет своим источником обязательное предъявление суммы налога к уплате в счетах-фактурах при установлении цены реализации. Вследствие этого попытки переложения издержек по уплате НДС на сельскохозяйственных товаропроизводителей являются невозможными, так как это противоречит парадигмальному приоритету политики финансовой поддержки отрасли.

6. Бюджетные субсидии оказывают искажающие влияние на определение размера налоговой нагрузки, которая должна учитывать только финансовые результаты от реализации сельскохозяйственной продукции по отношению к рентабельности в сельском хозяйстве.

Таким образом, диссертантом предложено в аграрном сегменте АПК исключать искажающее воздействие на величину налоговой нагрузки от поступлений налога на доходы физических лиц страховых взносов и возмещения НДС, что позволяет определить достоверность результативности политики налогового регулирования АПК.

Исследовав область применения различных режимов налогообложения в интегрированных формированиях АПК, можно наблюдать, что изменение налогового режима с общего на специальный режим налогообложения наибольшим образом влияет на сальдо от операционной деятельности наименее прибыльных хозяйств и приведет к снижению такого сальдо более чем в 2 раза. Общая величина налогов при использовании общего режима налогообложения составит 43,1 млн. руб. (рисунок 6.)

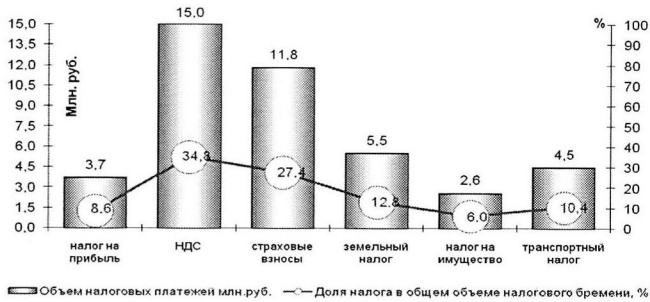


**Рисунок 6 - Величина налоговых платежей при использовании общего режима налогообложения**[1]

Величина налоговых платежей при ЕСХН в 2013 г. составила 31,2 млн. руб., что в 1,4 раза меньше суммарной величины налогов при общем режиме налогообложения (рисунок 7).

Диссертант отмечает, что при ЕСХН предприятиям наиболее тяжело

[1] Составлено автором

обеспечить свои налоговые обязательства во втором и третьем кварталах, когда они не имеют свободных денежных средств в обороте, пользуются кредитными ресурсами и несут затраты, связанные с проведением посевных и уборочных работ и других технологических операций.

В указанном периоде времени аграрная сфера экономики испытывает наибольшую потребность в финансовом обеспечении, поскольку около 70 % затрат (во 2-м и 3-м кварталах) завершено, а 30 % - еще предстоит завершить в 4-м квартале, тогда как до получения выручки от реализации продукции еще далеко.

**Рисунок 7 - Величина налоговых платежей при использовании ЕСХН[1]**

Для выбора наиболее эффективной системы налогообложения в целом по интегрированному формированию необходимо оценить потери головной компании по НДС, не принятого к возмещению при специальном налоговом режиме (ЕСХН), и сопоставить для сравнения получившиеся результаты.

**Таблица 4. - Величина налоговых платежей по холдингу при различных режимах налогообложения, тыс. руб.[2]**

| Показатель | Годы | | |
|---|---|---|---|
| | 2011 | 2012 | 2013 |
| Всего налогов на общем режиме (по сельскохозяйственным предприятиям) | 36 827 | 29 047 | 43 160 |
| Всего налогов при ЕСХН (по сельскохозяйственным предприятиям) | 27 150 | 29 527 | 31 209 |
| Потери от НДС головной компании | 29 145 | 37850 | 41138 |
| Всего налогов головной компании (если сельскохозяйственные организации применяют ЕСХН) | 36 665 | 46 392 | 50 089 |
| Итого по холдингу при общем режиме | 44 347 | 37 589 | 52 311 |
| Итого по холдингу при ЕСХН | 63 815 | 75 919 | 81 398 |

[1] Составлено автором
[2] Составлено автором

Авторское исследование показало, что потери головной компании от НДС, не принятого к возмещению при специальном налоговом режиме, на протяжении трех лет возрастают, всего по агрохолдингу при использовании ЕСХН для сельскохозяйственных предприятий, входящих в его состав, будет уплачено налогов в размере 81,0 млн. руб., а при использовании общего режима налогообложения для всех предприятий интегрированного формирования – 52,3 млн. руб., что на 35,4 % меньше, то есть наиболее эффективным для анализируемого холдинга является использование общего режима налогообложения для всех предприятий, входящих в его состав. Такое применение методики оптимизации налогообложения поможет создать основу для устранения структурных диспропорций в имеющихся налоговых режимах и обеспечить единообразие рационального распределения результатов экономической деятельности в аграрном секторе, независимо от организационных решений налогоплательщиков.

Таким образом, благоприятные условия развития АПК зависят не только от активизации мер прямого бюджетного субсидирования, но и от эффективных налоговых регуляторов, основанных на фискальном подходе. В то же время инструменты налоговой и кредитной политики в развитии механизма налогообложения АПК в России должны быть направлены: на снижение налоговой нагрузки; стимулирование инвестиционной и инновационной деятельности (в том числе в рамках реализации стратегии импортозамещения) через систему налоговых льгот и преференций; на повышение конкурентоспособности продукции сельскохозяйственного производства в условиях рыночных отношений.

Данные налоговые стимулы являются значимыми для обеспечения качества деятельности АПК и оказывают непосредственное воздействие на развитие всего механизма налогообложения в АПК.

**В заключение** работы приведены наиболее существенные теоретические и практические результаты, полученные в ходе исследования.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:

**Монографии**

1. Оробинская, И.В. Оптимизация параметров развития производства и налогообложения в интегрированных формированиях АПК / А.К. Камалян, А.С. Оробинский, И.В. Оробинская, Ю.Н. Парахин. – Воронеж: ФГБОУ ВПО ВГАУ, 2010. – 157 с. - 9,8/3,5 п.л.

2. Оробинская, И.В. Страхование как инструмент государственного регулирования в сельском хозяйстве / А.К. Камалян, И.В. Оробинская, А.С. Оробинский, Ю.Н. Парахин. – Воронеж: ФГБОУ ВПО ВГАУ, 2010. – 199 с. - 12,4/4,1 п.л.

3. Оробинская, И.В. Трансформация механизма налогообложения агропромышленного комплекса / И.В. Оробинская. – Воронеж: издательство «ИСТОКИ», 2015. – 288 с. - 18,0 п.л.

4. Оробинская, И.В. Эволюция налоговой системы и ее влияние на экономику АПК России / А.Г. Казьмин, И.В. Оробинская. – Воронеж: ФГБОУ ВПО ВГАУ, 2014. – 291 с. - 18,2/9,1 п.л.

**Научные статьи, опубликованные в изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки России:**

5. Мусорина, И.В. (Оробинская И.В.) Анализ и оценка современного состояния системы налогообложения аграрной сферы России и зарубежных стран / А.К. Камалян, И.В. Мусорина // Финансы и кредит. – 2009. – № 3. – 0,9/0,45 п.л.

6. Мусорина, И.В. (Оробинская И.В.) Взаимосвязь косвенного налогообложения и инфляционных процессов в России / А.Г. Казьмин, И.В. Мусорина // Вестник Тамбовского университета. Серия: гуманитарные науки. – Тамбов. – 2007. – № 11 (55). – 0,63/0,31 п.л.

7. Оробинская, И.В. Изменение внешней и внутренней политики РФ в отношении сельхозтоваропроизводителей в условиях вступления в ВТО / И.В. Оробинская, А.В. Бурыка // Налоги и налогообложение. – 2012. – № 9-10. – 0,5 п.л.

8. Оробинская, И.В. Интегрированные формирования АПК, как субъекты налоговых правоотношений: особенности применения льгот / И.В. Оробинская // Налоги и налогообложение. – 2013. – № 4. – 1,38 п.л.

9. Оробинская, И.В. Методические рекомендации по оптимизации налогообложения горизонтально - интегрированных объединений АПК / И.В. Оробинская // Налоги и налогообложение. – 2013. – № 10. – 1,5 п.л.

10. Оробинская, И.В. Механизм оптимизации налога на прибыль для участников консолидированной группы налогоплательщиков АПК посредством создания резервных фондов по сомнительным долгам / И.В. Оробинская // Налоги и налогообложение. – 2014. – № 3. – 1 п.л.

11. Оробинская, И.В. Минимизация налога на доходы физических лиц с использованием вспомогательного способа / М.В. Пыльцина, А.Г. Казьмин, И.В. Оробинская // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 27 (225). – 0,75/0,25 п.л.

12. Оробинская, И.В. Налоговые инструменты обеспечения стабильного развития отраслей АПК / И.В. Оробинская // Налоги и налогообложение. – 2014. – № 4. – 1 п.л.

13. Оробинская, И.В. Оптимизации налогообложения в интегрированных формированиях АПК посредством совершенствования механизма уплаты НДС за счет авансовых платежей / И.В. Оробинская, А.Г. Казьмин // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – Воронеж: ФГБОУ ВПО Воронежский ГАУ. – 2013. – №3 (38). – 0,56/0,28 п.л.

14. Оробинская, И.В. Основы оптимизации налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в России / И.В. Оробинская // Налоги и налогообложение. – 2013. – № 11. – 1,32 п.л.

15. Оробинская, И.В. Особенности и анализ применения различных режимов налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей в России / И.В. Оробинская // Налоги и налогообложение. – 2013. – № 2. – 1,4 п.л.

16. Оробинская, И.В. Оценка влияния налоговой системы на экономку России /

И.В. Оробинская, А.Г. Казьмин // Налоги и налогообложение. — 2015. - № 3. - 2,1/1,05.

17.Оробинская, И.В. Оценка и выбор наиболее эффективного режима налогообложения для интегрированных формирований АПК / И.В. Оробинская // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2013. – № 3. – 0,5 п.л.

18. Оробинская, И.В. Оценка подоходного налогообложения в России и зарубежных странах / О.В. Улезько, А.Г. Казьмин, И.В. Оробинская // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 17 (263). – 1,25/ 0, 4п.л.

19. Оробинская, И.В. Оценка современного состояния системы налогообложения в сельском хозяйстве Воронежской области / А.Г. Казьмин, И.В. Оробинская // Налоги и налогообложение. – 2012. – № 7. – 1,32/0,66 п.л.

20. Оробинская, И.В. Повышение роли имущественного налогообложения в формировании региональных бюджетов в Российской Федерации / М.Н. Деревенских, И.В. Оробинская // Финансы и кредит. – 2015. – № 5 (629). – 1,22/0,66 п.л.

21. Оробинская, И.В. Проблемные аспекты применения НДС предприятиями АПК России / И.В. Оробинская, А.Г. Казьмин // Налоги и финансовое право. – 2014. – № 12. – 0,63/0,31 п.л.

22. Оробинская, И.В. Специфика системы налогообложения сельскохозяйственных предприятий - участников интегрированных формирований АПК / И.В. Оробинская // Финансы и кредит. – 2013. – № 9 (537). – 0,75 п.л.

23. Оробинская, И.В. Сущность налогового мониторинга как нового вида налогового администрирования/ Л.В. Брянцева, И.В. Оробинская, И.Н. Маслова // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – Воронеж: ФГБОУ ВПО Воронежский ГАУ. – 2014. – №4 (43). – 1,2/0,4 п.л.

24.Оробинская, И.В. Таможенное регулирование в России после присоединения к ВТО / А.Г. Казьмин, И.В. Оробинская // Финансы и кредит. – 2013. – № 48 (576). – 1,25/ 0,63 п.л.

25. Оробинская, И.В. Тенденции налогового регулирования и их влияние на экономку агропромышленного комплекса России / И.В. Оробинская // Налоги и налогообложение. – 2015. – № 2. – 1,7 п.л.

26. Оробинская, И.В. Теоретико-методическое обеспечение приоритетных направлений контроля за исполнением налоговой обязанности сельскохозяйственными товаропроизводителями / И.В. Оробинская, И.В. Гашенко // Налоги и налогообложение. – 2015. – № 1. – 1,62/0,81 п.л.

27. Оробинская, И.В. Характеристика налогового потенциала субъектов аграрного сектора России на примере областей ЦЧР / И.В. Оробинская // Налоги и налогообложение. – 2014. – № 6. – 1,13 п.л.

28. Оробинская, И.В. Эволюция становления и развития системы налогообложения сельскохозяйственных предприятий в России и зарубежных странах / И.В. Оробинская // Налоги и налогообложение. – 2012. – № 8. – 1,25 п.л.

**Статьи в периодических научных изданиях, материалах конференций и сборниках научных трудов:**

29. Мусорина, И.В. (Оробинская И.В.) Анализ современного состояния налоговой системы России и зарубежных стран / И.В. Мусорина // Совершенствование финансово-кредитных отношений: сборник статей Международной научно-практической конференции (третье издание) (28.11.2007). – Воронеж: Издательство «Истоки». – 2008. – 0,38 п.л.

30. Мусорина, И.В. (Оробинская И.В.) Анализ задолженности по налогам предприятий сельского хозяйства / М.Н. Деревенских, И.В. Мусорина // Экономические и правовые механизмы формирования стратегии развития предпринимательских структур в условиях финансового кризиса: Сборник научных трудов. – Воронеж: ФГБОУ ВПО Воронежский ГАУ. – 2009. – 0,32/0,16 п.л.

31. Мусорина, И.В. (Оробинская И.В.) Влияние налоговой реформы на уровень налогообложения в сельском хозяйстве / И.В. Мусорина // Приоритетное развитие АПК – как фактор продовольственной безопасности России. Материалы научно-практической

конференции молодых ученых. – Орел: изд-во Орел ГАУ. – 2008. – 0,25 п.л.

32.Мусорина, И.В. (Оробинская И.В.) Из истории налогообложения: Древний Рим / М.В. Пыльцина, И.В. Мусорина // Приоритетные направления совершенствования организационно-экономического, учетно-финансового и правового механизма АПК: сборник научных трудов. – Воронеж: ФГБОУ ВПО Воронежский ГАУ. – 2007. – 0,32/0,16 п.л.

33. Мусорина, И.В. (Оробинская И.В.) К вопросу о развитии интеграционных процессов в сельском хозяйстве / И.В. Мусорина // Аграрно-экономическая наука о проблемах инновационного развития агропромышленного производства: материалы 1 Междунар.-практ. конф., 28-29 июня 2007 г.: в 2 ч. – Омск: Изд-во ФГБОУ ВПО ОмГАУ. – 2007. – Ч.II. – 0,38 п.л.

34. Мусорина, И.В. (Оробинская И.В.) Налогового планирования на предприятиях сельского хозяйства в РФ / М.Н. Деревенских, И.В. Мусорина // Бухучет в сельском хозяйстве. – М. – 2008. – № 5. – 0,5/0,25 п.л.

35. Мусорина, И.В. (Оробинская И.В.) Направление совершенствования системы налогообложения для сельхозтоваропроизводителей / И.В. Мусорина // Приоритетные направления совершенствования организационно-экономического, учетно-финансового и правового механизма АПК: сборник научных трудов. – Воронеж: ФГБОУ ВПО Воронежский ГАУ. – 2007. – 0,32 п.л.

36. Мусорина, И.В. (Оробинская И.В.) О развитии интеграционных процессов в сельском хозяйстве / И.В. Мусорина // Приоритетные направления инновационно-инвестиционного развития региона: Международный сборник научных трудов. – Елец: ЕГУ им. И.А. Бунина. – 2007. – 0,32 п.л.

37. Мусорина, И.В. (Оробинская И.В.) Оценка налоговой нагрузки в России и зарубежных странах / И.В. Мусорина, Ю.Н. Парахин // Финансовый вестник.– Воронеж: ФГБОУ ВПО Воронежский ГАУ. – 2009. – № 1(19). – 0,5/0,25 п.л.

38. Мусорина, И.В. (Оробинская И.В.) Роль региональных органов власти в развитии интеграционных процессов в АПК / И.В. Мусорина // Достижение молодых ученых – будущее в развитии АПК: материалы межрегиональной научно-практической конференции молодых ученых. – Воронеж: ФГБОУ ВПО Воронежский ГАУ. – 2007. – Ч.I. – 0,25 п.л.

39.Мусорина, И.В. (Оробинская И.В.) Состояние и тенденции развития отрасли сельского хозяйства в России / И.В. Мусорина // Альманах современной науки и образования. – Тамбов: «Грамота». – 2008. – № 3: Экономические науки и методика их преподавания. – 0,38 п.л.

40. Мусорина, И.В. (Оробинская И.В.) Характеристика налогового потенциала сельского хозяйства России: состояние и перспективы развития / И.В. Мусорина // Финансовый вестник.– Воронеж: ФГБОУ ВПО Воронежский ГАУ. – 2009. – № 2(20). – 0,63 п.л.

41. Оробинская, И.В. Анализ и оценка применения малым бизнесом специальных налоговых режимов в РФ / И.В. Оробинская, К.О. Мокренская // Политэкономические проблемы развития современных агроэкономических систем: материалы международной научно-практической конференции, посвященной 10-летию со дня образования кафедры экономической теории и мировой экономики (Воронеж, 20 ноября 2014 г.) / колл. авторов. – Воронеж: ФГБОУ ВПО Воронежский ГАУ. – 2014. – 0,75/0,38 п.л.

42. Оробинская, И.В. Анализ и оценка современного состояния системы налогообложения России и зарубежных стран / И.В. Оробинская // Современные технологии в сфере сельскохозяйственного производства и образования: сборник материалов V Всероссийской научно-практической конференции на иностранных языках с международным участием (г. Кемерово 18 декабря 2014 г.). – Кемерово: издание Кемеровского ГСХИ. – 2014. – 0,32 п.л.

43. Оробинская, И.В. Анализ поступления налогов в бюджеты областей Центрально-Черноземного района / А.Г. Казьмин, И.В. Оробинская // Финансовое право и управление. – М. – 2012. – № 1. – С.156-211 [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: http://e-notabene.ru/flc/article_358.html (дата обращения: 20.10.2014). (1/0,6 п.л.)

44. Оробинская, И.В. Анализ современного состояния системы налогообложения в сельском хозяйстве Воронежской области / И.В. Оробинская // Финансовый вестник.– Воронеж: ФГБОУ ВПО Воронежский ГАУ. – 2011. – № 1(23). – 0,75 п.л.

45. Оробинская, И.В. Анализ современного уровня налоговой нагрузки предприятий аграрной сферы России / И.В. Оробинская // Инновационные технологии и технические средства для АПК: материалы всероссийской научно-практической конференции молодых ученых и специалистов, посвященные 100-летию Воронежского государственного аграрного университета им. императора Петра I. – Воронеж: ФГБОУ ВПО Воронежский ГАУ. – 2011. – Ч.II. – 0,32 п.л.

46. Оробинская, И.В. Влияние механизма взаимодействия головной компании и группы филиалов в рамках холдинговой структуры на величину налоговой нагрузки / И.В. Оробинская // Финансовый вестник.– Воронеж: ФГБОУ ВПО Воронежский ГАУ. – 2011. – № 2(24). – 0,42 п.л.

47. Оробинская, И.В. Лизинг, как механизм минимизации налогообложения предприятий АПК / А.Г. Казьмин, И.В. Оробинская // Аграрные реформы и развитие многоукладной экономики в России: материалы межрегиональной научно-практической конференции преподавателей, аспирантов и магистров, посвященной 150-летию со дня рождения П.А. Столыпина, 2-20 апреля 2012 г. / колл. авторов. – Воронеж: ФГБОУ ВПО Воронежский ГАУ. – 2012. – 0,4/0,2 п.л.

48. Оробинская, И.В. Налоговая реформа и ее влияние на уровень налогообложения в сельском хозяйстве России / И.В. Оробинская // Наука: материалы VI международной научно-практической конференции «Дулатовские чтения 2014». – спецвыпуск «Экономические науки». – Казахстан. – 2014. – 0,43 п.л.

49. Оробинская, И.В. Налоговые льготы сельскохозяйственных товаропроизводителей в России при использовании различных режимах налогообложения / И.В. Оробинская // Политэкономические проблемы развития современных агроэкономических систем: материалы международной научно-практической конференции, посвященной 10-летию со дня образования кафедры экономической теории и мировой экономики (Воронеж, 20 ноября 2014 г.) / колл.авторов. – Воронеж: ФГБОУ ВПО Воронежский ГАУ. – 2014. – 0,75 п.л.

50. Оробинская, И.В. Налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей в России / А.Г. Казьмин, И.В. Оробинская // Современная экономика: проблемы, тенденции, перспективы. – 2013. – № 9. – С. 56-72. [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: http://www.meconomics.org/#!9-2013/c1cof (дата обращения: 20.10.2014). (2,1/1,05 п.л.)

51. Оробинская, И.В. Оптимизация налога на прибыль в интегрированных формированиях АПК через создание резервного фонда по сомнительным долгам / Ю.Н. Парахин, И.В. Оробинская // Финансовый вестник.– Воронеж: ФГБОУ ВПО Воронежский ГАУ. – 2010. – № 1(21). – 0,25/0,13 п.л.

52.Оробинская, И.В. Оптимизация перспективных параметров развития производства в интегрированных формированиях АПК / И.В. Оробинская, Ю.Н. Парахин // Направления развития предпринимательских структур в агропромышленном комплексе России (к 80-летию НИИ экономики и организации АПК ЦЧР России) – Сб.статей Всерос. науч.-практ. конф. – Воронеж: ГНУ НИИЭОАПК ЦЧР России. – 2010. – 0,25/0,13 п.л.

53. Оробинская, И.В. Особенности функционирования и развития интегрированных структур в АПК / И.В. Оробинская // Инновационно-инвестиционные преобразования в экономике агропромышленного комплекса: сборник научных трудов / Коллектив авторов. – Воронеж: ФГБОУ ВПО Воронежский ГАУ. – 2012. – 0,4 п.л.

54. Оробинская, И.В. Проблемы АПК при вступлении России во всемирную торговую организацию / И.В. Оробинская // Актуальные вопросы учета и налогообложения: сборник материалов IV международной научно-практической конференции (Тамбов, 26 февраля 2015 г.); ФГБОУ ВПО «Тамб. гос. ун-т им. Г.Р. Державина». – Тамбов: Изд-во ТРОО «Бизнес-Наука-Общество». – 2015. – 0,37 п.л.

Печать цифровая. Бумага офсетная. Гарнитура «Таймс».
Формат 60x84/16. Объем 1.0 уч.-изд.-л.
Заказ № 3982. Тираж 100 экз.
Отпечатано в КМЦ «КОПИЦЕНТР»
344006, г. Ростов-на-Дону, ул. Суворова, 19, тел. 247-34-88