

§6 НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОРГАНИЗАЦИЙ

Оробинская И. В., Осипенко И. В.

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ ИНТЕГРИРОВАННОГО КЛАСТЕРА АПК КАК СПОСОБА СНИЖЕНИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ

Аннотация. Эффективность системы налогообложения России, как большинства развитых стран мира, зависит от двух составляющих: формирования налоговой политики государством через налоговое законодательство (макроуровень) и конкретная реализация данной налоговой политики на микроуровне посредством использования организациями предоставленных возможностей оптимизации налогообложения. Предметом исследования являются экономические отношения, возникающие в процессе налогообложения хозяйствующих субъектов. Объектом изучения выступает механизм оптимизации налогообложения, как один из законных способов уменьшения налогового бремени и увеличения чистой прибыли организации. Методологической основой исследования послужили фундаментальные концепции, представленные в трудах отечественных и зарубежных ученых, законодательные и нормативно-правовые акты государственных органов власти, федеральные законы, Указы Президента и Постановления Правительства РФ, материалы научно-практических конференций, затрагивающие вопросы оптимизации налогообложения. В работе использованы абстрактно-логический, монографический, статистико-экономический и другие методы экономических исследований. На основе проведенного анализа, делается вывод о том, что для формирования наиболее эффективного механизма оптимизации налоговых платежей организация имеет довольно высокий диапазон возможностей, допустимых в рамках законодательства о налогах и сборах, к тому же наибольший финансовый результат достигается при комбинировании этих возможностей.

Ключевые слова: налогообложение, общий режим налогообложения, налоговая оптимизация, налоговая нагрузка, минимизация налогов, интегрированные формирования, ЕСХН, ставки налогов, специальные налоговые режимы, налоговый период.

Review. As in the majority of developed countries, the efficiency of Russia's system of taxation depends on the two constituent elements: development of the government tax policy by the means of tax legislation at the macrolevel and particular implementation of that tax policy at the microlevel when establishments are allowed to use opportunities of tax mitigation. The subject of the present research is the economic relations arising in the process of taxation of economic entities. The object of the research is the mechanism of tax mitigation as a legal method of minimizing the tax burden and increasing the net profit of enterprises. The methodological basis of the research involves the fundamental concepts and theories presented by Russian and foreign scientists, legislative and regulatory acts issued by state authorities, federal laws, Decrees of the President and Resolutions of the Russian Federation Government, materials of research and practice conferences on the issues of tax optimization. In their research Orobinskaya and Osipenko have used abstract-logical, monographical, statistical-economical and other methods of economic research. Based on the results of the analysis conducted, the author concludes that enterprises and establishments have a relatively high range of legal opportunities to improve the mechanism of tax payments within the framework of the legislation on taxes and levies, moreover, the best financial results can be achieved through combination of these opportunities.

Keywords: fiscal period, special taxation scheme, Single Agricultural Tax, tax rates, integrated establishments, tax mitigation, tax burden, tax optimization, standard taxation scheme, taxation.

Анализируя данные, содержащиеся в налоговом законодательстве, можно говорить о том, что плательщик налогов вправе уплачивать наименьшую сумму налога, исчисленную в соответствии с налоговым кодексом. Положение налогоплательщика в рамках налоговых правоотношений таково: перечислить в бюджет минимально возможную сумму налогов и сборов с наименьшим риском наступления налоговых санкций и других неблагоприятных последствий.

В связи с этим затраты, возникающие при минимизации налоговых платежей, такие, как оплата посреднических услуг, могут превышать экономию от этой минимизации. Необходимо подчеркнуть, что все способы оптимизации налоговых платежей можно классифицировать по признаку законности, а именно законные (минимизация, планирование и т. д.) и не законные (уклонение от уплаты налогов).

Следует отметить, что уклонение от уплаты налогов представляет собой совокупность действий, направленных на снижение налоговых и иных платежей, при которых субъекты налоговых правоотношений умышленно преступают черту действующего законодательства уменьшая размер налогового бремени или вовсе укрываются от обязанности по уплате налогов. В конкретной ситуации, минимизация налоговых обязательств или вовсе избежание выплат, осуществляется путем неправомερных действий со

стороны плательщика налогов и сборов, то есть по средствам умышленного нарушения законодательства о налогах и сборах.

Если говорить об оптимизации налогов, то она, в отличие от уклонения, представляет собой снижение налоговых отчислений, с помощью законных методов, которые могут быть использованы налогоплательщиком, таких как использование льгот, налоговых освобождений и т. п. В представленную категорию входят приемы, с помощью которых определеннй финансовый результат, представленный в виде снижения налоговых платежей, достигается по средствам квалифицированной организации дел по исчислению и уплате налогов, что в свою очередь делает невозможным или уменьшает случаи безосновательной переплаты налогов, а в некоторых ситуациях и санкций.

Схема оптимизации налогообложения представляет собой определеннй порядок взаимоотношений между несколькими субъектами хозяйственных отношений, направленных на уменьшение бюджетных платежей в рамках действующего законодательства. При формировании того или иного способа налоговой оптимизации должны быть проанализированы все существенные стороны, как самой оптимизации, так и деятельности организации в целом.

Классифицируя виды налоговой оптимизации, следует использовать следующие критерии разграничения оптимизации:

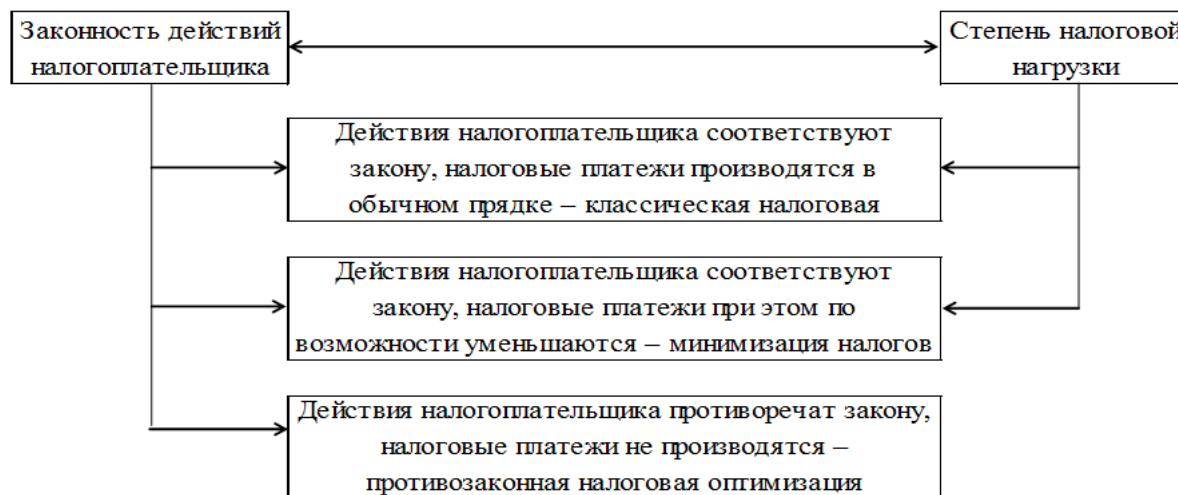


Рисунок 1. Виды налоговой оптимизации

- законность действий налогоплательщика;
- степень налоговой нагрузки, когда уплату налогов производят, не предпринимая действий по уменьшению налогообложения, либо каким-то образом минимизируя налог [4]. С учетом данных критериев следует выделить три вида налоговой оптимизации (Рисунок 1).

Классическая налоговая оптимизация занимает важное направление финансово-экономической деятельности предприятия, призванное обеспечить корректное выполнение предприятием своих налоговых обязательств перед бюджетом, своевременную и полную уплату налогов. Данный вид оптимизации предполагает использование всех возможных простых и доступных льгот, в том числе по рассрочке налоговых платежей. При минимизации налоговых платежей налогоплательщик использует все достоинства и недостатки существующего законодательства, в том числе его несовершенство, сложность и противоречивость. При этом он реализует налоговые схемы, позволяющие применять такие формы экономических действий, налогообложение которых минимально.

На наш взгляд, целесообразно выделить основные элементы налоговой оптимизации предприятий:

- налоговый календарь, предназначенный для прогнозирования и контроля правильности исчисления и соблюдения сроков уплаты в бюджет требуемых налогов;

- стратегия оптимизации налоговых обязательств с четким планом реализации этой стратегии;

- точное исполнение налоговых и прочих обязательств, например, путем недопущения дебиторской задолженности по хозяйственным договорам за отгруженную продукцию на сроки, превышающие срок исковой давности;

- эффективная система бухгалтерского учета, позволяющая получать оперативную объективную информацию о хозяйственной деятельности для целей налогового планирования.

Фундаментальной базой оптимизации налогообложения служит обязанность, установленная законодательством о налогах и сборах, которая предусматривает, что налогоплательщик самостоятельно рассчитывает сумму налоговых обязательств. Так как для предприятий и граждан уплата налогов является определенным обременением, а не целью, то очевидно, что каждое лицо заинтересовано в том, чтобы исполнять свои обязанности, но при этом, чтобы налоговые выплаты имели минимальный размер.

Действующее законодательство РФ стимулирует планирование налоговых результатов, так как оно учитывает разные налоговые режимы для разных ситуаций, позволяя выбрать способ исчисления налоговой базы и предложить налогоплательщикам налогов различные льготы. Для формирования наиболее эффективного механизма оптимизации налоговых платежей организация имеет довольно высокий диапазон возможно-

стей, допустимых в рамках законодательства о налогах и сборах, к тому же наибольший финансовый результат достигается при комбинировании этих возможностей.

В условиях современной рыночной экономики у организаций неминуемо возникает некоторая независимость при выборе вариантов осуществления хозяйственной деятельности. Чем либеральнее правовая система государства, тем больше возможностей у предприятия. К примеру, согласно действующему законодательству РФ организации имеют право на проведение ежегодной переоценки основных средств, цель которой привести в соответствие начальную стоимость основных средств и их рыночную оценку. При повышении начальной стоимости основных средств происходит увеличение амортизационных отчислений, которые, являясь составной частью расходов организации, сокращают объём прибыли, подлежащей налогообложению и, таким образом, сумму налога на прибыль.

Стоит подчеркнуть, что стоимость основных средств включается в налогооблагаемую базу по налогу на имущество организаций, и её повышение неминуемо приведёт к увеличению суммы налога. В повседневной деятельности многочисленные компании решают сложные оптимизационные задачи, чтобы рассчитать окончательный финансовый результат от таких операций, и на основе этого расчёта принимают решение об их проведении. Представленный метод оптимизации налоговых платежей включает в себя возможность использовать различные учётные механизмы. Их наличие говорит о либеральности действующего законодательства. Представление о логике бухгалтерского учёта и создание на её основе эффективно действующей учётной политики, которая должна учитывать нюансы деятельности компании, позволяя достичь компромисса между обязанностью по соблюдению национального стандарта бухгалтерского учёта и минимизацией налоговых платежей.

Но если придерживаться данного способа оптимизации, то крайне важно просчитать, как принимаемые решения отразятся на развитии предприятия в будущем. Это сопряжено с тем, что действующая система права даёт предприятию во время проведения хозяйственных опе-

раций требует стабильности и преемственности при выборе экономических подходов. Данный принцип закрепляется в национальных стандартах по бухгалтерскому учёту. К примеру, в ПБУ 1/98 «Учётная политика организации» закреплено требование неизменности учётной политики в течение года, так же предусмотрен перечень оснований для её изменения. Это значит, что для принятия решения о методах проведения или отражения различных операций предприятию необходимо учитывать не только текущие последствия этих решений, но и как они повлияют на деятельность предприятия в будущем.

Применение налоговых льгот это наиболее лёгкий и комфортный метод минимизации налоговых платежей, в тех случаях, когда деятельность предприятия отвечает определённым критериям. Это сопряжено с тем, что другие методы очень часто требуют сложных экономических расчётов или наличия высококвалифицированных налоговых консультантов и юристов. Тем не менее, современное налоговое законодательство до такой степени запутано, а механизм использования налоговых льгот так нечётко определён, что большая часть предприятий применяют налоговые льготы только после консультаций со специалистами.

Как демонстрирует практика налогового консультирования, большая часть вопросов, которые поступают от клиентов затрагивающих пробелы в налоговом законодательстве, связана с использованием налоговых льгот. Данные сведения являются косвенным показателем того, что при практическом использовании налоговых льгот это не самый экономичный и простой метод налоговой оптимизации. Но, несмотря на это, налоговые льготы занимают одну из ключевых позиций в налоговом планировании. По сути, налоговые льготы это механизм воздействия, по средствам которого государство стимулирует те или иные направления деятельности.

При определении налоговой юрисдикции и режима налогообложения не следует ориентироваться только на размер налоговых ставок. В ряде случаев при небольших налоговых ставках (10–15%) законодательство устанавливает расширенную налоговую базу, что приводит к высокому налоговому бремени. Снижение налогового бремени при формально высоких

налоговых ставках в России доступно для большинства организаций, хотя и носит избирательный характер. В частности, существуют особые льготы для предприятий, осуществляющих социально значимые виды деятельности, в рамках которых применяются значительные льготы вплоть до полной отмены ряда налогов, и иногда допускается получение субсидий от других налогоплательщиков в рамках их платежей в бюджеты соответствующих уровней.

Специальные способы налоговой оптимизации – это особый класс «налоговых щитов», в основе которых лежат действия фирм, не регулируемые законодательством, но и не запрещаемые. С определенной долей условности эти способы можно разделить на две группы – базирующиеся на преимуществах вертикальной интеграции бизнеса и основанные на портфельных стратегиях.

Вертикально интегрированная компания может использовать для снижения налоговой нагрузки такие инструменты как:

1) выгоды при применении консолидированного баланса, в то время, когда все операции внутри групп фирм рассматриваются как внутривозвратный оборот и вследствие этого не попадают в налогооблагаемую базу. Таким образом, можно выполнить безналоговую переброску финансовых средств и передачу необходимых средств производства, финансовые потери одной компании погашать за счёт прибыли другой, как следствие – общая сумма налоговых платежей снижается.

2) во время приобретения контрольного пакета акций компании, работающей в убыток, её потери понижают прибыль, облагаемую налогом, исходной компании;

3) выгоды, получаемые с помощью применения разной структуры затрат и их удельного веса при получении выручки материнской и дочерней фирм;

4) операции трансфертного характера, проводимые внутри государства между субъектами с разными налоговыми режимами, такими как материнская компания и дочернее предприятие (малое), компания и физическое лицо, выполняющее для неё какие-либо работы;

5) Масса иных методов экономии при уплате налогов, основанных на несовершенстве действу-

ющего российского законодательства, в области налогообложения, регулирующего финансовую деятельность организаций. Но большую часть этих методов можно брать на вооружение компании, имеющие хорошую юридическую защиту.

Способы уменьшения налоговой нагрузки монофирмой и вертикально интегрированной фирмой разнообразны. Вертикальная интеграция имеет возможность стать средством уклонения от налогов при продаже промежуточной продукции или средством обхода программы квотирования и контроля над ценами. Итак, основополагающим методом оптимизации налогообложения является реструктуризация с учётом налогообложения. Наиболее популярным изданного класса «налоговых щитов» можно назвать оптимизацию налогообложения с помощью трансфертного ценообразования. На современном этапе экономического развития России трансфертное ценообразование активнее всего используют нефтяные компании, которые организуются по холдинговому принципу.

Еще одним элементом налоговой оптимизации, который наиболее часто применяется в интегрированных формированиях АПК, является выбор оптимальной для агрохолдинга системы налогообложения (Таблица 1).

Эффективность системы налогообложения в сельском хозяйстве зависит от двух составляющих: формирования налоговой политики государством через налоговое законодательство (макроуровень) и конкретная реализация данной налоговой политики на микроуровне посредством использования организациями предоставленных возможностей оптимизации налогообложения.

По нашему мнению, эффективная оптимизация налогообложения для предприятий АПК имеет такое же значение, как и производственная или маркетинговая стратегия, так как она связана не только с возможностью экономии затрат за счет платежей в бюджет, но и с общей безопасностью как самого предприятия, так и работающих в нем должностных лиц. В последнее время наметилась тенденция к разработке индивидуализированных схем оптимизации налоговых платежей. Мы считаем, что все они должны оцениваться с точки зрения основных принципов,

Таблица 1. Состав уплачиваемых налогов и сборов для разных режимов налогообложения сельхозтоваропроизводителей

Общий режим налогообложения	Единый сельскохозяйственный налог
<i>Налоги и сборы, уплачиваемые в зависимости от системы налогообложения</i>	
Налог на прибыль организаций	Единый сельскохозяйственный налог
Налог на добавленную стоимость	Налог на добавленную стоимость (только при ввозе товаров на таможенную территорию РФ)
Страховые взносы	Страховые взносы
<i>Налоги и сборы уплачиваемые независимо от применяемой системы налогообложения</i>	
Налог на доходы физических лиц, водный налог, государственная пошлина, транспортный налог и земельный налог	

которые позволяют, в конечном счете, говорить о целесообразности выбора способа движения товарно-денежных потоков. В настоящее время в литературе приводится множество принципов, на которых строится оптимизация налогов. Целесообразно выделить следующие принципы наиболее значимые для предприятий АПК: минимизации издержек, легитимности, нейтралитета, диверсификации, самостоятельности [4].

Основными целями налогового планирования является: оптимизация налоговых платежей, минимизация налоговых потерь по конкретному налогу или по их совокупности, увеличение объема оборотных средств предприятия, повышение эффективности работы организации.

Нам представляется, что описываемый процесс планирования подразумевает оптимизацию налогообложения в целом, разработку ситуационных схем оптимизации налоговых платежей, организацию системы налогообложения для своевременного анализа налоговых последствий различных управленческих решений.

На наш взгляд, особый интерес вызывает оптимизация налогообложения в сфере вертикально-интегрированных объединений АПК, что особо актуально в условиях импорта замещения. Так, система налогообложения сельскохозяйственных предприятий в России, в том числе и интегрированных, имеет свои особенности. На основе проведенных аналитических исследований мы выделяем следующее.

Возможность использования сельскохозяйственными товаропроизводителями, как мы уже упоминали ранее, нескольких режимов на-

логообложения: общего режима налогообложения, специального налогового режима (ЕСХН), упрощенной системы налогообложения, преследует решение двух основных проблем: снижение налогового бремени и упрощение процедуры взимания налога.

Особое внимание при оптимизации налогообложения, на наш взгляд, следует обратить на такие отраслевые особенности, как доля отрасли в доходе от реализации продукции, финансовые результаты деятельности и ресурсоемкость производства.

Так, например, сочетание основных и дополнительных отраслей является законодательным ограничителем при выборе общего или специального режима налогообложения.

При этом финансовые результаты выбранных отраслей оказывают влияние на размер налога на прибыль. Отраслевые характеристики движения денежных потоков формируют налоговую платежеспособность хозяйствующего субъекта, что очень важно при резко выраженной сезонности сельскохозяйственного производства.

От уровня фондо- и трудоемкости производства при сложившемся сочетании отраслей зависит соответственно размер налога на имущество организаций, налога на доходы физических лиц и страховых взносов.

Месторасположение сельскохозяйственного предприятия также является стратегическим фактором налоговой оптимизации. Оно непосредственно формирует величину земельного налога и опосредованно оказывает влияние на налогообложение финансовых результатов [5].

Таблица 2. Этапы налоговой оптимизации для интегрированных формирований АПК

Этапы	Характеристика
Первый	Момент создания коммерческой организации, когда формулируются цели и задачи нового образования, анализируются все предоставляемые налоговым законодательством льготы по каждому из налогов
Второй	Выбор наиболее выгодного с налоговой точки зрения места расположения организации и ее структурных подразделений, входящих в состав холдинга
Третий	Выбор одной из существующих организационно-правовых форм юридического лица или формы предпринимательства без образования юридического лица
Четвертый	Анализ всех возможных форм сделок, планируемых в коммерческой деятельности, с точки зрения минимизации совокупных налоговых платежей
Пятый	Решение вопроса о рациональном размещении активов и прибыли предприятия, имея в виду не только предполагаемую доходность инвестиций, но и налоги, уплачиваемые при получении этого дохода

Мы считаем, в связи с тем, что сельское хозяйство имеет свои отраслевые особенности, а также возможность использования льготного налогообложения, следовательно, в процессе налоговой оптимизации, на наш взгляд, целесообразно выделить ряд этапов, которые должны учитывать интегрированные предприятия АПК (Таблица 2) [5].

Первые три этапа налоговой оптимизации обычно происходят только один раз – до регистрации организации, а остальные относятся к текущей деятельности и должны осуществляться постоянно в ходе процесса хозяйственной деятельности на всех ее уровнях.

На первом этапе при создании организации, которая будет входить в состав холдинга, необходимо рассмотреть цели и задачи данного предприятия для выбора той или иной системы налогообложения, льготные особенности которой непосредственно будут влиять на уровень налоговой нагрузки как конкретного предприятия, так холдинга в целом.

На втором этапе при выборе месторасположения с налоговой точки зрения организации и ее структурных подразделений, входящих в состав холдинга, следует учитывать особенности местного законодательства, а именно величину земельного налога, который опосредованно оказывает влияние на налогообложение финансовых результатов.

Этап процесса выбора оптимальной с точки зрения налогообложения организационно-правовой формы сельскохозяйственного предприятия состоит из трех стадий:

- выбор формы собственности;
- вид имущественной собственности;

- законодательные ограничения при организации (реорганизации).

На первой стадии осуществляется выбор формы собственности и ее юридической регистрации. При этом важную роль играют финансовые и организационные факторы, а также возможности выбора того или иного режима налогообложения.

На второй стадии организационно-правовые формы сельскохозяйственных предприятий оцениваются с учетом степени их юридической и экономической ответственности. Так, п. 7 ст. 46 НК РФ предусматривает погашение налоговой задолженности за счет имущества налогоплательщика. Законодательство РФ разграничивает имущественную ответственность сельскохозяйственного предприятия как юридического лица от ответственности его учредителей. Таким образом, хозяйственные общества (ООО, ОАО, ЗАО), а именно их участники несут имущественную ответственность в пределах своих долей, в остальных организационно-правовых формах (товарищества, кооперативы, частное предпринимательство) на них возложена полная имущественная ответственность, распространяющаяся и на большую часть личного имущества учредителей.

При выборе организационно-правовой формы сельскохозяйственного предприятия необходимо также учитывать действующие законодательные ограничения (3 стадия). Так, для АО и ООО установлена возможность создания резервного фонда и эмиссии облигаций и других ценных бумаг, что при прочих равных условиях можно рассматривать как своего рода

Таблица 3. Объем налоговых платежей при общем режиме налогообложения по интегрированному объединению, тыс. руб.

Налоговые платежи	2011 г.	2013 г.	2014 г.
Всего налогов	34 828	32 047	36 762
Налог на прибыль	4 259	4 585	4 836
Налог на имущество организаций	3 472	3 989	3 198
Транспортный налог	3 505	3 730	5 879
Земельный налог	3 632	4 095	6 095
НДС	11 050	3 747	4 090
Страховые взносы	8 910	11 901	12 664

Таблица 4. Объем налоговых платежей при специальном режиме налогообложения (ЕСХН) по интегрированному объединению, тыс. руб.

Налоговые платежи	2012 г.	2013 г.	2014 г.
Всего налогов	23 344	27 240	25 424
ЕСХН	7 103	9 801	8 443
Транспортный налог	5 505	4 730	3 879
Земельный налог	4 632	4 095	6 095
Взносы в пенсионный фонд	6 104	8 614	7 007

налоговые льготы, возникающие в результате уменьшения размера налогооблагаемой базы.

Четвертый этап подразумевает проведение полноценного предварительного и текущего анализа актуального налогового законодательства на предмет изменений, связанных с уплачиваемыми организацией налоговыми платежами с точки зрения наиболее широкого использования всех предоставляемых предприятию налоговых льгот с целью минимизации налоговых обязательств.

На пятом этапе происходит принятие решения о размещении активов и прибыли предприятия. При этом во внимание берется не только возможная доходность капиталовложений, но и сумма возникающих налоговых обязательств организации перед бюджетами различных уровней и внебюджетными фондами.

Таким образом, нам представляется, что оптимизацию налогообложения на предприятиях, в том числе и интегрированных, следует основывать на:

- четком соблюдении принципов налоговой оптимизации;
- выборе оптимальной организационно-правовой формы хозяйствования предприятий;
- учете влияния субъективных и объективных факторов, а также отраслевых особенностей при выборе той или иной системы налогообложения;

- выборе методов учета доходов и расходов;

- использовании различных критериев оценки с целью обоснованного выбора оптимальной налоговой схемы

Для более детального анализа полученного результата рассмотрим общий и специальный режимы налогообложения в разрезе налогов, входящих в состав исследуемого интегрированного предприятия (Таблицы 3, 4).

Величина налоговых платежей при данном режиме налогообложения в 2012 г. будет составлять 23,3 млн руб., что в 2 раза меньше суммарной величины при общем режиме налогообложения.

Подводя итог можно сказать о том, что действующее в РФ законодательство в сфере налогообложения достаточно либерально для формирования эффективного направления в организации управления предприятием. Необходимое количество способов оптимизации налогообложения может значительно уменьшить сумму налогов и сборов, которые уплачивают организации. Но также стоит отметить, что компании необходимо учитывать затраты, такие как консультации юристов и экономистов, которые понадобятся при оптимизации налоговых платежей, а также предвидеть опасности при использовании выбранного метода.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Брызгалин А.В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин; под ред. канд. юр. наук А.В. Брызгалина. 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2007. – 320 с.
2. Оробинская, И. В. Интегрированные формирования АПК, как субъекты налоговых правоотношений: особенности применения льгот / И. В. Оробинская // *Налоги и налогообложение*. – 2013. – № 4. – С. 245–255.
3. Оробинская, И. В. Оценка и выбор наиболее эффективного режима налогообложения для интегрированных формирований АПК / И. В. Оробинская // *Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий*. – 2013. – № 3 – С. 50–52.
4. 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.
5. Пестрякова Т.П. Система налогового планирования сельскохозяйственного предприятия / Т.П. Пестрякова // *Экономический анализ: теория и практика*. – 2007. – №5. – С. 25-30.
6. Пилипенко, А. А. Налоговое планирование (оптимизация): моделирование научных подходов // *Налоги*. – 2012. – № 3. – С. 10–13.
7. Пинская, М. Р. Справедливое налогообложение как критерий для перераспределения финансовых ресурсов в процессе создания общественных благ / М. Р. Пинская // *Вестник университета*. – 2009. – № 11. – С. 58–62.
8. Пыльцина М.В. И.Т. Посошков о реформировании налоговой системы в России / М.В. Пыльцина. – *Финансовый вестник*. – № 1(19). – Воронеж: ФГОУ ВПО ВГАУ, 2009. – С. 156-158.
9. Ермакова М. С. Особенности формирования учетной политики для целей налогообложения агрохолдинга // *Финансы и управление*. – 2013. – 2. – С. 77 – 105. DOI: 10.7256/2409-7802.2013.2.778. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_778.html.

REFERENCES

1. Bryzgalin A.V. Nalogovaya optimizatsiya: printsipy, metody, rekomendatsii, arbitrazhnaya praktika / A.V. Bryzgalin, V.R. Bernik, A.N. Golovkin; pod red. kand. yur. nauk A.V. Bryzgalina. 4-e izd., pererab. i dop. – M.: Yurait-Izdat, 2007. – 320 s.
2. Orobinskaya, I. V. Integrirovannyye formirovaniya APK, kak sub'ekty nalo-govykh pravootnoshenii: osobennosti primeneniya l'got / I. V. Orobinskaya // *Nalogi i nalo-gooblozhenie*. – 2013. – № 4. – S. 245–255.
3. Orobinskaya, I. V. Otsenka i vybor naibolee effektivnogo rezhima nalogoob-lozheniya dlya integrirovannykh formirovaniy APK / I. V. Orobinskaya // *Ekonomika sel'skokhozyaistvennykh i pererabatyvayushchikh predpriyatii*. – 2013. – № 3 – S. 50–52.
4. Orobinskaya, I.V. Optimizatsiya parametrov razvitiya proizvodstva i nalogooblozheniya v integrirovannykh formirovaniyakh APK / A.K. Kamalyan, A.S. Oro-binskii, I.V. Orobinskaya, Yu.N. Parakhin. – Voronezh: FGBOU VPO VG AU, 2010. – 157 s.
5. Pestryakova T.P. Sistema nalogovogo planirovaniya sel'skokhozyaistvennogo predpriyatiya / T. P. Pestryakova // *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika*. – 2007. – №5. – S. 25-30.
6. Pilipenko, A. A. Nalogovoe planirovanie (optimizatsiya): modelirovanie na-uchnykh podkhodov // *Nalogi*. – 2012. – № 3. – S. 10–13.
7. Pinskaya, M. R. Spravedlivoe nalogooblozhenie kak kriterii dlya pereraspre-deleniya finansovykh resursov v protsesse sozdaniya obshchestvennykh blag / M. R. Pinskaya // *Vestnik universiteta*. – 2009. – № 11. – S. 58–62.
8. Pyl'tsina M.V. I.T. Pososhkov o reformirovanii nalogovoi sistemy v Rossii / M.V. Pyl'tsina. – *Finansovyi vestnik*. – № 1(19). – Voronezh: FGOU VPO VG AU, 2009. – S. 156-158.
9. Ermakova M.S. Osobennosti formirovaniya uchetnoi politiki dlya tselei nalogooblozheniya agroholdinga // *Finansy i upravlenie*. – 2013. – 2. – S. 77 – 105. DOI: 10.7256/2409-7802.2013.2.778. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_778.html.