

УДК 347.2/.3:336.22

О взаимосвязи институтов права собственности и налогообложения**Якупов З.С.**

Кандидат экономических наук,
доцент кафедры налоги и налогообложение
Института экономики, управления и права (Казань)

Рассматриваются недостаточно разработанные вопросы теории прав собственности в контексте с функционированием института налогообложения и налогового контроля. Представлены доказательства положения, что в указанной сфере теория прав собственности имеет значение при рассмотрении вопроса об изъятии государством части собственности экономических агентов в форме налогов. Затронуты также практические аспекты проблемы прав собственности, связанные с возникновением обязанности по уплате налогов и организации налогового контроля.

Ключевые слова: собственность, формы собственности, право собственности, налоги, налоговый контроль, налоговая база, обязанность по уплате налога.

Актуальность разработки теории прав собственности возрастает с ростом общественных благ и развитием рыночных и других институтов общества. По мнению одного из крупнейших специалистов по данной проблеме Р.И. Капелюшников, «приблизительно до середины 70-х годов теория прав собственности находилась на периферии западной экономической мысли. Затем на общей волне консервативного сдвига интерес к ней усилился» [1]. Авторы учебного пособия по институциональной экономике под руководством проф. Н.В. Манохиной отмечают, что «экономическая теория прав собственности сформировалась как самостоятельный раздел институциональной экономики в 60-70-е гг. XX в. Она представляет собой направление институциональной экономики, на базе неоклассической методологии объединяющее анализ экономических (рыночных) и неэкономических (нерыночных) явлений. Теория прав собственности разрабатывалась в основном в американских научных центрах – Чикагском университете (М. Фридмен, Дж. Стиглер, Г. Беккер, Р. Коуз), Вирджинском политехническом институте (Дж. Бьюкенен, Г. Туллок), Калифорнийском университете в Беркли (Д. Норт), Лос-Анджелесском университете (А. Алчиан, Г. Демсец)» [2, с. 42]. При этом следует согласиться

с мнением Р.И. Капелюшникова, что «у источника теории прав собственности стояли два известных американских экономиста – Р. Коуз и А. Алчиан» [1]. В настоящее время теория прав собственности развивается в рамках научного направления неинституционализма.

Р.И. Капелюшников с сожалением отмечал в начале 90-х гг. прошлого столетия, что «в отечественной критической литературе теория прав собственности вообще не нашла никакого отражения» [1]. И это, несмотря на то, что с начала 80-х гг. данная теория получает широкое распространение в Западной Европе. Актуальность разработки различных аспектов проблемы прав собственности сохраняется и в настоящее время. По нашему мнению, при исследовании проблем налогообложения и налогового контроля использование положений данной теории имеет значение при рассмотрении вопроса о том, какое право более «священно», право собственности или право на изъятие налогов. Это – один из аспектов проблемы, при исследовании которого в теоретическом плане следует рассматривать механизмы взаимосвязей между экономическими и правовыми сторонами вопроса о разграничении прав собственности. При уплате налогов происходит перераспределение прав собственности на результаты эко-

номической деятельности между экономическими агентами и государством, что затрагивает интересы правообладателей и влияет на их поведение.

В отечественной политической экономии, основанной на теории марксизма, под собственностью традиционно понимаются отношения между людьми или группами людей по распределению, присвоению и хозяйственному использованию материальных и нематериальных благ. Впервые фундаментальное исследование роли собственности в функционировании экономики было проведено К. Марксом с классовых позиций. Частная собственность на средства производства рассматривалась как экономическая основа процесса эксплуатации трудящихся, а налоги – как дополнительный инструмент в руках эксплуататорского класса. В этих условиях характерно, что Большой энциклопедический словарь, изданный в 1991 г., определяет собственность как «исторически развивающиеся общественные отношения, которые характеризуют распределение (присвоение) вещей как элементов материального богатства общества между различными лицами (отдельными индивидуумами, общественными группами, классами, государством)» [3, с. 372]. Следует отметить, что актуальность и правомерность такого подхода полностью не отрицается и в наше время, для полноты картины она может быть дополнена положениями институциональной теории.

Гораздо позже, после марксизма, вопросы собственности стали исследовать представители других направлений экономической науки. Так, теория прав собственности наряду с теориями транзакционных издержек, общественного выбора, экономической истории, «экономического человека», теории изменений и др. составляет основу современного неинституционализма. Следует отметить, что неинституционалисты нашли новые подходы к анализу прав собственности; они стали рассматривать собственность не только как экономические и правовые отношения по поводу распределения материальных и нематериальных благ, а также как совокупность, «пучок прав» на эти блага. Такое движение экономической мысли можно объяснить широким развитием акционерных обществ и акционерного капитала, когда акционеры стали обладать пакетом прав на доходы и контроль в акционерном обществе в зависимости от размера пакета акций. Распределение и перераспределение собственности в этих условиях происходит путем сделок купли-продажи акций и долей в уставном капитале, а не имущества непосредственно. Таким образом, неинституционалисты учли фактическое положение вещей, указывающее на то, что крупная собственность в современном мире только в редких случаях полностью принадлежит единственному владельцу. Современными исследователями принимается состав института прав собственности, предложенный

английским юристом А. Оноре и состоящий из 11 элементов [2, с. 44; 1], что, вероятно, вполне справедливо. Нормы российского гражданского права, согласно п. 1 ст. 209 ГК РФ, включают в содержание понятия права собственности только три элемента (правомочия): владения, пользования и распоряжения, что также свидетельствует о недостаточной разработанности проблемы.

Знаковое значение при исследовании прав собственности принадлежит «теореме Коуза». Сам Р. Коуз писал по поводу указанного названия «не мне принадлежит выражение «теорема Коуза», также как и точная формулировка теоремы, – автор и того, и другого – Стиглер. Однако смысл теоремы действительно основан на моей работе, в которой развита та же мысль, хотя и совсем иначе выраженная» [4, с. 142]. Далее он отмечает, что «хотя «разграничение прав является существенной предпосылкой рыночных трансакций..., конечный результат (который максимизирует ценность производства) не зависит от правового решения». Это и есть содержание «теоремы Коуза» [4, с. 142-143]. По мнению Р. Коуза, перераспределение прав собственности должно происходить без вмешательства государства на основе рыночного механизма, что приводит к увеличению стоимости произведенной продукции в условиях, когда права собственности четко специфицированы и транзакционные издержки, связанные с изменением прав собственности, равны нулю. При этих условиях структура производства не будет меняться при изменении распределения прав собственности, и собственность через рыночные механизмы окажется в руках эффективного собственника, имеющего возможность предложить за нее наибольшую цену.

С определенной долей истины можно утверждать, что теорема Р. Коуза стала результатом научной дискуссии между ним и другим великим ученым – английским экономистом А. Пигу, который доказывал, что в результате действия внешних эффектов – экстерналий, проявляющихся во влиянии экономической деятельности одного субъекта на благосостояние другого, ресурсы используются неэффективно и поэтому необходимо государственное вмешательство в рыночные процессы. Как мы видим, Р. Коуз придерживается противоположного мнения: рациональное распределение ресурсов не требует государственного вмешательства при распределении и размещении ресурсов даже при наличии внешних эффектов. Однако для этого необходимо действие указанных выше условий (права собственности четко сертифицированы и соблюдаются, транзакционные издержки, связанные с переходом прав собственности, равны нулю). При этом государственное вмешательство заменяется переговорами между экономическими агентами, производителями и получателями внешнего эффекта. Роль

государства сохраняется в том, что оно на законодательном уровне должно обеспечить четкую спецификацию прав собственности на экономические и другие ресурсы.

Рассматривая далее ход научной дискуссии между Р. Коузом и А. Пигу, следует заметить, что теория экологического налогообложения А. Пигу, который предложил принцип «загрязнитель платит», получила достаточно широкое распространение в мире в прошлом веке. Он называл экологические расходы, связанные с загрязнениями и ликвидацией их последствий, внешними по отношению к данному предприятию, т.е. экстермальными, и предлагал превратить их во внутренние издержки путем установления для компаний, загрязняющих окружающую среду, специального налога, рассчитываемого, исходя из возникших экологических расходов. В экономической теории предлагаемый налог получил название «налог Пигу», а концепция автора была названа «интернализацией» издержек. Теоретические подходы, предложенные А. Пигу, несмотря на их небесспорность, используются правительствами во многих странах при формировании источников финансирования экологических расходов. Экологические налоги в европейских странах стали внедряться в 70-х гг. прошлого века и в ряде случаев для сохранения баланса налоговой нагрузки снижались другие, в том числе подоходные налоги.

По мнению Р. Коуза, «налоговая система, ограниченная налогом на производителя за причиняемый ущерб, поведет к несправедливому возрастанию издержек по предотвращению ущерба. Этого можно было бы, конечно, избежать, если бы удалось сделать так, чтобы налог основывался не на размере причиненного ущерба, а на размере падения ценности производства (в самом широком смысле)... Но для этого требуется детальное знание индивидуальных предпочтений, и я не в силах вообразить, как можно собрать данные, необходимые для такой системы налогов» [4, с. 165]. Это касается так называемых «экологических налогов».

Обратимся к некоторым общим вопросам взаимосвязи институтов прав собственности и налогообложения. Мы рассматриваем уплату налогов как составную часть процесса перераспределения собственности в части прибавочной стоимости и конкретных его форм, например, дохода или прибыли. Особенность в том, что при институциональном подходе государство должно рассматриваться в качестве экономического агента, участвующего в распределении и перераспределении ресурсов и благ. Вопрос в том, правомерен ли такой подход в условиях, когда государство наделено особыми императивными полномочиями в отношении других экономических агентов при исчислении и уплате налогов? Возникают и другие вопросы: как влияет институт права собственности, в том числе частной собствен-

ности, на институты налогообложения и налогового контроля? Согласно п. 2 ст. 3 НК РФ, «не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности...». Таким образом на институт налогообложения влияет не сам институт права собственности, а институт перехода права собственности на объект налогообложения. Организации государственной и частной формы собственности должны находиться в одинаковых условиях, с точки зрения налогообложения и налогового контроля; при этом на эти условия могут влиять другие факторы (природно-географические, инновационные и др.).

Другой вопрос: каково должно быть оптимальное соотношение государственной и частной формы собственности для целей конструирования эффективной системы налогового администрирования? По данному вопросу не существует официально установленных нормативов. В то же время в либеральной экономической теории считается, что частнокапиталистическая форма собственности на средства производства, получившая развитие в условиях рыночной экономики, показала свое преимущество по сравнению с государственной формой собственности. Это связывают с тем, что частная форма собственности создает реального собственника средств производства, заинтересованного в наилучшем их использовании, в отличие от обезличенной общенародной общественной собственности. Частный собственник относится к активам, к имуществу как к предпринимательскому ресурсу, т.е. капиталу, приносящему требуемую норму доходности, что имеет важнейшее экономическое значение. Владение собственностью обеспечивает самостоятельность и ответственность в принятии экономически выгодных решений. Потеря собственности означает потерю дохода, а для бюджета – это потеря налоговой базы, поэтому индивидуализированная частная собственность на средства производства побуждает к ее сохранению и эффективному использованию. В конечном итоге компании со значительной (решающей) долей частного капитала способны генерировать большие суммы налогов, поступающих в бюджет.

Многообразие форм собственности, прежде всего, на средства производства, – один из основных признаков и условий развития рыночных отношений, важнейшей задачей которых следует признать формирование конкурентной среды в сфере экономической деятельности. Институты прав собственности и налогового контроля объединяет то, что они должны развиваться в условиях альтернативных подходов к их реализации. Многообразие форм собственности и наличие частной собственности в значительной степени способствуют формированию институтов гражданского общества, поскольку оно гарантирует свободу мышления экономических агентов. Определенная свобода должна быть и при

выборе методов и форм налогового администрирования. Видимо, нельзя утверждать, что развитие форм собственности (института прав собственности) и видов налогового контроля всегда происходит в условиях взаимосвязи и взаимозависимости и по однонаправленному вектору, однако становится очевидным, что развитие института налогового контроля в дальнейшем может быть обеспечено только в условиях развития гражданского общества и взаимовлияния, и взаимодействия указанных институтов. Взаимосвязи институтов прав собственности и налоговой системы (налогового контроля) представлены на рис. 1.

Значение частной собственности в развитии экономики и институтов общества не вызывает сомнений и общепризнанно. Однако открытым остается вопрос о соотношении частных и общественных интересов, т.е. о распределении богатства в обществе. Проблема в том, что наличие частной собственности приводит ко все большему расслоению в обществе по имущественному признаку. Насколько закономерна, неизбежна, вредна для общества такая тенденция, можно ли ее регулировать косвенными, в том числе налоговыми методами? Или в конечном итоге общество должно выработать методы ограничения масштабов частной собственности, поскольку может прийти к выводу о том, что данная проблема не решается в рамках существования института частной собственности? Этот вопрос пока остается без ответа.

С изменением распределения прав собственности происходят изменения и в институте налогообложения, которые в разной степени могут затрагивать подсистемы и элементы налоговой системы. Наиболее значимые изменения могут происходить в системе налогового администрирования. С увеличением доли частной формы собственности должны нарастать демократические, партнерские отношения между налогоплательщиками и налоговыми органами. Изменения должны происходить и в методике исчисления налогов, в том числе налога на прибыль организаций, направленные на стимулировании инвестиций в реальный сектор экономики.

В мире существует множество правовых систем, которые традиционно делятся на англо-американскую и континентальную (европейскую). В этих системах важное значение имеют нормы, защищающие права собственности, где одним из аспектов является вопрос о защите права собственности при уплате налогов. При рассмотрении данного вопроса исследователи вполне справедливо и часто обращаются к опыту США. Так Е.П. Васькова и Т.М. Храмова отмечают, что «частная собственность в США священна и неприкосновенна. Ее защита – в том числе конституционная задача. Гарантии права частной собственности закреплены в Конституции США (Пятая поправка)» [5]. В п. 1 ст. 14 Основного закона ФРГ также указывается, что «собственность и право наследования гарантируются» [цит. по: 6].

В то же время, следует отметить, что реальное действие принципа «священности» права собственности, провозглашенной во многих странах, оспаривается рядом исследователей, тем более, что он не всегда неукоснительно соблюдается даже в самих США, т.е. в стране, которую многие американцы (и не только они) по-прежнему по инерции считают оплотом демократии.

Обратимся к истории вопроса, к ее правовому аспекту. В мире исторически сложились англо-саксонская правовая система и система континентальной Европы, которые имеют различия в трактовке понятия собственности. В результате буржуазных революций,



Рис. 1. Модель взаимосвязи институтов прав собственности и налоговой системы (налогового контроля)

в том числе во Франции, в странах континентальной Европы стала преобладать идея священности, неделимости и неприкосновенности права частной собственности. Английская правовая система придерживается других принципов и допускает возможность разделения права собственности на части. В современной России, где институт права частной собственности начал развиваться с переходом на рыночные отношения, о «священности» права частной собственности в полном смысле слова говорить трудно, хотя Конституция РФ признает и защищает равным образом государственную, муниципальную, частную и иные формы собственности, что закреплено в ч. 2 ст. 8. В ч.ч. 1-3 ст. 35 Конституции РФ гарантируется, что право частной собственности охраняется законом; каждый вправе иметь имущество в собственности, владеть, пользоваться и распоряжаться им как единолично, так и совместно с другими лицами; никто не может быть лишен своего имущества иначе, как по решению суда. Принудительное отчуждение имущества для государственных нужд может быть произведено только при условии предварительного и равноценного возмещения. Аналогичная норма содержится и в п. 3 ст. 14 Основного закона ФРГ, где говорится, что «отчуждение собственности допускается только в целях общего блага. Оно может производиться только по закону или на основании закона, регулирующего характер и размеры возмещения. Возмещение определяется со справедливым учетом интересов общества и затронутых лиц» [6]. Вышеуказанные нормы действуют в России в отношении всех форм собственности. В п. 1 ст. 212 Гражданского кодекса РФ отмечено, что в РФ признаются частная, государственная, муниципальная и иные формы собственности. Следует заметить, что справедливость компенсации при принудительном отчуждении имущества остается сложным вопросом во многих странах и требует отдельного исследования.

Таким образом, в России, в США, ФРГ и во многих других странах законодательно (формально) гарантируется защита прав собственности, в том числе частной от необоснованного вмешательства государства. Это имеет отношение к налогообложению, поскольку при исчислении и уплате налогов возникают экономические и правовые отношения, предполагающие соблюдение баланса публичного и частного интересов, так как эти отношения связаны с перераспределением стоимости валового общественного продукта, созданного частными лицами (частными компаниями) в пользу публично-правовых образований для формирования их доходов, включая бюджетную систему и социальные фонды. Налоговые отношения в настоящее время реализуются при помощи императивных волевых методов со стороны государства, которые допускают методы принудительного изъятия части собственности хо-

зяйствующего субъекта. Отсюда возникают некоторые противоречия между правом частной собственности и обязательствами по уплате налога.

При правовом рассмотрении данного вопроса определяющее значение приобрело Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности п.п. 2 и 3 ч. 1 ст. 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции», в котором указано, что «право частной собственности не является абсолютным и не принадлежит к таким правам, которые, в соответствии со статьей 56 (часть 3) Конституции Российской Федерации, не подлежат ограничению ни при каких условиях. Следовательно, по смыслу статьи 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации, оно может быть ограничено федеральным законом, но только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства... В соответствии со статьей 57 Конституции Российской Федерации, каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Данная конституционная обязанность имеет особый, а именно публично-правовой, а не частно-правовой (гражданско-правовой), характер, что обусловлено публично-правовой природой государства и государственной власти, по смыслу статей 1 (часть 1), 3, 4 и 7 Конституции Российской Федерации... налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. Взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества – оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности... государство вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых правоотношений в целях защиты прав и законных интересов не только налогоплательщиков, но и других членов общества» (Постановление КС РФ от 17.12.1996 № 20-П) [7].

Таким образом, приходим к выводу, что уплата налога не нарушает прав частной собственности, поскольку указанные права не признаны приоритетными в отношении обязанности по уплате налога. С другой стороны, налогоплательщик может воспользоваться законно установленными льготами, как элементом налогообложения. То есть следует признать правомерность действий налогоплательщика к минимизации налогов, поскольку платить законно установленные налоги налогоплательщик обязан лишь в части, на которую льготы и другие

освобождающие механизмы не распространяются. Однако превышение пределов налоговой оптимизации может привести к противоречию с публичными интересами и представлять угрозу экономической безопасности государства. Поэтому необходимо согласование интересов сторон налогового процесса в рамках не только налогового, но и гражданского законодательства.

Согласование интересов может идти в русле законодательного определения понятий «добросовестности налогоплательщика» или «недобросовестности налогоплательщика», «злоупотребление правом». Проблемы связаны с тем, что указанные понятия носят скорее нравственный оттенок, но не имеют четких юридических критериев, без которых не всегда можно дать им правильную правовую оценку.

Определение понятий налога и сбора традиционно основывается на рассмотрении вопроса об ограничении права собственности, т.е. изъятии части собственности. Вопрос о собственности исследуется с начала возникновения человеческой цивилизации и первых государств. Основы права собственности заложены еще в римском праве как о наиболее полном и неограниченном праве, признаками которого являются абсолютный характер (защищается от посягательств любых лиц), исключительность, полнота (полнота господства над объектом собственности), эластичность (восстанавливается в полном объеме после исчезновения ограничений), бессрочность. Исходя из этого подразумевается, что все другие права выступают как определенные ограничители права собственности. Обращается внимание на то, что многочисленная практика Конституционного Суда РФ по рассмотрению дел о соответствии отдельных налоговых законов Конституции РФ связана с противопоставлением публично-правовой обязанности гражданина платить налог его праву частной собственности. Нам такая позиция представляется недостаточно корректной с учетом современного понимания и трактовки прав собственности, когда «священность» права собственности конституционно (не только на практике) нарушается во многих странах.

Вопрос сводится к тому, чьи интересы первичны – гражданина как собственника имущества и одновременно плательщика налогов с доходов, а иногда и с основной части приносящего доход имущества или публичные интересы всего общества, представленного государством, изымающим налоги. Следует отметить, что при этом сама обязанность платить законно установленные налоги не оспаривается. Как нам представляется, вопрос не может быть решен только в рамках исследований и рассуждений в том русле, что уплата налога ограничивает права собственности. Первичность прав гражданина индивидуума (в том числе права собственности) при упла-

те налога также недостаточно корректна, поскольку владение частной собственностью накладывает, прежде всего, дополнительные обязательства и обременения по управлению собственностью, к числу которых относится и уплата налога. Гражданин общества сам решает, брать ли на себя права собственности, памятуя о том, что такое право порождает обязанность платить налоги. Только в таком контексте справедливо, по нашему мнению, признание первичности права собственности по отношению к обязанности платить налоги. В связи со сказанным, представляется целесообразным предусмотреть в гражданском и налоговом законодательстве, что право собственности влечет обязанности по уплате налога. По нашему разумению, в Налоговом кодексе РФ это положение подразумевается, однако его надо значительно усилить, как это сделано в ряде стран. Как было указано выше, в ФРГ неприкосновенность права собственности гарантируется, при этом немаловажно, что наряду с этой нормой действует п. 2 ст. 14 Основного закона, в которой отмечается, что «собственность обязывает» и «пользование ею должно одновременно служить общему благу» [6].

Прикладные аспекты влияния перехода права собственности на налогообложение и, соответственно, на налоговый контроль сводятся к следующему: необходимо увязывать возникновение обязанности по уплате налога с переходом права собственности на объект налогообложения. Так, объектом налогообложения НДС, согласно п. 1 ст. 146 НК РФ, признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ, а в соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ реализацией товаров, работ и услуг признается передача на возмездной и безвозмездной основе права собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица. Вопрос в том, когда происходит передача права собственности на товар, по каким признакам можно считать, что переход права собственности произошел. Ответ на данный вопрос содержится в п. 1 ст. 167 НК РФ, который предусматривает, что моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки (передачи) товаров или день оплаты предстоящих поставок. Речь идет о моменте перехода права собственности на товар. При этом, согласно договору поставки, право собственности на товар может переходить к покупателю в момент отгрузки, доставки на склад покупателя, оплаты и т.д. Соответственно, должна формироваться и налоговая база. Согласно ст. 223 Гражданского кодекса РФ, право собственности у покупателя возникает, по общим правилам, с момента передачи товара, т.е. отгрузки, если иное не предусмотрено договором. Если по договору поставки право собственности переходит в момент предоплаты, это – уже иной случай, и налоговое обязательство возникает до отгрузки товаров.

С точки зрения налогового контроля, имеет значение проверка договоров поставки товаров по переходу права собственности в двух аспектах. Во-первых, проверка даты начисления НДС для включения в объем реализации; во-вторых, проверка налоговых вычетов.

Согласно пп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ, вычетам подлежат суммы НДС в отношении товаров, «приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения». Таким образом, вычет увязан с будущим характером использования приобретаемых товаров. Приобретение в данном случае означает получение прав собственности на товар, и такой порядок можно признать нормальным. Вызывает сомнение, что ст. 172 НК РФ в действующей редакции для получения вычета не содержит норму, требующую оплаты товаров при реализации на территории РФ. Такая норма сохранена при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, и в ряде других случаев. Таким образом, вычет можно осуществить до оплаты представленных счетов-фактур. Такое положение можно считать логичным с точки зрения перехода прав собственности на поставляемые материалы, используемые для деятельности, облагаемой НДС. В то же время, оно противоречит алгоритму и логике построения НДС как налога, многократно исчисляемого в каждом звене товародвижения, когда экономические агенты одновременно являются продавцами и покупателями. Кроме того, такое положение способствует возникновению желания у недобросовестных налогоплательщиков незаконно получить налоговые вычеты.

Литература:

1. Капелюшников Р.И. Экономическая теория прав собственности: методология, основные понятия, круг проблем / Ответ. ред. д.э.н., проф. В.Н. Кузнецов. – М.: ИЭ АН СССР, 1990. – 90 с.
2. Институциональная экономика: учеб. пособие / Под ред. д.э.н., проф. Н.В. Манохиной. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 240 с.
3. Большой энциклопедический словарь: в 2-х т. Т. 2. / Гл. ред. А.М. Прохоров. – Сов. энциклопедия, 1991. – 768 с.
4. Коуз Р. Фирма, рынок и право. / Пер. с англ. – М.: «Дело ЛТД» при участии изд-ва «Catallaxu», 1993. – 192 с.
5. Васькова Е.П., Храмова Т.М. Соотношение публичных и частных интересов при разрешении споров экономического характера: сравнительно-правовое исследование опыта судебного правосудия РФ и США. – URL: <http://ppt.ru/news/123334>.
6. Конституции государств Европейского Союза / Под общ. ред. Л.А. Окунькова. – М.: Издат. группа ИНФРА-М-НОРМА, 1997. – С. 181-234.
7. Постановление Конституционного суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности п.п. 2 и 3 ч. 1 ст. 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции» // Российская газета. – 1996. – № 247.

Interconnection of the Institutions of Property Rights and Taxation

Z.S. Yakupov

The Institute of Economics, Management and Law

The paper dwells upon the conceptions of the theory of property rights in the context of functioning of institution of taxation and tax control that has not received due attention yet. It is justified that the theory of property rights has significant importance for analysis of drawing of part of economic agents' property by state in the form of taxes. According to the author, it is the question concerning what right is sacramental – property right or right to taxes. The author supposes that the latter turns out to be primary. The paper touches upon complex practical aspects of property rights connected with tax liabilities and organization of tax control.

Key words: property, forms of property, property right, taxes, tax control, tax basis, tax liability.