

Л. Г. Олейнікова

кандидат економічних наук, старший науковий співробітник, завідувач відділу фіскальної політики та податкового регулювання НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, oleynikova.mila@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8204-4434>

І. В. Точиліна

кандидат економічних наук, старший науковий співробітник відділу фіскальної політики та податкового регулювання НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, tochilinaivgs@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1176-4252>

**ПОДАТКОВІ ІНСТРУМЕНТИ ПІДТРИМКИ ОСВІТНЬОЇ ГАЛУЗІ
В УКРАЇНІ**

Анотація. У статті розглянуто міжнародну й вітчизняну практику державної підтримки освітньої галузі податковими інструментами. Визначено роль і значення цих інструментів для розширення фінансування освіти з недержавних джерел. Реалізовано аналіз даних Державної фіскальної служби щодо надання освітніх податкових пільг у розрізі їх кодів та видів податків. Зокрема, досліджено динаміку надання податкової знижки на освіту в межах ПДФО, освітніх податкових пільг з ПДВ, земельного податку, а також податку на прибуток підприємств. Встановлено, що в Україні застосування податкових пільг як інструменту реалізації державної допомоги потребує методологічного супроводу з метою обрахунку втрат бюджету внаслідок їх надання та оцінки ефективності. Сформульовано пропозиції щодо розширення податкових стимулів для інвестування в освіту з боку підприємств і домогосподарств.

Ключові слова: податкове стимулювання, фінансування освіти, освітні податкові пільги, податкова знижка, державна допомога.

Рис. 1. Табл. 5. Літ. 32.

Lyudmila Oleinikova

Ph. D. (Economics), Senior research fellow, SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, oleynikova.mila@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8204-4434>

Iryna Tochylyna

Ph. D. (Economics), SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, tochilinaivgs@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1176-4252>

**TAX INSTRUMENTS FOR SUPPORT EDUCATION SPHERE
IN UKRAINE**

Abstract. International tendencies in the development of the knowledge-based economy require an appropriate response to the internal challenges of Ukraine in this area. The development of the knowledge-based economy can take place only in the context of increasing the competences of human resources and the development of human capital. Accordingly, ensuring a sufficient level of investment in education and training is an important task for the government of the country that builds such a type of economy. In Ukraine, the limited budget resources make it necessary to find additional sources of funding for the educational sector. Another important factor in the need to increase sources of financing for the industry is the inequality of the amounts of education financing with developed countries, which is reinforced by the resilience of scientific staff and

© Олейнікова Л. Г., Точиліна І. В., 2018

highly-skilled workers. One of the tools to increase the activity of business entities and households in terms of investing in education is to form an integrated program of state aid, in which the most simple and accessible tool for Ukraine is the application of tax incentives for providers and consumers of educational services. In the framework of the research, the tax instruments in support of the educational sector in Ukraine and the data of the State Fiscal Service of Ukraine regarding the provision of educational tax incentives in terms of their codes and types of taxes are analyzed. In particular, the dynamics of quantitative indicators of tax exemption for education within individual income tax, educational tax deductions from value-added tax, land tax and corporate income tax are researched. Based on the data from some OECD member countries, it is determined that there is a relationship between the amount of education tax benefit and the cost of paying for educational institutions from private sources. It is proved that the application of tax incentives as a tool for the implementation of state aid requires methodological support for the calculation of budget losses as a result of their provision and an assessment of the effectiveness of the application of the end-beneficiaries of such assistance. Considering international experience, in accordance with the stated goal, a set of measures aimed at stimulating the development of human capital through the application of tax methods to support the educational sphere in Ukraine is identified.

Keywords: tax incentives, financing of education, tax deductions, state aid, educational tax incentives.

JEL classification: H21, H52, I23, O38.

Л. Г. Олейникова

кандидат экономических наук, старший научный сотрудник, заведующая отделом фискальной политики и налогового регулирования НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

И. В. Точилина

кандидат экономических наук, старший научный сотрудник отдела фискальной политики и налогового регулирования НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

НАЛОГОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ ПОДДЕРЖКИ СФЕРЫ ОБРАЗОВАНИЯ В УКРАИНЕ

Аннотация. В статье рассмотрены международная и отечественная практика государственной поддержки образования налоговыми инструментами. Определены роль и значение этих инструментов для расширения финансирования образования из негосударственных источников. Реализован анализ данных Государственной фискальной службы относительно предоставления образовательных налоговых льгот в разрезе их кодов и видов налогов. В частности, исследована динамика предоставления налоговой скидки на образование в пределах НДС, образовательных налоговых льгот по НДС, земельному налогу, а также налогу на прибыль предприятий. Установлено, что в Украине применение налоговых льгот как инструмента реализации государственной помощи требует методологического сопровождения в целях расчета потерь бюджета вследствие их предоставления и оценки эффективности. Сформулированы предложения по расширению налоговых стимулов для инвестирования в образование со стороны предприятий и домохозяйств.

Ключевые слова: налоговое стимулирование, финансирование образования, образовательные налоговые льготы, налоговая скидка, государственная помощь.

Стрімкі зміни в глобальному середовищі сформували нові вимоги до якості людського капіталу, обумовили значні структурні зрушення в компетенціях, основними з яких стали знання та здатність до новаторства.

Для України нова економічна реальність зумовлена низкою викликів, реагування на які визначатиме майбутнє соціально-економічного розвитку країни. Складні фінансові обставини супроводжуються істотними бюджетними обмеженнями щодо підтримки й фінансування освітньої галузі. Отже, необхідні нові підходи як до моделі державного фінансування, так і до створення умов у приватному секторі для збільшення частки недержавних коштів у фінансовому забезпеченні закладів освіти за допомогою ефективних інструментів стимулювання.

Модель фінансування науки та освіти, що діяла в Україні до останнього часу, базувалася на історичному досвіді та не враховувала тенденцій сучасного світу й передових освітніх технологій, обмежуючи автономію освітніх закладів. Реалізація реформ у сфері освіти актуалізувала трансформацію фінансового забезпечення таких закладів у країні, поглиблення їх зв'язку з господарськими процесами, створення стимулів для збільшення частки недержавних джерел у їх фінансуванні.

Розвиток освітньої галузі залежить, між іншим, від ефективності моделі її фінансового забезпечення. Тому питання розроблення наукових засад удосконалення механізмів фінансування сфери освіти постійно перебувають у полі зору українських учених, а саме: Т. М. Боголіб, З. С. Варналія, І. М. Грищенко, Т. І. Єфименко, І. Г. Савченко, О. В. Чумак та ін. [1–5]. При цьому застосування податкових методів підтримки розвитку сфери освіти шляхом надання податкових пільг є одним із опосередкованих інструментів впливу на її фінансове забезпечення. Проблематиці поєднання освітньої й податкової політик у вітчизняній науковій літературі приділено значно меншу увагу порівняно з використанням пільг у оподаткуванні. В загальному вигляді застосування податкових пільг для стимулювання розвитку економіки висвітлено, зокрема, в працях І. О. Луніної, А. М. Соколовської, Л. А. Тарангул [6–8]. Актуальними залишаються подальші наукові пошуки стосовно формування умов для збільшення активності суб'єктів господарювання та домогосподарств у частині інвестування в освітню галузь шляхом реалізації податкових інструментів, а також стимулювання розбудови сфери освіти, в т. ч. через застосування податкових пільг для провайдерів і споживачів освітніх послуг.

Останні законодавчі зміни, впроваджені у 2015–2017 рр., сприяли вдосконаленню нормативно-правового поля у сфері освіти, проте не створили належних умов для залучення інвестицій та недержавних джерел фінансування в освітню галузь. За жорстких бюджетних обмежень залишаються неврегульованими питання податкового стимулювання розвитку людського капіталу в нашій країні. Тому метою статті є визначення, на основі міжнародного досвіду, комплексу відповідних заходів податкового характеру, а також формування умов для створення економічно виважених стимулів залучення недержавних джерел фінансування освіти в Україні.

Інвестиції в освіту й підвищення кваліфікації, їх вплив на людський капітал країн світу є ключовим фактором економічного зростання, що прояв-

ляється як на макро-, так і на мікрорівні. Дослідження показали, що підвищення освіченості населення безпосередньо пов'язане із загальним піднесенням економіки на макрорівні. Так, темпи економічного зростання є вищими в країнах зі значною часткою освічених людей, а високотехнологічний сектор сучасної промисловості є фундаментом стратегічних переваг національних економік, де основою є освіта й наука. Крім того, збільшення фінансування освіти на 1 % зумовлює зростання ВВП країни на 0,35 % [9, с. 217–218]. На мікрорівні цей зв'язок проявляється в зниженні рівня безробіття, підвищенні добробуту та низці позитивних змін неекономічного характеру.

Європейські країни обрали модель розвитку, котра базується на конкурентних перевагах за рахунок науково-технічного прогресу, поліпшення якості освіти, людських ресурсів, які необхідні для побудови знаннєвої економіки. Наприклад, у Доповіді про зростання наголошено, що для країн неможливо забезпечувати швидке економічне зростання без досягнення високих темпів державних інвестицій у інфраструктуру, освіту та охорону здоров'я [10].

У більшості розвинутих країн освітнім установам надається істотна частка національного багатства: на 2014 р. для членів ЄС-22 середнє значення таких витрат відносно ВВП становило 4,9 %, для країн ОЕСР – 5,2 %. Беззаперечними лідерами щодо витрат на освіту є: США, Великобританія, Південна Корея, Норвегія, Канада. Традиційно основним інвестором освітньої галузі виступає держава: для обох груп країн середня частка державних витрат на освіту дорівнює 4,4 % ВВП [11]. Стосовно вищої освіти варто зауважити, що загальні витрати на неї в середньому по ЄС-22 становлять 1,4 % ВВП: 1,1 % – за рахунок бюджетів різних рівнів (сфера публічних фінансів), 0,3 % – фінансування з приватних джерел. Аналогічний показник для країн ОЕСР дорівнює 1,6 % ВВП: 1,1 % – за рахунок сфери публічних фінансів, 0,5 % – приватних джерел [11, с. 187]. При цьому варто враховувати, що згідно з методологією розрахунку показника, яка використовується в дослідженнях ОЕСР, у державні витрати на освіту включаються й витрати уряду на надання субсидій, грантів та інших видів державної підтримки домогосподарствам. Таким чином, усі кошти, котрі надаються на освіту, доцільно поділяти на державні витрати, витрати домашніх господарств та інші приватні джерела, а також приватні витрати на освіту, що субсидуються за рахунок держави [11, с. 166].

Для порівняння: за даними Світового банку, у 2014 р. державні витрати на освіту в Україні становили 5,9 % ВВП [12], а за інформацією Державної казначейської служби – 6,3 % ВВП, причому протягом останніх п'яти років спостерігається стійка тенденція їх зниження (із 7,2 % ВВП у 2013 р. до 6 % ВВП у 2017 р.). Водночас витрати на вищу освіту у 2014 р. дорівнювали 1,8 % ВВП, тобто більше, ніж у середньому по ОЕСР [13]. Якщо у відсотках до ВВП витрати на освіту в Україні є порівнянними з показниками провідних країн світу, то в грошових одиницях (доларах США) фінансування освіти на одного учня/студента в Україні та ЄС і ОЕСР різко відрізняється: 782,5 дол. США проти 10 759 і 10 897 дол. відповідно [11, с. 178; 14, с. 5], або більш ніж у

13 разів менше. Фактичне фінансування освітньої галузі є низьким. З огляду на високу мобільність і відкритість наукового середовища, такі диспропорції сприяють відпливу наукового потенціалу із країни та демотивують талановиту молодь.

Бюджетні обмеження в частині фінансування освітньої галузі, зумовлені, в т. ч., незначним розміром вітчизняної економіки, можуть бути частково нівельовані шляхом збільшення частки недержавних джерел фінансування галузі та посилення ролі податкових пільг у забезпеченні попиту на освітні послуги.

Податкові пільги можуть бути важливим фактором формування, доповнення і структурування освітньої політики завдяки цільовій спрямованості, широкій аудиторії та простоті застосування. Вони є дієвим інструментом державної підтримки сфери освіти, оскільки безпосередньо впливають на рівень витрат індивідів і суб'єктів господарювання на освітні послуги та можуть визначати пропозицію й попит на висококваліфікованих робітників на ринку праці. В цьому контексті зниження граничного рівня витрат на освіту (через зменшення суми фактично сплачуваного податку) сприятиме створенню умов для стимулювання попиту на неї, забезпечуючи високу віддачу від навчання протягом життя. Таким чином, податкова система може відігравати помітнішу роль у зменшенні витрат на освіту й навчання, хоча широкий спектр податкових освітніх пільг виступає лише доповненням до програм прямої державної підтримки освіти [15].

Слід зазначити, що підписана Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом (*далі* – Угода з ЄС) [16] формує умови для реалізації реформ у країні, зокрема у сфері надання державної допомоги й оподаткування, та спрямована на забезпечення співпраці з ЄС на засадах добросовісної конкуренції, поліпшення економічних взаємовідносин і торгівлі, дотримання принципів прозорості, обміну інформацією. В цьому контексті необхідно дуже обережно підходити до питань податкового стимулювання як елементу державної допомоги, щоб забезпечити відповідність підстав надання, обліку та контролю застосування податкових стимулів, у т. ч. в освітній сфері.

Унаслідок загострення міжнародної економічної конкуренції та гармонізації податкового законодавства країн – членів ЄС постала потреба у визначенні допустимості державної допомоги в межах цих країн, а також уніфікації національних податкових систем за структурою й механізмом справляння основних податків. Із урахуванням зобов'язань, узятих Урядом України в рамках Угоди з ЄС, допустимою в нашій країні є допомога, спрямована, зокрема, на стимулювання соціально-економічного розвитку регіонів із низьким рівнем життя або високим рівнем безробіття, виконання загальнодержавних програм розвитку чи розв'язання соціальних і економічних проблем загальнонаціонального характеру [17, ст. 6]. Це державна допомога на: професійну підготовку працівників; працевлаштування окремих категорій працівників і створення нових робочих місць; проведення науко-

вих досліджень, технічний розвиток та інноваційну діяльність; підтримку окремих галузей економіки.

Для України, де спостерігається тенденція скорочення державних витрат на освіту та для котрої характерні кризові явища в економіці, податкові пільги є найпростішим способом підтримки реального сектору. В практичній площині вони є альтернативою державній допомозі за рахунок прямих державних витрат (субсидій, грантів, трансферів тощо). Адже формування цього ресурсу, його контроль і адміністрування є простими, зрозумілими та, за належної організації процесу обліку, прозорими.

Законом України “Про державну допомогу суб’єктам господарювання” від 01.07.2014 № 1555-VII передбачено дев’ять форм державної допомоги, в т. ч. надання субсидій та грантів, дотацій, надання податкових пільг, відстрочення або розстрочення сплати податків, зборів чи інших обов’язкових платежів, надання гарантій, кредитів на пільгових умовах, обслуговування кредитів за пільговими тарифами [17, ст. 4]. У цьому контексті надання державної підтримки освітній галузі у вигляді податкових пільг, які є важливим інструментом допомоги, вбачається прийнятним і таким, що спрямоване на розв’язання загальнонаціональних проблем розвитку. Основними податками, котрі можуть помітно вплинути на операторів освітньої галузі та споживачів їхніх послуг, є податок на додану вартість (ПДВ), податок на прибуток (ППП), податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), акцизний податок, податок на майно (в межах повноважень місцевих органів самоврядування). Варто зауважити, що застосування податкових пільг як інструменту реалізації державної допомоги потребує методологічного супроводу для обрахунку втрат бюджету внаслідок їх надання, а також оцінки ефективності використання стосовно кінцевих бенефіціарів такої допомоги.

У практиці багатьох розвинутих країн світу податкові пільги для цілей обліку та оцінювання класифікуються як податкові витрати. Концепція таких витрат поширена в бюджетному процесі країн – членів ОЕСР. Фундаментальним вважається визначення податкових витрат, сформульоване С. Сюрреєм і П. МакДеніелом [18, с. 3]. Хоча серед науковців і практиків немає єдиного бачення реалізації зазначеної концепції, її практичне впровадження в окремих країнах світу мало на меті оптимізацію контролю державних витрат, підвищення відповідальності та дисципліни державних органів влади й суб’єктів господарювання за надання та використання пільг з оподаткування. На перший план при застосуванні концепції податкових витрат виходять проблеми фіскальної ефективності, економічної обґрунтованості, соціальної значущості і справедливості.

Види податкових витрат, підходи до їх визначення, методи оцінки, тенденції й дискусійні питання висвітлено у звіті ОЕСР на прикладі десяти країн-членів [19]. Згідно зі звітом, політика надання та оцінки податкових витрат, у т. ч. пов’язаних із освітньою галуззю, в усіх країнах сильно відрізняється. Освітні податкові пільги зазвичай трактуються як податкові заходи, результатом яких є сприятливий, а не “нейтральний” режим оподаткування.

У згаданому звіті під податковими витратами, зокрема на освіту, розуміється втрата державних доходів унаслідок застосування податкових пільг.

Як уже наголошувалося, найширше податкові витрати реалізуються у сфері оподаткування доходів (податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб), де метою є стимулювання сукупного попиту. В контексті цієї статті йдеться про стимулювання попиту на послуги, котрі сприяють розвитку людського капіталу, – на освіту, розробки, підвищення кваліфікації тощо.

Дані, наведені в табл. 1, відображають тенденції в окремих країнах – членах ОЕСР щодо ролі податкових витрат та їх обсягів у системі державної підтримки освіти.

Як бачимо, кількість податкових витрат і податкових освітніх витрат у розглянутих країнах істотно коливається, причому в державах – членах ЄС вона помітно менша, ніж у тих, що не входять до Співтовариства (див. табл. 1). Винятком є Великобританія, котра, як і США, здійснює значні витрати на освіту, в т. ч. державні, та не менш активно застосовує податкові пільги як за кількісними, так і за відносними показниками. Водночас частка саме освітніх податкових витрат у цій країні відносно ВВП є неістотною на тлі великих приватних витрат на освіту. Лідерами за кількістю й обсягами освітніх податкових пільг серед розглянутих країн є США, Канада та Південна Корея.

Вартість здобуття освіти в цих країнах доволі висока. Проте й перелік податкових пільг, якими можуть скористатися індивіди при здійсненні витрат на освіту, є широким [20; 21]. Можна простежити взаємозв'язок витрат на оплату послуг освітніх установ від приватних джерел та обсягів надання освітніх податкових пільг (рисунок). Значні приватні витрати на освіту відносно ВВП супроводжуються більшими освітніми податковими витратами. В країнах, де частка приватних витрат на освіту є вищою, перелік і обсяги

Таблиця 1. Освітні податкові витрати (ПВ) у їх загальному обсязі, кількість та відносні обсяги таких витрат у окремих країнах – членах ОЕСР

Показник	Канада	Німеччина	Корея	Нідерланди	Іспанія	Велико-британія	США
Кількість ПВ, усього	141	53	134	52	68	187	153
Кількість ПВ, освіта	9	1	5	2	2	4	16
ПВ, усього, % ВВП	5,16	0,26	1,75	1,06	1,41	4,90	5,21
ПВ, освіта, % ВВП	0,12	0	0,12	0,06	0	0	0,13
ПВ, усього, % загальних доходів держбюджету	32,97	2,91	10,09	2,74	3,86	13,47	29,36
ПВ, освіта, % загальних доходів держбюджету	0,78	0	0,67	0,16	0,01	0	0,76
ПВ, усього, % відповідних податкових доходів	52,97	7,71	24,56	9,6	17,21	22,86	51,10
ПВ, освіта, % відповідних податкових доходів	1,25	0	1,64	0,58	0,05	0,01	1,32

Складено за: Tax Expenditures in OECD Countries. Paris : OECD, 2010. 242 p. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/governance/tax-expenditures-in-oecd-countries_9789264076907-en#page239.

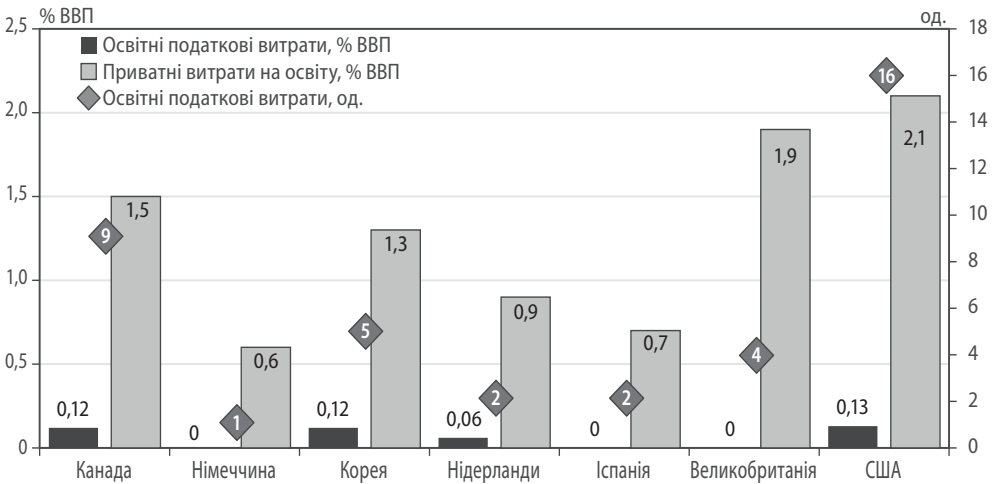


Рисунок. Приватні витрати на освіту і освітні податкові витрати в деяких країнах – членах ОЕСР

Складено за: Tax Expenditures in OECD Countries. Paris : OECD, 2010. 242 p. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/governance/tax-expenditures-in-oecd-countries_9789264076907-en#page239; Education at a Glance 2017: OECD Indicators. URL: <https://static.rasset.ie/documents/news/2017/09/oecd.pdf>.

освітніх податкових пільг ширші, ніж там, де такі витрати низькі. Податкові методи державної підтримки освітньої галузі є дієвим інструментом компенсації витрат індивідів та суб'єктів господарювання в країнах, де приватна освіта відіграє значну роль. Так, у США, де 16 із 153 податкових витрат спрямовані на підтримку сфери освіти, витрати на їх забезпечення становлять 0,13 % ВВП, а приватні витрати на освіту – 2,1 % ВВП. Тимчасом як у Німеччині лише одна з 53 податкових витрат стосується сфери освіти, а приватні витрати на освіту є значно меншими.

Основними реципієнтами непрямой фінансової підтримки, котра надається у вигляді: знижок, відрахувань, кредитів, виступають домогосподарства (студенти, школярі, слухачі та/або їхні родини) [22]. Перелік податкових пільг для фізичних осіб у аналізованих країнах є дуже різноманітним і відображає особливості побудови національної податкової системи й напрямки державної освітньої політики [15; 20–22]. Так, при обчисленні податкових зобов'язань індивіди можуть вираховувати зі своїх доходів не лише поточні витрати на здобуття освіти, а й кошти, що йдуть на погашення освітніх кредитів та/або процентів за ними. У світі практикується звільнення від оподаткування стипендій і зарплат студентів та практикантів, інвестиційного доходу в межах індивідуальних накопичувальних програм на навчання в майбутньому. Цілі надання таких пільг – фінансова підтримка осіб, які здобувають вищу або спеціальну освіту, а також вплив на поведінку споживачів освітніх послуг як інвесторів системи освіти. Крім того, одержувачами податкових пільг можуть бути суб'єкти підприємництва, що спрямовують кошти на навчання працівників.

Спільною рисою країн – лідерів за рівнем витрат на фінансування вищої освіти – є висока частка приватних джерел фінансування, котра в середньому по ОЕСР становить 21 % загальних витрат на фінансування вищої освіти та 0,7 % ВВП. В Україні частка витрат домогосподарств на здобуття вищої освіти дорівнює майже 30 % загальних витрат на освіту та 0,75 % ВВП. За низького показника ВВП на одну особу та індивідуальних доходів переважної більшості громадян в Україні, значного розшарування населення за рівнем доходів, оплата за здобуття вищої освіти надалі може стати не такою доступною, як зараз, що є характерним і для країн Західної Європи. Спрямування на тренд, де вища освіта є набагато менш доступною, ніж наразі в Україні, потребуватиме перегляду акцентів у фінансуванні рівнів освіти, а головне поступового переформатування умов ринку праці й вимог роботодавців до потенційних працівників зі зміщенням фокусу на середню професійно-технічну підготовку.

В Україні освіта традиційно належить до пріоритетних напрямів бюджетних видатків, посідаючи в системі бюджетних пріоритетів друге місце після видатків на соціальний захист і соціальне забезпечення. За даними Державної Казначейської служби у 2017 р. частка загальних видатків на освіту у видатках зведеного бюджету України (ЗБУ) становила 16,8 %, а у ВВП – 6 %, що вказує на припинення спадної тенденції (табл. 2). При цьому протягом останніх п'яти років стаття видатків на освіту у ЗБУ була однією з найбільших. Закономірно, що намагання оптимізувати державні видатки під час економічної кризи та необхідність збільшення фінансування оборонної галузі (у зв'язку з агресією проти України) призводили до скорочення видатків на освіту.

Державна служба статистики України з метою визначення загальних національних витрат у сфері освіти та проведення оцінки різноманітних джерел фінансування й використання коштів, які надходять від різних фінансуючих організацій, збирає більш детальну інформацію за методологією допоміжного рахунка освіти, що розроблена Євростатом.

Розподіл загальних витрат на освіту за фінансуючими організаціями у 2016 р. був таким: найбільша частка закономірно належить державі – 85,4 %, домогосподарства забезпечують 13,9, приватні компанії – 0,7 % (таке спів-

Таблиця 2. Динаміка показників фінансування освіти в Україні протягом 2013–2017 рр.

Показник	2013	2014	2015	2016	2017
Видатки ЗБУ на освіту, млн грн	105 538,7	100 109,5	114 193,5	129 437,7	177 915,8
Загальна сума видатків ЗБУ, млн грн	505 843,8	523 125,7	679 871,4	835 832,1	1 056 973,1
Частка загальних видатків ЗБУ на освіту у видатках ЗБУ, %	20,9	19,1	16,8	15,5	16,8
Частка загальних видатків ЗБУ на освіту у ВВП, %	7,2	6,3	5,7	5,4	6,0

Складено за даними Державної казначейської служби України.

відношення залишалося практично незмінним протягом останніх п'яти років). При цьому найвагомішу роль у розподілі коштів, спрямованих у систему освіти, відігравали регіональні й місцеві органи управління, котрі здійснювали пряме фінансування освіти за рахунок коштів місцевих бюджетів, які в 2,6 рази перевищували кошти з держбюджету. Місцеві урядові структури у 2016 р. розподіляли 72,1 % всіх державних фондів та 61,6 % загальних витрат на освіту [14, с. 6].

Кінцеве споживання фінансів у системі освіти у 2013–2016 рр. розподілялося досить стабільно: постачальники, котрі надавали послуги з дошкільної, початкової, середньої й післясередньої освіти, переважно споживали кошти, які надходили з державного сектору, тобто державного та місцевих бюджетів згідно з допоміжними (сателітними) рахунками освіти (87–96 %). Навчальні заклади, котрі надають послуги зі здобуття вищої освіти, споживали кошти державного (69–71 %) і недержавного (29–31 %) секторів, таким чином заклади вищої освіти (ЗВО) в середньому на 30 % фінансувалися за рахунок коштів домогосподарств, що є порівняним із відповідним показником для країн ОЕСР [11]. Загалом у системі доступу громадян до здобуття вищої освіти стає дедалі відчутнішим вплив ринкових відносин, що спричинено зменшенням державного замовлення (табл. 3), яке в розрахунку на один заклад вищої освіти супроводжується скороченням чисельності студентів і самих ЗВО. Причому, якщо зменшення загальної кількості студентів обумовлене демографічними процесами й соціально-економічними факторами, то скорочення числа ЗВО з 2010 р. – посиленням контролю щодо якості їхньої роботи та вдосконаленням ліцензійних умов, а також зростанням конкуренції на ринку освітніх послуг.

Останніми роками більшу частину студентів, прийнятих до закладів вищої освіти, становлять особи, яких зараховано для навчання на контрактній основі. Тому в 2013–2016 рр. значна частина коштів недержавного сектору на рівні домогосподарств (показник коливається в межах 72,2–76,2 % у періоді) витрачається саме для забезпечення першого етапу вищої освіти [14; 23–25].

Таблиця 3. Кількість закладів вищої освіти і студентів

Показник	2010/2011	2014/2015	2015/2016	2016/2017
Кількість закладів освіти III–IV рівнів акредитації, од.	330	277	288	287
Чисельність студентів закладів освіти III–IV рівнів акредитації, тис. осіб	2 066,6	1 437,0	1 375,2	1 369,4
Кількість студентів закладів освіти III–IV рівнів акредитації за державним замовленням, тис. осіб	821,40	685,60	673,46	674,47
Чисельність студентів на один заклад освіти, тис. осіб	6,10	5,20	4,78	4,77
Кількість студентів за державним замовленням на один заклад освіти, тис. осіб	2,48	2,47	2,33	2,35

Складено за: Основні показники діяльності вищих навчальних закладів України на початок 2015/16 навчального року. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publosvita_u.htm; Основні показники діяльності вищих навчальних закладів України на початок 2016/17 навчального року. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publosvita_u.htm.

Варто зауважити, що темпи зниження кількості студентів за державним замовленням на один заклад вищої освіти та загальної чисельності студентів за період 2015–2017 рр. є майже однаковими – 4,85 і 4,5 % відповідно. Однак за період 2011–2017 рр. ці показники істотно різняться – 5,22 та 33,74 % відповідно. Отже, темпи зменшення державного замовлення, по суті, протягом певного часу навіть відставали від фактичного зменшення студентів. Утім, впродовж останніх трьох років обидва показники скорочувалися з майже однаковим темпом. Це означає, що зі зменшенням кількості студентів за державним замовленням не відбувається їх додаткового заміщення на аналогічну чисельність студентів за контрактними формами навчання, а відбувається їх синхронне скорочення. Таким чином, готовність домогосподарств і суб'єктів господарювання інвестувати в освіту є обмеженою. З подальшим зменшенням державного замовлення, знижуватиметься й кількість студентів ЗВО. Це пов'язано з низкою соціально-економічних факторів: невеликою фінансовою віддачею від закінчення ЗВО в Україні порівняно з країнами ЄС [11] та, як наслідок, відсутністю мотивації здобувати вищу освіту; низькими поточними доходами домогосподарств для інвестування в освіту; відсутністю нагромадження капіталу в домогосподарств і суб'єктів господарювання, нерозвиненістю неподаткових інструментів стимулювання освіти, таких як освітні кредити, гранти, освітні накопичувальні програми для індивідів, програми підтримки суб'єктів малого й середнього бізнесу, котрі інвестують у освіту працівників та особисту тощо; недостатнім впливом податкових інструментів на готовність інвестувати в освіту, що супроводжується слабкою податковою грамотністю більшості громадян.

Усі перелічені фактори вказують на необхідність розроблення комплексу заходів податкового та неподаткового характеру в межах програм державної допомоги освітній галузі, котрі будуть спрямовані як на ЗВО з їх специфікою, так і на інші заклади дошкільної, шкільної й спеціальної освіти.

У частині впливу на поведінку споживачів освітніх послуг в українському законодавстві передбачено окремі податкові інструменти, аналогічні тим, котрі широко застосовуються у світовій практиці, в т. ч. європейській. Так, особи, які здобувають професійну чи вищу освіту, або члени їхньої сім'ї при сплаті ПДФО мають право включати в податкову знижку суму коштів, сплачених ними на користь вітчизняних вищих і професійно-технічних навчальних закладів для компенсації вартості навчання [26, ст. 166.3.3]. Згідно з даними Державної фіскальної служби України, задекларовані суми витрат, пов'язані з отриманням цього виду пільги, у 2013 р. становили понад 1,5 млрд грн, або 0,11 % ВВП. Однак у наступні роки простежується чітка тенденція зменшення обсягів надання податкової знижки щодо витрат на освіту (табл. 4).

Незважаючи на те, що з 2017 р. було знято обмеження щодо розміру суми, сплаченої за навчання, яка включається в податкову знижку платника по-

Таблиця 4. Динаміка надання податкової знижки на освіту в Україні у 2013–2017 рр.

Показник	2013	2014	2015	2016	2017
Задекларовані суми витрат*, млн грн	1 672,27	1 069,87	938,96	876,31	884,87
% ВВП	0,11	0,07	0,05	0,04	0,03

* Маються на увазі задекларовані суми витрат, дозволені до включення в податкову знижку, сплачених платником податків на користь вітчизняних вищих і професійно-технічних навчальних закладів протягом відповідного звітного року.

Складено за даними індивідуального запиту до Державної фіскальної служби України від 09 липня 2018 р.

датку, загальний обсяг витрат на надання цієї пільги у 2017 р. не перевищував 0,03 % ВВП. Основними причинами такої ситуації є: низький рівень нагромадження домогосподарствами капіталу, що не дає можливості формувати попит на освітні послуги, а також велика пропозиція навчальних послуг за межами країни для осіб, котрі такі нагромадження мають та на яких податкова знижка не поширюється.

Також згідно з українським законодавством у оподатковуваний дохід фізичних осіб можна не включати суми, сплачені будь-якими особами на користь вітчизняних вищих і професійно-технічних навчальних закладів на здобуття освіти, підготовку чи перепідготовку студента або працівника. Тобто навчання за рахунок підприємства не прирівнюється до додаткового блага та не підлягає оподаткуванню в загальному порядку за умови, що студент щонайменше три роки працюватиме на цьому самому підприємстві. Обмеження для зазначеної суми встановлено на рівні щонайвище трикратного розміру мінімальної заробітної плати (на початок 2017 р. це 9600 грн) за кожний повний чи неповний місяць навчання. Слід зауважити, що до 2017 р. максимальний обсяг пільги дорівнював одному прожитковому мінімуму – 1450 грн на місяць, тож пільга стала більшою. Проте публічна інформація щодо того, скільки платників скористалися певним видом пільги та які обсяги втрат бюджету від її надання, відсутня.

Передбачена Податковим кодексом України податкова знижка з ПДФО стосується лише компенсації вартості здобуття вищої й професійно-технічної освіти. Втім, цей інструмент не поширюється на витрати домогосподарств на оплату комунальних і приватних дитячих садків, шкіл та підвищення кваліфікації, що, на нашу думку, є істотним недоліком у системі стимулювання споживання послуг закладів освіти різних ступенів акредитації.

Окремою проблемою є витрати суб'єктів господарювання, представників мікро- й малого бізнесу – платників єдиного податку, що здійснюють витрати на навчання та підвищення кваліфікації працівників. Адже зазначені вище норми на них не поширюються. Наразі такі витрати жодним чином не впливають на їх базу оподаткування, що особливо актуально для третьої групи платників. У рамках програм із підтримки та розвитку суб'єктів малого й мікробізнесу доцільно зменшити для таких платників базу оподаткування

єдиним податком на суму витрат на навчання та підвищення кваліфікації працівників. Оскільки такі суб'єкти, відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 № 996-XIV, зобов'язані вести бухгалтерський облік, визначення сум для скорочення зобов'язань не буде проблемою як для адміністрування й обрахунку платником, так і для контролю з боку фіскальних органів.

Платники податків, котрі застосовують загальну систему оподаткування, мають можливість зменшувати об'єкт оподаткування з податку на прибуток на суми витрат, що були перераховані на користь ЗВО за навчання та підвищення кваліфікації своїх працівників, у порядку, передбаченому бухгалтерським обліком у частині формування собівартості, що не потребує встановлення додаткових норм.

Іншим спрямуванням підтримки освітньої галузі є податкові пільги, які надаються безпосередньо постачальникам освітніх послуг. Оскільки податки закладаються у вартість послуги, звільнення навчальних закладів і установ від податків (наприклад, операцій із надання освітніх послуг від ПДВ, від плати за землю та інших видів майнових податків) веде до зниження вартості здобуття освіти для кінцевого споживача, що також сприяє підтримці попиту на освітні послуги. Звільнення освітніх послуг від сплати ПДВ передбачено Директивою Ради ЄС 2006/112 про спільну систему податку на додану вартість, згідно з котрою певні види діяльності, що становлять спільний інтерес, пов'язані з освітньою й навчальною діяльністю, звільнюються від оподаткування ПДВ. До таких послуг віднесено забезпечення освіти для дітей та молоді, загальну, вищу, професійну підготовку чи підвищення кваліфікації, в т. ч. надання послуг і постачання товарів, тісно пов'язаних зі сферою освіти [27, ст. 132].

В Україні від ПДВ звільнюються: послуги з надання вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти, котрі надають державні й недержавні навчальні заклади, які мають ліцензію на постачання таких послуг; послуги з харчування учнів у їдальнях цих навчальних закладів (порядок надання таких послуг затверджується Кабінетом Міністрів України); послуги з утримання дітей у дошкільних навчально-виховних закладах, школах-інтернатах. Від сплати ПДВ також звільнюються операції з постачання на митній території України зошитів, підручників, навчальних посібників вітчизняного виробництва (до 2015 р. були звільнені також операції з виробництва паперу та картону, що йдуть на їх виробництво), словників тощо. Зазначеним вище нормам у довідниках, котрі періодично затверджує Державна фіскальна служба, відповідають чотири коди податкових пільг: 14010404, 14010411, 14010414, 140410435 [28]. У загальному підсумку сума освітніх пільг з ПДВ у 2017 р. сягнула майже 4 млрд грн, тобто близько 20 % загального обсягу пільг з ПДВ.

Окрім того, постачальники освітніх послуг у нашій країні мають право на пільги при сплаті земельного податку¹. Так, від його сплати звільнюються

¹ З 2014 р. справляється в межах податку на майно.

Таблиця 5. Динаміка надання освітніх податкових пільг в Україні у 2013–2017 рр.

Показник	2013	2014	2015	2016	2017
Освітні пільги з ПДВ, млн грн	2 860,88	2 347,11	2 710,53	3 292,32	3 793,17
% загального обсягу пільг з ПДВ	10,92	8,78	5,37	14,38	21,12
Освітні пільги із земельного податку, млн грн	66,11	79,95	272,44	1 203,92	1 570,11
% загального обсягу пільг із цього податку	9,85	12,21	7,25	22,91	25,56
Освітні пільги з податку на прибуток підприємств, млн грн	16,35	16,55	н/д	н/д	н/д
% загального обсягу пільг із цього податку	0,30	0,36	н/д	н/д	н/д

Складено за даними зведених звітів Державної фіскальної служби України про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету, у розрізі кодів пільг та видів податків за відповідні роки.

дослідні господарства наукових установ і навчальних закладів сільськогосподарського профілю (код пільги – 13050002), заклади науки та освіти, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів (коди – 18010550, 18010551, 13050051), а також дошкільні й загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форм власності та джерел фінансування (коди – 18010579, 18010580, 13050080). Станом на 2017 р. сума пільг за вказаними кодами становила 1570 млн грн, а це чверть загальної суми наданих пільг з майнових податків (табл. 5).

Витрати приватних підприємств на організацію виробничої практики, на професійну підготовку та підвищення кваліфікації персоналу у вітчизняних або зарубіжних навчальних закладах, а також на утримання закладів професійно-технічної освіти й підвищення кваліфікації (якщо вони перебувають на балансі, але не використовуються для одержання доходу) при обчисленні податку на прибуток вітчизняним законодавством дозволено відносити до витрат, пов'язаних із отриманням прибутку, що відповідає практиці європейських країн. До 2015 р. Державна фіскальна служба України отримувала інформацію від підприємств про відповідні суми коштів у рамках звітування про податкові пільги (коди – 11020251, 11020252), хоча вони не є втратами бюджету. У 2013 і 2014 рр. підприємства звітували про відповідні витрати в розмірі 15,4 та 14,1 млн грн відповідно. Після того, як податок на прибуток почали обчислювати тільки на підставі даних бухгалтерського обліку, ця інформація стала недоступною. Також до 2015 р. від оподаткування звільнявся прибуток дошкільних і загальноосвітніх навчальних закладів недержавної форми власності (код пільги – 11020267), однак загальний обсяг відповідних витрат бюджету є незначним – близько 16 млн грн, або 0,3 % загального обсягу витрат бюджету від надання пільг з податку на прибуток підприємств (див. табл. 5).

Варто враховувати, що в Україні не ведеться статистика податкових пільг з ПДФО й описані освітні податкові пільги, які надаються в межах його справляння, не включені в довідники податкових пільг, а дані про них не відображаються у звітах Державної фіскальної служби про обсяги податкових пільг, котрі є втратами держбюджету. Відсутність інформації щодо

обсягів наданих податкових пільг (фізичним особам і підприємствам), пов'язаних із оплатою послуг зі здобуття освіти, ускладнює оцінку ефективності та стимулюючого впливу застосування цього інструменту.

Порівняно з бюджетними видатками на освіту (див. табл. 2) розміри освітніх податкових пільг є неістотними, хоча й мають тенденцію до зростання. В цьому контексті слід визначити кілька напрямів, які можуть сприяти збільшенню стимулів для інвестування в освіту з боку домогосподарств та індивідів. Одним із напрямів є запровадження програм державної підтримки ЗВО і професійно-технічних закладів у відповідних регіонах на конкурсних засадах, формування у ЗВО бізнес-інкубаторів, де розробки й напрацювання фахівців ЗВО будуть реалізовуватися в прикладних економічних проектах.

Упроваджена в країні програма освітнього кредитування стосувалася лише здобуття вищої освіти та мала низку недоліків, котрі її нівелювали. Крім того, Законом України “Про вищу освіту” від 01.07.2014 № 1556-VII (ст. 44, п. 17) передбачено державну цільову підтримку здобуття вищої освіти, що може бути реалізована, зокрема, шляхом пільгових довгострокових кредитів, проте для обмеженого кола осіб, вказаних у п. 17 ст. 44 [29]. Постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку надання цільових пільгових державних кредитів для здобуття вищої освіти” від 16.06.2003 № 916 [30] визначено порядок державного кредитування здобуття вищої освіти, де кошти на надання кредитів передбачаються в державному бюджеті Міністерством освіти і науки України для оплати навчання у ЗВО всіх форм власності, крім комунальної. Однак загальні обсяги пільгового довгострокового кредитування на здобуття освіти, що мало забезпечити доступність вищої освіти, у 2016 р. були зведені до нуля. Причому, якщо у 2007–2009 рр. на такі кредити фактично надано по 14,7 млн грн на рік, що у 2009 р. становило досить вагому частку в загальному обсязі фінансування вищої освіти (понад 9 %), то вже у 2013 р. – лише 1,8 млн грн [31].

Варто зауважити, що за результатами зазначеної програми необхідно вжити певних заходів, які сприятимуть її успішній практичній реалізації. Насамперед потрібно розширити коло осіб, котрі можуть користуватися державною цільовою підтримкою у вигляді освітнього кредиту та забезпечити прозорість надання таких кредитів. Неможливо проаналізувати ефективність бюджетних витрат на кредитування у 2004–2013 рр. (які ЗВО отримували кошти з держбюджету у рамках кредитування навчання, який персональний склад одержувачів кредитів). Окрім того, не типові для держави функції кредитування, з огляду на міжнародний досвід надання таких кредитів [32], доцільно передати в банківську сферу (в Україні – державним банкам), що зробить інструмент простішим і привабливішим для споживачів. І що найголовніше, це вчасне й повне надання коштів за такими програмами. Оскільки в Україні відбувається трансформація всієї вертикалі системи освіти, доцільно визначити законодавчі підстави та форми кредитної підтримки здобувачів освіти в новій редакції Закону Україну “Про осві-

ту”, розширивши зазначеним інструментом підтримку інших її сфер (дошкільної, шкільної освіти й підвищення кваліфікації протягом життя), а не тільки вищої та професійно-технічної.

На підставі викладеного доходимо висновку, що розширення податкових пільг для споживачів освітніх послуг може бути інструментом, котрий підтримує попит на освіту різних рівнів та зменшує фінансове навантаження на споживачів таких послуг. Однак вирішення потребує не лише соціально-економічний аспект у рамках самої реформи освіти, а й низка питань щодо зміни підходів до надання державної допомоги загалом і податкових пільг зокрема. Оскільки вони, в певному контексті, аналогічні витратам бюджету (в будь-якому разі вони зменшують його доходи), їх уведення має супроводжуватися детальними та обґрунтованими розрахунками, спрямованими на досягнення стратегічних цілей із позицій соціальної, екологічної й економічної ефективності та впровадженням обліку податкових витрат на принципово новому рівні.

У міжнародній практиці податкове стимулювання освітньої галузі застосовується у двох напрямках: для надавачів освітніх послуг та для їх споживачів – юридичних і фізичних осіб (таке стимулювання може бути орієнтоване як на зменшення вартості послуг, так і на зниження фінансового навантаження на окремого споживача). В Україні частково реалізовано обидва напрями стимулювання, проте відсутність інструментарію вимірювання реальної вартості державної підтримки й результативності, а отже, й надійної інформаційної бази, не дає змоги оцінити ефективність інструментів та приймати виважені управлінські рішення. Потребує подальших практичних напрацювань із урахуванням міжнародного досвіду й інструментарій стимулювання освіти, націлений на споживачів освітніх послуг. Адже коло осіб, котрі можуть застосовувати податкові пільги, пов’язані з освітніми процесами, є дуже обмеженим, як і спрямування таких пільг, що зосереджене на рівні вищої та професійно-технічної освіти.

Важливим питанням, що перебуває в площині соціальної справедливості й рівності, є те, чому система підтримки для індивідів, котрі споживають послуги ЗВО, має фінансуватися за державний кошт (за гроші всіх платників податків). Відповіддю на це питання є поширення пільг з ПДФО на всі рівні освіти, включно з підвищенням кваліфікації протягом життя. Крім того, зацікавленість держави у формуванні висококваліфікованих трудових ресурсів сприяє не тільки добробуту окремих індивідів, а й переходу до знанневої економіки, забезпеченню конкурентних переваг на основі людського капіталу та подоланню бідності.

Список використаних джерел

1. *Боголіб Т. М.* Фінансове забезпечення освітньої галузі України: існуючі проблеми та перспективи їх вирішення. *Економіст*. 2015. № 8. С. 1–7.
2. *Варналій З. С.* Фінансове забезпечення вищих навчальних закладів України – справа державна (присвячено пам’яті Т. М. Боголіб). *Економічний вісник Університету*. 2018. Вип. 36/1. С. 9–17.

3. Теоретико-методологічне обґрунтування ефективних фінансово-економічних моделей розвитку вищої школи : монографія / за заг. ред. І. М. Грищенко. Київ : Ін-т вищої освіти, 2015. 260 с.

4. *Єфименко Т. І.* Концептуальні підходи щодо розвитку механізмів фінансування науки. *Фінанси України*. 2016. № 8. С. 9–23.

5. *Савченко І. Г., Чумак О. В.* Модернізація державного механізму фінансування вищої освіти в умовах її реформування. *Теорія та практика державного управління*. 2017. № 3 (58). С. 1–6.

6. *Луніна І. О., Білоусова О. С., Булана О. О.* Бюджетно-податкове стимулювання інноваційної діяльності в Україні. *Економіка та прогнозування*. 2016. № 1. С. 41–56.

7. *Соколовська А. М., Петраков Я. В.* Концепція податкових витрат та шляхи її застосування в Україні. *Фінанси України*. 2013. № 11. С. 23–44.

8. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України : монографія / за заг. ред. А. Л. Тарангул ; Нац. ун-т ДПС України. Ірпінь ; Київ : Фенікс, 2012. 532 с.

9. *d'Aveni R.* Hypercompetition: Managing the Dynamics of Strategic Maneuvering. N. Y. : The Free Press, 1994. 423 p.

10. Strategies for Sustained Growth and Inclusive Development : The Growth Report / Center for Global Development. 2008. May 28. URL: http://www.cgdev.org/sites/default/files/archive/doc/events/5.28.08/Transcript_Growth_Event.pdf.

11. Education at a Glance 2017: OECD Indicators. OECD, Paris. URL: <https://static.rasset.ie/documents/news/2017/09/oecd.pdf>.

12. Government expenditure on education, total (% of GDP) / The World Bank Data. URL: <https://data.worldbank.org/indicator/SE.XPD.TOTL.GD.ZS>.

13. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

14. Національні рахунки освіти України у 2016 році : стат. зб. / Держ. служба статистики України. Київ, 2018.

15. Using tax incentives to promote education and training / CEDEFOP. URL: https://www.cedefop.europa.eu/files/5180_en.pdf.

16. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: http://www.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/publish/article?art_id=246581344.

17. Про державну допомогу суб'єктам господарювання : закон України. *Відомості Верховної Ради*. 2014. № 34. Ст. 1173. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1555-18?nreg=1555-18&find=1&text=%F4%EE%F0%EC&x=0&y=0>.

18. *Surrey S., McDaniel P.* Tax Expenditures. Harvard : Harvard University Press, 1985. 303 p.

19. Tax Expenditures in OECD Countries. Paris : OECD, 2010. 242 p. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/governance/tax-expenditures-in-oecd-countries_9789264076907-en#page239.

20. Concepts, Estimates and Evaluations 2017 : Report on Federal Tax Expenditures / Department of Finance of Canada. URL: <https://www.fin.gc.ca/taxexp-depfisc/2017/taxexp1702-eng.asp>.

21. How Governments Support Higher Education through Tax Code. Federal and State income tax provisions aim to reduce costs for students and families. A report from the PEW charitable trusts. 2017. February 1. URL: <http://www.pewtrusts.org/~media/assets/2017/02/how-governments-support-higher-education-through-tax-code.pdf>.

22. National Student Fee and Support Systems in European Higher Education – 2016/17. URL: <http://www.anefore.lu/wp-content/uploads/2017/11/EURYDICE-FEES-AND-SUPPORT-2017-18.pdf>.

23. Національні рахунки освіти України у 2013 році : стат. бюл. / Держ. служба статистики України. Київ, 2015.

24. Національні рахунки освіти України у 2014 році : стат. бюл. / Держ. служба статистики України. Київ, 2016.

25. Національні рахунки освіти України у 2015 році : стат. бюл. / Держ. служба статистики України. Київ, 2017.

26. Податковий кодекс України. Розділ IV. Податок на доходи фізичних осіб / Держ. фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/nk/rozdil-iv--podatok-na-dohodi-fizichnih-o/>.

27. Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість / Рада Європи. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/994_928/page3.

28. Довідник пільг, наданих чинним законодавством, по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів / Держ. фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.

29. Про вищу освіту : закон України від 01.07.2014 № 1556-VII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>.

30. Про затвердження Порядку надання цільових пільгових державних кредитів для здобуття вищої освіти : постанова Кабінету Міністрів України від 16.06.2003 № 916. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/916-2003-%D0%BF>.

31. Терещенко Г., Олейнікова Л. Державне фінансування вищої освіти як чинник розвитку економіки знань. *Схід. Сер. : економічні науки*. 2017. № 4. С. 25–31. URL: <http://skhid.kubg.edu.ua/article/view/111195/106536>.

32. EUA Public Funding Observatory. 2014. 21 p. URL: http://www.eua.be/Libraries/Governance_Autonomy_Funding/PFO_analysis_2014_final.sflb.ashx.

References

1. Boholib, T. M. (2015). Financial support for the educational sector of Ukraine: problems and prospects of their solution. *Economist*, 8, 1–7 [in Ukrainian].

2. Varnalij, Z. S. (2018). Financial support of higher education institutions of Ukraine – state affair (in memory of T. M. Bogolib). *Economic Bulletin of the University*, 36/1, 9–17 [in Ukrainian].

3. Hry`shhenko, I. M. (Ed.). (2015). *Theoretical and methodological substantiation of effective financial and economic models of higher education development*. Ky`yiv: Insty`tut vy`shhoyi osvity` [in Ukrainian].

4. Yefy`menko, T. I. (2016). Conceptual approaches to science funding mechanisms' development. *Finance of Ukraine*, 8, 9–23 [in Ukrainian].

5. Savchenko, I. H., Chumak, O. V. (2017). Modernization of state mechanism for higher education funding under reforms. *Theory and practice of public administration*, 3 (58), 1–6 [in Ukrainian].

6. Lunina, I. O., Bilousova, O. S., & Bulana, O. O. (2016). Fiscal stimulation of innovative activities in Ukraine. *Economy and forecasting*, 1, 41–56 [in Ukrainian].

7. Sokolov's`ka, A. M., Petrakov, Ya. V. (2013). The concept of tax expenditures and the ways of its implementation in Ukraine. *Finance of Ukraine*, 11, 23–44 [in Ukrainian].

8. Taranhul, L. L. (Ed.). (2012). *Budget support and tax incentives for the national economy of Ukraine*. Irpin`, Ky`yiv: Feniks [in Ukrainian].

9. d'Aveni, R. (1994). *Hypercompetition: Managing the Dynamics of Strategic Maneuvering*. N. Y.: The Free Press, 1994.
10. Center for Global Development. (2008, May 28). *Strategies for Sustained Growth and Inclusive Development: The Growth Report*. Retrieved from http://www.cgdev.org/sites/default/files/archive/doc/events/5.28.08/Transcript_Growth_Event.pdf.
11. OECD. (2017). *Education at a Glance 2017: OECD Indicators*. Paris. Retrieved from <https://static.rasset.ie/documents/news/2017/09/oecd.pdf>.
12. The World Bank. (n. d.). *Government expenditure on education, total (% of GDP)*. Retrieved from <https://data.worldbank.org/indicator/SE.XPD.TOTL.GD.ZS>.
13. Official website of State Statistics Service of Ukraine. (n. d.). Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua/> [in Ukrainian].
14. State Statistics Service of Ukraine. (2018). *National accounts of education of Ukraine in 2016*. Ky`yiv [in Ukrainian].
15. CEDEFOP. (2009). *Using tax incentives to promote education and training*. Retrieved from https://www.cedefop.europa.eu/files/5180_en.pdf.
16. EU, Ukraine. (2014). *Association agreement between Ukraine, of the one part, and the European Union, the European atomic energy community and its member states, of the other part*. Retrieved from http://www.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/publish/article7art_id=246581344 [in Ukrainian].
17. Verkhovna Rada of Ukraine. (2014). On state aid to business entities (Act). *Information from the Verkhovna Rada of Ukraine*, 34, art. 1173. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1555-18?nreg=1555-18&find=1&text=%F4%EE%F0%EC&x=0&y=0> [in Ukrainian].
18. Surrey, S., McDaniel, P. (1985). *Tax Expenditures*. Harvard: Harvard University Press.
19. OECD. (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris. Retrieved from https://read.oecd-ilibrary.org/governance/tax-expenditures-in-oecd-countries_9789264076907-en#page239.
20. Department of Finance of Canada. (2017). *Concepts, Estimates and Evaluations 2017: Report on Federal Tax Expenditures*. Retrieved from <https://www.fin.gc.ca/taxexp-depfisc/2017/taxexp1702-eng.asp>.
21. PEW. (2017, February 1). *How Governments Support Higher Education through Tax Code. Federal and State income tax provisions aim to reduce costs for students and families*. Retrieved from <http://www.pewtrusts.org/~media/assets/2017/02/how-governments-support-higher-education-through-tax-code.pdf>.
22. European Commission. (2017). *National Student Fee and Support Systems in European Higher Education – 2016/17*. Retrieved from <http://www.anefore.lu/wp-content/uploads/2017/11/EURYDICE-FEES-AND-SUPPORT-2017-18.pdf>.
23. State Statistics Service of Ukraine. (2015). *National accounts of education of Ukraine in 2013*. Ky`yiv [in Ukrainian].
24. State Statistics Service of Ukraine. (2016). *National accounts of education of Ukraine in 2014*. Ky`yiv [in Ukrainian].
25. State Statistics Service of Ukraine. (2017). *National accounts of education of Ukraine in 2015*. Ky`yiv [in Ukrainian].
26. State Fiscal Service of Ukraine. (n. d.). *Tax Code of Ukraine. Section IV. Income tax*. Retrieved from <http://sfs.gov.ua/nk/rozdil-iv--podatok-na-dohodi-fizichnih-o/> [in Ukrainian].
27. European Commission. (2006). *Council directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax*. Retrieved from http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/994_928/page3 [in Ukrainian].

28. State Fiscal Service of Ukraine. (2018, July 10). *Directory of benefits provided by the current legislation on the payment of taxes, fees, other obligatory payments*. Retrieved from <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html> [in Ukrainian].

29. Verkhovna Rada of Ukraine. (2014). *About higher education* (Act No. 1556-VII, July 1). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1556-18> [in Ukrainian].

30. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2003). *On approval of the procedure for the provision of special benefit grants for higher education* (Decree No. 916, June 16). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/916-2003-%D0%BF> [in Ukrainian].

31. Tereshhenko, H., Olejnikova, L. (2017). State financing of higher education as a factor of development of economics knowledge. *East. Economics*, 4, 25–31. Retrieved from <http://skhid.kubg.edu.ua/article/view/111195/106536> [in Ukrainian].

32. EUA. (2014). *EUA Public Funding Observatory*. Retrieved from http://www.eua.be/Libraries/Governance_Autonomy_Funding/PFO_analysis_2014_final.sflb.ashx.