

УДК 336.221(378.09)(477)

Олейнікова Л. Г.

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>

ОПОДАТКУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ СТИМУЛЮВАННЯ РОЗВИТКУ ОСВІТНЬОЇ СФЕРИ

Анотація. Досліджено основні тенденції застосування податкових стимулів із метою формування умов для розвитку наукової сфери та освітньої галузі з урахуванням трансформацій соціально-економічного простору країни та їхнього впливу на розвиток освітньої галузі в умовах глобальної конкуренції. За результатами аналізу інституційних умов оподаткування в Україні закладів освіти, у тому числі вищої, та наукових установ виявлено й сформульовано основні проблеми в системі їх оподаткування. Визначено, що особливості нормативно-правового регулювання оподаткування освітніх закладів різних форм власності з неоднаковим юридичним статусом обумовлюють ряд ризиків щодо трансформації моделі їх оподаткування на сучасному етапі. Згідно з поставленою метою визначено підходи до посилення ролі й значення оподаткування як інституційної основи розвитку освітньої галузі. Головною метою змін є створення умов для поступового формування знаннєвої економіки, посилення ролі й значення освітніх послуг у підвищенні якості людського капіталу та якісній зміні рівня фінансового забезпечення закладів освіти і науки за рахунок недержавних джерел фінансування через посилення зв'язку наукових розробок із попитом реального сектору економіки.

Ключові слова: оподаткування, податкові стимули, наукова діяльність, інституційні умови, фінансове забезпечення, конкуренція, освітні послуги.

Лит. 12.

Liudmyla Oleinikova

PhD (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>

TAX INSTRUMENTS FOR ENCOURAGEMENT OF EDUCATION SPHERE

Abstract. In the article investigated the main trends in the using of tax incentives in order to laying the circumstances for the development of the scientific and the educational sphere. The author takes into account changes of the country's socio-economic space and its impact on the development of the educational industry in the face of global competition. According to the results of the analysis of the institutional conditions of taxation in the educational sphere in Ukraine, the main problems in the taxation of higher educational establishments and scientific institutions were identified. It is determined that the peculiarities of the main taxation rules come to educational institutions, if they have of different forms of ownership or/and different legal status, produces the number of risks in terms of the transformation of the model of their taxation at the present stage. In accordance with the main goal of the article, the approaches to strengthening the role and importance of taxation as an institutional basis for the development of the educational sector are defined. The main objective of the changes are determined a creating of conditions for the formation of a knowledge economy, to strengthen the role and importance of educational services address to improving the quality of human capital. In the same time, those changes have to lead to the strengthening

© Олейнікова Л. Г., 2018

of the connection of scientific developments with the demand of the real sector of the economy, and to enhance the level of financial provision of educational and scientific institutions from the non-governmental sources of funding.

Key words: taxation, value added tax, corporate income tax, personal income tax, tax incentives, scientific activity, institutional environment, financial provision, competition, educational services.

JEL classification: H22, H24, H25, I22, I23, I28.

Олейникова Л. Г.

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

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КАК ИНСТРУМЕНТ СТИМУЛИРОВАНИЯ РАЗВИТИЯ СФЕРЫ ОБРАЗОВАНИЯ

Аннотация. *Исследованы основные тенденции применения налоговых стимулов с целью формирования условий для развития научной сферы и образования с учетом трансформаций социально-экономического пространства страны и их влияния на развитие образования в условиях глобальной конкуренции. По результатам анализа институциональных условий налогообложения в Украине учебных заведений, в том числе высшего, и научных учреждений выявлены и сформулированы основные проблемы в системе их налогообложения. Определено, что особенности нормативно-правового регулирования налогообложения образовательных учреждений различных форм собственности с неодинаковым юридическим статусом обуславливают ряд рисков относительно трансформации модели их налогообложения на современном этапе. Согласно поставленной цели определены подходы к усилению роли и значения налогообложения как институциональной основы развития образования. Главной целью изменений является создание условий для постепенного формирования экономики знаний, усиления роли и значения образовательных услуг в повышении качества человеческого капитала и качественном изменении уровня финансового обеспечения учреждений образования и науки за счет негосударственных источников финансирования посредством усиления связи научных разработок со спросом реального сектора экономики.*

Ключевые слова: налогообложение, налоговые стимулы, научная деятельность, институциональные условия, финансовое обеспечение, конкуренция, образовательные услуги.

Нова економічна реальність, властива світовій економіці, характеризується для України рядом викликів, реагування на які визначатиме майбутнє не лише економіки, наукового потенціалу, а й країни як суверена загалом. Одним з таких викликів є реформа сфери освіти і науки в цілому й системи їх фінансування зокрема.

Заклади вищої освіти (ЗВО) сьогодні стикаються з викликами, що стосуються як моделі фінансування (достатність фінансових ресурсів, залучених із державних та приватних джерел, підзвітність і підконтрольність), так і питань інституційного характеру (зміна організаційних форм та моделей діяльності, активне залучення ЗВО до процесів у різних секторах економіки, орієнтованість на нові підходи до управління ЗВО, стимулювання процесів підвищення статусу й монетизації вищої освіти в суспільстві тощо).

Вирішення всіх зазначених питань безпосередньо пов'язане з підходами до оподаткування ЗВО та споживачів їхніх послуг в нових умовах. Мета стат-

ті – визначення підходів щодо посилення ролі оподаткування як інституційної умови формування попиту на освітні послуги та підвищення рівня фінансового забезпечення закладів освіти за рахунок недержавних джерел фінансування.

Формальні й неформальні умови оподаткування впливають і на діяльність самих закладів, і на кумулятивність освітніх та наукових послуг в економічному середовищі. З одного боку, податковий режим справляє істотний вплив на вартість послуг ЗВО, з другого – може бути інструментом стимулювання комерціалізації їхньої діяльності й споживання послуг фізичними особами в контексті розвитку людського капіталу та суб'єктами господарювання з метою інноваційного спрямування господарської діяльності. В окремих випадках пільги з оподаткування для ЗВО сприймаються як їхній додатковий фінансовий ресурс, проте, на наш погляд, їх скоріше слід розглядати саме як інструмент, що може суттєво впливати на вартість навчання.

У світовій практиці податкові стимули для ЗВО реалізуються переважно через оподаткування податком на прибуток (податкові знижки, податкові кредити, звільнення тощо), а також шляхом звільнення операцій з надання послуг освіти та досліджень від податку на додану вартість (ПДВ) [1–4]. Метою такого стимулювання є зниження вартості таких послуг у контексті суспільного значення освіти та стратегічних завдань країн щодо розвитку людського капіталу. Податкові стимули для споживачів послуг ЗВО у сфері освіти спрямовані на послаблення фінансового навантаження стосовно освіти для конкретного індивіда чи юридичної особи. Вони здебільшого сконцентровані у пільгах щодо податку на доходи фізичних осіб (ПДФО), податку на прибуток підприємств, соціальних внесків у вигляді податкових знижок чи податкових кредитів, звільнень тощо. Такі стимули мають на меті заохочувати роботодавців (юридичних осіб) до навчання та підвищення кваліфікації своїх працівників, полегшувати відповідне фінансове навантаження для суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб і малого та середнього бізнесу, а також заохочувати фізичних осіб до покращання їхніх компетенцій задля забезпечення високої якості людського капіталу.

В Україні питання оподаткування суб'єктів ЗВО тісно пов'язане зі статусом таких суб'єктів, формою власності й діяльністю, що провадиться, як і пільги з окремих податків і зборів. Особливу увагу слід звернути на те, що законодавством встановлено три форми власності для ЗВО – державна, комунальна та приватна. Водночас державні й комунальні ЗВО, відповідно до Бюджетного кодексу України (БКУ) є бюджетними установами [5], що істотно обмежує можливості для їхньої господарської активності. Відповідно до ст. 2 БКУ, бюджетна установа – це орган, установа чи організація, яка повністю утримується за рахунок державного чи відповідних місцевих бюджетів.

Бюджетні установи у податкових цілях є неприбутковими. Поняття “неприбуткова організація” визначено Податковим кодексом України (ПКУ). Так, до неприбуткових організацій, які відповідають вимогам Кодексу, віднесено бюджетні установи. При цьому неприбутковими вважаються підприємства, установи й організації, що не є платниками податку на прибуток підприємств згідно з нормами Кодексу. Слід зазначити, що доходи (прибутки) неприбут-

кової організації мають використовуватися лише для фінансування видатків на утримання такої організації, реалізацію мети (метою не може бути одержання матеріальної вигоди) і напрямів діяльності, визначених її установчими документами.

Статус неприбуткової організації характеризується насамперед звільненням від сплати податку на прибуток підприємств, проте такий статус для приватних ЗВО є не зовсім доречним, коли вони засновані та працюють на комерційних засадах і ставлять мету отримання прибутку від вкладених у розвиток ЗВО інвестицій. У цьому аспекті організаційно-правовий статус ЗВО має передбачати кілька різних варіантів, аби не викривлювати конкурентні умови у сфері вищої освіти, з урахуванням цілей і завдань, зазначених в установчих документах при їх створенні.

Повертаючись до визначення терміна “бюджетна установа”, слід зауважити, що вже тепер такі ЗВО великою мірою фінансуються за рахунок надання платних послуг, а отже, їхній статус як бюджетних установ не відповідає економічним реаліям фінансування ЗВО в останні роки. Статус бюджетної установи при зміні умов фінансового забезпечення став гальмом, яке не дає змоги ефективно залучати власні кошти зі спеціального фонду й розпоряджатися ними.

Створення позабюджетних фондів заборонено БКУ, втім, ст. 13 передбачено використання власних надходжень бюджетних установ на утримання, облаштування, ремонт і придбання майна бюджетних установ; ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів та матеріальних цінностей. Постанова Кабінету Міністрів України “Про ефективне використання державних коштів” [6], якою керується Казначейство України під час здійснення видатків ЗВО, жорстко обмежує будь-яку фінансову автономію останніх. Найпомітнішою новацією є запровадження чинним Законом України “Про вищу освіту” [7] можливості створення університетами сталих фондів розвитку (endowment funds). Однак реалізація їх на практиці є слабкою через інституційну неготовність до формування, управління й використання коштів цих фондів, а також через слабкий зв’язок університетської науки з реальним сектором економіки. Форми та механізми діяльності університетських фінансових фондів є концептуально та законодавчо неврегульованими.

Такий стан інституційного середовища в нашій країні дає змогу стверджувати, що оподаткування, як і в країнах ЄС, є важливим, проте не єдиним і навіть не основним питанням під час формування фінансового забезпечення ЗВО та стимулювання їх розвитку. Варто наголосити, що в країнах ЄС та інших розвинутих державах оподаткування є лише одним із напрямів підтримки діяльності й розвитку університетського середовища та освіти.

Утім, оподаткування може суттєво впливати на стимулювання суб’єктів господарювання та фізичних осіб до споживання послуг ЗВО щодо навчання, підвищення кваліфікації, досліджень та ін., поглиблюючи їхній зв’язок із господарськими процесами, на здатність ЗВО до ширшого використання фінансової автономії. Узгодження змін інституційного середовища вищої освіти з реформами в інших сферах суспільно-економічного життя та стратегічними завданнями розвитку економіки сприятиме покращанню фінансово-економічного забезпечення вищої освіти та ефективнішому використан-

ню фінансових ресурсів. Саме податковий аспект актуалізує питання оподаткування і впливу на лояльність економічних суб'єктів до змін у сфері освіти та їх сприйняття.

Для навчальних та наукових закладів, у тому числі для бюджетних установ, ПКУ встановлено низку податкових пільг [8]:

1. Пільги щодо звільнення певних операцій від ПДВ. До таких операцій віднесено: постачання послуг зі здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти, у тому числі навчання аспірантів і докторантів, навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також послуг із виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх, спортивних школах і клубах, школах мистецтв та послуг з проживання учнів або студентів у гуртожитках. Чинна редакція ПКУ звільняє від ПДВ усі операції зі здобуття освіти в Україні, зокрема й вищої, незалежно від організаційно-правової форми чи статусу суб'єктів, котрі такі послуги надають, за наявності ліцензії на постачання відповідних послуг. Ця норма є цілком логічною, оскільки витрати суб'єкта господарювання на оплату навчання працівників дуже важко виокремити в його оподатковуваних та неоподатковуваних операціях, освіта має соціальну цінність для держави, а податок безпосередньо може впливати на вартість послуг із надання вищої освіти.

Крім того, звільняються від оподаткування ПДВ операції з оплати вартості фундаментальних досліджень, науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт (НДДКР) особою, котра безпосередньо отримує такі кошти з рахунку органу, який здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів. Це означає, що наукові дослідження, замовлені суб'єктом господарювання (коли він не є бюджетною установою) та оплачені, наприклад ЗВО, звільненню від оподаткування ПДВ не підлягають, а їхня вартість формуватиме податковий кредит такого суб'єкта. Для бізнес-середовища така ситуація прийнятна та зрозуміла. Проте для формування податкового кредиту ці товари/послуги в подальшому мають використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності суб'єкта. Зауважимо, що замовлене суб'єктом господарювання дослідження та його результати зовсім не обов'язково можуть бути використані в господарській діяльності. У цьому аспекті, на нашу думку, варто передбачити можливість формування податкового кредиту на всю суму операції з оплати наукових досліджень, без необхідності виділення частки використання досліджень в оподатковуваних операціях та пропорційного віднесення сум податку до податкового кредиту, як передбачено нормами ст. 199 ПКУ. Виділення частки, використаної в оподатковуваних операціях для віднесення до податкового кредиту, у випадку наукових досліджень є методологічно та об'єктивно складним процесом, що у подальшому не сприятиме розширенню інтересу суб'єктів господарювання до подібної діяльності та призводитиме до виникнення податкових спорів у цій сфері.

Оподаткування ПДВ операцій з оплати наукових розробок та проведення фундаментальних досліджень справляє потенційно негативний ефект лише для суб'єктів господарювання, що не є платниками ПДВ. До таких суб'єктів належать підприємці, котрі застосовують спрощену систему оподаткування, та ті, що не є платниками ПДВ через невідповідність критеріям, передбаченим

ст. 181 та 182 ПКУ, або дуже невеликі компанії – через відсутність необхідності реєструватися платником ПДВ. Для таких підприємців ПДВ, закладений у ціні послуги, не буде компенсуватися можливістю формування податкового кредиту та фактично збільшуватиме вартість послуги. Втім, слід наголосити, що ці компанії та платники на спрощеній системі оподаткування зазвичай і не є суб'єктами, що готові й мають можливість та потребу замовляти послуги з наукових досліджень у закладах вищої освіти й наукових установах.

Отже, чинні норми щодо оподаткування ПДВ, з одного боку, містять норми стосовно послуг ЗВО, звільнених від оподаткування (постачання послуг зі здобуття вищої освіти), що безпосередньо впливає на їхню вартість, з другого – передбачають оподаткування операцій з оплати вартості фундаментальних досліджень, НДДКР, а це дає змогу суб'єктам господарювання, які використовують такі послуги в оподатковуваних операціях, формувати податковий кредит із ПДВ, не закладаючи всю суму сплаченого підряднику (ЗВО) податку в ціні свого товару або послуги. Це цілком відповідає європейській практиці. З метою спрощення стимулювання суб'єктів господарювання до співпраці із ЗВО у сфері наукових досліджень та розробок доцільним є коригування норм ст. 199 ПКУ, що передбачають пропорційне віднесення сплаченого в ціні зазначених досліджень податку, до податкового кредиту.

2. Пільги щодо податку на прибуток підприємств як для неприбуткових організацій, котрими є бюджетні установи. Так, відповідно до пунктів 1 та 3 ст. 158 ПКУ, від оподаткування цим податком звільняються доходи неприбуткових установ і організацій (у тому числі науково-дослідних установ і ЗВО III–IV рівнів акредитації), отримані у вигляді пасивних доходів; доходи науково-дослідних установ та ЗВО III–IV рівнів акредитації, що є неприбутковими організаціями, яким надається підтримка держави.

3. Пільги стосовно податку на майно. Так, згідно з ПКУ, не підлягають оподаткуванню податком на майно, відмінне від земельної ділянки, гуртожитки, об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, а також організацій, створених ними, котрі повністю утримуються за рахунок відповідного державного бюджету чи місцевого бюджету і є неприбутковими, а також будівлі дошкільних і загальноосвітніх навчальних закладів незалежно від форми власності й джерел фінансування, що використовуються для надання освітніх послуг. Варто наголосити на певному нормативному викривленні статусу нерухомості, використовуваної в освітньому процесі, залежно від сфери освітньої діяльності. Так, втрата статусу бюджетної установи для ЗВО спричиняє і необхідність оподатковувати нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, яке належить і використовується в освітньому процесі. Водночас іншою нормою Кодексу передбачено, що будівлі дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів не є об'єктами оподаткування вказаним податком, незалежно від форми власності та джерел фінансування, а основною умовою є використання їх для надання освітніх послуг. Щодо плати на землю, то п. 282.1. ст. 282 від сплати названого податку також звільняються дошкільні й загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форми власності та джерел фінансування, а також заклади культури, освіти, охорони

здоров'я, соціального захисту, фізичної культури і спорту. Втім, усі такі заклади мають повністю утримуватися за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів. При цьому є ще один дуже важливий фактор, який здатен істотно впливати на оподаткування ЗВО та спотворювати конкурентне середовище за певних умов, – фіскальна децентралізація, за результатами якої встановлення ставок та пільг із місцевих податків, котрим є податок на майно, належить до компетенції місцевих органів самоврядування. Тобто за децентралізації пільги з податку на майно встановлюються сільськими, селищними, міськими радами та радами об'єднаних територіальних громад. Це означає, що ЗВО в різних регіонах можуть мати різні умови щодо сплати податку на майно, а отже, собівартість їхніх послуг коливатиметься в межах країни.

Як бачимо з аналізу особливостей оподаткування, визначених для ЗВО нормами ПКУ, більшість із них передбачає статус неприбуткової установи, а частина – вимагає також статусу бюджетної установи або виключного бюджетного фінансування.

Окрім пільг, спрямованих на ЗВО, існує ряд пільг, розрахованих на суб'єктів, котрі споживають їхні послуги. До таких пільг належать пільги з податку на прибуток для підприємств на НДДКР (кодексом передбачено прискорену амортизацію), пільги для фізичних осіб щодо ПДФО.

Так, у частині оподаткування доходів громадян п. 166.3 ст. 166 ПКУ передбачено податкову знижку: на суму коштів або вартість майна, перерахованих платником податку у вигляді пожертвувань чи благодійних внесків неприбутковим організаціям, у розмірі, що не перевищує 4 % суми його загального оподаткованого доходу такого звітного року [8, пп. 166.3.2]; на суму коштів, сплачених платником вітчизняним ЗВО та професійно-технічним навчальним закладам (ПТНЗ) для компенсації вартості здобуття середньої професійної або вищої освіти такого платника податку та/або члена його сім'ї першого ступеня споріднення [8, пп. 166.3.3].

Згідно з пп. 165.1.21 ст. 165 ПКУ об'єкт оподаткування зменшується на суму, сплачену будь-якою юридичною або фізичною особою на користь вітчизняних ЗВО та ПТНЗ за здобуття освіти, підготовку чи перепідготовку платника податку (з обмеженнями) [8, пп. 165.1.21]. Також, відповідно до пп. 165.1.26, не входить до розрахунку загального місячного (річного) оподаткованого доходу сума стипендії (включаючи суму її індексації, нараховану відповідно до закону), яка виплачується з бюджету учню, студенту, курсанту тощо (з обмеженнями).

Наявність таких знижок спрямована на послаблення податкового навантаження на споживачів вітчизняних освітніх послуг.

Неприбутковий статус ЗВО формує умови для зниження вартості їхніх послуг, утім частково нівелює пільги для їх споживачів, коли ЗВО є приватним закладом, без статусу неприбуткової установи. Відповідно до ст. 166 ПКУ при здійсненні благодійних внесків неприбутковим організаціям фізична особа має право зараховувати суми таких внесків до податкової знижки (з обмеженням у 4 % суми його загального оподаткованого доходу за відповідний рік). Таким чином, податкова знижка надається тільки в разі спрямування благодійності на ЗВО зі статусом неприбуткової установи.

Сам підхід щодо нарахування податкової знижки на благодійні внески для ЗВО певним чином відповідає потребам у розбудові сталих фондів розвитку. Проте він стосуватиметься лише закладів зі статусом неприбуткових установ.

Щодо благодійних внесків юридичних осіб, то ст. 140 ПКУ, визначено, що між фактичними витратами суб'єктів господарювання і витратами, які зменшують об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств, виникають податкові різниці:

1) на суму 30 % вартості товарів, робіт і послуг, придбаних у неприбуткових організацій, коли сума вартості товарів/послуг, придбаних у таких організацій, сукупно протягом звітного (податкового) року перевищує 25 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року. Ця норма не стосується бюджетних установ та неприбуткових організацій, які є об'єднанням страховиків;

2) на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) неприбутковим організаціям (крім неприбуткової організації, яка є об'єднанням страховиків), у розмірі, що перевищує 4 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року [8, пп. 140.5.9];

3) на суму перерахованої безповоротної фінансової допомоги (безоплатно наданих товарів, робіт, послуг) особам, що не є платниками податку (крім фізичних осіб), та платникам податку, які оподатковуються за ставкою 0 % відповідно до п. 44 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" ПКУ, крім безповоротної фінансової допомоги, перерахованої неприбутковим організаціям;

4) на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року суб'єктам сфери фізичної культури і спорту, а саме дитячо-юнацьким спортивним школам, центрам олімпійської підготовки, школам вищої спортивної майстерності, центрам фізичної культури і спорту інвалідів, спортивним федераціям з олімпійських видів спорту, що є неприбутковими організаціями, внесеними до Реєстру неприбуткових установ та організацій, на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг у розмірі, що перевищує 8 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року [8, пп. 140.5.14].

Отже, закладено певне обмеження стосовно надання безповоротної фінансової допомоги, у тому числі для ЗВО, на безоплатну передачу активів у різних формах неприбутковим організаціям, котрі належать до сфери фізичної культури і спорту. Сума коштів та вартість майна, які можуть бути безоплатно перераховані неприбутковим організаціям, фіксується в межах 4 % оподаткованого прибутку суб'єкта за минулий рік. Причому в п. 1 виключено бюджетні установи, однак не неприбуткові організації взагалі. Виключення в цьому пункті визначено лише для неприбуткової організації, що є об'єднанням страховиків. Тільки для цієї групи неприбуткових організацій передбачено виключення п. 2. Пункт 3 передбачає виключення для всіх неприбуткових організацій. Водночас п. 4 вказує на необхідність розрахунку податкових різниць у разі безоплатного надання коштів, виконання робіт/послуг закладам фізкультури і спорту, що не мають статусу неприбуткових, коли вартість перевищує 8 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року. Слід наголосити, що не всі наведені пункти нарахування податко-

вих різниць відповідають завданням і цілям, які визначено реформою сфери вищої освіти та повною мірою збігаються з концепцією і логікою запровадження сталих фондів розвитку, котрі формуватимуться, зокрема, і шляхом благодійних внесків, безоплатної передачі активів тощо.

Крім того, у разі позбавлення (відмови) ЗВО статусу бюджетної установи (як передбачено у проекті Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу (щодо неприбуткового статусу навчальних закладів та наукових установ)”) у рамках освітньої реформи необхідно змінити редакцію норм ПКУ щодо обчислення податкових різниць із поширенням виключень не тільки на бюджетні установи, а й на прибуткові організації страховиків.

Реформа у сфері вищої освіти спрямована не лише на зміну підходів до формування якості освітнього процесу та розподілу державного замовлення, а насамперед на стимулювання та формування умов для залучення позабюджетних коштів із метою фінансування ЗВО, збільшення ступеня участі останніх у економічних процесах суб’єктів господарювання. Таким чином, до освітніх процесів мають активно залучатися інвестиції приватного сектору, домогосподарств, громадських і благодійних організацій тощо. Водночас розвиток вищої освіти не обмежується ЗВО державної форми власності. В Україні розвивається і приватна форма надання вищої освіти, яка передбачає значний обсяг інвестицій і вимагає створення певної моделі інвестування в освіту, за умови партнерства з боку держави.

Складовою такого партнерства може бути транспарентна й лояльна дозвільна система, комплекс податкових стимулів для інвестування в освіту та науку, а також заходи, націлені на обмеження надмірного навантаження на вартість освітніх послуг. Податкове стимулювання з метою фінансування наукових досліджень та освіти має супроводжуватися активізацією приватної ініціативи, в основі якої в міжнародній практиці перебувають ринкові регулятори через відповідне податкове стимулювання.

Україна є аутсайдером серед як розвинутих країн, так і країн СНД за обсягами фінансування НДДКР та їх часткою у ВВП [9]. У державах із потужним промисловим розвитком фінансування НДДКР із приватних джерел перевищує 50 % (у Японії – 60 %, у Китаї – понад 70 % [10]). У ЄС також домінує приватна ініціатива: частка великих промислових підприємств (виробляють 15 % ВВП) дорівнює 65 % усіх витрат на НДДКР і майже 50% витрат на інновації [11, с. 81]. Загальні витрати на НДДКР у Японії у 2016 р. становили 3,29 % ВВП, США – 2,79, Китаї – 2,07 % ВВП; середній показник по країнах ЄС-28 – 2,03 % ВВП [11], в Україні – 0,48 % ВВП, з них – за рахунок державного сектору 0,16 % [12].

Основним інструментом податкового стимулювання НДДКР в Україні фактично є прискорене нарахування амортизації. Проте, з огляду на наявне інституційне середовище та визначені вектори розвитку економіки, науки і освіти, ефективним механізмом активізації участі приватного сектору в розбудові інноваційної та науково-дослідної діяльності може стати запровадження податкової знижки на НДДКР або інвестиційного податкового кредиту (за прикладом Бразилії, Японії). Необхідно створювати стимули для зацікавленості власників бізнесу в отриманні прибутку шляхом упровадження тех-

11. Промисловість та промислова політика України 2013: актуальні тренди, виклики, можливості : наук.-аналіт. доп. / НАН України. Ч. 1. *Економіка промисловості*. 2014. № 2 (66). С. 80–131. URL: http://www.econindustry.org/arhiv/html/2014/2_66_4.pdf.
12. Здійснення наукових досліджень і розробок в Україні : доповідь / Державна служба статистики України. Київ. 2017 р. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv_u/16/Arch_nay_dop.htm.

References

1. Tax Incentives for Private Education Institutions. (2015, February 24). *StudyMalaysia.com*. Retrieved from <https://www.studymalaysia.com/education/useful-topics/tax-incentives-for-private-education-institutions>.
2. European Centre for the Development of Vocational Training. (2009). *Using tax incentives to promote education and training*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities. Retrieved from https://www.cedefop.europa.eu/files/5180_en.pdf.
3. Department of Finance of Canada. (2017). *Report on Federal Tax Expenditures – Concepts, Estimates and Evaluations*. Retrieved from <https://www.fin.gc.ca/taxexp-depfisc/2017/taxexp1702-eng.asp>.
4. Urahn, S. K. (2017, February). How Governments Support Higher Education through Tax Code. Federal and State income tax provisions aim to reduce costs for students and families. *The PEW charitable trusts*. Retrieved from <http://www.pewtrusts.org/~media/assets/2017/02/how-governments-support-higher-education-through-tax-code.pdf>.
5. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Budget Code of Ukraine* (Act No. 2456-VI, July 8). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> [in Ukrainian].
6. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2016). *On Effective Use of Public Funds* (Decree No. 710, October 11). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/710-2016-%D0%BF/paran60#n60> [in Ukrainian].
7. Verkhovna Rada of Ukraine. (2014). *About Higher Education* (Act No. 2233-VIII, July 1). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1556-18> [in Ukrainian].
8. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Tax Code of Ukraine* (Act No. 2755-VI, December 2). Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20140501> [in Ukrainian].
9. International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank. (2018). *World Development Indicators 2017*. Retrieved from <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/26447/WDI-2017-web.pdf>.
10. OECD. (2017). *Gross domestic spending on R&D*. Retrieved from <https://data.oecd.org/rd/gross-domestic-spending-on-r-d.htm>.
11. National Academy of Sciences of Ukraine. (2014). Industry and Industrial Policy of Ukraine 2013: current trends, risks and opportunities, part 1 (scientific and analytical report). *Economy of Industry*, 2 (66), 80-131. Retrieved from http://www.econindustry.org/arhiv/html/2014/2_66_4.pdf [in Ukrainian].
12. State Statistics Service of Ukraine. (2017). *Implementation of R&D in Ukraine (report)*. Retrieved from http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv_u/16/Arch_nay_dop.htm [in Ukrainian].