

УДК 338

І. В. Педь,
д.е.н., доцент, професор кафедри міжнародних фінансів
Український державний університет фінансів та міжнародної торгівлі
С. П. Яцук,
магістр міжнародної економіки
Український державний університет фінансів та міжнародної торгівлі

ПОДАТКОВІ СТИМУЛИ У СФЕРІ ОСВІТИ В КРАЇНАХ ЄС

TAX INCENTIVES FOR EDUCATION AND TRAINING IN EU COUNTRIES

Розглядається система податкових стимулів, яка діє в Європейському Союзі з точки зору можливості застосування досвіду ЄС в процесі модернізації податкової системи України.

The tax incentives system of the EU is considered from a practical position and possibilities of applying the EU experience to improving and modernize the Ukrainian tax system.

Ключові слова. Податкові стимули; стимули для освіти, податкові стимули в ЄС, податкові режими для освіти в ЄС.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанню застосування податкових стимулів в соціальній сфері країн ЄС присвячена достатня кількість наукових досліджень, авторами яких є: Томас Оберхольцнер (Австрійський інститут досліджень малого та середнього бізнесу), Паван Бхансінг, Жаклін Снайдер (Нідерландський інститут бізнесу та політичних досліджень), Катрі Суванто, Улла Хутті (Фінляндська школа економіки), Пауль Перпере (директор відділу податкового регулювання Міністерства фінансів Франції), Рольф Кляйн, Ютта Шуберт (Міністерство освіти та науки Німеччини), Гаррет Орок (директор відділу податкових стимулів Міністерства фінансів Ірландії).

Достатньо широкий спектр наукових досліджень відмічається від вітчизняних науковців, серед яких: В. Ландик, А. Даніленко, Я. Жаліло, Б.Кваснюк, Л. Федулова та інші.

Метою статті є визначення особливостей застосування податкових стимулів у соціальній сфері (зокрема в освіті), в країнах ЄС для підвищення ефективності діяльності національних освітніх та навчальних закладів.

Викладення основного матеріалу. Аналіз ефективності застосування податкових стимулів в соціальній сфері країн ЄС, які функціонують на гребні соціальних надбань, дає можливість визначити три основних напрямки застосування податкових стимулів в національних податкових системах: по-перше, особливості застосування податкових стимулів для освітніх та навчальних закладів; по-друге, податкові стимули на освіту працівників за рахунок підприємств (корпорацій); по-третє, податкові стимули для осіб, які спрямовують свої кошти на забезпечення освіти.

Особливості застосування податкових стимулів для освітніх та навчальних закладів.

В розвинених країнах податкові стимули, як інструмент фіскальної політики держави, в основі своїй, застосовуються до трьох основних податків, а саме: податок на додану вартість (Value added tax) ПДВ, податок на прибуток корпорацій (Corporate income tax) ППК та податок на прибуток з населення (Personal income tax) ППН, в залежності від об'єкту оподаткування.

Введення Шостої Директиви в сфері ПДВ [1], привело до кодифікації різних положень, що регулюють запровадження спільної системи ПДВ у ЄС, застосовуючи до всіх товарів і послуг, що продаються і купуються для споживання в рамках ЄС. В Директиві вказується, що певні види діяльності, що становлять спільний інтерес, пов'язані з освітою і навчанням, звільняються від ПДВ. Стосується це таких закладів, як школи або університети, заклади професійної підготовки або перепідготовки (включаючи надання послуг і виробництво товарів, що тісно пов'язані з освітою, органами публічного права, та іншими організаціями, що визнані країною-учасником і займаються даними питаннями). Кількість організацій, що звільняються від сплати, може варіюватися між країнами-членами, тому що визнання приналежності організацій до даної групи залежить від позиції окремо взятої країни.

Таблиця 1 містить в собі короткий огляд податкового режиму в освітніх установах, у відповідності до національних законодавств, пов'язаних із стягненням ПДВ в проаналізованих державах-членах ЄС.

Таблиця 1.

Особливості застосування податкових стимулів в сфері ПДВ для освітніх та навчальних закладів в національних податкових системах країн ЄС

<i>Австрія</i>
Державні школи, вищі навчальні заклади, приватні організації, які надають освітні послуги звільняються від сплати ПДВ. Приватні школи та представники тренінгових послуг й освіти під час канікул звільняються від сплати ПДВ, за умови, що їх програми відповідають програмам в державних школах
<i>Фінляндія</i>
Державні школи, вищі навчальні заклади, приватні організації, які надають освітні послуги на відповідному рівні звільняються від сплати ПДВ. Якщо освіта надається не на належному рівні, то її постачальники не звільняються від сплати податку. І сплачують за стандартом податок у розмірі 22% за надання своїх послуг
<i>Франція</i>

Всі суб'єкти, діяльність яких пов'язана з освітою звільняються від сплати ПДВ, незалежно від форми власності надавачів послуг. Навчання, яке проводиться суспільними громадами під час канікул (відпусток), як продовження, також звільняється від сплати ПДВ (в т.ч. приватні, за наявності сертифікату, підтвердженого суспільною владою)
Німеччина
Державні навчальні заклади звільняються від сплати ПДВ. Також звільняються від сплати ПДВ приватні навчальні заклади за наявності ліцензії на діяльність. Доходи використовуються для покриття витрат по забезпеченню освітніх послуг лінії соціальних запитів
Ірландія
Всі суб'єкти, діяльність яких пов'язана з освітою звільняються від сплати ПДВ, незалежно від форми власності надавачів послуг
Нідерланди
Всі суб'єкти, діяльність яких пов'язана з освітою звільняються від сплати ПДВ, незалежно від форми власності надавачів послуг

Джерела: [1], [2], [3], [4], [5].

З цієї таблиці можна бачити, що організації, які пропонують освітні та навчальні послуги звільняються від ПДВ, який також може вираховуватись з придбаних ними товарів та послуг, або з прибутків від операційної діяльності. Це положення не поширюється на підприємства інших сфер, які не звільняються від ПДВ, і як наслідок, останні включають "прихований" ПДВ в ціну товарів та послуг, намагаючись зберегти рівень прибутку за рахунок споживачів.

Той факт, що освітні установи не можуть повернути ПДВ, сплачений під час відкриття своєї справи, можуть створити труднощі, обумовлені тим, що організаціям потрібно закупити дороге обладнання для забезпечення матеріально-технічної наукової бази та досліджень. В рамках цієї проблеми, уряди деяких країн пішли на поступки в системі ПДВ, дозволивши повертати ПДВ, сплачений при покупці медичного обладнання для навчання та досліджень за рахунок добровільних пожертвувань від компаній та приватних осіб. Відповідно до законодавства, дане обладнання завжди може бути повернено назад в компанію або дослідницький інститут.

Крім того, аналіз показує, що не всі організації, які надають освітні послуги, мають рівні умови перед законодавством. Кожна держава-член несе відповідальність за встановлення правил про те, як "визнати" організації, що можуть бути звільнені від сплати ПДВ. У Німеччині, Франції, Австрії та Фінляндії приватні або некомерційні організації не звільняються від сплати ПДВ на послуги, в той час, коли це правило завжди надається державним організаціям. Єдине виключення може бути надане приватним організаціям в цих чотирьох країнах за умови відповідності державним критеріям функціонування освітнього закладу та наявності ліцензії, виданої державним органом. Але приватні організації звільнені від сплати ПДВ, не прирівнюються до державних, тому що це може спричинити порушення вільної конкуренції.

Важливі відмінності між країнами можуть також бути відмічені при розгляді режиму сплати ППК. Приватні організації не звільняються від сплати даного податку на тих самих умовах що і при сплаті ПДВ, тоді як державних установ це взагалі не стосується. Це положення застосовується в Австрії, Фінляндії, Німеччині, Ірландії та Нідерландах, в той час, коли у Франції така норма діє тільки для приватних організацій, що надають курси перепідготовки. Звичайно, даний підхід викликає певний резонанс між суб'єктами оподаткування та державою, тому що така практика іде проти одного із загальноприйнятих принципів горизонтальної рівності оподаткування, в тому сенсі, що не всі організації, що надають освітні послуги, оподатковуються однаково. Це ставить приватні організації в невідгідне становище, порівняно з державними. Отримуючи менший прибуток, вони змушені проводити іншу цінову політику для покриття всіх видатків закладу.

Основні характеристики оподаткування податком на прибуток корпорацій освітніх на навчальних закладах в національних податкових системах країн ЄС наведені в Таблиці 2.

Таблиця 2.

Особливості застосування податкових стимулів у сфері податку на прибуток корпорацій в сегменті освітніх та навчальних закладів в національних податкових системах країн ЄС

Суб'єкти оподаткування	Ставки оподаткування
Австрія	
Суб'єкти, діяльність яких пов'язана з освітою повинні сплачувати ППК відповідно нормам діючого законодавства. Виключенням є державні освітні заклади	25 % - стандартна ставка
Фінляндія	
Організації, що фінансуються державою, такі як центри освіти для дорослих, політехнічні та інші університети звільняються від сплати ППК. Не існує податкових пільг для приватних та неприбуткових організацій при сплаті ППК	26% - стандартна ставка
Франція	
Державні та неприбуткові освітні заклади, які відповідають критеріям, встановленим державою, звільняються від сплати ППК. Державні та неприбуткові надавачі освітніх послуг під час канікул (відпусток) також звільняються від сплати ППК, в той час як приватні організації є суб'єктами оподаткування ППК	15 % для підприємств з обігом від 7 630 тис.EUR до 38 120 EUR 33.33 % - вище вказаного рівня. Для інших підприємств - 33.33 - 34.43%
Німеччина	
Державні освітні заклади, для звільнення від сплати ППК, повинні відповідати вимогам, зазначеним у податковому законодавстві. Приватні освітні заклади не звільняються від сплати ППК	15 % або 29% (якщо податок з торгівлі та інші вирахування включені)
Ірландія	
Державні освітні заклади звільняються від сплати ППК. Приватні освітні заклади сплачують ППК відповідно діючим нормам податкового законодавства	12.5% але з деяких закордонних компаній вираховують лише 10%

Нідерланди	
Державні освітні заклади звільнені від сплати ППК. Приватні організації, фонди, асоціації, які надають освітні послуги повинні сплачувати ППК у відповідності до норм чинного податкового законодавства	20 % на прибуток до 25 тис. EUR 23.0 % на прибуток від 25 тис. EUR до 60 тис. EUR EUR 25.5 % на прибуток понад 60 тис EUR

Джерела: [2], [3], [5], [6], [7], [8].

Як видно з інформації, яка скомпонована в наведеній таблиці, є суттєва різниця відносно суб'єктів та ставок податку на прибуток корпорацій, але в цілому, можливо стверджувати, що існує загальний тренд в побудові національних податкових систем в сфері застосування податкових стимулів.

Податкові стимули на освіту і професійну підготовку за рахунок підприємств. Ця сфера податкових стимулів охоплює два сегменти: по перше, корпоративне оподаткування витрат на освіту та професійне навчання; по-друге, податкові стимули підприємств у сфері забезпечення освітніх операцій.

1) Сутність корпоративного оподаткування витрат на освіту та навчання полягає у здійсненні цілей застосування податкових стимулів, які були проголошені у Лісабонській угоді, а саме: створення сприятливих умов для безперервної освіти та професійно-технічного навчання, що в майбутньому забезпечить наявність високопрофесійної робочої сили, розвиток наукових досліджень та конкурентоспроможність європейської економіки в цілому. Основні умови застосування ППК для освітніх витрат підприємств наведені у таблиці 3.

Таблиця 3.

Особливості застосування податкових стимулів у сфері корпоративного податку для освітніх витрат підприємств	
Австрія	
Витрати на навчання, що несе підприємство на користь розвитку бізнесу, розглядаються як ще одна стаття витрат, що зменшує прибуток та рівень оподаткування	
Фінляндія	
Витрати роботодавця з підвищення кваліфікації працівників та підготовки кадрів повністю віднімаються від прибутку. Витрати на базову освіту працівників не вираховуються	
Франція	
Витрати роботодавця з підвищення кваліфікації працівників та підготовки кадрів можуть вираховуватися у наступних випадках: з метою отримання прибутку в майбутньому періоді і якщо вони не перевищують обов'язкового збору відповідно до законодавства.	
Німеччина	
Витрати роботодавця з підвищення кваліфікації працівників та підготовки кадрів розглядаються як операційні, тому вони віднімаються від оподаткованого прибутку. В іншому випадку, вони є оплатою працівнику в натуральній формі і не вираховуються	
Ірландія	
Витрати роботодавця з підвищення кваліфікації працівників та підготовки кадрів вираховуються, якщо вони націлені на розвиток бізнесу. Якщо вони розвивають працівника як особистість - вони не можуть вираховуватися	
Нідерланди	
Витрати на навчання та підготовку, що сплачуються компаніями, можуть бути відняті від заробітної плати, якщо це навчання пов'язане із отриманням доходу в даній компанії, або якісь інші	

Джерела: [2], [3], [4], [6], [7], [8].

Податкові ставки при ППК розраховуються на основі прибутку. У шести проаналізованих державах-членах, витрати на навчання та підготовку покладаються на фірми і розглядається як можливий прибуток у майбутньому періоді. За певних умов, дані витрати можуть бути повністю, або частково вираховані з бази оподаткування.

Дана ситуація залежить від різних національних інтерпретацій. В Фінляндії цей загальний стандарт розмежовує оподаткування додаткової освіти та освіти без відпустки з роботи. Витрати на додаткову освіту можуть бути відняті від прибутку, тоді як при здобутті сертифікату, що пов'язаний з певним освітнім ступенем, витрати не віднімаються, навіть якщо вони відповідають інтересам підприємства.

Навчальна діяльність, що підтримується роботодавцями, також може мати вплив на повернення ППН. В Ірландії витрати на підготовку, в залежності від багатьох обставин, можуть бути визнані як такі, що приносять вигоду і впливають на сплату ППН. В Фінляндії навчання, що надається роботодавцем, вважається вільним від сплати податків за умови, якщо вони потрібні для поточної роботи. На відміну від навчання, що передбачає здобуття певного звання, за яким витрати розглядаються в якості заробітної плати, що обкладається податком на дохід. Це впливає на бажання робітників здобувати звання на зразок MBA (MBA – Masters in business administration).

2) Податкові стимули, що сприяють розвитку навчальних послуг та тренінгів на підприємствах. Проведений нами аналіз податкових стимулів даного сегменту в країнах-членах дозволяє виділити вісім податкових стимулів. Такі приклади є у Австрії, Франції, Нідерландах. Всі ці стимули в тому чи іншому вигляді впливають на сплату податків корпораціями чи фізичними особами. Єдиним винятком являється податкова система Данії, де зменшення податків для навчання пов'язане із рівнем заробітної плати, що виплачується на підприємстві.

Більшість податкових стимулів покликані збільшити кількість навчальних програм на підприємствах для працівників, єдиним винятком є Франція, де пільги поширюються і на керівників підприємств. Один із стимулів застосовується тільки для SMEs (Малих та середніх підприємств) – податкова пільга у Франції для витрат на навчання працівників за спеціальністю економіки та фінансів. Всі інші стимули не враховують розміру підприємства. Наявна інформація показує, що половина з існуючих податкових пільг не розділяють підтримку освітніх послуг на які-небудь типи, щоб заохотити бізнес. Більшість існуючих податкових пільг розпізнають тільки «зовнішні» навчальні заходи, тобто ті, які визнаються суб'єктами, що їх надають закордоном. Єдиними винятками є Австрійські податкові дозволи. А також зменшення витрат на навчання в Нідерландах. Різниця стимулів показана в Таблиці 4.

В Австрії податкові пільги застосовуються до наведених нижче видів витрат. Для зовнішніх заходів з підготовки кадрів: вартість курсу, збори інструкторів, оренда місяця проведення, навчальні матеріали. А для навчання на підприємстві – деякі прями та непрямі витрати, які мають ліміт 2000 EUR на день. Австрійський податковий кредит визнає тільки витрати на підготовку кадрів поза підприємством. Інші стимули працюють як фіксована сума за різні концепції, кількість годин тренування, студентів, звичайно без обмежень. Більшість з цих податків є податковими кредитами (винятком є австрійський дозвіл для податку на освіту та податку на навчання стажера), так що ці кредити віднімаються від податку. Ці податкові пільги особливо цікаві для підприємств, коли податковий кредит перевищує розмір податку на прибуток, різниця повністю повертається платнику податку, на відміну від податкових пільг.

Таблиця 4.

Податкові стимули підприємств у сегменті освітніх операцій в країнах ЄС

Податковий стимул	Види та рівні освіти
Навчальна податкова допомога (Австрія)	Будь-яка навчальна діяльність роботодавців по відношенню до своїх працівників у інтересах власного бізнесу. Тренінги можуть носити внутрішній та зовнішній характер
Навчальний податковий кредит (Австрія)	Будь-яка діяльність підприємців у галузі освітніх послуг для своїх працівників у інтересах власного бізнесу. Лише зовнішня навчальна діяльність
Податкова учнівська допомога (Австрія)	Навчання учнів на підприємствах
Податковий учнівський кредит (Австрія)	Навчання учнів на підприємствах
Податковий кредит на освітні витрати для підприємців (Франція)	Навчальна діяльність з метою вдосконалення навичок працівників по заздалегідь написаній програмі
Податковий кредит на користь учнівства (Франція)	Навчання учнів на підприємствах
Податковий кредит на освітні витрати робітників у економічній та фінансовій сферах (Франція)	Навчання працівників, що зайняті в економічній та фінансовій сферах. Навчання повинно проводитись організаціями, що були офіційно визнаними
Зменшення розміру плати за освіту (Нідерланди)	Освітня та навчальна діяльність, націлена на підвищення кваліфікації, а також для подальшої освіти

Джерела: [4], [5].

Як свідчить інформація в наведеній таблиці, податкові стимули, перш за все, направлені на вдосконалення навчальної діяльності освітніх закладів, опосередковано, через надання податкових пільг суб'єктам. В цілому інформація, яка наведена в таблиці свідчить про те, що ППК застосовується до державних навчальних закладів, в той час, як отримання освіти в приватних стимулюється через приватних осіб.

Податкові стимули для приватних осіб, які забезпечують освітні та навчальні операції. На основі проведеного аналізу, нами складена інформація в табличній формі щодо податкових стимулів та основних завдань які стоять перед застосування податкових інструментів (табл. 5).

Таблиця 5.

Податкові стимули та мета їх запровадження для приватних осіб у сфері освіти країн ЄС

Податковий стимул	Мета запровадження
Австрія	
Відрахування витрат на навчання розглядається як дохід, пов'язаний з витратами	Стимулювати витрати приватних осіб на освіту та навчання, пов'язаних з отриманням прибутку в майбутньому періоді
Фінляндія	
Допустимі витрати, пов'язані із підтриманням та підвищенням професійних навичок	Допомогти працівникам підтримувати їх професійні навички.
Знижка на навчальний кредит	Стимулювати студентів навчатись за позичені кошти, а не за рахунок зарплати, що дозволить швидше закінчити навчання
Франція	
Кредити податку на прибуток для витрат на вищу та середню освіту	Підтримати платників податків, які мають неповнолітніх дітей в школі, або в вищому навчальному закладі.
Податковий кредит для тих студентів, які понесли витрати на свої дослідження	Підтримати студентів з банківським кредитом
Податкові звільнення на заробітні плати, зароблені учнями	Підтримати учнівство Франції та підвищити купівельну спроможність молоді
Податкові пільги для учнів та студентів, що працювали під час канікул	Покращити фінансову ситуацію студентів, що працюють в період навчання
Німеччина	
Вирахування витрат на навчання (із витрат, що пов'язані з доходом)	Стимулювати витрати приватних осіб на навчання та спеціальну підготовку.
Вирахування витрат на навчання (як спеціальну статтю витрат)	Стимулювати витрати приватних осіб на навчання та спеціальну підготовку.
Вирахування з плати за навчання власних дітей в приватних школах	Підтримати платників податків, що мають дітей, які навчаються в приватних школах
Ірландія	
Податкова знижка на плату за навчання	Надати фінансові стимули для витрат приватних осіб витрат на навчання
Нідерланди	
Вирахування з витрат на навчання	Підвищити участь дорослих людей у навчанні протягом життя, зменшуючи плату за навчання

Джерела: [2], [3], [4], [5], [6], [7], [8].

Проведений нами аналіз дозволяє стверджувати, що коло найбільш характерних податкових стимулів, які застосовуються в країнах ЄС для приватних осіб, які забезпечують освітні та навчальні операції, можливо окреслити в дванадцяти пунктах стимулів. Їх можна визначити як 12 податкових стимулів, конкретно спрямованих на навчання та підготовку кадрів, що здійснюється фізичними особами. Ці стимули наявні у всіх розглянутих країнах-членах.

Вказані дванадцять стимулів переслідують зовсім різні цілі, хоча й всі призначені для підтримки освіти та навчальних заходів, що проводяться або самостійно, або за рахунок інших осіб.

Існують відмінності в видах навчальної діяльності, що підтримуються даним податковим стимулом. Деякі стимули (австрійські та нідерландські, разом із обома німецькими відрахуваннями на освітні витрати), націлені підтримувати навчальні та тренувальні заходи, що платники податків можуть використовувати для себе особисто, або пов'язані з поточною професійною діяльністю і мають на меті змінити вид роботи. Фінляндські стимули пов'язані з підтримкою професійних чи технічних навичок, базовою освітою або навчанням, пов'язаним із здобуттям певного освітнього ступеня, як правило, не звільняються від оподаткування. У Франції звільнення від податку стажера повністю залежить від його успішності.

В інших випадках грає загалом освіта (Ірландський стимул), хоча два стимули у Франції також охоплюють середню освіту. В Німеччині вирахування вартості навчання для дітей в приватних школах також орієнтоване на учнів початкової та середньої освіти. В Ірландії стимули охоплюють навчальні курси в сферах, що пов'язані з іноземними мовами та інформаційними технологіями, затвердженими інститутами, що надають дані освітні послуги.

Деякі інструменти (відсотковий тягар у Франції на кредити, німецькі вирахування із вартості навчання для власних дітей в приватних школах, а також Ірландські податкові пільги для оплати навчання) покривають витрати на навчання всередині країни та за кордоном.

Висновки:

1. Основними особливостями застосування податкових стимулів у сфері освіти, є значна різниця між країнами в режимах оподаткування (рівень підтримки освіти), експлуатаційних аспектах (види впроваджених податкових стимулів) та існуючих податкових ставках. Як свідчать звіти відповідних європейських комісій, запровадження податкових стимулів та їх часткова реформа в рамках Лісабонського договору інтенсифікувала навчальні процеси та умови їх надання. Але незважаючи на позитивні моменти, зібрана інформація відкриває нам і слабкі сторони податкових стимулів. Освітні та навчальні, що надають відповідні послуги, класифікують по-різному, в залежності від їх форми власності та отримуваного прибутку, що в свою чергу суперечить принципу горизонтальної справедливості.

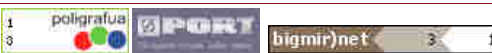
2. Податкові стимули на освіту і професійну підготовку за рахунок підприємств, в своїй основі, застосовуються для всіх видів підприємств. Єдиним виключенням є один із податкових стимулів Франції, націлений виключно на малі та середні підприємства. В країнах ЄС спостерігається тенденція існуючої податкової політики до схвалення витрат роботодавця на освіту та навчання, оскільки витрати в інтересах підприємства можуть бути взагалі відокремлені від доходів, отриманих від ведення бізнесу. Зокрема, в таких країнах як Франція, Нідерланди та Австрія, підприємцям надаються додаткові премії за інвестиції в людський капітал (належні податкові стимули).

3. Податкові стимули для приватних осіб, які забезпечують освітні та навчальні операції, використовуються в усіх країнах дослідження. У певних країнах (Німеччина, Нідерланди, Австрія, з деякими обмеженнями в Ірландії та Англії) фізичні особи, що витратили власні кошти на освіту і навчання можуть вирахувати їх вартість від оподаткованого доходу. В інших – суб'єктів, що проходять специфічне навчання, включають до категорії податкових пільговиків. Також, податкові стимули не в змозі рівномірно застосовуватись до усіх груп людей, що навчаються. Зазвичай наслідки перерозподілу стимулів є викривленими, оскільки вони захоплюють ті групи людей, що і так широко представлені у навчальному процесі (високоосвічені особи, багаті, робітники великих підприємств, молодь); особливо, якщо податкові стимули не призначені для певних груп осіб. Причини низького рівня залучення окремих груп людей до податкових стимулів криються у незначних ефектах для робітника з низькою заробітною платою (із-за прогресивної системи оподаткування), усвідомленні економічних і податкових переваг, особливо деякими суспільними групами (малоосвічених людей).

Література:

1. VAT as of 1 December 2006 // Besluit van 06 juni 2006, nr. CPP06-1164M, Stcrt nr. 112, The Hague: 2006.
2. Cour des Comptes. Rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques [Report on the situation and perspectives of public finances] // La Documentation Française. – Paris. – 2008a.
3. Bildungsfreibeträge und Bildungsprämie [Training allowance and training premium] / WKO (Wirtschaftskammern Österreichs) // Vienna: WKO – Austrian Federal Economic Chamber. – 2006a.
4. Communication from the Commission to the Council and to the European Parliament on efficiency and equity in European education and training systems / European Commission // Luxembourg: Publications Office. – 2010a (COM 2006 final 481).
5. Taxation trends in the European Union: data for the EU Member States and Norway / European Commission (Eurostat Statistical books) // Luxembourg: Publications Office. – 2010c.
6. Finnish Central Tax Board [Keskusverolautakunta] – KVL // Helsinki: EdiLex 2005/115. – 2009a.
7. Nestler, K., Kailis, E. Providers and fields of continuing vocational training in enterprises in Europe / Eurostat; Statistics in Focus 10/2002 // Luxembourg: Publications Office. – 2007b.
8. BMJ (Bundesministerium der Justiz). Einkommensteuergesetz (ES'G) // Federal Ministry of Justice. – Berlin. – 2008a.

Стаття надійшла до редакції 01.08.2012 р.



ТОВ "ДКС Центр"