

ІНСТРУМЕНТИ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В СИСТЕМІ ЗАГАЛЬНОЇ СЕРЕДНЬОЇ ОСВІТИ

Анотація. Розглядаються питання використання інструментів податкової політики для системи загальної середньої освіти в окремих країнах із середнім рівнем доходів. Оцінено підходи урядів цих країн щодо застосування податкових пільг з метою досягнення соціально-економічного вирівнювання у сфері освітніх послуг. Досліджено різні види податкових інструментів та напрямки їхнього впливу. Опрацьовано досвід України, Індії, Вірменії, Грузії, Білорусі, Молдови та Мексики.

Ключові слова: оподаткування освітніх послуг, податкові пільги, підтримка освіти, сектор середньої освіти.

Табл. 1. Літ. 33.

JEL classification: I21, I22, I28, H20, H30.

Формування механізмів пільгового оподаткування операцій та доходів в системі загальної середньої освіти є важливим завданням для соціально-економічної політики будь-якої країни. З метою забезпечення високої ефективності цих механізмів необхідно оцінити всі чинники їхнього впливу на бюджетно-податкову політику в частині фінансування сфери загальної середньої освіти. Дослідження цього питання обумовлено міжнародними зобов'язаннями України в рамках членства в ООН щодо забезпечення прав на безкоштовну середню освіту.

Аналіз останніх наукових досліджень свідчить про необхідність продовження роботи щодо оцінки використання податкових пільг у системі загальної середньої освіти України. Серед вітчизняних науковців значну увагу вказаному питанню приділяли О. Гонта, О. Ю. Тімарцев, В. Тропініна, Л. Б. Штефан, В. Є. Федосова та інші. Іноземні наукові дослідники, такі як А. Абдон, Б. Болончик, Д. Чен, Т. Безлей, Н. Брукс, Т. Хвонг, Ф. Нортон та інші також розглядали проблеми застосування подат-

кових пільг у сфері освіти. Їхні праці є важливими для розвитку наукової думки та забезпечують цілісність наукової роботи у цьому напрямі.

Наукова стаття є продовженням пошуку ефективних податкових інструментів для реалізації принципів соціального вирівнювання в системі середньої освіти. У цьому контексті є доцільним здійснити порівняльну оцінку застосування механізмів оподаткування в Україні та інших країнах світу, які мають середній рівень соціально-економічного розвитку.

Цілі розвитку сучасної держави містять чимало соціально орієнтованих складових, які є системою соціальних гарантій для її громадян. Значний вплив на формування таких цілей мають положення Всебічної декларації про права людини, прийнятої Генеральною Асамблеєю ООН [1]. Усі держави-учасниці цієї декларації повинні забезпечити отримання початкової і загальної середньої освіти на безкоштовній основі.

Отримання початкової загальної освіти усіма громадянами є важливим завданням, окресленим в рамках ініціа-

тиви ООН «Освіта для всіх» [2]. Ключовим фактором, що сприяє загальному охопленню початковою освітою, є скасування плати за навчання в школі, збільшення попиту на освітні послуги за допомогою таких ініціатив як цільові грошові трансферти, податкові стимули, програми шкільного харчування, включаючи видачу продовольчих пайків, удосконалення матеріально-технічної бази шкіл і класних кімнат. Без успішного вирішення цього кола завдань мета щодо забезпечення початковою загальною освітою не буде досягнута.

Дослідження, які проведено останнім часом, підтверджують гіпотезу щодо ролі освіти в зростанні людського капіталу та прискоренні темпів економічного зростання країни. Краща освіта дає змогу отримувати не тільки більш високі індивідуальні доходи, вона також є важливим чинником стабільного економічного зростання країни у довготривалій перспективі [3].

Забезпечення середньою освітою є особливо важливим для країн із середнім та низьким рівнем доходів. При цьому основний обсяг видатків лягає на урядові інституції. Здобуття безкоштовної початкової та середньої освіти суттєвим чином відображається на бюджетній та податковій сферах у будь-якій державі, оскільки процес фінансування з боку державних органів охоплює широке коло її громадян. Для проведення моніторингу та оцінки використання бюджетних ресурсів, а також з метою визначення результативності податкових стимулів необхідно мати ефективні механізми збору статистичних даних щодо діяльності системи загальної середньої освіти [4].

Інструменти податкової системи, окрім фіскальної, можуть виконувати завдання з соціально-економічного вирівнювання в освітніх процесах, що є надзвичайно важливим для населення, яке має невеликий або середній рівень доходів. Застосування таких принципів має знаходити своє відображення у програм-

них документах уряду та в актах законодавства, що ухвалюються парламентом.

Для податкової політики, як і для будь-якої іншої, потрібен ретельний аналіз вигід і витрат. Результати такого аналізу можуть використовуватися для прийняття рішень щодо запровадження чи відміни тієї чи іншої податкової пільги. Той, хто виступає проти податкових пільг, у такий спосіб підтримує інше джерело фінансування тієї чи іншої проблеми. Наприклад, якщо мова йде про пільги для сфери освіти, це означає, що цей напрям буде позбавлено механізмів стимулювання припливу фінансових ресурсів з недержавних джерел.

Разом з цим, політика надання надмірних пільг з оподаткування може негативно впливати на дохідну частину бюджету та привести до розбалансування державних фінансів. Також слід розуміти, що впровадження податкових пільг вимагає додаткових фінансових та людських витрат на їхнє адміністрування. Нові податкові пільги, як правило, вимагають зростання рівня оподаткування по інших податках. Це здійснюється для компенсації втрат державного або місцевого бюджету [5]. Будь-яка оцінка вартості очікування втрати доходу має охоплювати широкий спектр альтернативних рішень, таких як прямі витрати на поліпшення інфраструктури, цільові державні інвестиції, надання державних гарантій по кредитах тощо [6].

Протягом останніх десятиліть податкові системи багатьох країн достатньо часто змінювались. Це відбувалось з різних економічних чи політичних причин. Поступово зменшувалась роль торговельних податків, зростала роль інших податкових платежів, розширювалася база оподаткування. Покращувалася методологія обробка даних на макро- та мікрорівнях [7]. Під впливом теоретичних та практичних важелів приходять розуміння, яким чином інструменти податкової політики можна ефективно використовувати для подолання бід-

ності, що є важливим для кожного суспільства. Це допомагає громадянам з низьким рівнем доходів не виключатися з життя суспільства та мати надію на покращення його якості [8].

Державні уряди часто використовують податкову систему для партнерства з приватним сектором для поживлення економічних процесів. Зокрема, податкові пільги є ключовою частиною стратегій економічного розвитку для багатьох держав. Вони використовуються для досягнення цілей поза економічним зростанням та створенням робочих місць. Це стосується умов, за яких економічна активність зростає або у конкретному регіоні країни, або у тій чи іншій галузі економіки. Уряди різних країн використовують податкові пільги також для конкурентної боротьби з іншими країнами за інвестиційні ресурси. Полеміка щодо позитивного або негативного впливу податкових пільг призвела до впровадження більш ретельних звітів у системі бухгалтерського обліку для отримання необхідної оцінки ефективності таких рішень [9]. Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення їхньої місії [10].

Соціалізація економічних систем обумовлює необхідність розкриття сутності податків як економічної, так і суспільно-соціальної категорії, оскільки, крім фіскальних і регулюючих дій, оподаткування має і соціальні наслідки [11].

Оцінка ефективності податкових пільг більш ускладнена в країнах з низьким рівнем соціально-економічного розвитку. Такі країни, як правило, використовують більш широкий арсенал податкових преференцій, ніж того вимагає макроекономічна ситуація, що може шкодити різним секторам економіки та державному бюджету [12].

Податкові інструменти можуть використовуватися для здійснення змін в системі загальної середньої освіти. Пер-

сонал загальноосвітніх навчальних закладів повинен забезпечувати розвиток індивідуальності кожного зі школярів, враховуючи його персональні здібності. Податкове стимулювання може бути корисним у досягненні цієї мети, наприклад, для створення сучасних навчальних програм, що будуть використовуватися вчителями.

Освіта в країнах із середнім та низьким рівнем економічного розвитку є важливим чинником подолання бідності та досягнення цілей економічного зростання. Для визначення рівня соціально-економічного статусу тієї чи іншої країни можливо скористатися теоретичними підходами, запропонованими Х. Філіпе, У. Кумаром та А. Абдоном [13]. Наприклад, країни з рівнем доходів до однієї тисячі доларів США на душу населення за паритетом купівельної спроможності можна віднести до бідних, з рівнем від однієї до дванадцяти тисяч доларів США на душу населення – до країн із середнім рівнем соціально-економічного розвитку і більше дванадцяти тисяч доларів США на душу населення – до країн з доходами вище середнього рівня.

Для проведення оцінки податкової політики у сфері освіти було вибрано декілька країн, які за рівнем соціально-економічного розвитку не є багатими або дуже бідними. Такий підхід використано з огляду на те, що багаті та розвинуті країни мають інші можливості бюджетної системи, а їхній досвід достатньо широко представлено в науковій літературі. Натомість країни з середнім рівнем економічного розвитку для забезпечення розвитку освіти вимушені шукати нові механізми податкової політики, враховуючи перманентну обмеженість фінансових ресурсів.

У сфері освіти уряд використовує два види податкових інструментів різного спрямування. Один з них може впливати на приплив фінансових ресурсів, стимулювати виробництво товарів та послуг, які будуть використані для забезпечення діяльності установ освіти

та навчального процесу, інший – може зменшувати податкове навантаження для батьків учнів та має виражене соціальне значення для конкретної родини.

У першому випадку це стосується податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість, податку на майно тощо. Податкові ініціативи можуть торкатися заходів, спрямованих на покращення матеріально-технічної бази шкіл, фізичних та хімічних лабораторій, комп'ютерних класів, проведення капітального ремонту приміщень загальноосвітніх навчальних закладів, забезпечувати розробку сучасних навчальних програм як для учнів різного віку, так і з різних шкільних предметів. У другому – це впливає на суму податку на доходи фізичних осіб. Такий вплив відбувається через зменшення суми доходу, що підлягатиме оподаткуванню на обсяг коштів, витрачених як плата за навчання дітей в школі. Також сума податку залежить від складу сім'ї, що виховує школяра тощо.

Основу податкової системи багатьох країн світу складає податок на прибуток підприємств. Цей податковий інструмент значною мірою впливає на систему перерозподілу фінансових ресурсів в державі, економічну активність підприємств та важелі, що формують механізми соціального забезпечення та захисту. Мета та завдання діяльності закладів загальної середньої освіти, як правило, не знаходиться у комерційній площині. Школи надають освітні послуги дітям віком від 6 до 17 років та не переслідують мети отримання прибутку. Держава має значну зацікавленість у формуванні якісної освіти для своїх громадян, що забезпечуватиме у подальшому зростання рівня конкурентоспроможності її економіки та наукової сфери.

В Індії, відповідно до положень конституції щодо дотримання принципів суспільної користі та благодійності, а також згідно з нормами податкового законодавства, шкільні заклади звільнюються від сплати податку на прибуток.

Разом з цим, вони повинні відповідати низці вимог національного законодавства. По-перше, шкільний заклад має здійснювати функції виключно з надання освітніх послуг. По-друге, за своїм економічним статусом він має бути неприбутковою організацією.

Незважаючи на контрастні відмінності соціального статусу індійського суспільства, можливість навчатися у загальноосвітній школі мають всі діти. Отримання безкоштовної середньої освіти гарантовано державою. Для забезпечення цієї мети в Індії впроваджено спеціальний податок. Його розмір становить 3 % від доходів повнолітніх працюючих громадян. Цей податок має цільове призначення, – кошти від його сплати використовуються для будівництва нових і утримання вже існуючих шкіл у віддаленій сільській місцевості. Крім муніципальних шкіл, діти можуть навчатися безкоштовно при християнських громадах.

В Індії багато шкіл, які працюють на платній основі, і рівень матеріального забезпечення таких закладів є значно вищим, ніж у безкоштовних державних школах. Діти у цих школах сидять за партами, а у сільських державних школах здобувають знання, сидячи на підлозі на килимках або прямо на землі. Не зважаючи на те, що державні школи є безкоштовними, батьки учнів будуть вимушені заплатити 5–7 тис. рупій на шкільне приладдя. У загальній мережі шкільних закладів, приблизно 80 відсотків належить державі, а решта – приватним власникам [15].

Порядок нарахування та сплати податку на прибуток підприємств в Грузії передбачає норми, згідно з якими установи загальної середньої освіти звільнюються від сплати цього податку. Разом з цим, такі навчальні установи мають бути авторизованими Міністерством освіти і науки Грузії. Приблизно такі ж норми містять податкові системи Вірменії, Молдови та Мексики, але у цих країнах авторизації міністерства освіти не вимагається.

У Білорусі бюджетні організації не є платниками податків на прибуток. Згідно законодавства, бюджетною організацією визнається організація, створена президентом, державними органами, в тому числі місцевими виконавчими і розпорядчими органами, або іншою уповноваженою на це президентом державною організацією для здійснення управлінських, соціально-культурних, науково-технічних або інших функцій некомерційного характеру, яка фінансується з відповідного бюджету на основі бюджетного кошторису [16]. Таким чином, право на звільнення від сплати податку на прибуток мають лише загальноосвітні заклади, що створені державними органами.

В Україні податковий кодекс визначає, що неприбуткові організації не є платниками податку на прибуток. При цьому критеріями, згідно з якими та чи інша організація вважатиметься неприбутковою, є:

- утворена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;

- установчі документи містять заборону розподілу отриманих прибутків або їх частини серед засновників, членів, учасників, працівників, окрім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску;

- установчі документи передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду;

- внесена контролюючим органом до реєстру неприбуткових установ та організацій.

Також норми податкового кодексу України передбачають звільнення від оподаткування операцій з постачання послуг із здобуття середньої освіти навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг.

Законодавство багатьох країн світу передбачає звільнення від сплати податку на додану вартість різних операцій у сфері середньої освіти. Наприклад,

в Індії не передбачено оподаткування ПДВ на послуги, що надаються у сфері середньої освіти, а також гранти та субсидії, виділені для отримання освіти [17]. Наявність таких пільг є значущим питанням для індійського бюджету, оскільки сектор освіти є достатньо великим в економіці цієї країни, у ньому зайнято мільйони людей. Станом на кінець 2014 р. кількість навчальних установ в Індії становила 135,3 тис. [18].

В Україні від ПДВ звільнюються послуги з надання загальної середньої освіти, що здійснюють державні та недержавні навчальні заклади. Однак такі навчальні заклади повинні мати відповідні ліцензії, що передбачають наявність педагогічних кадрів певного компетентного рівня, належний рівень матеріально-технічного забезпечення тощо [19]. Від сплати ПДВ також звільнюються послуги з харчування учнів в їдальнях цих навчальних закладів, а порядок надання таких послуг затверджується Кабінетом Міністрів України.

У Білорусі звільнюються від оподаткування ПДВ послуги в сфері освіти, що надаються навчальними закладами. При цьому, якщо ці пільги раніше стосувалися виключно державних установ, то з січня 2009 р. ця норма почала діяти й для недержавних закладів освіти. Також податкове законодавство Білорусі передбачає застосування зниженої ставки ПДВ – 10 % для шкільних товарів, що продаються на її території або таких, що ввозяться по імпорту. До переліку таких товарів зокрема входять: шкільні портфелі та ранці, пенали, шкільні щоденники, зошити, альбоми для малювання тощо [20].

У Молдові від сплати ПДВ звільнено надання послуг та поставки товарів для шкільних навчальних закладів, а також операції, пов'язані з утриманням дітей у цих закладах. Також від сплати ПДВ звільнюються товари, вироблені безпосередньо у шкільних їдальнях. Під звільнення від сплати ПДВ у Молдові підпадають усі шкільні навчальні заклади, не зважаючи, до чийої власності вони належать.

Податкове законодавство Грузії передбачає звільнення від сплати ПДВ послуг у сфері освіти, які надаються закладами середньої освіти. Як і в Грузії, законодавство Вірменії містить положення щодо звільнення від ПДВ усіх товарів та послуг для шкіл. Також звільняються від податку операції з продажу шкільних зошитів, альбомів для малювання, дитячої та шкільної літератури, шкільних навчальних видань.

Податок на додану вартість є основним непрямим податком у Мексиці, він застосовується до всіх операцій та послуг, за винятком тих випадків, коли звільнення передбачено окремим конкретним законом. Цей федеральний податок зазвичай застосовується на кожному етапі просування товару чи послуги на території цієї країни. Основною ставкою ПДВ у Мексиці є 16 %, але є і нульова ставка податку. У цій латиноамериканській країні існує широкий перелік товарів та послуг, які звільняються від сплати ПДВ. До цього переліку входять і освітні послуги, що надаються з боку федерального уряду, федеральними округами, штатами, муніципалітетами, та їхніми місцевими органами, а також приватними навчальними закладами початкової та середньої освіти, які мають спеціальні дозволи, отримані після спеціальної перевірки, згідно з законом про освіту, законом про загальну освіту та законом про дошкільну освіту [21].

Окрім ПДВ, на сферу освіти впливають й інші податки, серед них слід виділити податок на майно учбових закладів та податок на землю. Це є важливим з огляду на те, що будь-який учбовий заклад має своє майно у вигляді капітальних споруд, приміщень, обладнання тощо. У той час, як правило, школи мають у своєму розпорядженні і земельні ділянки, які можуть обкладатися податком на землю. В багатьох країнах заклади середньої освіти звільняються від сплати таких податків. Наприклад, норми податкового кодексу Грузії передбачають звільнення від сплати земельно-

го податку загальноосвітніх навчальних закладів, якщо вони виконують свою основну функцію – навчання дітей. При цьому ці школи можуть бути як державними, так і приватними.

В Індії податок на землю сплачується в рамках адміністрування податку на майно. За визначення суми податкових платежів відповідають місцеві органи влади, які здійснюють відповідні розрахунки по кожному з об'єктів оподаткування. Податок на майно в Індії сплачується власником землі один раз на півріччя або раз на рік. Цей податок є одним із основних в Індії, він особливо важливий для бюджетів місцевого рівня, оскільки за рахунок надходжень від нього фінансується розвиток місцевої інфраструктури. На розмір податку впливає місце розташування об'єкта, стан ґрунту та ґрунтових вод, тому його обсяги можуть суттєво відрізнитися у порівнянні з різними регіонами цієї держави. З 2010 р. в Індії від сплати податку на майно, і, відповідно, на землю, звільняються заклади середньої освіти державної та недержавної форми власності. При цьому недержавні навчальні заклади повинні мати статус неприбуткових організацій, який перевіряється відповідними органами [22].

В Україні плата за землю – обов'язковий платіж у складі податку на майно, що справляється у формі земельного податку або орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності, що значно схоже з механізмами, які застосовуються в Індії. Згідно з нормами податкового кодексу України об'єктом оподаткування податком на майно не є будівлі загальноосвітніх навчальних закладів незалежно від форми власності та джерел фінансування, що використовуються для надання освітніх послуг.

У той же час, ставки податку на землю та пільги встановлюються місцевими державними органами. Органи місцевого самоврядування до 25 грудня року, що передує звітному, подають відповідному контролюючому органу за

місцезнаходженням земельної ділянки рішення щодо ставок земельного податку та наданих пільг зі сплати земельного податку юридичним та/або фізичним особам за формою, затвердженою Кабінетом Міністрів України.

Якщо платники податку, які користуються пільгами з цього податку, надають в оренду земельні ділянки, окремі будівлі, споруди або їх частини, податок за такі земельні ділянки та земельні ділянки під такими будівлями (їх частинами) сплачується на загальних підставах з урахуванням прибудинкової території. Ця норма не поширюється на бюджетні установи у разі надання ними будівель, споруд в тимчасове користування іншим бюджетним установам, дошкільним, загальноосвітнім навчальним закладам незалежно від форм власності і джерел фінансування [24].

Податкова система Молдови також містить податок на нерухоме майно, до якого належать земля та земельні ділянки. Разом з цим, умови звільнення від сплати цього податку для закладів середньої освіти передбачають наявність у них прав власності або договору оренди на ці об'єкти. Місцеві органи державного управління мають право звільнити від сплати податку на майно на певний проміжок часу тих юридичних осіб, які постраждали від стихійного лиха, пожежі тощо. Про прийняте рішення орган місцевого управління повідомляє державну податкову службу країни протягом десяти днів [25].

Податкове законодавство Вірменської Республіки не містить прямої норми щодо звільнення від сплати податку на майно закладами середньої освіти, однак діючі норми передбачають можливість надання пільг з боку муніципалітетів. Такі пільги можуть торкатися і податку на майно. При цьому сума пільги не може перевищувати десяти відсотків доходів, затверджених в муніципальному бюджеті з надходжень цього податку на поточний рік [26].

У Білорусі не підлягають оподаткуванню податком на нерухомість капітальні будови, де здійснюють навчальну діяльність установи освіти, що фінансуються з бюджету. При цьому звільняються від сплати податку на землю організації, що здійснюють свою діяльність в освітній сфері та фінансуються з державного бюджету. Норми податкового законодавства Мексики передбачають звільнення від податку на майно та земельні ділянки. Особливості звільнення залежать від норм законодавства, що діє у різних штатах цієї країни.

Серед країн, що розглядаються у цій статті, найбільш цікавий досвід щодо застосування податкових інструментів по відношенню до доходів батьків школярів має Індія. Податкові закони Індії дозволяють зменшити базу оподаткування податку на доходи громадян, діти яких навчаються в школі. Обсяг доходів, що оподатковується, може зменшитися на суму витрат, які було здійснено під час оплати за навчання дітей у школі, купівлі шкільного приладдя тощо [27]. При цьому максимальна сума вирахування платежів за витратами на навчання не може перевищувати близько 2,3 тис. дол. США для одного батька та двох дітей. Тобто для родини, яка складається з чоловіка, жінки та їхніх чотирьох дітей, за підсумками фінансового року можна зменшити об'єкт оподаткування на 4,6 тис. дол. США.

В інших країнах наявність аналогічних підходів щодо застосування податкових інструментів у вираженому соціальному спрямуванні можна вважати достатньо умовно. Наприклад, в Україні для учня, якщо він отримує зарплатню і є платником податків, щомісяця може застосовуватися податкова соціальна пільга. Така пільга може складати 50 відсотків розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, що на кінець 2017 року становить близько 27 дол. США.

Разом з цим, надання соціальної пільги можливо, якщо зарплатня учня на мі-

Таблиця

Окремі соціально-економічні, освітні та фінансові показники групи країн, що досліджуються

Країна	Рівень доходів на душу населення, тис. дол. США [30]	Позиція у рейтингу List of countries by GDP (PPP) per capita [30]	Позиція у рейтингу Education index (total 187 countries) [14]	Частка витратків на освіту у загальних витратках уряду, % [32]	Рівень середньої заробітної плати, дол. США [31]	Кількість школярів (окрім 1-4 класів), тис. учнів [32]	Співставлення кількості школярів (окрім 1-4 класів) до загальної чисельності населення, %	Кількість податкових платіжників, що складають податкову систему країни [33]
Мексика	18,938	64	71	19,1	550,4	12 993,3	10,2	6
Білорусь	18,000	67	53	11,2	371,9	644,2	6,8	7
Грузія	10,044	104	79	6,7	405,6	277,9	7,5	5
Вірменія	8,621	111	87	10,7	300,9	240,3	8,2	14
Україна	8,305	113	83	13,1	203,4	2 370,3	4,9	31
Індія	6,616	123	135	14,1	542,3	129 542,1	9,7	25
Молдова	5,328	132	114	20,7	251,9	233,3	9,1	21

Складено автором.

сяць не перевищує близько 92 дол. США. Слід звернути увагу на те, що податкові пільги повинні бути не меншими за неоподаткований мінімум, який у свою чергу повинен перевищувати розмір прожиткового мінімуму. У багатьох розвинутих країнах в основу визначення сум неоподатковуваних доходів покладено саме прожитковий мінімум [28].

Порівняння України та Індії цікаве з точки зору фінансової забезпеченості членів суспільства цих країн та використання податкових інструментів у сфері освіти. Так, Україна має один з найнижчих показників рівня середньої заробітної плати – близько 203 дол. США (див. таблицю) і практично непомітну соціально-податкову підтримку. В Індії рівень середньої зарплати значно вищий, ніж в Україні, – 542 дол. США (більше у 2,7 рази). У той же час, податкові пільги є значно відчутнішими і, головне, – вони не залежать від зарплати учня, як це визначено в українському законодавстві, при цьому достатньо дивним видається, що дитина у першому чи другому класі може мати щомісячну зарплату. В Індії ці пільги є реальними, а відтак більш корисними для батьків учнів, які купляють дітям шкільну канцелярію, одяг тощо.

В Україні податкова соціальна пільга як преференційний інструмент у системі оподаткування доходів фізичних осіб, не виконує належним чином покладену на неї основну функцію – підвищення платоспроможності громадян у сегменті незаможних верств населення. Такий стан зумовлений хибним підходом, що полягає у залежності податкової соціальної пільги від рівня прожиткового мінімуму, який є значно заниженим у порівнянні з реаліями життя [29].

Оцінка використання податкових пільг у системі загальної середньої освіти свідчить про їхню популярність та широкий спектр. Практично у будь-якій країні загальноосвітні заклади визначаються як неприбуткові організації та звільняються від основних податків – податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств, податку на нерухоме майно тощо. При цьому найбільш соціально орієнтованими є механізми справляння податку на доходи фізичних осіб, оскільки вони дозволяють компенсувати витрати батьків на матеріальне забезпечення дітей, які навчаються в школі. Це є особливо важливим для країн, які мають середній або низький рівень доходів своїх громадян.

Список використаних джерел

1. Загальна декларація прав людини від 10 грудня 1948 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_015.
2. United Nations. Millennium Declaration [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.un.org/millennium/declaration/ares552e.htm>.
3. IIASA Policy Brief. Economic Growth in Developing Countries: Education Proves Key [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iiasa.ac.at/web/home/resources/publications/IIASAPolicyBriefs/pb03-web.pdf>.
4. UNESCO Education for all 2000-2015: achievements and challenges [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://unesdoc.unesco.org/images/0023/002322/232205R.pdf>.
5. Bruce Bolnick. Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in the SADC Region [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/Pnacy929.pdf.
6. Duanjie Chen. The Framework for Assessing Tax Incentives: A Cost-Benefit Analysis Approach [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/2015TIBP_PaperChen.pdf.
7. Timothy Besley, Torsten Persson. Taxation and Development [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ibread.org/bread/system/files/bread_wpapers/372.pdf.

8. Neil Brooks and Thaddeus Hwong. Benefits and Economic Costs of Taxation A Comparison of High- and Low-Tax Countries [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Benefits_and_Costs_of_Taxation.pdf.

9. Norton Francis. State Tax Incentives for Economic Development [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.urban.org/sites/default/files/publication/78206/2000636-state-tax-incentives-for-economic-development.pdf>.

10. Тимарцев О. Ю. Податкові пільги як інструмент регулювання та стимулювання економіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.business-inform.net/pdf/2013/2_0/262_267.pdf.

11. Тропініна В., Гонта О. Соціальні аспекти формування ефективної податкової політики [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://papers.univ.kiev.ua/ekonomika/articles/Social_aspects_of_forming_of_effective_tax_policy_18649.pdf.

12. Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment. OECD [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.oecd.org/tax/tax-global/options-for-low-income-countries-effective-and-efficient-use-of-tax-incentives-for-investment.pdf>.

13. Jesús Felipe, Utsav Kumar, Arnelyn Abdon [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vox.lacea.org/?q=rich-poor-products>.

14. UN Education index (2013) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://hdr.undp.org/en/content/education-index>.

15. Indian Education Sector - Outsourcing of Services by Trust to Associated Services Companies [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.lexcounsel.in/attachments/article/102/Indian%20Education%20Sector%20-%20Outsourcing%20of%20Services%20by%20Trust%20to%20Associated%20Services%20Companies.pdf>.

16. Налоговый кодекс Республики Беларусь (особенная часть) от 29 декабря 2009 г. № 71-З [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nalog.gov.by/ru/chapter14-TC/>.

17. Agarwal Sanjiv. Education Services under Negative List – Service Tax [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://taxguru.in/service-tax/education-services-negative-list.html/>.

18. Swapna Bhattacharya. Educational statistics at a glance [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mhrd.gov.in/sites/upload_files/mhrd/files/statistics/ESG2016_0.pdf.

19. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Ліцензійних умов провадження освітньої діяльності закладів освіти» від 30 грудня 2015 р. № 1187 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1187-2015-%D0%BF/print1475926829117698>.

20. Terms of application of the 10 % VAT rate for food products and goods for children [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://custom.by/content/nds-10-prodtovary-detskie>.

21. Gabriel Andrade, Scott Sneckenberger [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://media.straffordpub.com/products/mexicos-iva-tax-vat-fundamentals-for-u-s-companies-2012-07-26/presentation.pdf>.

22. Municipal Taxes in India [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://academy.gktoday.in/current-affairs/municipal-taxes-in-india/>.

23. Andhra Pradesh Schools to be exempted from property tax [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.thehindu.com/todays-paper/tp-national/tp-andhrapradesh/Schools-to-be-exempted-from-property-tax/article16544397.ece>.

24. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1475926829117698>.

25. Налоговый кодекс Молдовы [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.contabilitate.md/?mod=article&id=7103>.

26. Податковий кодекс Вірменії. Податок на майно [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1917&lang=rus#4>.

27. Tax Benefits on Children Education Allowance, Tuition fees & School Fees [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://cleartax.in/s/tuition-fees-deduction-under-section-80c>.

28. Штефан Л. Б. Регулююча роль податкових пільг при оподаткуванні доходів фізичних осіб [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/2_ukr/114.pdf.

29. Федосова В. Є. Податкова соціальна пільга в системі податкових преференцій під час оподаткування доходів фізичних осіб [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2017/23-2-2017/20.pdf>.

30. List of countries by GDP (PPP) per capita [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://en.wikipedia.org/wiki/List_of_countries_by_GDP_\(PPP\)_per_capita](https://en.wikipedia.org/wiki/List_of_countries_by_GDP_(PPP)_per_capita).

31. Average Monthly Wages [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://tradingeconomics.com/ukraine/wages>.

32. UNESCO Institute for Statistics [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://data.worldbank.org/indicator/SE.SEC.ENRL?locations=MX>.

33. Doing Business 2017. Report [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2017>.

K. KUZNIETSOV

INSTRUMENTS OF TAX POLICY IN THE SYSTEM OF SECONDARY EDUCATION IN SOME COUNTRIES OF THE WORLD

Summary. *The issue of using tax policy tools for the secondary education system in some middle-income countries is considered. The approaches of the governments of these countries concerning application of tax privileges for achievement of social and economic equalization in the field of educational services are estimated. Different kinds of tax tools and directions of their influence are investigated. Determining the level of effectiveness of tax benefits is a more difficult task in countries with a low level of social and economic development. Such countries tend to use a wider selection of tax preferences that is required by the macroeconomic situation, which may harm various sectors of the economy and the state budget. Tax system tools, apart from fiscal, can carry out tasks of social and economic equalization in educational processes, which is extremely important for a population with a small or average income. The application of such principles should be reflected in the government's program documents and in legislative acts. A thorough analysis of benefits and costs is required for tax policy. This approach will ensure a high level of efficiency of the tax tools application. The assessment of the use of tax benefits in the system of secondary education indicates their popularity and a wide range. In almost all countries, general education institutions are defined as non-profit organizations and exempt from basic taxes. At the same time, the most socially-oriented mechanisms are the taxation of personal income, since they allow to compensate for the loss of parents for the material provision of children attending school. In this article the experience of Ukraine, India, Armenia, Georgia, Belarus, Moldova and Mexico has been studied.*

Keywords: *taxation of educational services, tax incentives, education support, secondary education sector.*