

13. Забелина, О. В. Роль социального капитала в устойчивом развитии индустрии туризма / О. В. Забелина, Д. В. Забелин // Вестн. Моск. ун-та. Сер. 6, Экономика. – 2020. – № 4. – С. 84–108.

Zabelina, O. V. The role of social capital in the sustainable development of the tourism industry / O. V. Zabelina, D. V. Zabelin // Bulletin of Moscow Univ. Ser. 6, Economics. – 2020. – № 4. – P. 84–108.

14. Post-industrial tourism as a driver of sustainable development / A. Kuzior [et al.] // Sustainability. – 2021. – Vol. 13 (15). – P. 8145.

15. Morozov, M. M. The concept of sustainable tourism development in a new reality. Research Result / M. M. Morozov // Business and Service Technologies. – 2021. – № 8 (3). – P. 32–39.

16. Butowski, L. Sustainable Tourism: A Model Approach. Sustainability [Electronic resource] / L. Butowski. – Mode of access: <https://www.researchgate.net/publication/224830355>. – Date of access: 11.02.2023.

17. Butowski L. Sustainable Tourism: A Human-Centered Approach / L. Butowski // Sustainability. – 2021. – Vol. 13 (15). – P. 18–35.

18. Тарасенок, А. И. Методологические основы геоэкономического механизма обеспечения конкурентоспособности туристской дестинации / А. И. Тарасенок // Вестн. Белорус. гос. экон. ун-та. – 2015. – № 6. – С. 14–22.

Tarasenok, A. I. Methodological foundations of the geo-economic mechanism for ensuring the competitiveness of a tourist destination / A. I. Tarasenok // Bulletin of BSEU. – 2015. – № 6. – P. 14–22.

19. Гречишкина, Е. А. Проблематика устойчивого развития туризма в зарубежных исследованиях / Е. А. Гречишкина // Туризм и гостеприимство. – 2021. – № 2. – С. 13–18.

Grechishkina, E. A. Problems of sustainable development of tourism in foreign research / E. A. Grechishkina // Tourism and hospitality. – 2021. – № 2. – P. 13–18.

20. Бек, Д. Спиральная динамика: управляя ценностями, лидерством и изменениями / Д. Бек, К. Кован ; пер. с англ. И. Фрейман, П. Миронов. – СПб. : Best Business Books, 2010. – 419 с.

Beck, D. Spiral Dynamics: Managing Values, Leadership and Change / D. Beck, K. Cowan ; translation from English I. Freiman, P. Mironov. – St. Petersburg : Best Business Books, 2010. – 419 p.

*Статья поступила в редакцию 15.11.2023.*

УДК 005.915:005.334

*T. Yazerskaya*

*A. Yanhol*

*BSEU (Minsk)*

## **TAX INCENTIVES FOR EDUCATION ACTIVITIES AS A FACTOR OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT STATES**

*The article discusses the problems of improving the education taxation system for the purposes of sustainable development of the Republic of Belarus. The role and importance of*

*taxation of educational services in the process of managing the financial and economic activities of educational institutions is determined. The essence of tax incentives as a factor in improving the quality of human capital is explored. The relationship between tax incentives and subjects of taxation in the education sector has been studied. A classification model of tax incentives has been developed for the purpose of obtaining quality education. It is proposed to classify tax incentives for education: according to the form of provision; by mechanism of action; by payer status. The article proposes a mechanism for implementing tax incentives for the educational environment. The main tax instruments for stimulating education in the Republic of Belarus, the Russian Federation and the Republic of Kazakhstan are considered. The authors concluded that it is necessary to provide tax incentives to stimulate the education sector as the main factor in the sustainable development of the Republic of Belarus.*

**Keywords:** investments in human capital; taxes; tax deductions; tax benefits; tax incentives; taxation; tax policy; education; income tax; stimulus; sustainable development; human capital.

**Т. А. Езерская**

кандидат экономических наук, доцент

**Е. С. Янголь**

БГЭУ (Минск)

## **НАЛОГОВОЕ СТИМУЛИРОВАНИЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КАК ФАКТОР УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ ГОСУДАРСТВА**

В статье рассматриваются проблемы совершенствования системы налогообложения образования в целях устойчивого развития Республики Беларусь. Определены роль и значение налогообложения образовательных услуг в процессе управления финансово-хозяйственной деятельностью учреждений образования. Исследуется сущность налоговых стимулов как фактора повышения качества человеческого капитала. Изучена взаимосвязь налоговых стимулов и субъектов налогообложения сферы образования. Разработана классификационная модель налоговых стимулов в целях получения качественного образования. Налоговые стимулы образования предложено классифицировать по форме предоставления, механизму воздействия и статусу плательщика. В статье предложен механизм реализации налогового стимулирования образовательной среды. Рассмотрены основные налоговые инструменты стимулирования образования Республики Беларусь, Российской Федерации и Республики Казахстан. Авторами сделан вывод о необходимости предоставления налоговых льгот для стимулирования сферы образования как основного фактора устойчивого развития Республики Беларусь.

**Ключевые слова:** инвестиции в человеческий капитал; налоги; налоговые вычеты; налоговые льготы; налоговое стимулирование; налогообложение; налоговая политика; образование; подоходный налог; стимул; устойчивое развитие; человеческий капитал.

На современном этапе развития мирового сообщества образование становится важнейшим фактором и обязательным условием формирования экономической и социальной основы общества. Уровень образовательной подготовки населения является одним из показателей, характеризующих конкурентоспособность страны. Таким образом, деятельность образовательного кластера привлекает все большее внимание, поскольку она направлена на получение

систематизированных знаний, умений и навыков с целью их эффективного применения в профессиональной деятельности.

Государственная политика в области образовательной деятельности должна обеспечить не только качественное предоставление образовательных услуг, а также предусмотреть возможность инвестиций в человеческий капитал. Налогообложение образовательной деятельности является одним из механизмов достижения устойчивого развития государства.

Теоретические и прикладные аспекты формирования налоговой политики сферы образования становятся предметом обсуждения и научных дискуссий. Концепции системы налогообложения образования рассмотрены в работах Е. С. Вылковой, Д. В. Масловой, Л. И. Журова, И. А. Майбурова и др. В настоящее время исследованию влияния налоговых инструментов на формирование человеческого капитала посвящены работы таких авторов, как Н. Г. Гаджиева, О. М. Алиева, Л. И. Гончаренко, Е. Ф. Киреевой, М. Р. Пинской и др.

Теория налогового регулирования образования в Республике Беларусь находится в стадии формирования. Отсутствует, на наш взгляд, четко сформулированные концепции налогообложения образовательной деятельности как составной части системы налогообложения, а также Отсутствует четкий механизм формирования и реализации налоговой политики образования в целях устойчивого развития; не разработано ресурсное и административно-процедурное обеспечение налогообложения образовательных услуг.

Цель исследования – на основе критического анализа сложившейся теории и практики налогообложения рассмотреть механизмы налогового регулирования образования и разработать направления развития налогового стимулирования инвестиций в человеческий капитал.

В научной статье использовалась совокупность методов и подходов, позволивших реализовать концептуальное единство исследования. В качестве методологической базы исследования использовались общенаучные методы (анализ и синтез), методы эмпирического исследования (наблюдение, сравнение, измерение).

Таким образом, все вышеизложенное позволяет говорить об актуальности цели настоящего исследования, направленной на совершенствование теоретических и методических аспектов системы налогообложения образовательной деятельности в Республике Беларусь.

Проблема повышения качества человеческого капитала является одним из основных факторов устойчивого развития экономики. Введение категории «человеческий капитал» в состав производственных ресурсов дает возможность говорить о задаче его восстановления и об инструментах финансирования вложений в человеческий капитал, таких как повышение уровня его образования.

Образовательные процессы в Республике Беларусь организуются различными субъектами образовательной деятельности, к которым относятся: учреждения образования и организации, реализующие отдельные образовательные программы; физические лица, инвестирующие в собственное образование и образование родственников; хозяйствующие субъекты, заинтересованные в обучении будущих работников, а также повышении квалификации работающего в организации персонала. Указанные субъекты образования, финансируя образовательную деятельность, вступают одновременно и в налоговые отношения с государством. По результатам анализа налоговых отношений субъектов образовательной деятельности нами предложена группировка налоговых плательщиков сферы образования (табл. 1).

**Таблица 1 – Группировка налогоплательщиков сферы образования**

<b>Группа налогоплательщиков</b>	<b>Субъект образовательной деятельности</b>
Юридические лица	государственные учреждения образования
	частные учреждения образования
	организации, реализующие отдельные образовательные программы
	хозяйствующие субъекты, заинтересованные в обучении будущих работников и повышении квалификации работающих в организации
Физические лица	физические лица, инвестирующие в собственное образование и образование родственников
	физические лица, оказывающие спонсорскую и благотворительную помощь учреждениям образования

Примечание – Источник: собственная разработка.

Считаем, что налогоплательщиками образовательной сферы являются все субъекты образования. Государство обладает достаточным ресурсом воздействия на человеческий капитал путем непосредственного финансирования образовательной среды благодаря выделению бюджетных средств и применению стимулирующей налоговой политики для осуществления образовательных услуг и инвестиционных вложений в обучающие институты.

Немаловажное место в политике привлечения инвестиций в образование играет налоговая политика – система мероприятий, проводимых государством в области управления налогами образовательного кластера.

Одной из составных частей налоговой политики сферы образования является налоговое стимулирование образовательной деятельности, предполагающее применение мер и средств, обеспечивающих регулирующее воздействие налоговых механизмов на повышение качества человеческого капитала в целях устойчивого развития. Выбор и трансформация налоговых инструментов зависит от целей налогово-бюджетной политики, взаимосвязанной с социально-экономической политикой государства.

Налоговое стимулирование образования позволяет обеспечить получение качественного образования на протяжении всей жизни. Налоговые стимулы являются одним из главных инструментов налоговой политики, используются не только для поддержки и стимулирования образования, но и для создания благоприятной национальной среды формирования человеческого капитала. Система налогового стимулирования не требует создания и содержания отдельного управленческого аппарата, поскольку базируется на уже существующей налоговой системе, что снижает расходы по ее применению для государственных органов, и имеет свои преимущества по сравнению с прямым субсидированием образования. Эффективность достигается за счет стабильности налоговых льгот, поскольку уровни субсидирования пересматриваются ежегодно и могут значительно изменяться, а налоговые ставки меняются гораздо реже.

Налоговая политика включает следующие стимулирующие налоговые механизмы: налоговые льготы, освобождения от налогообложения, налоговые кредиты и вычеты. Проанализировав фискальный инструментарий налогообложения, нами разработана классификационная модель налоговых стимулов образования (табл. 2).

**Таблица 2 – Классификационная модель налоговых стимулов для получения образования**

<b>Классификационный признак</b>	<b>Характеристика</b>
По форме предоставления	освобождение от уплаты налогов
	налоговые вычеты
	налоговые кредиты
	освобождение от уплаты налогов, стипендий, грантов, полученных во время обучения
По механизму воздействия	льготы, уменьшающие сумму налога к уплате
	отсрочка уплаты налогов на возмездной основе (налоговый кредит)
По статусу налогоплательщика	государственные учреждения образования
	частные учреждения образования
	хозяйствующие субъекты, заинтересованные в обучении будущих работников и повышении квалификации работающих в организации
	организации, оказывающие спонсорскую и благотворительную помощь учреждениям образования
	физические лица, оказывающие спонсорскую и благотворительную помощь учреждениям образования
	физические лица, получающие образование или повышающие квалификацию

Примечание – Источник: собственная разработка.

Таким образом, основными классификационными признаками налоговых стимулов образования следует считать форму представления, механизм воздействия и статус налогоплательщика.

На основании анализа экономической литературы был изучен механизм реализации налогового стимулирования образовательной деятельности. Данный механизм учитывает взаимосвязь налоговых стимулов и конкретных налогоплательщиков применительно к сфере образования. Механизм реализации налоговых стимулов образовательной деятельности представлен в таблице 3.

**Таблица 3 – Взаимосвязь системы налоговых стимулов и субъектов образования**

<b>Налоговые стимулы</b>	<b>Субъекты образования</b>	<b>Механизм реализации</b>
Освобождение от уплаты налогов	хозяйствующие субъекты, заинтересованные в обучении будущих работников и повышении квалификации работающих в организации; государственные и частные учреждения образования	полное или частичное освобождение от уплаты налогов
Налоговые вычеты	физические лица	снижение на сумму внесенных средств на обучение подоходного налога
Налоговые кредиты	физические лица	компенсация расходов на обучение
Освобождение стипендий, грантов, полученных во время обучения, от уплаты налогов	физические лица	освобождение от обложения подоходным налогом стипендий, грантов, полученных во время обучения

Примечание – Источник: собственная разработка.

Основными фискальными инструментами являются налоговые льготы и освобождение от уплаты налогов учреждений образования, а также физических лиц по средствам, вложенным в обучение. Льготированнию подлежат: налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, земельный налог, налог на недвижимость, подоходный налог.

В таблице 4 представлен перечень образовательных услуг, не облагаемых налогом на добавленную стоимость.

**Таблица 4 – Перечень образовательных услуг, не облагаемых налогом на добавленную стоимость**

Страна	Перечень облагаемых услуг
Республика Беларусь	Оказание платных образовательных услуг: реализация образовательных программ дошкольного, общего среднего, специального, профессионально-технического, среднего специального, высшего, научно-ориентированного образования; образовательной программы дополнительного образования взрослых (за исключением образовательной программы обучающих курсов), образовательной программы совершенствования возможностей и способностей личности, реализуемых иными организациями и индивидуальными предпринимателями, которым в соответствии с законодательством предоставлено право осуществлять образовательную деятельность
Российская Федерация	Реализация услуг в сфере образования, оказываемых организациями, осуществляющими образовательную деятельность, являющимися некоммерческими организациями, по реализации основных и (или) дополнительных образовательных программ, предусмотренных лицензией, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений
Республика Казахстан	Оказание образовательных услуг в сфере дошкольного воспитания и обучения; услуг по дополнительному образованию, оказываемых организациями, осуществляющими образовательную деятельность, являющимися некоммерческими организациями, по реализации основных и (или) дополнительных образовательных программ, предусмотренных лицензией, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений

Примечание – Источник: собственная разработка на основании изучения [2].

Проанализировав налоговое законодательство Республики Беларусь, Российской Федерации и Республики Казахстан, нами сделан вывод, что учреждения образования применяют освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость по образовательной деятельности. Также следует отметить, что образовательная деятельность государственных учреждений образования освобождена от уплаты налога на добавленную стоимость. Организации, оказывающие образовательные услуги в Республике Беларусь, Республике Казахстан и Российской Федерации не уплачивают налог на прибыль.

Кроме того, во всех рассмотренных налоговых законодательствах предусмотрена льгота по налогу на прибыль по суммам благотворительной помощи, направленной на развитие образовательных учреждений.

Кроме того, предусмотрено уменьшение величины налогооблагаемой прибыли на сумму расходов, затраченных организациями на финансирование расходов по обучению и повышению квалификации работников.

Следует отметить, что образовательные учреждения освобождаются от уплаты налогов на землю и имущество по зданиям, сооружениям, оборудованию, участвующим в образовательной деятельности; а также по земельным участкам, предоставленным для учебных и спортивных целей.

Налоговые стимулы для физических лиц позволяют повысить образовательный уровень населения. Налоговое законодательство Республики Беларусь, Российской Федерации и Республики Казахстан предусматривает налоговые вычеты по подоходному налогу по средствам, инвестированным в обучение.

Национальное законодательство указанных государств стимулирует граждан повышать свой образовательный уровень.

В таблице 5 представлен перечень налоговых вычетов по подоходному налогу, инвестированному в обучение.

**Таблица 5 – Перечень налоговых вычетов по подоходному налогу, инвестированному в обучение**

Страна	Виды вычетов	Содержание вычета
Республика Беларусь	Социальный налоговый вычет	Предоставляется в размере суммы, уплаченной плательщиком в течение налогового периода за свое обучение или за иждивенца в учреждениях образования при получении первого (высшего, среднего специального или профессионально-технического) образования, а также на уплату кредитов банков и займов, полученных от субъектов хозяйствования Республики Беларусь, в фактически израсходованных суммах
Российская Федерация	Социальный налоговый вычет	Предоставляется в сумме, уплаченной налогоплательщиком (родителем или опекуном) за обучение в организациях, при наличии ими лицензии на образовательную деятельность в размере фактически произведенных расходов на обучение или в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 000 рублей на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя)
Республика Казахстан	Налоговый вычет на обучение	Применяется для граждан Республики Казахстан по расходам на оплату обучения, произведенному в свою пользу или за иждивенца (не достигшего 21 года) по всем видам расходов на образование в размере не более 10-кратного минимального размере заработной платы, определенного за календарный год

Примечание – Источник: собственная разработка на основании изучения [2].

Рассматривая влияние налогового стимулирования на повышение качества человеческого капитала, следует затронуть вопросы эффективности налоговых преференций. Налоговые стимулы, направленные на развитие человеческого капитала, сами по себе не могут служить критериями его развития. Считаем, что налоговые инструменты следует оценивать с позиций их результативности. Под результативностью фискального инструментария следует понимать достижение

поставленных целей, выраженных в определенных результатах, для обеспечения которых налоговые льготы были установлены.

Оценка эффективности налоговых стимулов производится сопоставлением величины расходов и инициированных ими результатов. Таким образом, определяется величина дополнительных доходов субъектов хозяйствования, государства и общества в целом. Следует учесть, что налоговые стимулы представляют собой недополученный государством налоговый доход или финансовые ресурсы, которые могли бы быть использованы в иных формах государственной поддержки. Для оценки эффективности их применения необходимо сопоставить величину расходов на налоговое льготирование и стимулирование с результатами, полученными от их предоставления.

Критериями результативности налоговых преференций в сферу образования, на наш взгляд, могут выступать: повышение образовательного населения страны; рост занятости получивших образование; увеличение уровня заработной платы работников, повысивших образовательный уровень. Следует отметить, что порядок количественной оценки результативности налоговых преференций в сферу образования является достаточно трудоемким и субъективным процессом.

### **Выводы**

1. Образование является основой развития социально-экономической среды любого общества и предопределяет возможности реализации предпринимательского потенциала. Субъекты образования, финансируя образовательную деятельность, вступают одновременно в налоговые отношения с государством. К налогоплательщикам образовательной сферы относятся учреждения образования и организации, реализующие отдельные образовательные программы; физические лица, инвестирующие в собственное образование и образование родственников; хозяйствующие субъекты, заинтересованные в обучении будущих работников, а также в повышении квалификации работающего в организации персонала.

2. Налоговое стимулирование инвестиций в человеческий капитал является одним из приоритетных направлений государственного регулирования для целей обеспечения устойчивого развития Республики Беларусь. К налоговым стимулам относится следующий инструментарий налогообложения: налоговые льготы, освобождения от налогообложения, налоговые кредиты и вычеты.

3. Классификационными признаками налоговых инструментов стимулирования развития человеческого капитала следует считать форму представления, механизм воздействия и статус налогоплательщика.

4. Объемы предоставляемых государством налоговых преференций в целях стимулирования инвестиций в человеческий капитал сами по себе не являются гарантией его эффективного развития.

5. Критериями результативности налоговых преференций в сферу образования могут выступать: повышение образовательного населения страны; рост занятости, получивших образование; увеличение уровня заработной платы работников, повысивших образовательный уровень.

Рассмотренные в статье теоретико-методологические основы налогового стимулирования сферы образования остаются дискуссионными. Считаем, что предложенный механизм налогового стимулирования сферы образования может стать одним из важнейших инновационных механизмов устойчивого развития национальной экономики. Реализация предложенной концепции позволит повысить информационную емкость налогового менеджмента, даст

возможность обеспечить налоговую систему Республики Беларусь практическим инструментарием налогового стимулирования.

### **Источники**

1. Вылкова, Е. С. Концептуальные основы реформирования налога на доходы физических лиц в России / Е. С. Вылкова, А. Л. Тарасевич. – СПб. : Изд-во С.-Петерб. гос. ун-та экономики и финансов, 2010. – 212 с.  
Vylkova, E. S. Conceptual foundations of reforming the personal income tax in Russia / E. S. Vylkova, A. L. Tarasevich – St. Petersburg : Publishing House of St. Petersburg State University of Economics and Finance, 2010. – 212 p.
2. Киреева, Е. Ф. Налоговая поддержка образования в целях устойчивого развития в странах ЕАЭС / Е. Ф. Киреева // Экономика. Налоги. Право. – 2023. – № 4. – С. 136–145.  
Kireeva, E. F. Tax support for education for sustainable development in the EAEU countries / E. F. Kireeva // Economics. Taxes. Right. – 2023. – № 4. – P. 136–145.
3. Киреева, Е. Ф. Налогообложение образования: мировые и отечественные тенденции / Е. Ф. Киреева, Е. С. Янголь, // Инновац. развитие экономики. – 2023. – № 3. – С. 166–174.  
Kireeva, E. F. Taxation of education: global and domestic trends / E. F. Kireeva, E. S. Yangol // Innovative development of the economy. – 2023. – № 3. – P. 166–174.
4. Kireyeva, A. Providing Incentives for Intellectual Labor through Tax Policy in Belarus = Стимулирование интеллектуального труда посредством налоговой политики в Беларусь / A. Kireyeva, M. Pinskaya // Financial J. – 2022. – Vol. 14, № 3. – P. 61–73.
5. Маслова, Д. В. Влияние налогообложения труда на человеческий капитал / Д. В. Маслова // Финансы и кредит. – 2013. – № 7. – С. 11–17.  
Maslova, D. V. The impact of labor taxation on human capital / D. V. Maslova // Finance and credit. – 2013. – № 7. – P. 11–17.
6. Пинская, М. Р. Налоговое стимулирование развития человеческого капитала: состояние и перспективы / М. Р. Пинская // Экономика. Налоги. Право. – 2019. – № 12. – С. 137–146.  
Pinskaya, M. R. Tax stimulation of human capital development: state and prospects / M. R. Pinskaya // Economics. Taxes. Right. – 2019. – № 12 – P. 137–146.
7. Гончаренко, Л. И. К вопросу о налоговом стимулировании / Л. И. Гончаренко // Инновац. развитие экономики. – 2014. – № 23. – С. 26–30.  
Goncharenko, L. I. On the issue of tax incentives / L. I. Goncharenko // Innovative development of the economy. – 2014. – № 23. – P. 26–30.
8. Налоговая политика и цели устойчивого развития. Мировой опыт сопряжения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» / И. А. Майбуров [и др.] ; под ред. И. А. Майбурова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2023. – 255 с.  
Tax policy and sustainable development goals. World interface experience: a monograph for master's students studying in programs in the areas of "Economics", "Government Audit" and "Finance and Credit" / I. A. Mayburov [et al.] ; ed. I. A. Maiburova. – M. : UNITY-DANA, 2023. – 255 p.

*Статья поступила в редакцию 01.12.2023.*