Право. Журнал Высшей школы экономики. 2024. Том 17. № 4.
Law. Journal of the Higher School of Economics 2024. Vol. 17, no 4.

Научная статья
УДК: К34
JEL: K29
DOI:10.17323/2072-8166.2024.4.161.184

Проблема финансового стимулирования ученичества в России: сравнительно-правовое исследование

Станислав Сергеевич Агеев[1],

Дина Матвеевна Осина[2]

[1,2] Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации, Россия 119454, Москва, просп. Вернадского, 76,
[1] s.ageev@inno.mgimo.ru, https://orcid.org/0000-0001-9593-7645
[2] d.osina@inno.mgimo.ru, https://orcid.org/0000-0003-2383-6903

Аннотация

В статье рассматриваются аспекты развития института ученичества в России. Существование этого института выгодно как работникам, обучающимся по программам ученичества, так и работодателям и государству. Основной преградой на пути к развитию ученичества являются финансовые издержки, с которыми сталкиваются работодатели в связи с приемом на производственную практику обучающихся и с профессиональной переподготовкой действующих сотрудников образовательных организаций. Способы минимизации этих издержек исследуются на примерах зарубежных стран, где институт ученичества существует давно и оказывает положительное влияние на экономику компаний и самих государств. Соответственно предметом статьи являются общественные отношения, возникающие в связи с финансовым стимулированием ученичества государством. Методология исследования включает нормативное микро-сравнение, в том числе внешнее, поскольку правовой институт ученичества является общим для различных правовых систем и смежным для отдельных отраслей права: финансового и трудового. Также авторами применено функциональное сравнение в целях поиска оптимальной модели правового регулирования. Эффективность при этом определяется через призму достигнутых странами социально-экономических показателей. Сравнительно-исторический метод, а именно диахронный анализ правового регулирования позволил проследить переход между разными моделями финансового

© Агеев С.С., Осина Д.М., 2024
Данная публикация лицензируется соответственно условиям лицензии Creative Commons Attribution-Sharealike 4.0 International https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/legalcode.ru

стимулирования ученичества в отдельных юрисдикциях на различных этапах исторического развития. Выявлены механизмы прямого и косвенного финансирования ученичества, действие особых налогов, систем налоговых льгот, фондов, специальных программ ученичества. В свете поручений Президента России по итогам XXVI Петербургского международного экономического форума проанализировано состояние российского законодательства, касающегося вопросов ученичества, и сделан вывод о направлениях его совершенствования с возможным использованием зарубежного опыта. Авторы предлагают расширить перечень налоговых льгот введением налогового зачета для стимулирования работодателей, в особенности, малых и средних предприятий, поддерживающих программы ученичества.

Ключевые слова

ученичество; ученический налог; налоговые льготы; налоговый зачет; программы ученичества; фонды денежных средств.

Для цитирования: Агеев С.С., Осина Д.М. Проблема финансового стимулирования ученичества в России: сравнительно-правовое исследование // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2024. Том 17. № 4. С. 161–184. DOI:10.17323/2072-8166.2024.4.161.184

Research article

Financial Stimulation of Apprenticeship in Russia: Comparative Legal Research

Stanislav S. Ageev[1],

Dina M. Osina[2]

[1,2] Moscow State Institute of International Relations (University), 76 Prospekt Vernadskogo, Moscow 119454, Russia,

[1] s.ageev@inno.mgimo.ru, https://orcid.org/0000-0001-9593-7645

[2] d.osina@inno.mgimo.ru, https://orcid.org/0000-0003-2383-6903

Abstract

The article raises the problem of development of apprenticeship in Russia. This institute is equally beneficial for employers, apprentices and the state. It has been found out that the main obstacle to its development is in financial costs that employers bear when they organize internship for students and professional training of employees in educational organizations. The authors study the ways to minimize the aforementioned costs on the example of the foreign countries' experience where apprenticeship has existed for a long time and positively influenced the economy of companies and the states themselves. Correspondingly, the subject of the article is social relations arise in the light of state financial support of apprenticeship. The methodology of the research is represented by

normative micro-comparison, in particular external comparison, since apprenticeship as a legal institute is common for different legal systems and for various branches of law: labor law and financial law. The authors implement functional comparison as well to find an effective model of legal regulation. The effectiveness is measured through the social and economic results achieved by the states. The comparative historical method, in particular diachronic analysis of legal regulation, has helped the authors to see the transfer among various models of financial support of apprenticeship in different states retrospectively. In the course of the research the authors identify mechanisms of direct and indirect financing of apprenticeship, the existence of peculiar taxes, tax benefits, funds, special apprenticeship programs. Following the goals defined by the President of Russia after XXVI International Economic Forum in Saint Petersburg the authors analyze the current state of the Russian legislation concerning apprenticeship issues and make a conclusion about the directions for its improvement on the basis of the foreign experience. The authors propose to expand the list of tax benefits by introducing a tax credit that would support employers, in particular small and medium-sized enterprises, which involve in apprenticeship programs.

Keywords

apprenticeship; apprenticeship levy; tax benefits; tax credit; apprenticeship programs; funds.

For citation: Ageev S.S., Osina D.M. (2024) Financial Stimulation of Apprenticeship in Russia: Comparative Legal Research. *Law. Journal of the Higher School of Economics,* vol. 17, no. 4, pp. 161–184 (in Russ.) DOI:10.17323/2072-8166.2024.4.161.184

Введение

Понятие «ученичества» может быть истолковано по-разному. С одной стороны, это привлечение учащихся учебных заведений на производство с целью их профессиональной ориентации и начальной подготовки к осуществлению трудовой деятельности (в узком смысле). С другой, это программы повышения квалификации не только учащихся учебных заведений, но и уже действующих работников компании (в широком смысле). Ученичество в широком смысле в большей мере отражает социальное назначение данного явления.

Ученичество выполняет важные социально-экономические задачи. Во-первых, оно решает проблему профессиональной ориентации выпускников учебных заведений разного уровня. Во-вторых, оно способствует трудоустройству выпускников. В-третьих, оно способствует обновлению знаний работников, что делает их более разносторонними и конкурентоспособными. В-четвертых, профессиональная переподготовка и повышение квалификации работников способствуют экономическому росту и развитию компаний, в которых они трудоустроены, а значит, и государства в целом. В-пятых, ученичество обеспечивает тес-

ную связь образовательных организаций и работодателей, следовательно, первые могут точнее ориентироваться на потребности вторых [Aggarwal A., Aggarwal G., 2021: 213].

Между тем выгоды от ученичества являются видимыми лишь в долгосрочной перспективе, тогда как издержки работодателей очевидны изначально. Так, если речь идет об обучении на производстве, то работодатель вынужден назначить наставника, обязанного заниматься подготовкой учеников и отвлекаться от основной работы. Более того, эта дополнительная работа должна быть оплачена. Если речь идет о профессиональной переподготовке действующих сотрудников, то они вынуждены отрываться от производства, а работодатель обязан оплачивать их обучение в образовательных организациях.

Таким образом, объективной преградой на пути к выгодам от ученичества являются издержки работодателей, прежде всего финансовые, с которыми они сталкиваются в краткосрочной перспективе. Субъективные же преграды являются предметом социологических исследований [Smith E., 2022].

Предмет настоящего исследования — общественные отношения, возникающие в связи с финансовым стимулированием ученичества со стороны государства. Соответствующие общественные отношения и их правовое регулирование получили распространение в ряде зарубежных стран; следовательно, этот опыт может быть учтен в российском законодательстве, в котором также регулируется институт ученичества. Поручение по развитию данного института было дано Президентом Российской Федерации по итогам XXVI Петербургского международного экономического форума 14–17 июня 2023 г.[1] В этом поручении, в частности, говорится об обеспечении «возвратности затраченных на обучение средств» работодателей.

В российском законодательстве ученичество предусмотрено Главой 32 Трудового кодекса Российской Федерации (далее — ТК)[2]. В соответствии с ученическим договором работодатель-юридическое лицо (организация) имеет право заключать с лицом, ищущим работу, или с работником этой организации ученический договор на получение образования без отрыва или с отрывом от работы. Ученический договор с работником является дополнительным к трудовому договору и заключается на срок, необходимый для получения определенной квалификации.

[1] Перечень поручений по итогам XXVI Петербургского международного экономического форума. Available at: URL: http://www.kremlin.ru/acts/assignments/orders/72060 (дата обращения: 09.01.2024)

[2] Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 30.01.2024) // СПС Консультант Плюс.

Во Франции ученический договор регулируется Разделом II Книги II Части шестой Трудового кодекса Франции[3], заключается на определенный (à durée limitée) или на неопределенный срок (à durée indéterminée). Если договор заключается на точно определенный период, его срок составляет от 6 месяцев до 3 лет. Работниками по ученическому договору могут быть лица в возрасте от 16 до 29 лет.

В России, в отличие от Франции, ученический договор заключается только на определенный срок, но зато без ограничения по возрасту работника. Такой подход оправдан, поскольку он соответствует концепции непрерывного образования, закрепленной в ст. 10 Федерального закона от 29.12.2012 № 273-ФЗ[4].

Трудовым кодексом Франции предусмотрен не только ученический договор (contrat d'apprentissage), но также договор о повышении квалификации (contrat de professionnalisation). Отечественные исследователи обращали на это внимание и ранее, когда предлагали разграничить ученический договор и договор о повышении квалификации [Занданов С.В., 2009: 94], т.е. предлагали исходить из узкого понимания ученичества как явления, но российский законодатель сделал выбор в пользу широкого подхода.

Изучение зарубежного опыта, а именно опыта Франции, Германии, Венгрии, Великобритании, Ирландии, США и Республики Корея, где ученичество развито, позволит: во-первых, удостовериться в том, что оно может быть экономически выгодным для работодателей; во-вторых, выявить механизмы государственной поддержки работодателей, на которых ложатся основные издержки, связанные с реализацией ученичества.

Соответственно методология данного исследования представлена нормативным микросравнением, в том числе внешним, поскольку институт ученичества является общим для России и зарубежных стран, и внутренним с учетом того, что ученичество как институт присутствует не только в трудовом, но и в финансовом праве [Малиновский А.А., 2016: 15]. Одновременно с этим акцент сделан и на функциональном сравнении, предполагающем выявление лучших моделей правового регулирования [Van Hoecke M., 2015: 9]. Их выявление подтверждают те социально-экономические показатели, которые были достигнуты после принятия соответствующих нормативных актов и нашли отражение в официальных документах, в том числе в статистике. Наряду с пере-

[3] Code du travail. Available at: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006072050/LEGISCTA000006160820/#LEGISCTA000037386097 (дата обращения: 20.02.2024)

[4] Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ (ред. от 25.12.2023) «Об образовании в Российской Федерации» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2024) // СПС Консультант Плюс.

численными выше методами в процессе исследования применен сравнительно-исторический метод, а именно, диахронный анализ правового регулирования в отдельных зарубежных странах, который также отражает поиск и нахождение государствами оптимального правового регулирования [Кудрявцев В.Н. и др., 1980: 21]. В частности, применение этого метода продемонстрировано на примере перехода отдельных стран от прямого финансирования программ ученичества через специальные фонды денежных средств к косвенному — через механизм налоговых льгот.

Традиционным для сравнительного правоведения было бы проведение исследования в рамках правовых семей, но в заявленных выше странах меры финансовой поддержки не совпадают с их отнесением к англо-саксонской, романо-германской или иной правовой семье. Выходом стал выбор в качестве основания для сравнения мер прямой и косвенной финансовой поддержки.

1. Меры прямой финансовой поддержки ученичества

Названная поддержка осуществляется двумя основными способами: за счет специальных фондов; при реализации специальных программ.

Специальные фонды отличаются от специальных программ источниками формирования: в первом случае это преимущественно страховые взносы, во втором — средства, выделенные из государственного бюджета. Также деньги, находящиеся в управлении специальных фондов, могут быть инвестированы, тогда как средства, выделенные на реализацию специальной программы, не могут. Для государства существенной разницы между этими двумя механизмами нет, поскольку оба они связаны с прямыми расходами на развитие ученичества и сопряжены с дополнительными издержками администрирования и контроля.

1.1. Специальные фонды денежных средств

До введения в действие с 1.01.2001 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ)[5] в России в соответствии с Постановлением Верховного Совета от 08.06.1993 №5132-1[6] функционировал внебюджетный Государственный фонд занятости населения.

[5] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 14.02.2024) // СПС Консультант Плюс.

[6] Постановление Верховного Совета от 08.06.1993 № 5132-1 «Об утверждении Положения о Государственном фонде занятости населения Российской Федерации» // СПС Консультант Плюс.

Фонд занятости, включавший федеральную, региональную и местную составляющие, формировался в том числе за счет обязательных страховых взносов работодателей и работников. Средства Фонда направлялись среди прочего на меры профориентации, профессиональной подготовки и переподготовки безработных, включая содержание (аренду) учебных заведений и выплату стипендий обучающимся, а также на сохранение, создание дополнительных или новых рабочих мест.

Создание Фонда изначально было временным[7], направленным на оперативное решение проблемы массовой безработицы. Профессиональная подготовка и переподготовка были ориентированы не столько на практикантов или работников, сколько на безработных граждан, вынужденных адаптироваться к новым экономическим условиям. Сейчас, когда рынок труда находится в относительно стабильном состоянии, профессиональная подготовка и переподготовка направлены, напротив, на работников и практикантов, чтобы обновить знания первых и адаптировать к работе вторых.

Именно из соображений адаптации к работе исходят, к примеру, в Республике Корея, где Закон «О параллельной работе и учебе» (2021)[8] предусматривает две программы ученичества: новых работников и студентов (в том числе учащихся старших классов). Ученичество новых работников подразумевает прохождение обучения как на рабочем месте, так и в образовательных центрах.

Программы ученичества осуществляются при участии Министерства занятости и труда, контролирующего данные программы наряду с Министерством образования, и финансируются за счет страховых взносов, уплачиваемых работниками и работодателями в Фонд страхования занятости. Его функционирование регулирует глава 7 Закона «О страховании занятости» (1995)[9].

Из Фонда аккумулированных таким образом денежных средств наряду с ученичеством финансируются и другие программы, направленные на развитие трудовой сферы и борьбу с безработицей. Размер страхового взноса зависит от многих факторов, в частности, от количества работников у работодателя, но в среднем составляет около 0,65% (от 0,25 до 0,85%) фонда оплаты труда. Текущий контроль операций осуществляет Банк Кореи, в котором у Фонда открыт счет.

---

[7] Обязательные платежи в Фонд занятости, безусловно, являлись дополнительной финансовой и административной нагрузкой на работодателей, поэтому в условиях становления рыночной экономики такое решение не могло быть постоянным.

[8] Available at: https://www.law.go.kr (дата обращения: 21.02.2024)

[9] Available at: https://www.law.go.kr/LSW/lsInfoP.do?lsiSeq=60878#0000 (дата обращения: 24.09.2023)

И хотя Фонд был создан в 1995 г., программы ученичества в стране появились в качестве пилотного проекта лишь в 2013 г., а их фактическая реализация началась в 2014 г. Это может быть связано с перемещением фокуса внимания Фонда с безработицы на проблему подготовки квалифицированных кадров. За первые 2,5 года развития ученичества, как отмечают зарубежные исследователи, количество учеников превысило 25 тыс. [Kang K.-J. et al., 2017: 4]. К 2019 г. их количество превысило 89 тыс. человек[10]. По данным 2016–2020 гг., расходы работодателей на развитие ученичества полностью покрывались за счет доходов от реализации таких программ[11].

Аналогичный Фонд создан и в Ирландии в 2000 г. в связи с принятием Закона «О Национальном фонде обучения»[12]. Целью его учреждения было финансирование программ профессиональной подготовки и обучения не только трудоустроенных (включая ученическую подготовку), но и ищущих работу. Фонд имеет текущий и инвестиционный счет. Контроль за первым осуществляет министр предприятий, торговли и занятости, а за вторым — министр финансов. Инвестиционный счет позволяет вкладывать неиспользованные средства, находящиеся в управлении Фонда, и получать доход. На текущий счет поступают сборы с работодателей в размере 0,7% фонда оплаты труда.

Так, в 2016 г. сборы с работодателей в Ирландии на финансирование программ ученичества составили 390 млн. евро, что на 20 млн. евро больше, чем в 2015 г.[13] Из них 334 млн. евро были потрачены в 2016 г. на образовательные программы. Вероятно, остаток в виде 56 млн. евро был направлен на инвестиции. По статистике 2015–2016 гг. около 208 тыс. компаний стали плательщиками этого сбора, тогда как выгоду от программ подготовки получили около 13 тыс. компаний, т.е. всего 6,25%[14].

Таким образом, в России, Республике Корея и Ирландии специальные фонды денежных средств были созданы примерно в одно и то же время для решения схожих задач, среди которых развитие ученичества не была основной. В России учреждение Фонда занятости оказалось временным решением, соответствующие сборы были обременительны как для государства, так и для работодателей. В Корее расходы работодате-

[10] Apprenticeship in Korea 2019. Available at: https://www.voced.edu.au/content/ngv%3A88943 (дата обращения: 23.09.2023)

[11] Ibid.

[12] National Training Fund Act of 2000. Available at: https://www.irishstatutebook.ie/eli/2000/act/41/enacted/en/html (дата обращения: 17.09.2023)

[13] NTF in Ireland. Available at: https://www.cedefop.europa.eu/en/tools/financing-apprenticeships/financing-instruments/national-training-fund-ntf (дата обращения: 18.09.2022)

[14] Там же.

лей на развитие ученичества полностью покрываются за счет доходов от реализации таких программ, но это показатель по всем работодателям в целом. Опыт Ирландии показывает, что выгоду от реализации программ ученичества, несмотря на равные страховые взносы или сборы, получает лишь незначительная часть работодателей.

Отказ от подобного способа поддержки ученичества и переход к иным механизмам виден на примере Венгрии, где с 1988 г. в рамках Национального фонда занятости действовал Подфонд профессионального обучения. Его деятельность регулировалась Законом «О взносах на профессиональное обучение и поддержке развития обучения» (2011)[15]. Контролировало деятельность этого Фонда Министерство национальной экономики, в частности, подведомственное ему Национальное управление профессионального образования и обучения взрослых.

Фонд финансировал программы ученичества и иные образовательные программы и пополнялся за счет работодателей, которые уплачивали взнос на профессиональное обучение в размере 1,5% фонда оплаты труда. Но 1.01. 2022 данный взнос был упразднен в связи с переходом к механизму налоговых льгот: для работодателей был введен зачета налога в рамках налога на социальное страхование[16].

Целесообразность такого перехода подтверждается статистикой, согласно которой в 2016 г. платеж уплатили 544 156 работодателей, а выгоду получили только 7059, т.е. 1,3%, тогда как в 2015 г. платеж уплатили 567 857 работодателей, а выгоду получили лишь 6991 или 1,2%[17]. Также эти данные, как и статистика Ирландии, доказывают несовершенство механизма прямой поддержки ученичества через специальные фонды, поскольку они обеспечивают аккумулирование, но не распределение денежных средств.

1.2. Специальные программы поддержки ученичества

В России такие программы на федеральном уровне отсутствуют. Есть лишь общая государственная программа «Содействие занятости населе-

[15] 2011. Évi CLV. Törvény a szakképzési hozzájárulásrólés a képzés fejlesztésének támogatásáról. Available at: https://mkogy.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1100155.TV (дата обращения: 17.09.2023)

[16] "Újszochokedvezmény 2022. január 1-jétől". Available at: https://nav.gov.hu/ado/szocialis_hozzajarulasi_ado/uj-szochokedvezmeny-2022.-januar-1-jetol (дата обращения: 17.09.2023)

[17] National Employment Fund, Training Sub-Fund, Vocational Training Contribution in Hungary. Available at: https://www.cedefop.europa.eu/en/tools/financing-apprenticeships/financing-instruments/national-employment-fund-training-sub-fund-vocational-training (дата обращения: 18.09.2022)

ния», утвержденная Постановлением Правительства от 15.04.2014 № 298[18], но и в ней не так много положений, в которых упоминается ученичество.

В государственной программе указано лишь, что развитие системы профессиональных квалификаций, механизма независимой оценки квалификации, а также функций базового центра профессиональной подготовки, переподготовки и повышения квалификации рабочих кадров в соответствии с Федеральным законом «О независимой оценке квалификации» предусматривает в том числе повышение квалификации руководителей образовательных организаций и структурных образовательных подразделений предприятий, методистов, преподавателей, мастеров производственного обучения, наставников на производстве. Другими словами, государственная программа направлена на повышение квалификации наставников, но не учеников.

На региональном уровне в России наряду с ученичеством получил развитие схожий с ним институт наставничества, заключающийся в передаче профессиональных знаний, компетенций, помощи в профессиональной адаптации, развитии и продвижении. Так, в Воронежской области действует Закон от 06.10.2011 № 132-ОЗ[19], по которому, в частности, организациям-работодателям, применяющим наставничество, могут быть оказаны меры государственной (областной) поддержки в соответствии с государственными программами области.

Таким образом, сейчас в России ученичество или наставничество поддерживаются напрямую лишь из бюджетов регионов, а федеральных субсидий на развитие данных институтов действующими государственными программами не предусмотрено.

В США первая региональная программа ученичества появилась в штате Висконсин в 1911 г., на федеральном уровне — в 1937 г. с принятием закона «О национальном ученичестве» (National Apprenticeship Act)[20], или закон Фитцжеральда. Этот закон регулирует программы ученичества и обучения на рабочем месте. Стандарты, регулирующие программы ученичества, разработаны Министерством труда и консолидированы в частях 29 и 30 Раздела 29 Свода федеральных правил, посвященного вопросам труда[21].

---

[18] Постановление Правительства РФ от 15.04.2014 № 298 (ред. от 22.09.2023) «Об утверждении государственной программы «Содействие занятости населения»» // СПС Консультант Плюс.

[19] Закон от 06.10.2011 № 132-ОЗ «О первом рабочем дне выпускников и трудовом наставничестве» // СПС Консультант Плюс.

[20] National Apprenticeship Act of 1937. Available at: https://www.govinfo.gov/content/pkg/COMPS-3091/pdf/COMPS-3091.pdf (дата обращения: 18.10.2023)

[21] Available at: https://www.govinfo.gov/app/collection/cfr/2021/title29 (дата обращения: 24.09.2023)

В настоящий момент в США действуют следующие виды программ ученичества: зарегистрированная программа ученичества (Registered Apprenticeship Program); программа ученичества, признанная в отрасли (Industry-Recognized Apprenticeship Program) [Smith E., Rauner F., 2010: 125].

Зарегистрированная программа ученичества называется так потому, что она утверждается либо Отделом ученичества Министерства труда, либо Агентством ученичества штата[22]. Каждый работодатель имеет право на свою программу ученичества, зарегистрировав ее и получив как следствие права на техническую помощь государства в части реализации программы, льготы в виде зачета налога, возможность выдавать признаваемый на территории страны диплом об окончании программы ученичества. При реализации программы у работодателя есть возможность сотрудничать с образовательными организациями, например, с колледжами и школами.

Программа ученичества, признанная в отрасли, должна быть утверждена лицом, уполномоченным государством (как правило, это крупная компания-лидер отрасли)[23].

Названные программы ученичества поддерживаются государством, о чем свидетельствует выделение штатам средств из федерального бюджета. Министерство труда ежегодно выделяло 50,5 млн. дол. на расширение программ ученичества в штатах с упором на быстрорастущие отрасли. Эта субсидирование ознаменовало первый в США случай, когда федеральное правительство поддержало штаты в их усилиях по расширению и диверсификации программ ученичества[24]. В 2023 г. ежегодная субсидия увеличена до 65 млн. дол.[25].

Предусмотрены не только федеральные субсидии, но и меры косвенной поддержки программ ученичества. Так, участие работодателей в данных программах по законодательству отдельных штатов является основанием получения ими федеральных налоговых льгот. Иными словами, именно штаты стимулируют работодателей к развитию ученичества.

Например, закон Алабамы[26] дает работодателю льготу по подоходному налогу в размере 1250 дол. за каждого квалифицированного ученика

---

[22] Available at: https://www.apprenticeship.gov/employers/explore-apprenticeship (дата обращения: 19.09.2023)

[23] Available at: https://www.apprenticeship.gov/sites/default/files/IRAP_FAQ.pdf (дата обращения: 18.10.2023)

[24] Available at: https://www.apprenticeship.gov/investments-tax-credits-and-tuition-support/state-apprenticeship-expansion (дата обращения: 22.02.2024)

[25] Department of Labor Awards $65m to Help States Increase, Expand Access to Registered Apprenticeships in High-Growth, High-Demand Industries. Available at: https://www.dol.gov/newsroom/releases/eta/eta20230719 (дата обращения: 22.02.2024)

[26] Available at: https://codes.findlaw.com/al/title-40-revenue-and-taxation/al-code-sect-40-18-422/ (дата обращения: 09.01.2024)

работодателя (500 дол. за каждого квалифицированного ученика средней школы). Законодательно ограничены совокупные налоговые льготы в размере 3 000 000 дол. в течение первых двух налоговых лет и 5 000 000 дол. за каждый последующий налоговый год[27]. В Иллинойсе размер ежегодного зачета налога не должен превышать 3500 дол. на одного ученика.

В 2020 г. к программам ученичества на федеральном и региональном уровнях присоединились 221 000 человек, были запущены 3143 новые программы, всего действовало порядка 26 000 программ[28]. При этом участие в программах ученичества по сравнению с общим количеством обучающихся остается небольшим: несмотря на более чем 80-летнюю историю ученичества в стране, для многих предприятий малого и среднего сектора расходы на организацию подобного обучения являются неподъемными [Савина М.В. и др., 2022: 62].

Таким образом, Россия и США исходят из разного понимания специальных программ поддержки ученичества. Если в России они имеют форму государственных программ, на реализацию которых выделяются бюджетные средства, то в США они больше напоминают образовательные программы, которые в случае их признания государством или уполномоченным им специальным лицом становятся основанием федеральных субсидий или налоговых льгот.

2. Меры косвенной финансовой поддержки ученичества

Ключевые меры такой поддержки ученичества — льготы по налогам, отличным от ученического налога/сбора, и сам ученический налог/сбор[29]. Они не предполагают бюджетного субсидирования. В России отсутствует ученический налог/сбор, но он имеет место в некоторых зарубежных странах, например, в Великобритании и Франции.

---

[27] States that Offer Tax Credits for Hiring Apprentices and Tuition Support for Registered Apprentices. Available at: https://www.apprenticeship.gov/investments-tax-credits-and-tuition-support/state-tax-credits-and-tuition-support (дата обращения: 18.09.2023)

[28] Available at: https://www.dol.gov/agencies/eta/apprenticeship/about/statistics/2020 (дата обращения: 21.09.2022)

Примечание: информация на указанном сайте содержит суммарные данные из различных источников регионального и федерального уровней.

[29] Хотя это обязательный платеж, имеющий налоговую природу, его уплата может быть компенсирована полностью или частично, что позволяет отнести его также к мерам косвенной финансовой поддержки. Тем более, что расходы работодателя на финансирование программ ученичества могут быть выше, чем издержки, связанные с уплатой ученического налога/сбора.

В большинстве зарубежных стран (в Германии, Венгрии, США и др.), как и в России, косвенная поддержка ученичества происходит через налоговые льготы, являющиеся элементом юридического состава иных налогов. Между тем виды налоговых льгот и степень их влияния на поведение налогоплательщика могут различаться: в частности, применение налогового зачета, уменьшающего величину налогового обязательства, способно компенсировать налогоплательщику больше расходов, чем налоговый вычет, сокращающий налоговую базу.

2.1. Льготы по налогам, отличным от ученического налога/сбора

Как отмечают отечественные исследователи, именно с налоговыми льготами, которые по общему правилу относятся к факультативным элементам налога, чаще всего связывают реализацию регулирующей функции налогов [Копина А.А., 2023: 9]. Данная функция, на первый взгляд, противоположна фискальной: действительно, в краткосрочной перспективе ее можно связать с явлением «налоговых расходов» [Мичурина Ю.П., 2022: 30] или недополученных доходов бюджета, тогда как фискальная функция отвечает за «бюджетную безопасность» [Долматова Н.Г., 2021: 17]. В долгосрочной перспективе обе функции выполняют общую задачу наполнения бюджета, поскольку регулирующая функция связана с финансовым стимулированием в настоящем, чтобы получить еще больший экономический результат в будущем. Иное противоречило бы самой идее налогообложения.

Так, Министерство образования и науки Российской Федерации письмом[30] информировало о действующих с 1.01.2009 налоговых льготах работодателей, направляющим средства на обучение. Правовое регулирование с тех пор претерпело изменения и ныне заключается в следующем.

Организации на основании пп. 23 п. 1 и п. 3 ст. 264 Налогового кодекса вправе учесть при исчислении налога на прибыль в прочих расходах, связанных с производством и реализацией, расходы на обучение своих работников, а также физических лиц, с которыми заключены договоры, предусматривающие их обязанность не позднее трех месяцев после окончания указанного обучения, оплаченного налогоплательщиком, заключить с ним трудовой договор и отработать у налогоплательщика не менее одного года.

Такие расходы могут быть учтены, если они направлены на обучение по основным профессиональным образовательным программам, основным программам профессионального обучения и дополнительным

[30] Письмо Министерства образования и науки РФ от 01.12.2008 № 03-2495 // СПС Консультант Плюс.

профессиональным программам на основании договора организации-налогоплательщика с российской образовательной организацией, научной организацией либо иностранной образовательной организацией, имеющими право на образовательную деятельность. К указанному виду расходов относятся также расходы организации-налогоплательщика на прохождение независимой оценки квалификации на соответствие требованиям к квалификации работников налогоплательщика на основании договора оказания услуг проведения независимой оценки квалификации на соответствие требованиям к квалификации в соответствии с федеральным законодательством.

Выплачиваемые организацией в соответствии с ученическим договором и ст. 204 ТК стипендии ученикам, впоследствии принятым на работу, могут быть учтены при исчислении налога на прибыль в качестве прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК. Указанное право организаций подтверждено единообразными разъяснениями Министерства финансов России[31], а также судебной практикой[32]. Размер стипендии по ст. 204 ТК определяется ученическим договором и зависит от получаемой квалификации, но не может быть ниже установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда[33].

Кроме того, при исчислении налога на прибыль в расходы на оплату труда включаются следующие расходы организаций, связанные с обучением штатных работников:

в виде среднего заработка, сохраняемого за работниками в соответствии с трудовым законодательством на время предоставляемых работникам учебных отпусков, а также расходы на оплату проезда к месту учебы и обратно (п. 13 ст. 255 НК);

предусмотренные законодательством начисления по основному месту работы работникам во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации или переподготовки кадров (п. 19 ст. 255 НК).

Другими словами, согласно Налоговому колексу основной льготой для работодателей, применяющих общую систему налогообложения, является вычет по налогу на прибыль, или возможность уменьшить на-

[31] Письма Министерства финансов РФ от 10.06.2016 № 03-03-06/1/34188, от 26.03.2015 № 03-03-06/1/16621, от 03.07.2014 № 03-03-06/1/32275, от 08.06.2012 № 03-03-06/1/297 // СПС Консультант Плюс.

[32] Постановление Арбитражного суда Московского округа от 26.09.2017 по делу № А40-234177/2016 // СПС Консультант Плюс.

[33] С 1.01. 2024 МРОТ установлен в сумме 19 242 руб. в месяц (ст. 1 Федерального закона от 19.06.2000 № 82-ФЗ (ред. от 27.11.2023) «О минимальном размере оплаты труда» // СПС Консультант Плюс.

логовую базу на величину расходов, понесенных в связи с реализацией ученичества. Плюсом такой налоговой льготы является возможность компенсировать хотя бы часть соответствующих расходов. Минусом — необходимость документального подтверждения и экономического обоснования этих расходов. Такая необходимость может оказаться сдерживающим фактором для работодателей.

Для работодателей, применяющих некоторые специальные налоговые режимы, данный Кодекс также предусматривает налоговые льготы в связи с расходами на ученичество. Так, в соответствии с пп. 29 п. 2 ст. 346.5 Кодекса плательщики единого сельскохозяйственного налога вправе уменьшить полученные ими доходы на сумму расходов на обучение специалистов в профессиональных образовательных организациях и образовательных организациях высшего образования. Указанные расходы учитываются при налогообложении, если с обучающимися в указанных образовательных организациях физическими лицами заключены договоры (контракты) на обучение, предусматривающие их работу у налогоплательщика в течение не менее трех лет по специальности после окончания соответствующей образовательной организации.

Мера направлена в первую очередь на поддержку сельского хозяйства посредством привлечения квалифицированных кадров в отрасль. Подтверждением такого вывода является то, что по иным специальным налоговым режимам аналогичная льгота не предусматривается. На наш взгляд, это опрометчиво, поскольку малые и средние предприятия, применяющие упрощенную систему налогообложения, должны быть также обеспечены квалифицированными кадрами. Тем более что их финансовые возможности в период становления и превращения в крупный бизнес весьма ограничены (о чем уже говорилось при анализе мер прямой поддержки ученичества в США).

В Германии возможность вычета из налоговой базы по налогу на прибыль организаций (die Körperschaftsteuer) расходов, связанных с ученичеством, как расходов, связанных с ведением бизнеса, существует с 1920 г. [Alber M., 2019: 9]. Примечательно, что к указанным расходам относятся как затраты на образование внутри компании, так и во внешних учреждениях[34]. Иными словами, в Германии, в отличие от России, есть возможность вычета затрат на образование внутри компании, а также нет ограничения величины расходов, что следует из Закона «О налоге на прибыль организаций» (1976)[35].

---

[34] Постановление Арбитражного суда Московского округа от 26.09.2017 по делу № А40-234177/2016 // СПС Консультант Плюс.

[35] Available at: https://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/ (дата обращения: 17.10.2023)

По данным на 2016 г. в Германии косвенная поддержка работодателей в виде возможности вычета расходов на ученичество из налоговой базы по налогу на прибыль организаций составила 1 млрд. 230 млн. евро[36]. Поэтому, как отмечают зарубежные исследователи, работодатели в Германии не испытывают существенных финансовых издержек, связанных с профессиональной переподготовкой работников, а потому решающим фактором при принятии решения работодателями являются выгоды, которые они получат от такой переподготовки [Muehlemann S. et al., 2010: 806].

При этом и Россия, и Германия исходят из более скромной льготы в виде налогового вычета, чем США, где законодательство штатов, как отмечалось ранее, допускает зачет налога. Во Франции Подраздел XXXII Раздел II Общего налогового кодекса[37] также предусматривает налоговый зачет: величина налогового обязательства по налогу на прибыль организаций может быть уменьшена, среди прочего, на величину ученического налога. Добавим, что применение зачета налога, в отличие от налогового вычета, не требует экономического обоснования расходов.

Примечательно, что российский НК также предусматривает изъятия как разновидность налоговых льгот, но по страховым взносам. В силу подп. 12 п. 1 ст. 422 Налогового кодекса не подлежат обложению страховыми взносами суммы платы за обучение работников по основным профессиональным образовательным программам и дополнительным профессиональным программам. Также согласно абз. 7 подп. 2 п. 1 ст. 422 Кодекса не подлежат обложению страховыми взносами все виды установленных законодательством компенсационных выплат, связанных с возмещением расходов на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации работников. К указанной категории относятся, например, и расходы на оплату организацией-работодателем стоимости обучения сотрудников технике безопасности и охране труда[38].

Стипендии, выплачиваемые организацией ученикам в соответствии с ученическим договором и ст. 204 ТК, также не подлежат обложению страховыми взносами. Данный вывод прямо и не закреплен в Налоговом кодексе, однако он следует из однозначной и действующей до сих

[36] Corporate tax in Germany. Available at: https://www.cedefop.europa.eu/en/tools/financing-apprenticeships/financing-instruments/corporate-tax (дата обращения: 18.10.2023)

[37] Code general des impôts. Available at: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006162553/#LEGISCTA000006162553 (дата обращения: 09.01.2024)

[38] Письмо Министерства финансов РФ от 31.10.2017 № 03-04-06/71534 // СПС Консультант Плюс.

пор позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда России[39], который подчеркнул, что «поскольку предметом ученического договора не является выполнение трудовой функции либо выполнение работ (услуг), стипендия, выплачиваемая организацией обучающемуся лицу, в том числе работнику организации, на основании данного договора, не является объектом обложения страховыми взносами и не подлежит включению в базу для начисления страховых взносов». Министерство труда и социальной защиты также указало[40], что «стипендии, выплачиваемые по ученическому договору, заключенному с физическим лицом, ищущим работу, а также по ученическому договору на получение образования без отрыва от работы, заключенному с работником данной организации, не признаются объектом обложения страховыми взносами».

Как отмечено выше, в Венгрии Закон «О взносах на социальное страхование» (2018)[41] предусматривает право снижения работодателями с 1.01.2022 величины налогового обязательства по налогу на социальное страхование на сумму расходов на ученичество. Более того, если эта сумма превышает величину налогового обязательства, разница может быть возмещена из бюджета. Правом на зачет наделяются работодатели, которые заключили: трудовой договор о профессиональном обучении (включая ученический договор) со студентом или лицом, участвующим в обучении; или договор о трудоустройстве со студентом; или соглашение о сотрудничестве с вузом в рамках программы обучения[42].

Другими словами, в России и Венгрии предусмотрены различные механизмы налогового льготирования в рамках страховых взносов или налогов на социальное страхование — изъятия и налоговый зачет, соответственно. Между тем, как изъятия, так и зачет налога являются более существенными льготами, чем налоговый вычет.

2.2. Ученический налог / сбор

Выше говорилось, что в Великобритании и Франции, в отличие от России, взимаются специализированные налоги, направленные на развитие ученичества. Они называются ученическими налогами / сборами.

---

[39] Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда от 03.12.2013 № 10905/13 по делу № А71-9175/2012 // СПС Консультант Плюс.

[40] Письмо Министерства труда и социальной защиты РФ от 26.02.2015 № 17-3/В-83 // СПС Консультант Плюс.

[41] 2018. évi LII. Törvény a szociálishozzájárulásiadóról. Available at: https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1800052.tv (дата обращения: 18.09.2023)

[42] “Újszochokedvezmény 2022. január 1-jétől”. Available at: https://nav.gov.hu/ado/szocialis_hozzajarulasi_ado/uj-szochokedvezmeny-2022.-januar-1-jetol (дата обращения: 18.10.2023)

Так, в Великобритании ученический сбор, введенный Законом «О финансах» (2016)[43], составляет сумму, которую работодатели уплачивают в размере 0,5% годовой заработной платы[44], которая является аналогом фонда оплаты труда [Kuczera M., Field S., 2018: 60]. Примечательно, что данный сбор был введен сразу после победы консерваторов на всеобщих выборах, вслед за бюджетным посланием канцлера казначейства в 2015 г.[45]

Британские работодатели обязаны уплачивать ученический сбор ежемесячно, если: годовая заработная плата превышает 3 млн. ф. ст. либо работодатель аффилирован с компаниями или благотворительными фондами для целей получения льгот по трудоустройству[46], и их совокупная годовая заработная плата превышает 3 млн. ф. ст.

Согласно исследовательскому обзору «Ученический сбор: как отреагируют работодатели?» (2016)[47], разработанному Министерством образования, целью ученического сбора в 2017 г. является: увеличение общего количества случаев подготовки работников; помощь правительству в финансировании ученичества. Британским работодателям была поставлена задача к 2020 г. принять 3 млн. работников в рамках программ ученичества[48]. Отчет о реализации Программы реформирования ученичества (2021) фиксирует, что эта цель была достигнута на 79,1%[49].

Примечательно, что ученический сбор в Великобритании является не единственным обязательным платежом и подлежит уплате наряду со сборами на подготовку специалистов отрасли (industry training levy contributions). В частности, подобные сборы взимаются в строительной отрасли на основании Закона «О производственной подготовке» (1982)[50].

---

[43] Finance Act of 2016. Available at: https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/ 24/contents/enacted/data.htm (дата обращения: 17.10.2023)

[44] Под «годовой заработной платой» понимаются все выплаты работодателя работникам в течение года.

[45] Chancellor George Osborne's Summer Budget 2015 Speech. Available at: https://www.gov.uk/government/speeches/chancellor-george-osbornes-summer-budget-2015-speech (дата обращения: 22.02.2024)

[46] Под «льготой по трудоустройству» понимается возможность работодателя сократить ежегодные взносы по национальному страхованию вплоть до 4000 ф. ст.

[47] Available at: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/562445/The_apprenticeship_levy_how_will_employers_respond.pdf (дата обращения: 17.09.2022)

[48] Available at: https://www.gov.uk/government/news/government-kick-starts-plans-to-reach-3-million-apprenticeships (дата обращения: 18.10.2023)

[49] Available at: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1003681/CCS0621801708-001_2021_Progress_Report_on_the_Apprenticeships_Reform_Programme_E-Laying.pdf (дата обращения: 19.10.2023)

[50] Industrial Training Act of 1982. Available at: https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1982/10/contents (дата обращения: 17.10.2023)

Управляют ученическим сбором Агентство финансирования образования и развития навыков, находящееся в подчинении у министерства образования, а также служба доходов и таможни.

В контексте ученического сбора в Великобритании предусмотрена специальная льгота, которая сокращает его величину на 15 000 фунтов стерлингов ежегодно. Правда, неиспользованную часть льготы нельзя перенести на следующий налоговый год. При этом если работодатель прекратил свою деятельность в течение года, то он все равно может воспользоваться налоговой льготой в полном размере. Тем не менее этой льготой в полном объеме не могут воспользоваться работодатели, связанные с компаниями или благотворительными фондами для получения льгот по трудоустройству, чья совокупная годовая заработная плата превышает 3 млн. ф. ст.: указанная льгота делится между ними.

В сущности данная льгота — налоговый зачет, который гарантирует работодателю, что его ежегодные расходы на реализацию ученичества в размере 15 000 фунтов стерлингов будут компенсированы государством.

Во Франции аналогичный платеж называется ученическим налогом (taxe d'apprentissage)[51]. Он взимается с 1925 г. для финансирования программ ученичества и профессиональной или производственной подготовки. В Германии примерно тогда же получили распространение налоговые льготы в связи с расходами на ученичество. Объяснить это можно тем, что и во Франции, и в Германии существовала объективная необходимость в восстановлении экономики после Первой Мировой войны, но Франция как одна из стран-победительниц могла позволить себе взимать ученический налог, а Германия была вынуждена исходить из возможностей налоговых льгот.

Согласно Общему налоговому кодексу Франции[52], ученический налог взимается с субъектов, являющихся плательщиками подоходного налога или налога на прибыль организаций, если они зарегистрированы во Франции и у них трудоустроен хотя бы один работник. К плательщикам такого налога отнесены индивидуальные предприниматели, компании, коммерческие, промышленные или ремесленные предприятия, сельскохозяйственный кооператив или группа по экономическим интересам.

Между тем ряд работодателей освобождается от уплаты ученического налога: структуры, в которых трудоустроено от одного и более учеников и их заработная плата не превышает 10483,20 евро (на 2023 г.);

[51] Apprenticeship tax in France. Available at: URL: https://www.cedefop.europa.eu/en/tools/financing-apprenticeships/financing-instruments/apprenticeship-tax (дата обращения: 17.10.2023)

[52] Code général des impôts. Available at: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGITEXT000006069577/ (дата обращения: 17.10.2023)

структуры, занимающиеся некоторыми видами деятельности (например, юридические лица, единственным видом деятельности которых является образование, группы сельхозпроизводителей и др.).

Заслуживает внимания и то, что наряду с ученическим налогом во Франции взимается дополнительный платеж на обучение (contribution supplémentaire à l'apprentissage). Им обложены исключительно компании, где трудоустроено более 250 работников, которые являются плательщиками ученического налога, но не выполняют условий трудоустройства учащихся, совмещающих учебу и работу. Так, доля таких работников в компании должна быть не менее 5% от средней ежегодной численности сотрудников. Вероятно, указанный платеж выполняет в большей степени дестимулирующую функцию, нежели фискальную, поскольку фактически выступает альтернативой штрафу.

Но и для таких компаний действуют освобождения. Среди прочего, освобождаются от дополнительного платежа на обучение компании, в которых доля работников, совмещающих учебу и работу, составляет 3%, если доля сотрудников, с которыми заключен ученический договор, увеличилась на 10% по сравнению с предыдущим годом.

Базой исчисления данных платежей является фонд оплаты труда за предыдущий год, т.е. совокупная заработная плата без взносов на социальное страхование и любых выплат, сделанных компанией (бонусов, премий и прочего). С указанной базы ученический налог взимается по ставке 0,68%, если речь идет о континентальной Франции и ее заморских департаментах, а также по ставке 0,44% на территории Эльзаса и Мозеля.

Примечательно, что данный налог делится на две части: основную, составляющую 0,59%, которая идет на финансирование ученичества; остаточную, равную 0,09%, которая направляется на возмещение расходов, связанных в том числе с приобретением нового оборудования, обновлением существующего оборудования и пр.

Сбором ученического налога ранее занимались операторы профессиональных навыков, но с 1.01.2022 эта функция возложена на частные организации сбора страховых взносов и взносов на семейное благополучие (Unions de Recouvrement des Cotisations de Sécurité Sociale et d'Allocations Familiales). Они отвечают за сбор платежей в рамках системы социального страхования. Их деятельность регулируется Кодексом социального страхования[53].

Далее средства распределяются между центрами подготовки учеников, которые также являются частными организациями, осуществляющими общую и техническую подготовку работников в дополнение к

[53] Code de la sécurité sociale. Available at: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006073189/LEGISCTA000006156305/ (дата обращения: 18.10.2023)

их обучению на производстве в компании. Их деятельность регулирует Раздел III Книги II Части шестой Трудового кодекса Франции[54].

Во Франции величина ученического налога может быть уменьшена, к примеру, на сумму: расходов на покупку оборудования и материалов, необходимых для подготовки одного или нескольких учеников компании в рамках центра подготовки учеников; платежей, связанных с покупкой оборудования и материалов, необходимых для создания таким центром новой ученической программы, в рамках которой будут проходить подготовку сотрудники компании. Иными словами, возможен зачет налога.

Польза применения такой льготы подтверждена статистикой: во Франции в 2014 г. в виде ученического налога от компаний поступило 949 млн. евро (в 2004 г. — 603 млн. евро)[55]. В том же году зачет налога позволил работодателям возместить 350 млн. евро, т.е. 39% расходов (175 млн. евро в 2004 г., или 29% расходов).

Таким образом, и в Великобритании, и во Франции ученический налог/сбор взимается с фонда оплаты труда по ставке от 0,5% до 0,68%. При этом в обеих странах предусмотрены освобождения от уплаты данного налога (изъятия) по различным основаниям, которые связаны не только с размером и финансовыми показателями, но и со статусом компании. Особенностью Великобритании является взимание дополнительных сборов на подготовку специалистов отрасли, тогда как отличительной чертой Франции следует признать взимание дополнительного платежа на обучение, который взимается не по отраслевому признаку, а при нарушении доли работников, совмещающих учебу и работу. Также особенностью Франции является сбор ученического налога не государственными органами, как в Великобритании, а частными организациями — по сути, сборщиками налогов, институт которых на современном этапе для России не характерен.

Заключение

Сопоставление зарубежного опыта регулирования ученичества и действующего российского законодательства и правоприменительной практики в этой области позволяет сделать вывод, что в России действует система, схожая с действующими в Германии, Венгрии и США. Но в России, как и в Германии, предпочтение среди налоговых льгот отдает-

[54] Code du travail. Available at: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006072050/LEGISCTA000006160820/#LEGISCTA000037386097 (дата обращения: 20.02.2024)

[55] Apprenticeship tax in France. Available at: https://www.cedefop.europa.eu/en/tools/financing-apprenticeships/financing-instruments/apprenticeship-tax (дата обращения: 17.10.2023)

ся налоговым вычетам, а не зачету налога, как в Венгрии, Франции и США. Зачет налога в сравнении с налоговым вычетом способен в большей степени стимулировать работодателей к расходам подобного рода, поскольку он применяется к величине налогового обязательства, а не к налоговой базе. Следовательно, работодатели способны возместить больше расходов, вплоть до их полной компенсации.

Применение в США специальных программ ученичества как основания зачета налога — также разумная инициатива, так как это объективный критерий, способный облегчить управление и контроль в этой области. В России тоже действуют государственные программы поддержки ученичества, но они в большей мере связаны с субсидированием из государственного бюджета и имеют место только на региональном уровне.

Опыт Великобритании и Франции является более радикальным, поскольку в данных странах расходы на ученичество становятся не добровольными, а обязательными: они облечены в форму ученического налога/сбора. Этот способ финансовой поддержки ученичества практичен, но лишь когда он сбалансирован параллельным применением налоговых льгот. В Великобритании и Франции есть ряд освобожденных от обложения этим сбором субъектов (изъятия), а тем, кто является плательщиком указанного налога/сбора, доступен зачет налога. Именно такая налоговая льгота позволяет налогоплательщику компенсировать наибольшую часть расходов, связанных с налогообложением. Примечательно и то, что во Франции администрированием ученических налогов/сборов занимаются сборщики налогов, что позволяет государству сократить дополнительные издержки.

Республика Корея и Ирландии придерживаются консервативной модели поддержки ученичества через специальные фонды, в которых аккумулируются соответствующие сборы/страховые взносы. Данные фонды, управляемые государственными органами, имеют счета, по которым осуществляются зачисление, списание и инвестирование средств. Именно возможность инвестирования находящихся в управлении фонда денежных средств образует его преимущество в сравнении со специальными программами поддержки ученичества. Между тем данные фонды оказываются мало полезными в части распределения денежных средств.

Повышению действенности российского законодательства в сфере ученичества при сохранении добровольного характера расходов в этой области может способствовать введение зачета налога как более серьезной меры стимулирования работодателей к таким расходам. При этом данная налоговая льгота должна быть доступна не только работодателям, применяющим общую систему налогообложения, но также малым и средним предприятиям на специальных налоговых режимах.

Список источников

1. Долматова Н.Г. Правовые основы видов бюджетной безопасности // Финансовое право. 2021. № 10. С. 17–19. DOI: https://doi.org/10.18572/1813-1220-2021-10-17-19

2. Занданов И.В. Ученический договор и договор о повышении квалификации: общее и особенное // Журнал российского права. 2009. № 12. С. 85–94.

3. Копина А.А. Правовые средства реализации функций налогов на современном этапе // Налоги. 2023. №3. С. 9–14. DOI: https://doi.org/10.18572/1999-4796-2023-3-9-14

4. Кудрявцев В.Н. и др. Эффективность правовых норм. М.: Юрид. лит., 1980. 280 с.

5. Малиновский А.А. Методология сравнительного правоведения // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2016. № 3. С. 9–24.

6. Мичурина Ю.П. Классификация налоговых расходов, их виды // Финансовое право. 2022. №10. С. 30–31. DOI: https://doi.org/10.18572/1813-1220-2022-10-30-31

7. Савина М.В. и др. Концептуальные проблемы инновационной политики в сфере образования. М.: Дашков и К, 2022. 132 с.

8. Aggarwal A., Aggarwal G. New Directions for Apprenticeships. Singapore: Springer, 2021. 321 p. DOI: https://doi.org/10.1007/978-981-16-0983-1_15

9. Alber M. Körperschaftsteuer in der Unternehmenspraxis. Wiesbaden: Springer Gabler, 2019. 540 S. DOI: https://doi.org/10.1007/978-90-481-3116-7

10. Kang K.-J. et al. Apprenticeships in Korea. Sejong: KRIVET, 2017. 105 p.

11. Kuczera M., Field S. Apprenticeship in England, United Kingdom. OECD Reviews of Vocational Education and Training. Paris: OECD Publishing, 2018. 120 p. DOI: https://doi.org/10.1787/9789264298507-en

12. Muehlemann S. et al. The financing of apprenticeship training in the light of labor market regulations. Labour Economics, 2010, vol. 17, no. 5, pp. 799–809. DOI: https://doi.org/10.1016/j.labeco.2010.04.006

13. Smith E. Apprenticeships: The problem of attractiveness and the hindrance of heterogeneity. International Journal of Training and Development, 2022, vol. 27, no. 1, pp. 1–21. DOI: https://doi.org/10.1111/ijtd.12281

14. Smith E., Rauner F. Rediscovering Apprenticeship. Dordrecht: Springer, 2010, 175 p. DOI: https://doi.org/10.1007/978-90-481-3116-7

15. Van Hoecke M. Methodology of Comparative Legal Research. Law and Method, 2015, vol. 5, no. 4, pp. 1–35. DOI: https://doi.org/10.5553/REM/.000010

References

1. Aggarwal A., Aggarwal G. (2021) New Directions for Apprenticeships. Singapore: Springer, 321 p. DOI: https://doi.org/10.1007/978-981-16-0983-1_15

2. Alber M. (2019) Körperschaftsteuer in der Unternehmenspraxis. Wiesbaden: Springer Gabler, 540 S. DOI: https://doi.org/10.1007/978-90-481-3116-7

3. Dolmatova N.G. (2021) Legal Foundations of Types of Budgetary Security. *Finansovoe pravo*=Financial Law, no. 10, pp. 17–19 (in Russ.) DOI: https://doi.org/10.18572/1813-1220-2021-10-17-19

4. Kang K.-J. et al. (2017) Apprenticeships in Korea. Sejong: KRIVET, 105 p.

5. Kopina A.A. (2023) Legal Means of Implementing Tax Functions at the Present Stage. *Nalogi*=Taxes, no. 3, pp. 9–14 (in Russ.) DOI: https://doi.org/10.18572/1999-4796-2023-3-9-14

6. Kuczera M., Field S. (2018) Apprenticeship in England, United Kingdom, OECD Reviews of Vocational Education and Training. Paris: OECD Publishing, 120 p. DOI: https://doi.org/10.1787/9789264298507-en

7. Kudryavtsev V.N. et al. (1980) Efficiency of Legal Norms. Moscow: Yuridicheskaya literatura, 280 p. (in Russ.)

8. Malinovsky A.A. (2016) Methodology of Comparative Law. *Vestnik Universiteta O.E. Kutafina*=Bulletin of the Kutafin University, no. 3, pp. 9–24 (in Russ.)

9. Michurina Yu. P. (2022) Classification of Tax Expenses and Their Types. *Finansovoe pravo*=Financial Law, no. 10, pp. 30–31 (in Russ.) DOI: https://doi.org/10.18572/1813-1220-2022-10-30-31

10. Muehlemann S. et al. (2010) Financing apprenticeship training in the light of labor market regulations. *Labour Economics*, vol. 17, no. 5, pp. 799–809. DOI: https://doi.org/10.1016/j.labeco.2010.04.006

11. Savina M.V. et al. (2022) Conceptual Aspects of Innovative Policy in the Educational Field. Moscow: Dashkov Press, 132 p. (in Russ.)

12. Smith E. (2022) Apprenticeships: The problem of attractiveness and the hindrance of heterogeneity. *International Journal of Training and Development,* vol. 27, no. 1, pp. 1–21. DOI: https://doi.org/10.1111/ijtd.12281

13. Smith E., Rauner F. (2010) Rediscovering Apprenticeship. Dordrecht: Springer, 175 p. DOI: https://doi.org/10.1007/978-90-481-3116-7

14. Van Hoecke M. (2015) Methodology of Comparative Legal Research. *Law and Method*, vol. 5, no. 4, pp. 1–35. DOI: https://doi.org/10.5553/REM/.000010

15. Zandanov I.V. (2009) Apprenticeship Contract and Professional Development Contract: General and Special. *Zhurnal rossiyskogo prava*=Journal of Russian Law, no. 12, pp. 85–94 (in Russ.)

Информация об авторах:

С.С. Агеев — кандидат юридических наук.

Д.М. Осина — кандидат юридических наук.

Information about the authors:

S.S. Ageev — Candidate of Sciences (Law).

D.M. Osina — Candidate of Sciences (Law).

Статья поступила в редакцию 19.10.2023; одобрена после рецензирования 15.02.2024; принята к публикации 22.03.2024.

The article was submitted to editorial office 19.10.2023; approved after reviewing 15.02.2024; accepted for publication 22.03.2024.