

**Федеральное государственное бюджетное образовательное  
учреждение высшего профессионального образования  
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА  
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

**Казакова М.В.**

**Подходы к налогообложению некоммерческих  
организаций во Франции и выводы для России**

**Москва 2014**

**Аннотация.** В настоящей работе описаны основные правила, а также некоторые детали налогового режима, применимого к НКО их донорам во Франции, дана оценка проблемных моментов их использования, определены инструменты, которые используются в рамках налогового режима для сокращения возможностей злоупотреблений, и целесообразность их адаптации в российской налоговой системе. По итогам анализа сформулированы предложения по совершенствованию законодательства РФ в области налогообложения некоммерческих организаций.

#### **Ключевые слова и словосочетания**

Налогообложение некоммерческих организаций, Некоммерческие организации, Благотворительные организации, Налог на прибыль организаций, Налогообложение, Подоходное налогообложение организаций

**Abstract.** This paper describes the basic rules as well as some details of tax treatment applicable to non-commercial organizations and their donors in France, assesses problematic issues of their use and identifies the instruments used as part of the tax treatment to reduce the possibilities of abuse and the advisability of adapting them in the Russian tax system. Based on the results of the analysis, proposals are formulated on the improvement of legislation of the Russian Federation in the area of taxation of non-commercial organizations.

#### **Key words**

Taxation of non-commercial organizations, Non-commercial organizations, Nonprofit organizations, Non-for-profit organizations, Charitable organizations, Corporate tax, Taxation, Income taxation of organizations

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2013 год.

## Содержание

Москва 2014 .....	1
1. НЕКОММЕРЧЕСКИЕ ОРГАНИЗАЦИИ ВО ФРАНЦИИ: ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ .....	5
1.1. Общие принципы налогообложения НКО коммерческими налогами (налог на прибыль, НДС, профессиональный налог) .....	5
1.1.1. Критерии определения некоммерческого характера деятельности организации .....	8
1.1.2. Условия обложения некоммерческой организации налогами на коммерческие предприятия .....	17
1.1.3. Прочие меры налоговых освобождений .....	27
1.2. НКО в сфере науки и образования .....	31
1.2.1. Организации, реализующие виды деятельности, освобождаемые от налога на прибыль .....	36
1.2.2. Виды деятельности, освобождаемые от налога на прибыль .....	38
1.2.3. Сфера действия и постановка под сомнение права на налоговое освобождение (portée et remise en cause de l'exonération) .....	41
1.2.4. Порядок применения освобождения от налога на прибыль: раздельный учет (секторизация) необлагаемых видов деятельности .....	42
1.3. НКО в сфере здравоохранения (Santé) .....	45
1.3.1. Структура отрасли .....	45
1.3.2. Финансирование отрасли .....	46
1.3.3. Выявление некоммерческого характера учреждений в отрасли .....	47
Клиники (centres de santé) .....	48
Учреждения здравоохранения некоммерческого характера, управляемые ассоциациями .....	49
Учреждения по приему людей пожилого возраста (établissements d'accueil pour personnes âgées) .....	51
Услуги по уходу на дому за ВИЧ-инфицированными пожилыми людьми .....	54
Приюты (foyers d'accueil) для семей госпитализированных .....	54
Выводы .....	55
1.4. Налоговый режим в сфере меценатства и охраны памятников культуры (Mécénat et protection du patrimoine) .....	57
1.4.1. Старые положения .....	57
1.4.2. Новые положения .....	60

1) Режим налогообложения пожертвований .....	61
2) Фонды пожертвований, или эндаументы .....	63
Заключение .....	65
ПРИЛОЖЕНИЕ.....	68

## 1. НЕКОММЕРЧЕСКИЕ ОРГАНИЗАЦИИ ВО ФРАНЦИИ: ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В настоящем разделе будут рассмотрены основные принципы налогообложения некоммерческих организаций во Франции. Нами будут рассмотрены критерии определения некоммерческого характера деятельности организации, а также условия и порядок освобождения НКО от коммерческих налогов, в частности, налога на прибыль, НДС и профессионального налога. Кроме того, мы проанализируем принципы налогообложения организаций, действующих в сфере образования и науки, здравоохранения, а также меценатства и благотворительности. В заключении нами будут сформулированы выводы.

### 1.1. Общие принципы налогообложения НКО коммерческими налогами (налог на прибыль, НДС, профессиональный налог)

**Общий режим налогообложения** (*régime fiscal général*) применяется к некоммерческим организациям (*organismes sans but lucratif*) и дает возможность избежать налогов (*échapper aux impôts*) с коммерческой деятельности, таких как налоги на прибыль (*impôts sur les bénéfices*), профессиональный налог (*taxe professionnelle*) и НДС (*taxe sur la valeur ajoutée, TVA*).

Организации могут применять такой режим налогообложения при условии, если (подробнее см. п. 1.1.2 настоящей работы):

- у них незаинтересованное управление (*gestion désintéressée*);
- они не ведут деятельность, конкурирующую с коммерческим сектором, или если она имеет место, то ведется отличным от коммерческого сектора способом<sup>1</sup>. Для выявления такой деятельности применяется «правило 4-х Р»;
- организации не должны накапливать прибыль (*excédents*) с единственной целью финансового размещения прибыли (*dans le seul but de les placer*);
- кроме того, если в организации имеет место коммерческая деятельность (*activité lucrative*), следует проанализировать, насколько она является вспомогательной

---

<sup>1</sup> Например, в Германии наличие конкуренции между некоммерческими организациями и коммерческими также принимается во внимание при решении вопросов налогообложения, но при этом особое значение придается «степени соответствия хозяйственной деятельности организации ее уставным целям и использованию полученной прибыли в общественных интересах». См. Annette Zimmer (Ed) *The Third Sector in Germany*. Münster 2000.

(accessoire) или преобладающей (prépondérante). Если коммерческая деятельность преобладает, то налогообложению подлежит (taxable) вся деятельность организации.

Как будет показано далее, примерами организаций, к которым применим такой режим налогообложения, являются ассоциации, созданные по Закону от 1 июля 1901 г.; ассоциации, регулируемые местным законодательством, действующим в департаментах Мозель, Нижний Рейн и Верхний Рейн; фонды, признанные общественно значимыми (fondations reconnues d'utilité publique); фонды предприятий (fondations d'entreprises); религиозные братства (congrégations religieuses); а также профсоюзы (syndicats), регулируемые ст. L. 411-1 и последующими статьями Трудового кодекса.

Для выявления преобладающего характера коммерческой деятельности можно соотнести коммерческие доходы (recettes commerciales) с общей суммой доходов организации (ensemble de recettes), однако, существуют и другие критерии, применение которых целесообразно в ряде случаев, например, если реализация некоммерческих видов деятельности основана, главным образом, на нефинансовых формах поддержки, оценка размера которых затруднительна (волонтерская деятельность, подарки в натуральной форме и т.д.). В данном случае речь может идти, в частности, об оценке относительной доли штатных сотрудников или средств, использованных при реализации коммерческой и некоммерческой деятельности, соответственно<sup>2</sup>. Таким образом, можно сделать вывод о том, что налоговая администрация Франции не устанавливает строгий количественный критерий для определения преобладающего характера коммерческой или некоммерческой деятельности; тем не менее, в целом считается, что преобладает тот вид деятельности, который составляет не менее 70-80% от всей деятельности организации<sup>3</sup>. Преобладание коммерческой деятельности должно оцениваться в течение нескольких лет.

Как будет показано далее, организация может прибегнуть к раздельному учету<sup>4</sup> коммерческой деятельности, если некоммерческая деятельность преобладает, и при этом доходы от коммерческой деятельности превышают 60000 евро в год. Таким образом, при выполнении условия преобладания некоммерческой деятельности НКО может выделить коммерческий сектор, который будет облагаться налогами.

Общая схема налогообложения НКО выглядит следующим образом (см. схему 1).

---

<sup>2</sup> См. Инструкцию 4 Н-1-99 № 33 от 19 февраля 1999 г.

<sup>3</sup> См. [www.culture-proximite.org/doc/radios/PDF/fiche3-1.pdf](http://www.culture-proximite.org/doc/radios/PDF/fiche3-1.pdf).

<sup>4</sup> Во Франции для обозначения раздельного учета деятельности организации употребляется термин «секторизация» (от франц. - sectorisation).

Схема 1. Налогообложение некоммерческих организаций во Франции



Примечание: для ряда видов деятельности в сфере образования и науки, предусмотренных законом, доказывать соответствие критерию «4 Р» не требуется (подробнее см. раздел 2.2 настоящей работы).

Источник: Инструкция 4 Н-5-06 от 18 декабря 2006 г.

Рассмотрим данную схему более подробно.

### 1.1.1. Критерии определения некоммерческого характера деятельности организации

К критериям выявления некоммерческого характера деятельности организации относятся следующие<sup>5</sup>:

- Некоммерческая организация (*organisme sans but lucratif*) облагается коммерческими налогами (*impôts commerciaux*), если управление данной организацией является заинтересованным (*gestion intéressée*);
- Если управление НКО является незаинтересованным (*gestion désintéressée*) и НКО не конкурирует с коммерческим сектором, то организация не облагается коммерческими налогами;
- Если управление НКО является незаинтересованным и она конкурирует с коммерческим сектором, НКО облагается налогами, если она осуществляет свою деятельность в условиях, сходных с предприятиями коммерческого сектора.

Соответственно, для проверки соответствия НКО перечисленным выше критериям, должны быть приняты во внимание четыре элемента (критерий «4 Р»), причем каждый из этих элементов имеет одинаковую важность при определении коммерческого характера деятельности организации: **«продукт» (le produit)**, предлагаемый организацией, **«потребители» (le public bénéficiaire)**, **«цены» (les prix)**, установленные организацией, и **«реклама» (la publicité)**, которую она проводит.

*Le produit (продукт)*: Чтобы считаться общественно полезной, деятельность должна удовлетворять потребности, которые не учитываются рынком или если учитываются, то неудовлетворительным способом. Продукт должен быть отличным от того, который предлагается рынком.

*Le public visé (потребитель)*: Общественно полезными могут быть платные действия (*actes payants*), совершаемые, главным образом, в пользу людей,

---

<sup>5</sup> Подробнее см. Инструкцию 4 Н-5-06 от 18 декабря 2006 г.



экономическое и социальное положение которых оправдывает предоставление особых льгот (*octroi d'avantages particuliers*) (в частности, безработные, инвалиды и др.).

*Le prix (цена)*: Следует оценить, насколько усилия, предпринятые организацией для облегчения доступа потребителей к услуге, выполняются предприятиями коммерческого сектора; в частности, цена услуги, предоставляемой некоммерческим сектором, должна быть ниже по сравнению с ценой услуги тождественного характера, предоставляемой коммерческим сектором.

*La publicité (реклама)*: Чтобы стать известной, организация не должна прибегать к коммерческой практике. Организация может прибегать к связям с общественностью в благотворительных целях (например, кампания в пользу борьбы с генетическими заболеваниями). Организация может также публиковать информацию о своих услугах (*prestations*), однако это не должно быть коммерческой рекламой и предназначаться для завоевания потребительской аудитории, аналогичной аудитории предприятий коммерческого сектора.

Далее в записке будет показано, что для некоторых видов деятельности в сфере образования и науки, определенных законодательством<sup>6</sup>, проверка заинтересованности управления и соответствия критерию «4Р» не требуется, они признаются некоммерческими и, соответственно, не облагаются коммерческими налогами. К таким видам деятельности относятся, в частности: профессиональное образование в течение всей жизни (*formation continue*), включая профессиональное образование; научные исследования и валоризация<sup>7</sup> (*valorisation*) их результатов; развитие (*progrès*) науки во всех областях знания, распространение результатов и др.<sup>8</sup>

Приведенные выше критерии неприменимы к организациям, ведущим свою деятельность в пользу предприятий и, следовательно, облагаемых коммерческими налогами (одним из примеров таких организаций являются ассоциации предприятий,

---

<sup>6</sup> См. далее в работе, а также Инструкцию 4 Н-4-08.

<sup>7</sup> Определение данного термина приведено далее в работе.

<sup>8</sup> См. Инструкцию 4 Н-4-08.

проводящие маркетинговые исследования для своих членов<sup>9</sup>). Рассмотрим эти критерии более подробно.

### 1) Заинтересованное или незаинтересованное управление

Незаинтересованный характер управления (*gestion desintéressée*) организацией имеет место при выполнении следующих условий:

- организация управляется и администрируется на общественных началах (*à titre bénévole*) лицами, не имеющими никакого прямого или косвенного интереса в результатах ее деятельности,

- организация не распределяет прямо или косвенно свою прибыль в какой бы то ни было форме,

- члены организации и лица, имеющие на то право, не могут считаться владельцами (*attributaires*) какой-либо доли активов организации.

Тем не менее, вознаграждение некоторых руководителей организации не ставит под сомнение (*ne remet pas en cause*) незаинтересованный характер ее управления при некоторых условиях. Таким образом, в целях проверки выполнения описанных выше условий, необходимо проанализировать<sup>10</sup>:

- вознаграждение (*rémunération*) руководителей и сотрудников организации,
- другие доходы (*autres avantages*), получаемые руководителями,
- распределение доходов организации (*prélèvements effectués sur les ressources*),
- передачу (*attribution*) части активов.

#### А) Вознаграждение руководителей и сотрудников организации.

Под **руководителями (dirigeants) организации** понимаются члены совета директоров (*conseil d'administration*) или органа, его замещающего, вне зависимости от его названия, избираемые регулярно и периодически на демократической основе, осуществляющие эффективный и постоянный контроль за деятельностью организации

---

<sup>9</sup> Подробнее об организациях, вступающих в исключительные отношения с предприятиями коммерческого сектора, см. далее в работе.

<sup>10</sup> Подробнее см. Инструкцию 4 Н-5-06 от 18 декабря 2006 г.

и определяющие направления этой деятельности. Таким образом, руководитель организации должен сочетать в себе максимальное количество функций, позволяющих сохранять эту должность (подписание долгосрочных контрактов, держание банковских счетов без реального контроля членов совета управляющих и др.).

Допускается, что незаинтересованный характер управления (*gestion desintéressée*) организацией не ставится под сомнение, если общее валовое вознаграждение (*rémunération*), получаемое каждым руководителем ежемесячно де-юре или де-факто (*de droit ou de fait*), не превышает  $\frac{3}{4}$  минимальной заработной платы во Франции (*SMIC*)<sup>11</sup>. В случае превышения указанного выше потолка (*plafonnement*) число руководителей, получающих вознаграждение, ограничивается в зависимости от размера доходов организации и ее филиалов, в противном случае незаинтересованный характер деятельности организации может быть поставлен под сомнение и организация может облагаться коммерческими налогами.

Следует отметить, что данное условие действует также в случае, если руководитель получает вознаграждение за выполнение в рамках организации деятельности, отличной от деятельности руководителя (например, преподавание в организации).

Несоблюдение одновременно всех описанных выше условий применительно к размеру вознаграждения руководителей организации означает, что организация попадает под режим обложения коммерческими налогами (*assujettissement aux impôts commerciaux*).

Тем не менее, некоторые организации привлекают наемного директора (*directeur salarié*), который участвует в консультативном статусе (*à titre consultatif*) в совете директоров и обладает, как правило, обширными полномочиями (*pouvoirs étendus*). Переквалификация должности наемного директора в руководителя организации может осуществляться только при условии того, что члены совета директоров не осуществляют свои функции, в частности, функции контроля или функции отстранения наемного директора от должности и наделения его (вместо совета директоров) правом определения общей политики организации (то есть, правом собственников организации).

---

<sup>11</sup> SMIC (*salaire minimum interprofessionnel de croissance*) – межпрофессиональный минимум зарплаты, установленный во Франции на 2011 год в размере 9,0 евро в час, или 1365,0 евро в месяц (т.е. 151,67 рабочих часов) (см. [http://www.insee.fr/fr/themes/tableau.asp?ref\\_id=NATnon04145](http://www.insee.fr/fr/themes/tableau.asp?ref_id=NATnon04145)).

Организация может также привлекать рабочую силу (*salariés*), не ставя при этом под сомнение незаинтересованный характер своего управления (*gestion désintéressée*). Однако незаинтересованное управление не имеет место, если размер фонда начисленной заработной платы ( *salaire alloué*) не соответствует реально выполненной работе ( *travail effectif*) или оказывается избыточным в отношении стоимости оказанных услуг с учетом профессиональных обычаев. Если один из работников организации имеет статус ее руководителя де-юре<sup>12</sup> ( *la qualité de dirigeant de droit de l'organisme*), размер получаемого им вознаграждения должен соответствовать условиям, описанным выше, в том числе, если он получает это вознаграждение за деятельность, отличную от деятельности руководителя ( *activité salariée distincte de ses fonctions de dirigeant*).

Аналогично, участие работников организации в совете директоров или в коллегиальном органе, заменяющем совет директоров, наделяет работников функцией руководителей по праву или по факту, если они составляют более четверти членов совета директоров.

#### Б) Другие доходы, получаемые руководителями.

Управление организацией не является незаинтересованным, если его исключительной целью является обеспечение выхода предприятия на рынки сбыта ( *débouchés*) продукции или осуществление деятельности, которая является дополняющей ( *complémentaire*) по отношению к предприятию коммерческого сектора и в которой руководитель организации имеет прямой или косвенный интерес.

Незаинтересованность управления организацией также ставится под сомнение ( *remise en cause*), если организация осуществляет выплаты в пользу лиц, имеющих полномочия руководителей по праву или по факту ( *de droit ou de fait*), или в пользу любых других лиц, имеющих с общность интересов с руководителями организации, и если размер этих выплат не соответствует общепринятому в данном секторе и не соотносится с выполненной работой. В противном случае незаинтересованность управления организацией под сомнение не ставится.

#### В) Распределение доходов организации.

Организация, распределяющая прибыль прямым или косвенным образом, является коммерческой ( *lucratif*). Данное условие относится к вознаграждениям (за

---

<sup>12</sup> Т.е. являющийся членом Совета директоров.

исключением вознаграждений руководителей организации, см. выше в записке), прямому распределению прибыли или всем неподтвержденным доходам любого характера (компенсация личных расходов (*prise en charge des dépenses personnelles*), чрезмерные или неподтвержденные вознаграждения (*rémunérations exagérés ou injustifiées*), выплаты в натуральной форме (*prélèvements en nature*), займы по низким ставкам (*prêts à des taux préférentiels*) и т.д.) и любых получателей (учредители, работники, поставщики...). При этом предоставление займов возможно, если это вписывается в социальную политику организации и адресуется не руководителям, а работникам, находящимся в социальных затруднениях.

Вместе с тем, факт выплаты вознаграждения, дополнительного к тому, которое предусмотрено в соответствии с физическим результатом деятельности (число заключенных контрактов или проданных товаров), а также изменение вознаграждения в зависимости от размера выручки или баланса нарушает незаинтересованный характер управления организацией и является признаком коммерческой деятельности. В то же время, интерес (*intéressement*), заключающийся в улучшении качества услуг некоммерческого характера, оказываемых организацией, не относится к заинтересованному управлению (*gestion intéressée*).

#### Г) Передача части активов.

В случае ликвидации организации (*dissolution*), если ее имущество передается (*est dévolu*) другой организации, являющейся некоммерческой, незаинтересованность ее управления не ставится под сомнение. По-другому происходит, когда речь идет о праве выкупа долей организации (*droit de reprise des apports*), установленном при продаже этих долей, если любое другое физическое или юридическое лицо (*personne morale ou physique*) было объявлено владельцем (*attributaire*) какой-либо доли активов.

#### 2) Организация конкурирует с предприятием

а) В случае незаинтересованного управления (*gestion désintéressée*), коммерческий характер деятельности организации может быть выявлен, только если она конкурирует с предприятиями коммерческого сектора<sup>13</sup>.

Оценка конкуренции проводится не по основным видам деятельности организации (например, спектакли, туризм, спортивные мероприятия и т.д.), а внутри

---

<sup>13</sup> Подробнее см. Инструкцию 4 Н-5-06 от 18 декабря 2006 г.

каждого из этих видов. Таким образом, к примеру, детский туризм не идентичен студенческому или семейному туризму; различные спортивные соревнования также не идентичны между собой. Не существует также конкуренции между учреждением, организующим музыкальные спектакли, и театром. Наконец, организация, будучи коммерческой или некоммерческой, чья деятельность заключается в преподавании спортивных дисциплин, априори, не конкурирует с другой организацией, которая только предоставляет в аренду необходимое спортивное снаряжение.

б) Организация конкурирует с предприятием коммерческого сектора и условия их управления одинаковы.

Тот факт, что НКО входит в сферу деятельности, где функционируют предприятия коммерческого сектора, не означает, что эта организация должна облагаться коммерческими налогами (*impôts commerciaux*). В действительности, для ответа на данный вопрос, достаточно изучить социальную значимость (*utilité sociale*) деятельности НКО, распределение свободных средств, полученных от деятельности организации (*dégagés par l'exploitation*), условия доступа к услугам организации, а также способы осуществления деятельности организации (подробнее о налоговых освобождениях НКО см. далее в записке).

Таким образом, как показано выше, для проверки того, являются ли одинаковыми условия функционирования НКО и предприятий коммерческого сектора, необходимо последовательно проверить соответствие НКО следующим критериям (в соответствии с методом «совокупности показателей»): «Продукт», предлагаемый организацией, целевые «Потребители», «Цены», установленные организацией, и информационная политика («Реклама»), которую она проводит.

### *Социальная значимость*

#### Продукт

Социально значимой (*d'utilité sociale*) считается деятельность, отвечающая потребностям, не удовлетворяемым или плохо удовлетворяемым рынком. Некоторыми административными органами, в частности, государственными, были введены процедуры признания или одобрения (*reconnaissance ou agrément*) некоммерческих организаций, которые в своей области деятельности могли бы внести вклад в служение общественным интересам (*mission d'intérêt général*). Соответственно, взаимоотношения с государственными организациями и процедуры одобрения являются элементом, не

являющимся ни необходимыми, ни достаточным для признания социальной значимости деятельности.

### Потребители

Социально значимыми являются платные действия, совершаемые, главным образом, в пользу людей, имеющих право на особые преимущества (*avantages particuliers*) ввиду своего экономического и социального положения.

### *Распределение средств*

Некоммерческая организация не должна аккумулировать (*accumuler*) средства с единственной целью их финансового размещения (*dans le seul but de les placer*).

### Цены

Необходимо оценить, отличаются ли усилия по облегчению доступа потребителей к услугам, предпринимаемые НКО, от усилий, предпринимаемых предприятием коммерческого сектора; в частности, речь идет об установлении НКО цены на услуги ниже по отношению к цене на аналогичного рода услуги коммерческого предприятия.

### Реклама

В целом, использование коммерческой практики (*pratique commerciale*) является признаком коммерческой организации. Однако организация может прибегать к средствам коммуникации (*procéder à des opérations de communication*), не ставя под сомнение некоммерческий характер своей деятельности, если она таким образом призывает к общественной щедрости (*faire appel à la générosité publique*) (например, кампания взносов в пользу борьбы с генетическими заболеваниями).

*Организация вступает в исключительные отношения с предприятиями коммерческого сектора*

Некоммерческая организация может владеть акциями одного или нескольких коммерческих обществ, сохраняя при этом некоммерческий характер своей деятельности<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> Подробнее см. Инструкцию 4 Н-5-06 от 18 декабря 2006 г.

Тем не менее, организация, в принципе, облагается налогом на прибыль (*soumise à l'impôt sur les sociétés*), профессиональным налогом (*taxe professionnelle*) и НДС (TVA), если она вступает в исключительные отношения (*entretient des relations privilégiées*) с предприятиями коммерческого сектора, получающими от этих отношений конкурентное преимущество (*avantage concurrentiel*). При этом необходимо учитывать, что любая организация, осуществляющая свою деятельность в пользу коммерческих предприятий, не считается автоматически вступившей в исключительные отношения с этими предприятиями. Примеры организаций, вступающих систематически в исключительные отношения с предприятиями коммерческого сектора, приведены далее.

Государственным советом (*Conseil d'Etat*) Франции признается, что даже если ассоциация не распределяет прибыль (*ne poursuit pas la réalisation de bénéfices*) и не предоставляет особых преимуществ (*avantage personnel*) своим руководителям, она может считаться коммерческой, если ее целью является предоставление услуг предприятиям, являющимся членами этой ассоциации и заинтересованными в ее деятельности.

Государственным советом признается коммерческой деятельность, реализуемая ассоциацией, созданной несколькими коммерческими предприятиями в целях координирования их информационных ресурсов, знаний и исследований (*coordonner leurs moyens d'information, d'études et de recherche*) в целях экономии расходов (*charges*) членов этой ассоциации и обеспечения дополнительных доходов для увеличения их прибыли (*procurer divers avantages de nature à accroître leurs profits*)<sup>15</sup>.

Коммерческой считается также деятельность профессионального союза (*syndicat professionnel*)<sup>16</sup>, проводящего информационные мероприятия, являющиеся формой коллективной рекламы (*publicité collective*).

Аналогично, деятельность ассоциации менеджеров (*association de gestion agréée*)<sup>17</sup>, оказывающая своим членам административные (ведение бухгалтерских документов, предоставление справок и т.д.) и фискальные (заполнение деклараций и

---

<sup>15</sup> В данном случае следует подчеркнуть, что к ряду организаций, действующих в сфере образования и науки (речь о которых пойдет далее в записке), критерий проверки заинтересованности управления не применяется, то есть такие организации считаются некоммерческими по определению.

<sup>16</sup> Налоговый режим профсоюзов описан в Инструкции Н-4-04 от 29 июля 2004 г.

<sup>17</sup> В соответствии со ст. 64 Закона о финансах 1977 г., целью такой организации является развитие навыков бухгалтерского учета и помощь при исполнении административных и налоговых обязательств представителей либеральных профессий (*professions libérales*).



т.д.) услуги в компенсацию ежегодного членского взноса, считается коммерческой и облагается (soumise) НДС (TVA), налогом на прибыль (impôt sur les sociétés) и профессиональным налогом (taxe professionnelle).

Более подробно примеры НКО во Франции (и принципы их налогообложения) рассмотрены далее в работе.

В целом следует отметить, что проверка некоммерческого (non lucratif) характера деятельности организации проводится в отношении каждого вида ее деятельности. Так, организация может оказаться в ситуации, когда она не конкурирует с предприятиями коммерческого сектора – то есть являться некоммерческой (sans but lucratif) – в отношении некоторых видов ее деятельности, и в ситуации конкуренции с коммерческим сектором.

Если организация не конкурирует с коммерческими предприятиями в отношении ряда видов своей деятельности, то такие виды деятельности не облагаются коммерческими налогами. В случае конкуренции с коммерческим сектором проверяется то, соответствует ли деятельность организации критерию «4 Р». Если деятельность организации соответствует этому критерию, то организация признается некоммерческой и коммерческими налогами не облагается (см. также схему 1).

Если по итогам проверки соответствия описанным выше критериям, деятельность организации признана коммерческой, организация может, тем не менее, иметь право на налоговые освобождения (bénéficiaire des exonérations) в отношении налога на прибыль (impôt sur les sociétés), НДС (TVA) и профессионального налога (taxe professionnelle) при соблюдении ряда условий. Рассмотрим эти условия более подробно.

#### 1.1.2. Условия обложения некоммерческой организации налогами на коммерческие предприятия

Если все виды деятельности, реализуемые организацией, являются некоммерческими, эта организация не облагается налогами на коммерческие предприятия вне зависимости от размера своего бюджета или выручки (см. также схему 1). К такой организации может также применяться пониженная ставка налога на прибыль (impôt sur les sociétés) в отношении доходов от собственности (revenus patrimoniaux).

Если организация осуществляет один или несколько видов коммерческой деятельности в дополнение к некоммерческим видам деятельности, то она, в принципе, является плательщиком НДС (TVA) и налога на прибыль (*impôt sur les sociétés*) на всю совокупность своей деятельности. Однако обложение (*assujettissement*) указанными налогами применяется только к коммерческим видам деятельности в случае, если некоммерческие виды деятельности являются преобладающими (*prépondérantes*) (более подробно критерий преобладания рассмотрен выше во введении к разделу 1). Что касается налога на прибыль, то налогообложение коммерческих (и некоммерческих) видов деятельности зависит от того, имел ли место их отдельный учет, или секторизация (*subordonné à leur sectorisation*).

Профессиональный налог (*taxe professionnelle*) применяется только к коммерческим видам деятельности организации.

Проанализируем порядок налогообложения организации в случае преобладания некоммерческих видов деятельности<sup>18</sup>. Здесь можно выделить два аспекта (подробнее эти аспекты будут рассмотрены далее в записке).

1. Освобождение от коммерческих налогов (*franchise des impôts commerciaux*).

Некоммерческая деятельность НКО, вне зависимости от совокупного объема их выручки, не облагается коммерческими налогами при соблюдении следующих условий:

- некоммерческая деятельность остается в значительной степени преобладающей (*prépondérante*),
- коммерческая деятельность, реализуемая организацией, является побочной (*accessoire*),
- годовые эксплуатационные доходы (*recettes d'exploitation*) от коммерческой деятельности (без учета доходов, связанных с актами благотворительности или помощи, в соответствии с параграфом 1 ст. 261-7 ОНК) не превышают 60000 евро.

---

<sup>18</sup> Подробнее см. Инструкцию 4 Н-5-06 от 18 декабря 2006 г.

2. Раздельный учет (секторизация (sectorisation)) коммерческих видов деятельности.

В частности, в отношении налога на прибыль (*impôt sur les sociétés*), если некоммерческие виды деятельности являются преобладающими, организация может, при некоторых условиях, выделить «коммерческий» сектор. Обложение налогом на прибыль организаций общего права (*organisation de droit commun*)<sup>19</sup> имеет место только в данном секторе.

Следует также отметить, что в отношении профессионального налога (*taxe professionnelle*) выделение коммерческого сектора осуществляется по праву (*est de droit*) организацией вне зависимости от доли ее коммерческой и некоммерческой деятельности.

Схематично описанные выше условия освобождения НКО от коммерческих налогов можно представить в виде следующей таблицы (см. табл. 1).

Таблица 1

**Условия освобождения НКО от коммерческих налогов во Франции**

Вид налога	Преимущественно коммерческая деятельность	Преимущественно некоммерческая деятельность	
		Коммерческие доходы ( <i>recettes lucratives</i> ) не превышают 60 тыс. евро	Коммерческие доходы ( <i>recettes lucratives</i> ) составляют более 60 тыс. евро
Налог на прибыль ( <i>impôt sur les sociétés</i> )	Облагается вся деятельность	-вне поля действия ( <i>hors champ</i> ) налога организации общего права ( <i>droit commun</i> ),  -в поле действия налога по пониженным ставкам для доходов от имущества ( <i>revenus</i> )	По выбору предприятия: или облагается вся деятельность, или проводится раздельный учет (секторизация ( <i>sectorisation</i> )) деятельности, в случае которой облагается

<sup>19</sup> Организация общего права представляет собой юридическую форму временного сотрудничества (например, в рамках какого-либо проекта) как между юридическими, так и между физическими лицами. Такая организация в меньшей степени регулируется законом и подвержена формальным процедурам, по сравнению с другими формами сотрудничества. Стороны в такой организации могут сами формировать ее структуру в соответствии со своими потребностями и требованиям проекта; при завершении проекта организация общего права может быть довольно просто ликвидирована (подробнее см. <http://www.lettrepme.be/pmekmo/site2.nsf/0/C6567BB12D3841D9C1257427004F9363?Open>).

		patrimoniaux)	только коммерческая деятельность и доходы от имущества (revenus patrimoniaux)
Профессиональный налог (taxe professionnelle)	Облагается только коммерческая деятельность	Освобождается (exonération)	Облагается только коммерческая деятельность
НДС (TVA)	Облагается вся деятельность	Освобождается (exonération)	Коммерческая деятельность предоставляет право вычета (ouverture des droits à déduction) в соответствии с правилами частичного налогоплательщика (redevable partiel <sup>20</sup> )

Источник: Инструкция 4 Н-5-06 от 18 декабря 2006 г.

Заметим, что, как показано выше, некоторые организации в сфере образования и науки являются некоммерческими согласно законодательству. Иными словами, для таких организаций не требуется проверка соответствия описанным выше условиям освобождения от коммерческих налогов (подробнее о таких организациях см. раздел 2 настоящей записки).

### 1. Освобождение от коммерческих налогов

Освобождение от коммерческих налогов (franchise des impôts commerciaux) было введено статьей 15 Закона о финансах 2000 года. Порог освобождения был установлен на уровне 250 000 французских франков (или 38 112 евро). Закон о финансах 2002 года поднял этот уровень до 60 000 евро. Что касается освобождения от налога на прибыль (impôt sur les sociétés), порог (seuil) 60 000 евро применяется в отношении доходов, полученных (encaissées) начиная с 2001 года, а профессионального налога (taxe professionnelle) – в отношении налоговых обязательств (impositions), установленных на 2002 год (impositions établies au titre de l'année).

<sup>20</sup> Частичный налогоплательщик – плательщик, осуществляющий операции, находящиеся в сфере действия НДС. Часть этих операций облагается НДС, часть -освобождается (например, предоставление образовательных услуг; проценты, начисленные банком и т.д.) (<http://www.compta-online.com/asujetti-redevable-tva-t12731>).

Что касается НДС (TVA), то порог в размере 60 000 евро применяется к доходам от побочной коммерческой деятельности (*recettes lucratives accessoires*), собранным начиная с 1 января 2002 года. В этой связи следует уточнить, что во втором пункте раздела 261-7.1°.*b* ОНК указано, что для применения освобождения (*bénéfice de la franchise*) от НДС порог 60 000 евро должен соблюдаться не только в отношении доходов, полученных в течение календарного года, но и в отношении доходов, полученных в предыдущем году.

*Условия применения освобождения*<sup>21</sup>:

1) Освобождение от коммерческих налогов (*franchise des impôts commerciaux*) применяется только к следующим организациям:

- ассоциации, созданные по Закону от 1 июля 1901 г.<sup>22</sup>;
- ассоциации, регулируемые местным законодательством, действующим в департаментах Мозель, Нижний Рейн и Верхний Рейн;
- фонды, признанные общественно значимыми (*fondations reconnues d'utilité publique*);
- фонды предприятий (*fondations d'entreprises*);
- религиозные братства (*congrégations religieuses*);
- профсоюзы (*syndicats*), регулируемые ст. L. 411-1 и последующими статьями Трудового кодекса.

2) Допускается также применение налогового освобождения (*franchise*) к комитетам предприятия (органам рабочего представительства) (*comités d'entreprise*).

3) Применение и действие освобождения (*franchise*) от коммерческих налогов зависят от соблюдения одновременно трех условий:

- управление организацией должно оставаться незаинтересованным (*desintéressée*);
- некоммерческие виды деятельности организации должны оставаться в значительной степени преобладающими (*prepondérantes*);

---

<sup>21</sup> Подробнее см. Инструкцию 4 Н-5-06 от 18 декабря 2006 г.

<sup>22</sup> <http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=LEGITEXT000006069570&dateTexte=20090506>

- размер доходов от коммерческой деятельности организации (recettes d'exploitation au titre des activités lucratives), полученных в течение календарного года, не должен превышать 60 000 евро.

2. Реализация коммерческой и некоммерческой деятельности: отдельный учет (секторизация) и создание дочерних предприятий, ведущих коммерческую деятельность

**Основные принципы**

Организация, основная деятельность которой является некоммерческой, может также совершать коммерческие операции (opérations de nature lucrative). Особенно часто это происходит, если, по мнению руководства организации, развитие коммерческой деятельности необходимо для осуществления ее некоммерческой деятельности<sup>23</sup>.

В этом случае некоммерческий характер деятельности организации в целом не оспаривается (n'est pas contesté), если коммерческие операции отделяемы (sont dissociables) от основной некоммерческой деятельности. Необходимым условием реализации НКО коммерческих операций является также существенное преобладание (demeure significativement prépondérante) некоммерческой деятельности (подробнее см. выше). Таким образом, организация может, при определенных условиях, выделить так называемый «коммерческий» сектор, единственный, который будет облагаться налогом на прибыль (soumis à l'impôt sur les sociétés).

Налог на прибыль (impôt sur les sociétés)

В отношении налога на прибыль отдельный учет не является обязательным, и организация может выбирать, облагать ли свою деятельность данным налогом. Это может иметь место в случае, если организация получает значительную выручку (excédent) от коммерческой деятельности, реализуемой исключительно для финансирования некоммерческой деятельности.

Таким образом, организация может разделить всю свою деятельность на некоммерческий и коммерческий секторы или осуществлять свою коммерческую деятельность в рамках дочерних организаций. При этом организация должна четко

---

<sup>23</sup> Подробнее см. Инструкцию 4 Н-5-06 от 18 декабря 2006 г.

разделить (procéder à une exacte répartition) свои расходы между облагаемым и не облагаемым налогом секторами.

Кроме того, если организация планирует ограничиться получением дивидендов (recevoir les dividendes) от своих дочерних предприятий, не принимая никакого участия в управлении компанией, ее некоммерческий характер не подвергается сомнению (n'est pas remise en cause) ввиду единственного факта участия организации в компании.

#### Налог на добавленную стоимость (taxe sur la valeur ajoutée)

Что касается налога на добавленную стоимость, даже если коммерческие операции, упомянутые в разделах а или b ст. 261 - 7-1° ОНК и реализуемые как вспомогательные (accessoires) по отношению к основной деятельности, не ставят под сомнение некоммерческий характер организации в целом, такие операции облагаются НДС (TVA) (подробнее см. далее, п. А - освобождение от НДС применительно к организациям, оказывающим своим членам услуги спортивного, просветительского, культурного или социального характера).

#### Профессиональный налог (taxe professionnelle)

С точки зрения профессионального налога, в организациях, которые провели отдельный учет своей коммерческой деятельности (sectorisation de leur activité lucrative), данным налогом облагается только коммерческий сектор. Соответственно, в налоговую базу (base d'imposition) профессионального налога будут включаться только доходы, полученные от осуществления коммерческой деятельности<sup>24</sup>.

Вместе с тем, отдельный учет деятельности организации не является обязательным условием освобождения от профессионального налога: этим налогом будет облагаться (imposable) только коммерческая деятельность, вне зависимости от степени ее преобладания или проведения отдельного учета.

### **Раздельный учет коммерческой деятельности в отношении прямых налогов**

---

<sup>24</sup> См. административные документы Главного налогового управления Франции 6 E-2211, № 27 и 28, а также 6 E-231 № 9.

Организации, основная деятельность которых является некоммерческой, могут осуществлять операции, имеющие коммерческую природу (*de nature lucrative*). При определенных условиях организации могут выделить коммерческие виды своей деятельности в отдельный сектор, не нарушая налоговый режим (*regime fiscal*), под который попадает их некоммерческая деятельность. К этим условиям относятся следующие<sup>25</sup>:

1) Некоммерческий характер деятельности организации не ставится под сомнение (*le caractère lucratif n'est pas contesté*), если коммерческие операции отделимы (*sont dissociables*) от основной (*principale*), некоммерческой, деятельности.

Таким образом, взаимодополняемость (*complémentarité*) некоммерческой и коммерческой деятельности не является условием, достаточным для того, чтобы поставить под сомнение (*remettre en cause*) некоммерческий статус организации, если оба эти вида деятельности действительно разделимы (*sont distinctes*).

Однако если цель организации оправдывает реализацию коммерческой и некоммерческой деятельности при одновременном использовании одних и тех же средств, можно считать, что условие делимости этих видов деятельности ограничивается бухгалтерским аспектом (*aspect comptable*). В этом случае, организация должна разделить с бухгалтерской точки зрения (*dissocier comptablement*) все расходы и продукты, связанные с осуществлением коммерческой и некоммерческой деятельности.

2) Необходимо также, чтобы некоммерческая деятельность являлась в значительной степени преобладающей (*significativement prépondérante*); иными словами, коммерческий сектор не должен определять направление всей совокупности деятельности организации.

С точки зрения налога на прибыль (*impôt sur les sociétés*), возможностью отдельного учета коммерческой деятельности обладают организации, в которых некоммерческая деятельность преобладает. Как показано выше, наиболее объективным количественным критерием (*critère comptable*) преобладания деятельности является соотношение коммерческих доходов и всей совокупности источников финансирования организации (доходы, гранты, пожертвования, завещанное имущество и т.д.).

---

<sup>25</sup> Подробнее см. Инструкцию 4 Н-5-06 от 18 декабря 2006 г.



Что касается права на вычет НДС (*droit de déduction de la TVA*), можно выделить два типа раздельного учета (секторизации) деятельности организации:

- первый вытекает из общего принципа, изложенного в статье 213 Приложения II к ОНК, и применяется к налогоплательщикам (*redevables*), которые осуществляют виды деятельности, не попадающие под одинаковые принципы обложения НДС;

- второй вытекает из конкретных положений законодательства, прямо устанавливающих, что некоторые виды деятельности должны быть выделены в отдельный сектор (*secteur distinct*), исходя из их природы.

### **Создание дочерней компании, ведущей коммерческую деятельность (*la filialisation des activités lucratives*)**

Создание дочерней компании, как правило, реализуется посредством вклада части капитала (одной компании в другую) (*apport partiel d'actif*), который может осуществляться как в пользу новой компании, так и в пользу ранее существовавшей (*préexistante*) компании.

Чтобы определить, не нарушает ли владение ценными бумагами компании (*détention de titres d'une société commerciale*) некоммерческий характер деятельности организации, необходимо ответить на вопрос, является ли владение акциями доминирующим фактором (*élément prépondérant*) по сравнению с некоммерческой деятельностью.

В этой связи, могут возникнуть три ситуации<sup>26</sup>.

*1) Пассивное управление активами (*gestion patrimoniale*), которое не ставит под сомнение некоммерческий характер (*ne remet pas en cause le caractère non lucratif*) деятельности организации.*

Простое владение организацией частью капитала компании само по себе не ставит под сомнение некоммерческую природу деятельности этой организации.

Если это владение минимально (*minoritaire*), можно считать, что существует презумпция пассивного управления (*présomption de gestion passive*).

---

<sup>26</sup> Подробнее см. Инструкцию 4 Н-5-06 от 18 декабря 2006 г.

Если, помимо всего прочего, организация не играет активной роли в управлении компанией, управление можно считать пассивным (*gestion patrimoniale*). В этом случае, ценные бумаги компании являются частью имущества организации, которая остается некоммерческой, если выполняются другие условия, описанные выше в настоящей записке. Таким образом, если речь идет о французской компании, дивиденды, полученные от этих ценных бумаг, освобождаются от налогообложения (*sont exonérés*) (см. ст. 206-5 ОНК).

Исключение составляет следующая ситуация. Ценные бумаги, полученные в качестве вознаграждения (*rémunération*) при осуществлении вклада части капитала одной компании в другую (*apport partiel d'actif*) в рамках особого налогового режима слияний (*fusions*), предусмотренного статьями 210 А и 210 В ОНК, должны быть незамедлительно переведены в коммерческий сектор (который должен быть выделен в случае отсутствия такового). Данная операция необходима в целях выполнения обязательства расчета величины налогооблагаемых доходов, полученных от этих ценных бумаг.

*2) Активное управление (gestion active) дочерней компанией, позволяющее выделять налогооблагаемый сектор деятельности (secteur imposable), не нарушая некоммерческий характер деятельности организации в целом (sans remise en cause de la non lucrativité).*

В этом случае мажоритарное (*majoritaire*) участие в капитале компании не является достаточным условием для признания управления компанией пассивным (*gestion patrimoniale*). Соответственно, организация, которая может осуществлять деятельность, отличную от деятельности компании, частично или полностью участвует в управлении своим дочерним предприятием.

В данной ситуации и в целях сохранения некоторой нейтральности в отношении налогового режима (*situation fiscale*), имеющего место в условиях раздельного учета деятельности, считается, что организация осуществляет коммерческую деятельность по управлению ценными бумагами. Дивиденды, полученные от этих ценных бумаг, могут попасть под режим «материнская компания - дочерняя компания» (*régime mère-fille*) при соблюдении условия применения этого режима и, соответственно, облагаются налогами на величину, равную нулю. Доходы от продажи ценных бумаг облагаются налогом на прибыль (*sont imposables de l'impôt sur les sociétés*) в соответствии со статьей 206-1 ОНК.

3) *Привилегированные отношения с дочерней компанией (relations privilégiées avec la filiale), следствием которого является коммерческий характер деятельности всей организации.*

В целом, организация, поддерживающая исключительные отношения (*relations privilégiées*) с компанией, принадлежащей к коммерческому сектору деятельности, которые характеризуются экономической взаимодополняемостью (*complémentarité économique*), считается коммерческой в отношении всей совокупности своей деятельности без возможности ее раздельного учета, или секторизации (*sans possibilité de sectorisation*).

### 1.1.3. Прочие меры налоговых освобождений

Можно также выделить ряд законодательных положений, позволяющих организациям, считающимся некоммерческими (*réputées sans but lucratif*), но при этом не удовлетворяющим описанным выше критериям НКО, получить право на освобождение (*exonération*) от НДС (*TVA*), налога на прибыль (*impôt sur les sociétés*), фиксированного годового налога (*imposition forfaitaire annuelle*), а также профессионального налога (*taxe professionnelle*)<sup>27</sup>.

*А) Освобождение от НДС (exonération de TVA)* применительно к организациям, оказывающим своим членам услуги спортивного, просветительского, культурного или социального характера.

Если организации предоставляют такие услуги третьим лицам (*tiers*), то для освобождения этой деятельности от налога достаточно выполнения организациями условий, описанных в разделе 1 выше. Однако если организации с незаинтересованным управлением оказывают перечисленные выше виды услуг своим членам, то для освобождения такой деятельности от НДС необходимо соблюдение следующих условий<sup>28</sup>:

1) Услуги должны оказываться действительным членам (*veritables membres*) организации.

Членами организации считаются лица, которые:

---

<sup>27</sup> Подробнее см. Инструкцию 4 Н-5-06 от 18 декабря 2006 г.

<sup>28</sup> См. также статью 261-7-1° ОНК Франции.

- присоединились к организации лично, имеют право (*sont personnellement titulaires*) на участие в общем собрании и имеют право избрания на совете директоров или совете аналогичного органа управления. Что касается несовершеннолетних (*mineurs*), то единственным условием является членство в организации. Права, связанные с членством несовершеннолетнего, могут быть реализованы его законным представителем. Федеративные ассоциации, созданные союзами или ассоциациями (например, федерации), считаются членами организации и рассматриваются в качестве членов союза;

- фактически приобрели членство (*ont souscrit une adhésion*) на постоянной основе.

2) Организация оказывает услуги спортивного, просветительского, культурного или социального характера. К таким услугам относятся:

- спортивные: преподавание спортивных дисциплин, предоставление средств или оборудования и материалов, необходимых для занятий этим видом спорта;

- просветительские или культурные, в том числе, организация конференций, концертов, сеансов театра или кино, аренда дисков, книг и т.д.;

- социальные, такие как поддержка больных детей и их родителей.

Не освобождаются от НДС предоставление жилья и питания, а также бары и закусочные<sup>29</sup>. Тем не менее, побочные (*accessoires*) продажи (флаги, брошюры, значки, спортивные товары и т.д.) членам организации, доходы от которых находятся в пределах 10% от общих доходов организации, освобождаются от НДС.

*Б) Освобождение от налога на прибыль (exonération d'impôt sur les sociétés).*

Организации могут освобождаться от уплаты налога на прибыль в части некоторых операций, реализуемых ими («связанное» освобождение), или в силу характера их деятельности.

1) «Связанное» освобождение (*exonération « liée »*).

---

<sup>29</sup> Вместе с тем, услуги по предоставлению жилья и питания освобождаются от коммерческих налогов организаций общего права при соблюдении условий, описанных в ст. 261-7-1-b ОНК, и удовлетворении критериям, приведенным выше в данной записке.

Статьей 207-1-5 ОНК Франции предусмотрено, что операции, освобождаемые от НДС в терминах упомянутой выше статьи 261-7-1 ОНК, также освобождаются от налога на прибыль. Данное освобождение распространяется на некоммерческие организации с незаинтересованным управлением, деятельность которых не является продолжением хозяйственной деятельности их членов, которые осуществляют операции, попадающие под действие статьи 206-1 ОНК<sup>30</sup>.

Это исключение применяется:

- к организациям, которые предоставляют своим членам услуги спортивного, просветительского или культурного характера, освобождаемые от НДС;

- в случае проведения организациями ряда мероприятий в области помощи или благотворительности (*soutien ou bienfaisance*), упомянутых в статье 261-7-1<sup>o</sup>-с ОНК.

2) Освобождение в силу характера деятельности распространяется на следующие организации:

2.1. Организации, которые проводят в сотрудничестве с муниципалитетами или департаментами ярмарки (*foires*), выставки, спортивные мероприятия и другие общественные мероприятия (за исключением организаций с заинтересованным управлением, в которых руководители и члены организации получают прямую выгоду от организации мероприятия).

2.2. Другие организации, такие как организации, объединяющие владельцев садов (*les organismes de jardins familiaux*) и созданные в целях эксплуатации и расширения этих садов (см. ст. 208-5 ОНК).

2.3. Фонды, признанные общественно значимыми (*fondations reconnues d'utilité publique*) и ведущие коммерческую деятельность, от налога на прибыль не освобождаются (*soumises à l'impôt sur les sociétés*). Тем не менее, если такие фонды не осуществляют коммерческую деятельность, то они освобождаются от трех коммерческих налогов (налога на прибыль, НДС и профессионального налога).

---

<sup>30</sup> В соответствии с данной статьей, налогом на прибыль облагаются следующие организации: акционерные общества с ограниченной ответственностью (*sociétés anonymes à responsabilité limitée*); коммандитные товарищества на акциях (*sociétés en commandite par actions*); общества с ограниченной ответственностью, которые не выбрали режим налогообложения товариществ, как это предусмотрено в п. IV статьи 3 Декрета № 55-594 от 20 мая 1955 с поправками; кооперативы и их союзы и, с учетом положений 6 и 6-bis 1 статьи 207 ОНК; государственные учреждения; государственные организации с финансовой автономией; организации департаментов и муниципалитетов; а также другие юридические лица, осуществляющие деятельность с целью получения прибыли.

*В) Освобождение от фиксированного ежегодного налога (imposition forfaitaire annuelle).*

Все ассоциации, находящиеся вне поля действия налога на прибыль или освобожденные от этого налога (в соответствии со статьей 207-1-5° ОНК), не платят фиксированный ежегодный налог<sup>31</sup>.

Кроме того, освобождаются от фиксированного ежегодного налога ассоциации, деятельность которых заключается в содействии (animer) экономической и социальной жизни населения одного или нескольких соседних муниципалитетов, в соответствии с положениями первого абзаца статьи 223 ОНК. В частности, речь идет об ассоциациях в сфере культуры (театры, оркестры и т.д.). От фиксированного ежегодного налога освобождаются также группы работодателей, а также центры управления и ассоциации менеджеров<sup>32</sup> (les centres de gestion et les associations de gestion agréées), в соответствии со вторым абзацем статьи 223 ОНК.

*Г) Освобождение от профессионального налога (taxe professionnelle)*

В соответствии со статьей 1461-5° ОНК, от профессионального налога освобождаются (bénéficiaire des exonérations de taxe professionnelle) организации садов, указанных в статье L. 561-2 Кодекса сельского хозяйства, которые объединяют владельцев садов (les organismes de jardins familiaux) в целях содействия их эксплуатации и расширению, в случае если управление в таких организациях является незаинтересованным.

---

<sup>31</sup> Фиксированный ежегодный налог представляет собой налог, отличающийся от налога на прибыль и уплачиваемый даже в случае отсутствия прибыли. Любая компания, являющаяся плательщиком налога на прибыль, также должна платить фиксированный ежегодный налог.

Фиксированный ежегодный налог является вычетом из облагаемого налогом на прибыль дохода (charge déductible du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés), получаемого с 1 января текущего финансового года того года.

С 2010 года плательщиками этого налога считаются только те компании, чей оборот в совокупности с доходом от финансовых операций превышает 15 млн. евро.

Следует отметить, что этот налог постепенно упраздняется в течение последних трех лет и будет полностью отменен с 2011 г. (подробнее см. [http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/professionnels.impot;jsessionid=RD30W2SMFB431QFIEMQCFWAVARXAIV1?espId=2&pageId=prof\\_impot\\_forfait&impot=IFA&sfid=50](http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/professionnels.impot;jsessionid=RD30W2SMFB431QFIEMQCFWAVARXAIV1?espId=2&pageId=prof_impot_forfait&impot=IFA&sfid=50)).

<sup>32</sup> Ассоциация, оказывающая своим членам административные (ведение бухгалтерских документов, предоставление справок и т.д.) и фискальные (заполнение деклараций и т.д.) услуги в компенсацию ежегодного членского взноса (см. выше).

От профессионального налога освобождаются также некоторые частные образовательные учреждения, созданные в форме ассоциаций<sup>33</sup>. К таким учреждениям относятся, в частности:

- частные школы первой категории, предоставляющие образование по официальным программам начального образования в соответствии с положениями статьи 1460-3° ОНК (а также учреждения, заключившие договор с государством);

- частные учреждения среднего образования, заключившие договор с государством в соответствии со статьей L. 442-1 Кодекса образования<sup>34</sup> и в соответствии с положениями статьи 1460-1° ОНК;

- частные высшие учебные заведения научного, культурного и профессионального характера, признанные социально значимыми или заключившие соглашение о сотрудничестве (между собой или другими государственными или частными учебными заведениями) в соответствии со статьей L.719-10 Кодекса образования<sup>35</sup> (ст. 1460 -1° ОНК).

Ниже мы проанализируем описанный в п. 1.1.2 порядок налогообложения НКО во Франции на примере организаций, действующих в сфере образования и науки (освобождение от налога на прибыль), здравоохранения, а также меценатства и благотворительности, с учетом особенностей этого режима.

## 1.2. НКО в сфере науки и образования

Анализ принципов налогообложения НКО в сфере образования и науки требует проведения краткого обзора структуры данных отраслей в целях понимания общих принципов деятельности организаций в этих отраслях.

---

<sup>33</sup> См. административный документ Главного налогового управления Франции 6 E-1331, № 2 и последующие.

<sup>34</sup> Речь идет об одном из следующих договоров: договор об образовании союза (юридического лица, не преследующего цели извлечения прибыли) в сфере государственного образования (contrat d'association à l'enseignement public) или простой договор, в соответствии с которым учителя получают от государства вознаграждение, определяемое с учетом их квалификации и вознаграждений, получаемых в системе государственного образования (подробнее см. Кодекс образования Франции, [http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=F59C8E4344B98618535580F3A08B7142.tpdjo14v\\_3?iDSectionTA=LEGISCTA000006182425&cidTexte=LEGITEXT000006071191&dateTexte=20110413](http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=F59C8E4344B98618535580F3A08B7142.tpdjo14v_3?iDSectionTA=LEGISCTA000006182425&cidTexte=LEGITEXT000006071191&dateTexte=20110413)).

<sup>35</sup> Подробнее см. [http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=F59C8E4344B98618535580F3A08B7142.tpdjo14v\\_3?iDSectionTA=LEGISCTA000006182450&cidTexte=LEGITEXT000006071191&dateTexte=20110413](http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=F59C8E4344B98618535580F3A08B7142.tpdjo14v_3?iDSectionTA=LEGISCTA000006182450&cidTexte=LEGITEXT000006071191&dateTexte=20110413).

Организация и управление **образованием во Франции** возложена на Министерство образования (ministère de l'Éducation nationale) и Министерство высшего образования и научных исследований (ministère de l'Enseignement supérieur et de la Recherche) при участии других ведомств; часть полномочий законами № 1982-83 и 2003-04 возложена также на местные органы власти в соответствии с принципом общей юрисдикции (principe de compétences partagées). Министерства несут ответственность за организацию и администрирование всей системы образования, начиная с детских садов (écoles maternelles) и заканчивая высшим образованием (enseignement supérieur).

Система высшей школы во Франции состоит из государственных и частных университетов (universités) и приравненных к ним специализированных высших школ (grandes écoles), созданных по инициативе государственных властей и частных предпринимателей для подготовки специалистов в конкретных сферах экономической деятельности или служащих органов государственной власти. Структурными подразделениями университетов являются разного рода институты и исследовательские центры; при некоторых университетах существуют колледжи и лицеи. Большинство высших учебных заведений являются государственными и подчиняются Министерству образования Франции<sup>36</sup>.

В сфере **научных исследований** во Франции занято около 200 тыс. человек, которые включают исследователей (chercheurs) и приравненных к ним специалистов (assimilés) (преподаватели-исследователи (enseignants-chercheurs), аспиранты (doctorants)), а также технический и административный персонал.

Министерство высшего образования и научных исследований координирует основную часть гражданских исследований, которые проводятся учреждениями, составляющими три большие группы: крупные научно-исследовательские структуры (Национальный центр научных исследований (Centre national de la recherche scientifique, CNRS), а также другие научные учреждения, специализируются в различных областях науки или экономики); университеты и высшие школы (grandes écoles). Департаменты других министерств (в частности, Министерств обороны, здравоохранения и сельского хозяйства) также реализуют свои полномочия в области исследований.

---

<sup>36</sup>

См. [http://fr.wikipedia.org/wiki/Système\\_éducatif\\_français](http://fr.wikipedia.org/wiki/Système_éducatif_français); [http://ru.wikipedia.org/wiki/Образование\\_во\\_Франции](http://ru.wikipedia.org/wiki/Образование_во_Франции); а также Кодекс образования Франции (<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006071191>).



Таким образом, сфера исследований разделяется на государственный и частный секторы, в том числе:

- государственные учреждения научного и технологического характера (établissements publics à caractère scientifique et technologique, EPST), чьи сотрудники имеют статус государственных служащих, например, CNRS (фундаментальная наука), Национальный институт здравоохранения и медицинских исследований (Institut national de la santé et de la recherche médicale, Inserm), Национальный институт агрономических исследований (Institut national de la recherche agronomique, INRA) и др.;

- государственные учреждения промышленного и коммерческого характера (établissements publics à caractère industriel et commercial, EPIC), чьи сотрудники имеют статус наемных работников частного сектора, например, Комиссариат по атомной энергии и альтернативным источникам энергии (Commissariat à l'énergie atomique et aux énergies alternatives, CEA) или Национальный центр космических исследований (Centre National d'Études Spatiales, CNES);

- государственные учреждения научного, культурного и профессионального характера (établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel, EPCSCP).

Несколько организаций могут объединиться для формирования совместных научно-исследовательских подразделений (unités mixtes de recherche, UMR)), как это сделали большинство лабораторий CNRS или федеративных научно-исследовательских институтов (instituts fédératifs de recherche, IFR)), таких как INSERM. Наконец, некоторые организации, созданные в форме государственных учреждений административного характера (établissements publics à caractère administratif, EPA), непосредственно связаны с исследовательской деятельностью, например, Национальный информационный центр высшего образования (Centre informatique national de l'enseignement supérieur, CINES))

Исследования являются одной из миссий большинства государственных учреждений научного, культурного и профессионального характера. Эти учреждения участвуют в подготовке молодых ученых путем привлечения к исследованиям

студентов 2 и 3 цикла обучения. К таким учреждениям относятся университеты, крупные учреждения, педагогические колледжи (*écoles normales supérieures*), инженерные школы (*écoles d'ingénieurs*) и французские школы за рубежом.

Государственные учреждения научного и технологического характера занимаются исключительно научными исследованиями (в отличие от EPCSCP), но, как правило, имеют широкую автономию. В числе таких учреждений, как показано выше, CNRS, который имеет широкий междисциплинарный профиль.

Исследования в области прикладных наук находятся в ведении отделов науки и развития крупных промышленных предприятий или частных структур, к которым они относятся. Основные области прикладных исследований: электроника, аэрокосмическая область, химия, фармакология и строительство автомобилей<sup>37</sup>.

До настоящего времени, в соответствии с программным<sup>38</sup> законом о науке № 2006-450 от 18 апреля 2006 г. (*loi de programme pour la recherche*), государственные учреждения высшего образования (в частности, государственные учреждения научного, культурного и профессионального характера), государственные исследовательские организации (в частности, государственные организации научного и технологического характера), а также созданные в общественных целях научные фонды (*fondations reconnues d'utilité publique*) и некоммерческие организации (*organismes sans but lucratif*), созданные в целях управления сетью научно-исследовательских центров (*rôle de recherche*), облагались налогом на прибыль (*impôt sur les sociétés*) только в части своей коммерческой деятельности (*activité lucrative*).

Что касается кооперативных структур, созданных между учреждениями высшего образования или исследовательскими организациями – в частности, в форме объединения во имя общественных интересов (*groupement d'intérêt public, GIP*) – до обнародования программного закона о науке налогами облагалась вся совокупность видов их деятельности в соответствии с условиями, предусмотренными ст. 239 п. В Общего налогового кодекса Франции (ОНК) (*Code général des impôts*).

На сегодняшний момент государственные учреждения науки и высшего образования; юридические лица, созданные для управления организациями в сфере

---

<sup>37</sup> См. <http://www.ambafrance-ru.org/spip.php?article166>; <http://www.education.gouv.fr/cid2704/organismes-de-recherche-generalistes-ou-specialises.html> и [http://fr.wikipedia.org/wiki/Recherche\\_publice\\_\(France\)](http://fr.wikipedia.org/wiki/Recherche_publice_(France)).

<sup>38</sup> Закон, устанавливающий программу развития, капиталовложений и др.

исследований и образования или сетью научно-исследовательских центров (pôle de recherche); фонды, созданные в общественных целях (fondations reconnues d'utilité publique); а также некоммерческие организации с незаинтересованным управлением освобождаются от налога на прибыль (exonérés d'impôt sur les sociétés) в части доходов, полученных от видов деятельности, соответствующих их общественной миссии (missions de service public) в области образования и науки. К этим видам деятельности относятся профессиональное образование в течение всей жизни (formation continue), включая профессиональное образование; научные исследования и коммерциализация<sup>39</sup> (valorisation) их результатов; развитие (progrès) науки во всех областях знания, распространение результатов и др.

Применительно к юридическим лицам, созданным для управления организациями в сфере науки и образования или сетью углубленных исследований, а также фондам, созданным в общественных целях в области науки, или некоммерческим организациям с незаинтересованным управлением, созданным в целях управления сетью научно-исследовательских центров (rôle de recherche), часть прибыли, полученная от других видов деятельности, помимо освобожденных от налогообложения, облагается налогом на прибыль организаций, поскольку такие виды деятельности считаются коммерческими (activités lucratives)<sup>40</sup>. Иными словами, такие организации могут осуществлять несколько видов деятельности, однако, от налога на прибыль будут освобождаться только определенные виды, предусмотренные законодательством и перечисленные выше.

Для применения льготы по налогу на прибыль необходимо:

– изучить характер каждого вида деятельности: если он соответствует общественной миссии (mission de service public), то организации освобождаются от налога на прибыль (exonérées d'impôt sur les sociétés). Для освобождения от налога необходимо вести отдельный учет<sup>41</sup> необлагаемые виды деятельности;

---

<sup>39</sup> Коммерциализация, или валоризация (от фр. valorisation; valoir — «ценить, подходить») — это мероприятия, проводимые государством по переоценке или повышению стоимости товаров, ценных бумаг, валюты, пенсий, социальных выплат и другого капитала. Современным экономическим сообществом принят французский термин «valorisation». Французский термин переводят как «процесс по увеличению основного капитала» (подробнее см. <http://ru.wikipedia.org/wiki/Валоризация>).

<sup>40</sup> В соответствии с принципами, заложенными Инструкцией 4 Н-5-06 от 18 декабря 2006 г. Подробнее данный вопрос проанализирован далее в записке.

<sup>41</sup> Секторизовать (от франц. - sectoriser).

– изучить коммерческий характер остальных видов деятельности.

Рассмотрим основные характеристики организаций, осуществляющих виды деятельности, освобождаемые от данного налога.

### 1.2.1. Организации, реализующие виды деятельности, освобождаемые от налога на прибыль

#### 1) Государственные учреждения в сфере науки и высшего образования.

В соответствии со статьями L. 311-1 и следующими Кодекса науки (Code de la recherche), государственные учреждения науки могут иметь либо производственный и коммерческий, либо административный характер и могут заключать с государством многолетние контракты (contrats pluriannuels), определяющие цели учреждения применительно ко всей совокупности видов его деятельности, а также взаимные обязательства сторон.

Государственные учреждения в сфере науки и высшего образования, согласно разделам I, II и IV-VI книги VII Кодекса образования (Code de l'éducation), представляют собой государственные учреждения научного, культурного и профессионального характера, а также университетские институты педагогического образования (instituts universitaires de formation des maîtres) и другие государственные учреждения высшего образования.

2) Юридические лица, созданные для управления учреждениями сферы высшего образования или сетью научно-исследовательских центров.

Группа учреждений или организаций в сфере науки или высшего образования, государственных или частных, включая университетские госпитали (centres hospitaliers universitaires, CHU), а также центры по борьбе с раковыми заболеваниями, и являющиеся государственными учреждениями научного, культурного и профессионального характера, могут принять решение об объединении части или всей совокупности своей деятельности и средств, в частности относящихся к науке, в сеть научно-исследовательских центров и учреждений высшего образования (rôle de recherche et d'enseignement supérieur) в целях реализации совместных проектов.

Такие сети могут существовать в форме объединения во имя общественных интересов (GIP), государственного учреждения научного сотрудничества или фонда

научного сотрудничества (établissements publics ou fondations de coopération scientifique) и могут быть французскими или европейскими.

3) Юридические лица, созданные для управления сетью углубленных исследований (réseau thématique de recherche avancée).

В соответствии с Кодексом науки, сети углубленных исследований имеют статус юридического лица и создаются в форме фонда научного сотрудничества (fondation de coopération scientifique) в целях реализации научных проектов в различных областях. Данный проект реализуется несколькими государственными или частными учреждениями науки или высшего образования и науки, которые могут быть французскими или европейскими.

4) Фонды, созданные в общественных целях, в сфере науки (fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche).

В терминах п.11 ст.207 ОНК, освобождение от налога на прибыль (exonération d'impôt sur les sociétés) применяется к фондам, созданным в общественных целях в сфере науки, в том числе, к фондам научного сотрудничества.

К научным фондам, созданным в общественных целях, относятся:

- 28 фондов, созданных в общественных целях, отчисления (affectation) в которые производятся частично из средств Казны по статье «капитальные дотации (dotation en capital) научным фондам, созданным в общественных целях»;

- фонды, созданные в общественных целях, основной миссией которых является проведение научных исследований и которые финансируются Научно-консультативным советом (dotées d'un conseil scientifique)<sup>42</sup>.

Как показано выше, во Франции ВУЗы являются государственными учреждениями и их деятельность, относящаяся к общественной миссии в области образования и науки, освобождается от коммерческих налогов. Вместе с тем, в целях реализации определенных видов деятельности ВУЗы могут создавать зависимые

---

<sup>42</sup> Научно-консультативный совет, созданный по инициативе Национального центра научных исследований (Centre National de la Recherche Scientifique, CNRS) и являющийся консультативным органом, который участвует в формировании общей политики, структуры и персонала Национального комитета научных исследований при CNRS. Совет обеспечивает согласованность научной политики CNRS в сотрудничестве со всеми научно-консультативными органами Национального комитета (подробнее см. <http://www.cnrs.fr/comitenational/cs/accueil.htm>).

структуры (structures satellites), например, фонд (foundation) или ассоциацию (association). К таким юридическим формам применяется налоговый режим, описанный в Приложении.

Некоторые аспекты налогообложения частных ВУЗов рассмотрены в пункте 1.1.3 данной работы.

Охарактеризуем виды деятельности, которые могут осуществлять описанные выше организации и которые освобождаются от налога на прибыль

### 1.2.2. Виды деятельности, освобождаемые от налога на прибыль

Как показано выше, в соответствии с пп. 9-11 ст. 207 ОНК Франции, а также ст. L. 123-3 Кодекса образования и ст. L.112-1 Кодекса науки, от налога на прибыль освобождаются (exonérées d'impôt sur les sociétés) доходы, полученные от следующих видов деятельности, реализуемых в сфере высшего образования и науки:

#### 1) *Начальное и непрерывное образование (formation initiale et continue).*

В терминах Трудового кодекса, профессиональное образование в течение жизни (formation professionnelle tout au long de la vie) является национальным обязательством. Оно включает в себя начальное образование и дальнейшее образование, ориентированное (destinée) на взрослых или молодежь, собирающуюся или уже включившуюся в активную деятельность. Соответственно, виды деятельности, относящиеся к непрерывному образованию и не облагающиеся налогом на прибыль, включают:

- Подготовительное образование (préformation) и подготовка к профессиональной деятельности (préparation à la vie professionnelle), чтобы позволить работникам без профессиональной квалификации и без трудового контракта самостоятельно достичь уровня, необходимого для последующего профессионального обучения или ввести непосредственно в профессиональную жизнь.

- Содействие приспособлению и повышению квалификации сотрудников (adaptation et développement des compétences). Их цель заключается в содействии адаптации работников к своей работе, смене работы и их дальнейшему трудоустройству, а также в развитии навыков сотрудников.

- Содействие продвижению по службе (promotion) путем повышения квалификации работников.

- Содействие путем осуществления превентивных мер (actions de prévention). Они предназначены для снижения риска недостаточной квалификации сотрудников относительно меняющихся технологий и бизнес-структур, а также подготовки работников, переводимых на другие должности (mutation d'activité), внутри или за пределами компании.

- Конверсия (conversion), чтобы позволить работникам, чей трудовой договор был расторгнут, получить доступ к рабочим местам, требующих различных навыков, или обеспечить самозанятым (non salariés) доступ к новой профессиональной деятельности.

- Приобретение (acquisition), поддержание (entretien) или улучшение знаний (perfectionnement des connaissances) для обеспечения работников средствами доступа к сфере культуры, для сохранения или повышения квалификации работников или их культурного уровня.

- Непрерывная подготовка (formation continue) кадров в сфере радиационной защиты лиц, указанных в статье L. 1333-11 Кодекса здравоохранения.

- Непрерывное профессиональное образование (formation professionnelle continue) для обеспечения возможности оценки навыков (bilan de compétences) работников с целью проанализировать их профессиональные и личные навыки, а также способности и мотивации для составления плана карьеры и, при необходимости, образования.

Таким образом, из вышесказанного следует вывод, что если, например, в каком-либо ВУЗе часть студентов обучается на платной основе, то такая выручка также освобождается от налога на прибыль, поскольку соответствует общественной миссии данной учреждения вне зависимости от характера обучения студентов (платного или бесплатного)<sup>43</sup>.

2) *Научные и технические исследования, а также коммерциализация (valorisation) результатов этих исследований.*

В соответствии со ст. L 123-5 Кодекса образования (Code de l'éducation), научные и технические исследования, а также коммерциализация (valorisation)

---

<sup>43</sup> Отметим, тем не менее, что образовательная и исследовательская деятельность, осуществляемая за пределами ВУЗа, облагается НДС.

результатов этих исследований определяются как коммерциализация результатов фундаментальных, прикладных и технологических исследований. К таким видам деятельности, освобождаемым от налога на прибыль, относятся следующие:

- получение патентов и лицензий (brevets et licences),
  - коммерциализация (valorisation) результатов научных исследований,
  - оказание услуг, относящихся к собственному ноу-хау (savoir-faire propre) организации, ведущей деятельность в областях, указанных выше.
- 3) *Распространение (diffusion) культуры, а также научной и технической информации.*

В соответствии с ОНК Франции (2 параграф п. 11.1 ст. 207), к этой сфере относятся виды деятельности, миссия которых заключается в развитии культуры и распространении (diffusion) знаний и результатов исследований.

Распространение культуры и научной и технической информации в рамках научных и практических конференций входит в зону действия освобождения от налога на прибыль, поскольку относится к миссии образования и исследований.

Необходимо также уточнить, что деятельность по созданию, обновлению или развитию музеев, информационных и документационных центров (centres d'information et de documentation) и банков данных не облагается налогом на прибыль (ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés). Тем не менее, доходы от коммерческой деятельности, побочной по отношению к указанным видам деятельности (издание, продажа производных продуктов (produits dérivés)), налогом облагаются.

#### *4) Международное сотрудничество.*

В соответствии с ОНК Франции (2 параграф п. 11.1 ст. 207), деятельность в области международного сотрудничества включает прием и обучение иностранных студентов, поддержку развития французских учреждений за рубежом, реализацию программ сотрудничества, заключение соглашений (accords) с иностранными или международными институтами. Конвенции по обмену (conventions d'échange) студентами, учеными-преподавателями, преподавателями и исследователями могут относиться к сфере обучения, педагогической инженерии (ingénierie pédagogique), проведения совместных исследований и публикации их результатов, распространения, обмена или совместной реализации документов, содержащих научную и техническую информацию, организации международных семинаров и конференций.



Указанные выше виды деятельности в области международного сотрудничества входят в сферу действия освобождения от налога на прибыль (*exonération d'impôt sur les sociétés*) в случае, если эта деятельность осуществляется совместно с зарубежными или международными учреждениями высшего образования или науки.

Как показано в ст. L. 112-1 Кодекса науки, к общественным миссиям (*missions de service public*) в сфере науки относятся следующие:

1. Распространение и развитие (*développement et progrès*) науки во всех областях знаний;
2. Коммерциализация (*valorisation*) результатов исследований;
3. Распределение и распространение (*partage et diffusion*) научных знаний;
4. Развитие возможностей экспертизы (*capacité d'expertise*);
5. Образование путем исследований и в процессе исследований (*formation à la recherche et par la recherche*).

Миссии, приведенные в пп.1-4 выше, относятся к сфере высшего образования (научные и технические исследования и коммерциализация их результатов, распространение культуры и научной и технической информации).

Миссия по развитию возможностей экспертизы, как правило, является междисциплинарной и коллективной и призвана просвещать государственных руководителей посредством результатов исследований, и реализуется экспертами, независимыми по отношению к объекту экспертизы.

Миссия образования путем и в процессе исследований соответствует начальному и непрерывному образованию (подробнее см. выше) в области исследований. Образование путем и в процессе исследований, как правило, завершается выдачей диплома кандидата наук (*doctorat*).

### 1.2.3. Сфера действия и постановка под сомнение права на налоговое освобождение (*portée et remise en cause de l'exonération*)

Организации, перечисленные в параграфах 9, 10 и 11 п.1 ст. 207 ОНК (см. выше) и удовлетворяющие в данном финансовом году условиям, дающим право на освобождение от налога на прибыль организаций (*exonération d'impôt sur les sociétés*) в

отношении деятельности, указанной в абзаце 2 параграфа 11 данной статьи, освобождаются от налога. Это налоговое освобождение применяется только в течение конкретного финансового года (*exercice comptable*), в последующие годы необходимо заново проверять соответствие условиям применения данного освобождения.

Деятельность организаций, указанных в параграфе 10 п. 1 ст. 207 ОНК и созданных в форме объединений во имя общественных интересов (*groupement d'intérêt public*), не зарегистрировавшихся в качестве плательщиков налога на прибыль, облагается в соответствии со ст. 206 ОНК. Объединения во имя общественных интересов, созданные и функционирующие в соответствии со ст. L. 341-1-L.341-4 и L.351-1, L.352-1, L.353-1, L.354-1 и L.355-1 Кодекса науки и ст. L. 115-1 и L. 115-3 Общего кодекса административно-территориальных образований (*Code général des collectivités territoriales*), автоматически (*de plein droit*) не входят в сферу действия налога на прибыль. Однако каждый из членов таких организаций персонально является плательщиком в части доходов (*excédents*), соответствующих доле его участия в организации, либо налога на доходы (*impôt sur le revenu*), либо налога на прибыль (*impôt sur les sociétés*) (если речь идет о юридических лицах-плательщиках налога).

Для получения права на освобождение (*exonération*) от налога на прибыль для видов деятельности, перечисленных во втором абзаце параграфа 11 п. 1 ст. 207 ОНК, объединения во имя общественных интересов должны регистрироваться как плательщики налога (*opter pour son assujettissement*). В противном случае доли доходов каждого члена объединения не освобождаются от налога на прибыль.

#### 1.2.4. Порядок применения освобождения от налога на прибыль: **раздельный учет (секторизация) необлагаемых видов деятельности.**

Организации, перечисленные в параграфах 9, 10 и 11 п.1 ст. 207 ОНК<sup>44</sup>, не полностью облагаются (*imposables*) налогом на прибыль или полностью освобождаются (*exonérées*) от налога при выполнении условий, перечисленных выше, должны выделить необлагаемый (*secteur non taxable*) и облагаемый (*secteur taxable*) налогом на прибыль секторы в целях обложения налогом только неосвобождаемых (*non exonérées*) видов деятельности.

---

<sup>44</sup> Как показано выше в работе, к таким организациям относятся: государственные учреждения науки и высшего образования; юридические лица, созданные для управления организациями в сфере исследований и образования или сетью научно-исследовательских центров (*rôle de recherche*); фонды, созданные в общественных целях (*fondations reconnues d'utilité publique*).

В соответствии с табл. 1 и схемой 1, если доход от коммерческих видов деятельности составляет менее 60 тыс. евро в год, то отдельный учет деятельности НКО не проводится и организация не облагается налогом на прибыль. Если доход от коммерческих видов деятельности составляет более 60 тыс. евро, то в случае отсутствия отдельного учета, облагается вся деятельность организации. Условия проведения отдельного учета (*sectorisation*) различны для объединений во имя общественных интересов (*GIP*), НКО или государственного учреждения, осуществляющих, в том числе, необлагаемые виды деятельности<sup>45</sup>.

*1) Отдельный учет деятельности объединений во имя общественных интересов и НКО с заинтересованным управлением или не прибегавших к отдельному учету некоммерческих видов деятельности*

Организации, указанные в параграфе 10 п. 1 ст. 207 ОНК<sup>46</sup>, созданные в форме объединений во имя общественных интересов (*groupement d'intérêt public*) и выбравшие режим обложения налогом на прибыль (*ayants opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés*), или созданные в форме НКО или не прибегавшие к отдельному учету некоммерческих видов деятельности, должны выделить необлагаемый и облагаемый налогом на прибыль секторы в целях налогообложения только неосвобождаемых видов деятельности (в соответствии с п.1 ст. 207 ОНК).

Аналогичный порядок применяется к общественно значимым фондам в сфере науки, в частности, фондам научного сотрудничества, которые не проводили отдельный учет некоммерческих видов деятельности.

*2) Отдельный учет деятельности НКО*

Организации, указанные в параграфах 10 и 11 п. 1 ст. 207 ОНК<sup>47</sup>, созданные в форме НКО с незаинтересованным управлением (*gestion désintéressée*) и осуществляющие коммерческие виды деятельности (*activités lucratives*), не входящие в поле действия освобождения от налога на прибыль (*impôt sur les sociétés*), могут

---

<sup>45</sup> В настоящей работе показано, что данные виды деятельности включают: профессиональное образование в течение всей жизни (*formation continue*), в том числе, профессиональное образование; научные исследования и капитализацию (*valorisation*) их результатов; развитие (*progrès*) науки во всех областях знания, распространение результатов и др.

<sup>46</sup> Юридические лица, созданные для управления организациями в сфере исследований и образования или сетью научно-исследовательских центров (*rôle de recherche*).

<sup>47</sup> Юридические лица, созданные для управления организациями в сфере исследований и образования или сетью научно-исследовательских центров (*rôle de recherche*); фонды, созданные в общественных целях (*fondations reconnues d'utilité publique*).

получить право на налогообложение одного сектора, объединяющего коммерческие виды деятельности в случае, если необлагаемые виды деятельности преобладают (*sont prépondérantes*) (подробнее о критерии выявления преобладающего характера деятельности организации см. раздел 1 настоящей записки)<sup>48</sup>.

### *3) Раздельный учет деятельности государственного учреждения*

В организациях, указанных в параграфах 9 и 10 п. 1 ст. 207 ОНК, созданных в форме государственного учреждения и осуществляющих коммерческую деятельность, не освобожденную от налога на прибыль, налогом облагается сектор, объединяющий коммерческие виды деятельности. Применительно к государственному учреждению не существует никаких условий относительно преобладания необлагаемых видов деятельности.

Организации должны распределить между освобождаемым (или освобождаемым и некоммерческим – в случае государственных учреждений и НКО) и налогооблагаемым секторами соответствующие продукцию и услуги. При этом бухгалтерский учет (*comptabilité*) в организации должен позволять отслеживать товары и услуги, относящиеся к видам деятельности, не отвечающим условиям применения налога на прибыль.

Пункт 1-бис ст. 206 Общего налогового кодекса позволяет ассоциациям, созданным по Закону от 1 июля 1901 г.; ассоциациям, регулируемым местным законодательством, вступившим в силу (*maintenue en vigueur*) в департаментах Мозель, Нижний Рейн и Верхний Рейн; а также фондам с незаинтересованным управлением и преобладающей некоммерческой деятельностью получить освобождение (налоговый вычет, *franchise d'impôt sur les sociétés*) от налога на прибыль, применяющегося к вспомогательным коммерческим доходам (*recettes lucratives accessoires*) при условии, если их объем не превышает 60000 евро без учета НДС за календарный год<sup>49</sup>.

---

<sup>48</sup> См. также Инструкцию 4 Н-5-06 от 18 декабря 2006 г.

<sup>49</sup> Подробнее см. выше в работе, а также Инструкцию 4 Н-5-06 от 18 декабря 2006 г. В случае, если вспомогательные коммерческие доходы превышают 60000 евро без учета НДС за календарный год, то, как показано в табл. 1, организация может провести раздельный учет своей деятельности.

## 1.3. НКО в сфере здравоохранения (Santé)

### 1.3.1. Структура отрасли

Согласно новому Кодексу общественного здравоохранения, вступившему в силу в мае 2003 года (пересмотрен в 2005 году), все имеющиеся у любого человека средства должны использоваться в целях защиты его собственного здоровья работниками, учреждениями и сетями в сфере здравоохранения, а также страховыми организациями или любыми другими организациями в области профилактики (prévention) и ухода (soins) (статья L1110-1). Органы здравоохранения должны взаимодействовать с пользователями для развития профилактики здоровья, с тем, чтобы обеспечить равный доступ для каждого человека к различным услугам в зависимости от состояния его здоровья. Речь также идет об обеспечении непрерывности лечения и максимальной санитарной безопасности. Согласно статье 310 Закона № 2002-303 от 4 марта 2002 г., пациент имеет право на уважение его достоинства (если иное не предусмотрено законом), а также частной жизни и соблюдение конфиденциальности информации о частной жизни.

Во Франции функционирует сложная система здравоохранения, объединяющая частный и государственный секторы, которые обеспечивают предоставление медицинских услуг и финансирование здравоохранения. Система основана на принципах обязательного медицинского страхования, которое в значительной степени дополняется добровольным страхованием. Таким образом, **система здравоохранения Франции состоит из двух элементов:**

- Медицинские услуги (les soins de santé), в том числе амбулаторная помощь (les soins de ville) и больницы (государственные больницы и частные клиники), оказываемые работниками здравоохранения,
- Медицинское страхование (социальное страхование и взаимное страхование по желанию).

Управление системой здравоохранения во Франции непосредственно осуществляет правительство. Оно несет ответственность за деятельность системы здравоохранения в целом и обеспечивает социальную защиту, контролирует работу организаций, финансирующих оказание медицинской помощи, и государственных больниц, а также занимается вопросами организации обучения медицинских работников.

На местном уровне действуют региональные управления по медико-социальным делам. Их главной задачей является планирование медицинской и социальной помощи

в рамках годового бюджета, а также контроль за реализацией планов медицинской помощи, которые определяют количество специализированных коек в стационарах на территории медицинского обслуживания и порядок размещения дорогостоящего медицинского оборудования. Региональное управление по медико-социальным делам обеспечивает непосредственный контроль за работой больниц и региональных больничных касс.

### 1.3.2. Финансирование отрасли

Равноправный доступ к медицинской помощи гарантирован национальной системой медицинского страхования, которая является составной частью системы обязательного социального обеспечения. Национальная система медицинского страхования, контроль за которой осуществляет Министерство по социальным делам, охватывает 99% населения страны. В системе страхования действуют различные режимы управления в зависимости от рода занятий застрахованных. Основной режим охватывает около 80% населения и распространяется преимущественно на работающих по найму в торговле, промышленности и членов их семей. Для остальных категорий населения действуют режимы, предназначенные для работающих в сельском хозяйстве, работников свободных профессий и особых групп, например государственных служащих, врачей и студентов. Медицинская помощь беднейшим слоям населения оказывается благотворительными организациями.

Финансирование основного режима страхования обеспечивается за счет поступлений страховых взносов от работодателей и работающих по найму.

Практически 74% всех расходов в здравоохранении оплачивается за счет средств национальной системы медицинского страхования. На данном этапе отмечается снижение этой доли расходов. Организации взаимного страхования (*mutuelles*) и частные страховые компании покрывают соответственно 6,8% и 5% расходов на медицинскую помощь. Менее 3% возмещается за счет средств общего налогообложения, оставшиеся 13% приходятся на долю соплатежей пациентов. Соплатежи, уровни которых оставались стабильными в течение последних 25 лет, стали важным инструментом сдерживания расходов на медицинскую помощь во Франции.

С 1985 г. государственные и частные больницы, включенные в национальную систему медицинского страхования, финансируются через общий бюджет, базирующийся на расходах истекшего года. Весь персонал, работающий в государственных больницах, получает зарплату, тогда как медицинские работники в

частных больницах обычно получают денежное вознаграждение за оказанную услугу. При финансировании частных коммерческих больниц используется комбинированный способ оплаты одного дня госпитализации и платы за каждую оказанную услугу.

Существует также группа врачей, не включенных в национальную систему медицинского страхования. Врачи этой категории могут устанавливать собственные цены на услуги, которые превышают официально установленные в среднем на 50%, при этом разницу оплачивает пациент.

### *Услуги отрасли*

Максимальное количество медицинских услуг в больничном секторе, который объединяет три типа лечебных учреждений — государственные, частные коммерческие и некоммерческие больницы, оказывают в государственных больницах.

Государственные больницы — более крупные медицинские учреждения, чем частные больницы. В соответствии с законом № 91-748 от 31 июля 1991 г., государственные больницы получили более высокую степень самостоятельности в управлении. На долю государственных больниц приходится две трети всех больничных коек. В частных коммерческих больницах сосредоточено более половины коек частного сектора, остальная часть — в частных некоммерческих больницах.

Амбулаторное обслуживание обеспечивается преимущественно в частных учреждениях здравоохранения. Амбулаторную помощь оказывают в поликлинических отделениях больниц, а также врачи общей практики и специалисты.

В городских районах действуют муниципальные центры медицинского обслуживания, которые играют важную роль в оказании услуг неимущим гражданам<sup>50</sup>.

### 1.3.3. Выявление некоммерческого характера учреждений в отрасли

Далее нами будет рассмотрен порядок определения некоммерческого характера ряда учреждений, функционирующих в отрасли здравоохранения Франции<sup>51</sup>. Так, в соответствии с критериями определения некоммерческого характера деятельности организаций, описанными выше, будут приведены ответы на следующие вопросы относительно учреждений, в том числе:

I. Является ли управление в организации незаинтересованным?

II. Конкурирует ли организация с коммерческим сектором?

---

<sup>50</sup> См. <http://www.mednovosti.by/news.aspx?id=44>, Н.Б. Климова, А.Л. Зайцева, П.В. Бреев // Экономика и практика обязательного медицинского страхования. — 2002. — № 5. — С.4—7, а также [http://fr.wikipedia.org/wiki/Système\\_de\\_santé\\_français](http://fr.wikipedia.org/wiki/Système_de_santé_français).

<sup>51</sup> Данный пункт был подготовлен на основании материалов, размещенных по данной ссылке: <http://www.juriseditions.fr/docutheque-Juris-Editions.htm?th=14>.

III. Осуществляет ли организация свою деятельность в условиях, сходных с предприятиями коммерческого сектора (проверка соответствия деятельности организации критерию «4-х Р»)?

#### ***Клиники (centres de santé)***

Деятельность клиник заключается в оказании медицинских услуг без предоставления жилья, деятельности в сфере общественного здравоохранения, профилактики и просвещения по вопросам охраны здоровья, а также в других социально значимых видах деятельности.

I. Не существует особого режима функционирования такого рода учреждений. Управление таким учреждением должно носить незаинтересованный характер при соблюдении условий, указанных в Инструкции 4 Н-5-06 от 18 декабря 2006 г. (п. 13).

II. Закон о финансировании системы социального страхования на 2000 г. постулирует, что клиники должны находиться под управлением исключительно НКО или государственных органов (*collectivités publiques*). Тем не менее, считается, что деятельность клиник конкурирует с либеральным сектором (*secteur liberal*) в случае если медицинские сестры свободных профессий (*infirmières libérales*) работают в том же географическом регионе, что и клиники.

#### **III. Критерии «4Р».**

1. *Продукт.* Для того, чтобы медицинские услуги, оказываемые клиниками, отличались от услуг, предоставляемых частным сектором, должен выполняться ряд условий:

- Медицинские услуги должны оказываться постоянно (в режиме 24 часа в сутки и 365 дней в году);
- Услуги, предоставляемые в случае тяжелых или хронических заболеваний (требующих ежедневное вмешательство (*intervention*) в течение более 2 часов), должны оказываться бригадой из специалистов различных специальностей (*équipe pluridisciplinaire*);
- Помимо услуг медицинских сестер (уколы, перевязка и т.д.) должны оказывать услуги в области профилактики.

При выполнении указанных выше условий и при условии, что организации коммерческого сектора в данной географической зоне таких услуг не оказывают, считается, что клиники удовлетворяют потребности населения, которые коммерческий сектор удовлетворить не может.



2. *Потребитель.* Клиники должны оказывать услуги всем гражданам, в независимости от наличия у них страховки, а также гражданам, находящимся в неблагоприятных условиях (*public défavorisé*) (посредством третьих лиц (*tiers*)) или социально незащищенных, проживающих в городских зонах, где медицинской помощи недостаточно для оказания услуг немобильным пациентам.
3. *Цена.* Цена медицинских услуг, оказываемых клиниками, по определению идентична цене, действующей в коммерческом секторе, поскольку она определяется тарифом, официально утвержденным Министерством труда и солидарности и указанным в номенклатуре системы социального страхования Национальной кассы медицинского страхования (*Caisse nationale d'assurance maladie*). Тем не менее, данный критерий может быть перепроверен в зависимости от объема медицинских услуг, если они не покрываются официально утвержденным тарифом. Таким образом, если объем предоставляемых клиникой услуг существенно ниже объема услуг, оказываемых медицинскими сестрами свободных профессий (*infirmières libérales*), это может считаться признаком некоммерческого характера деятельности данной клиники.
4. *Реклама.* Реклама в сфере здравоохранения запрещена.

***Учреждения здравоохранения некоммерческого характера, управляемые ассоциациями***

Данные учреждения оказывают услуги краткосрочного характера (с предоставлением жилья или без такового) (медицинские услуги, хирургия или акушерство (*obstétrique*)), услуги по сопровождению (*soins de suite*) или реабилитации (*réadaptation*) в рамках лечения или услуги по постоянному наблюдению (*surveillance continue*) и услуги долгосрочного характера в пользу лиц, утративших способность вести самостоятельную жизнь (*personnes ayant perdu leur autonomie de vie*).

**I.** Как и в случае клиник, особого режима функционирования такого рода учреждений не существует. Управление таким учреждением должно носить незаинтересованный характер при соблюдении условий, указанных в Инструкции 4 Н-5-06 от 18 декабря 2006 г. (п. 13). Руководители ассоциации не должны иметь прямого или косвенного интереса в результатах ее деятельности; в частности, инфраструктура учреждения не должна использоваться его руководством в своих частных целях.

**II.** Проверка конкуренции деятельности учреждения с коммерческим сектором должна исходить из географического характера его расположения, а также услуг,

оказываемых учреждением. Таким образом допускается, что психиатрические учреждения, оказывающие услуги по отдельным районам в своем департаменте, не конкурируют между собой. Аналогичная ситуация имеет место в отношении других учреждений здравоохранения с узкой специализацией, которые, как правило, являются единственными оказывающими услуги определенного характера в своем регионе. К таким учреждениям относятся учреждения по функциональному восстановлению и реабилитации (*rééducation et réadaptation fonctionnelles*) (в частности, восстановление неврологии (*rééducation neurologique*), органов дыхания (*rééducation des affectations respiratoires*), сердечно-сосудистых органов (*maladies cardio-vasculaires*), выход из комы (*éveil de coma*) и др.). Наконец, к неконкурирующим услугам относятся услуги, оказываемые общественными организациями, в частности, госпитализация и диализ на дому, врачебное наблюдение (*poscure*) после лечения наркоманов и алкоголиков и др.

Вместе с тем, ряд других учреждений предоставляет услуги, часто оказываемые учреждениями коммерческого сектора (хирургия, акушерство, сопровождение и дома отдыха/санатории для выздоравливающих (*soins de suite et établissements de convalescence*)). Такие учреждения считаются конкурирующими с коммерческим сектором, за исключением случая отсутствия коммерческого учреждения с аналогичного рода деятельностью в радиусе 20 км.

При отсутствии конкурирующей коммерческой организации и при незаинтересованном управлении, организация считается некоммерческой.

### **III. Критерии «4Р».**

1. *Продукт.* Частные учреждения некоммерческого характера могут быть единственными учреждениями, правомочными оказывать услуги больничного характера (*service public hospitalier*), являясь, таким образом носителями миссии общественных услуг (*mission du service public*). Другие учреждения некоммерческого характера являются участниками системы социального страхования и функционируют на основании трехстороннего контракта (государство, система социального страхования и учреждения). Если ассоциация оказывает услуги больничного характера, считается, что ее конечный «продукт» отличается от продукта, предоставляемого коммерческими организациями и, следовательно, такая ассоциация считается некоммерческой. К организациям, не оказывающим больничные услуги, но оказывающим услуги социального сопровождения (*accompagnement social*) пациента и членов его семьи, применяется относительный критерий продукта.

2. *Потребитель.* Факт приема учреждением пациентов на основании социальной защиты (*aide social*) не свидетельствует о некоммерческом характере такого учреждения. Однако, если учреждение принимает пациентов, находящихся в неблагоприятных условиях, не принятых в учреждениях коммерческого сектора, это является признаком некоммерческого характера деятельности такого учреждения.
3. *Цена.* Некоммерческие учреждения здравоохранения, применяющие тарифы, установленные государством, не имеют никакой возможности устанавливать свои собственные тарифы, поскольку их финансовая деятельность находится под жестким контролем властей. Иными словами, для таких учреждений критерий цены считается выполненным. Для остальных учреждений цены на услуги устанавливаются системой медицинского страхования и для соответствия критерию цены такие учреждения не должны требовать прибавки к тарифу.
4. *Реклама.* В связи с тем, что ассоциация должна информировать население о своих услугах, допускается, что такая информация не должна иметь признаков коммерческой рекламы. Естественно, ассоциация не должна проводить рекламные кампании.

***Учреждения по приему людей пожилого возраста (établissements d'accueil pour personnes âgées)***

К данной категории учреждений относятся:

- дома престарелых (*maisons de retraite*). Часто в таких учреждениях имеется медицинское обслуживание. В этой связи, услуги оказываемые пациентам, охвачены системой медицинского страхования;
- общежития (*logements foyers*). Такие учреждения предлагают пожилому человеку жилье за арендную плату, а также дополнительные услуги (питание, прачечная и т.д.). Данные учреждения могут частично носить медицинский характер и, таким образом, охвачены системой медицинского страхования;
- небольшие единицы и структуры (*petites unites de vie et petites structures de proximité*) – небольшие структуры по приему экспериментального типа, которые могут быть разделены на две категории:
  - коллективное жилье (*domiciles collectifs*) – учреждения, принимающие небольшое количество людей, проживающих в одном квартале, общине или деревне,
  - коммунальные квартиры (*appartements communautaires*);

- учреждения, предоставляющие жилье на один день (unités d'accueil de jour) и временное жилье.

**I.** Как и в описанных выше случаях, особого режима функционирования такого рода учреждений не существует. Управление таким учреждением должно носить незаинтересованный характер при соблюдении условий, указанных в Инструкции 4 Н-5-06 от 18 декабря 2006 г. (п. 13).

**II.** Большинство учреждений, принадлежащих к данной категории (за редким исключением), не конкурируют с коммерческим сектором. К таким относятся, в частности:

- небольшие единицы и структуры (petites unités de vie et petites structures de proximité);
- общежития (logements foyers);
- некоторые учреждения, принимающие, главным образом, очень специфических пациентов (пожилые инвалиды (в частности, с дефектами зрения), членов религиозных братств, пожилых священников и др.);
- учреждения, предоставляющие жилье на один день (unités d'accueil de jour) и временное жилье.

Вместе с тем, другие учреждения конкурируют с коммерческим сектором, за исключением случая отсутствия коммерческого учреждения с аналогичного рода деятельностью в радиусе 20 км. При отсутствии конкурирующей коммерческой организации и при незаинтересованном управлении, организация считается некоммерческой.

### **III.** Критерии «4Р».

1. *Продукт.* Услуги, оказываемые престарелым людям, включают размещение в комнате, питание, постоянное наблюдение специализированного персонала, уход, помощь в повседневной жизни. Поскольку подобного рода услуги не оказываются в независимых квартирах, деятельность таких учреждений имеет признаки некоммерческой. Для подтверждения общественной пользы учреждения, следует проверить выполнение двух условий:

- некоммерческие учреждения принимают на себя расходы по уходу за престарелыми людьми, которых они принимают, в частности, обеспечивая медицинское обслуживание по соответствующему тарифу. Подобного рода услуги не характерны для учреждений

коммерческого характера. Таким образом, если ассоциация соблюдает этот критерий, а коммерческая организация данного географического региона этого не делает, можно считать, что ассоциация удовлетворяет потребности населения, не покрываемые рынком в должном объеме.

- наличие социального сопровождения (*accompagnement social*) людей, осуществляемое волонтерами (*bénévoles*) и ассоциациями или сообществами, за которое с престарелых людей не берется никакая плата, также положительно оценивается. Таким образом, соблюдение ассоциацией совокупности указанных выше критериев при их несоблюдении коммерческой организацией данного географического региона, свидетельствует о том, что ассоциация удовлетворяет потребности населения, не покрываемые рынком в должном объеме.

2. *Потребитель.* Если лица, получающие услуги в рассматриваемых учреждениях, не получают услуги аналогичного характера в конкурирующих организациях, такие учреждения имеют признаки некоммерческих. Если за конкретный период учреждение оказало услуги небольшому количеству их бенефициаров, это не является признаком коммерческой деятельности. Кроме того, если рассматриваемые учреждения оказывают услуги специфическим категориям людей, не принимаемым в коммерческих организациях, такие учреждения также могут считаться некоммерческими.
3. *Цена.* Сравнение цен на услуги ассоциации и организации коммерческого сектора должно проводиться посредством детального анализа, причем одинаковые цены еще не являются признаком коммерческого характера деятельности ассоциации. Например, в секторе общественных организаций не существует надбавок к ценам на их услуги; а в учреждениях, которые принимают людей, получающих социальную помощь, цены на услуги жестко контролируются соответствующими органами. Таким образом, для указанных учреждений критерий цены считается выполненным.
4. *Реклама.* В связи с тем, что ассоциация должна информировать население о своих услугах, допускается, что такая информация не должна иметь

признаков коммерческой рекламы. Естественно, ассоциация не должна проводить рекламные кампании.

### ***Услуги по уходу на дому за ВИЧ-инфицированными пожилыми людьми***

Услуги такого рода, которые оказываются по медицинскому рецепту пожилым больным или зависимым людям, включают санитарные услуги и общую гигиену, помощь, необходимую для осуществления действий в рамках повседневной жизни (*concours nécessaires à l'accomplissement des actes essentiels de la vie*), а также другие дополнительные медицинские услуги.

**I.** Как и в описанных выше случаях, особого режима функционирования такого рода учреждений не существует. Управление таким учреждением должно носить незаинтересованный характер при соблюдении условий, указанных в Инструкции 4 Н-5-06 от 18 декабря 2006 г. (п. 13). В частности, руководство ассоциаций не должно иметь никакого прямого или косвенного интереса от результатов ее деятельности.

**II, III.** Услуги по уходу на дому оказываются с разрешения префектуры в зависимости от качественных и количественных потребностей потребителей таких услуг. Услуги по уходу на дому носят исключительный характер в том географическом регионе, где на их оказание получено разрешение.

Деятельность учреждений такого характера не может считаться конкурирующей с медсестрами либерального сектора (*infirmiers du secteur libéral*), к услугам которых эти учреждения прибегают на договорной основе (*par le biais de conventions*). Услуги по уходу на дому включают предоставление полного набора медицинских и парамедицинских услуг и обеспечиваются медсестрами и другими вспомогательными службами (например, педикюр) и предполагают поставку мелкого оборудования, необходимого для их оказания. Эти услуги напрямую финансируются общественными организациями, плата за оказание услуг осуществляется по общему тарифу, зафиксированному в системе социального страхования и выплачиваемому напрямую ассоциациям. Такого рода услуги не оказываются представителями либерального сектора и поэтому не конкурируют с ним.

При условии незаинтересованного управления, ассоциации по оказанию услуг на дому пожилым людям считаются некоммерческими.

### ***Приюты (foyers d'accueil) для семей госпитализированных***

Учреждения подобного характера принимают семьи госпитализированных людей, в том числе, находящихся далеко от места жительства.

**I.** Как и в описанных выше случаях, особого режима функционирования такого рода учреждений не существует. Управление таким учреждением должно носить

незаинтересованный характер при соблюдении условий, указанных в Инструкции 4 Н-5-06 от 18 декабря 2006 г. (п. 13).

**II.** Приюты для семей госпитализированных конкурируют с частными организациями по предоставлению жилья, в частности, с отелями.

### **III.** Критерии «4Р».

1. *Продукт.* Для того, чтобы организация считалась некоммерческой, она должна предоставлять услуги не только по проживанию, но и индивидуальному приему и сопровождению командами сотрудников и волонтеров.
2. *Потребитель.* Потребители должны включать людей, сопровождающих больных, или больных, не нуждающихся ни в уходе, ни в наблюдении со стороны учреждений.
3. *Цена.* Плата семей за проживание должна соответствовать имеющимся у них финансовым средствам. В любом случае, если ассоциация соблюдает шкалу четырех тарифов, установленную Национальным фондом медицинского страхования для работников (Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés, CNAMTS) в зависимости от доходов и состава семьи, критерий цены для нее считается выполненным.
4. *Реклама.* Ассоциация должна воздерживаться от рекламы любого рода, ограничившись простым предоставлением информации о своей деятельности.

### **Выводы**

Таким образом, как показано выше, к НКО, действующим в сфере здравоохранения, не применяются какие-либо правила освобождения от коммерческих налогов, отличные от общих правил, действующих для французских НКО. Иными словами, если организация здравоохранения удовлетворяет данным правилам, а именно, у нее незаинтересованное управление и ее деятельность не направлена на получение прибыли, а служит общественной миссии; если организация соответствует критерию «4Р»; и если организация ведет коммерческую деятельность, такая деятельность не является преобладающей, то рассматриваемая организация не облагается коммерческими налогами.

В качестве примеров видов деятельности в сфере здравоохранения, освобождаемых от НДС можно привести следующие: деятельность, тесно связанная с социальной помощью и социальным обеспечением (l'assistance sociale et à la Sécurité

sociale) (например, мероприятия, проводимые в домах престарелых и в приютах); госпитализация; медицинское обслуживание; расходы на проживание и уход за больными; затраты на операционную (salle d'opération) или родильный зал (salle d'accouchement); расходы на лечение: лекарства, перевязочный материал (pansements), ортопедические приспособления и протезы, в случае если эти материалы были предоставлены учреждением во время пребывания в больнице.

Тем не менее, существуют виды деятельности, которые могут попасть под режим обложения коммерческими налогами (НДС). К таким видам деятельности относятся: расходы на телефонную и телевизионную связь; доходы от деятельности водолечебниц (établissements thermaux) или от талассотерапии (морелечения, thalassothérapie); аренда мест для стоянки транспортных средств; услуги прачечной или предоставление питания для посторонних лиц; аренда коммерческих помещений с мебелью (locations d'alvéoles commerciales aménagées); продажа тепловой энергии местным органам власти; предоставление технических платформ (plates-formes techniques) для частных практикующих врачей или фельдшеров (сканеры, операционные, и т.д.).

Рассмотрим подробнее случай, когда в организации здравоохранения имеют место несколько видов деятельности, на примере больницы, в которой имеется столовая или киоск быстрого питания. Как показано в работе, в данном случае больница должна провести подробный анализ на предмет выявления некоммерческого характера каждого вида своей деятельности, аналогичный описанному выше. В общих чертах можно сказать, что если тот или иной вид деятельности соответствует общепринятым критериям некоммерческого характера деятельности, то такая деятельность не облагается коммерческими налогами. Иными словами, если деятельность столовой в больнице соответствует общественной миссии больницы, то коммерческими налогами она не облагается. Например, законодательно установлено, что деятельность столовых в психиатрических больницах считается приносящей пользу обществу. В противном случае (если столовая или киоск быстрого питания имеют целью получение прибыли от своей деятельности), такая деятельность считается коммерческой и, соответственно, подлежит налогообложению. Например, если питание предоставляется больным, то такая деятельность не попадает в сферу обложения НДС, поскольку соответствует общественной миссии больницы. Однако в случае медицинского персонала, доходы от предоставления ему питания *столовыми предприятиями* облагаются НДС, поскольку деятельность таких столовых считается коммерческой, то есть приносящей доход.



Тем не менее, в этом случае необходимо проверить, является ли деятельность столовой преобладающей (см. схему 1). Если да, то, как показано выше, такая деятельность коммерческими налогами облагается. Если деятельность столовой не является преобладающей (и преобладает некоммерческая деятельность), то следует оценить размер доходов от такой деятельности: если доходы не превышают 60 тыс. евро в год, то организация налогами не облагается; если превышают, то деятельность организации следует секторизовать, то есть, вести отдельный учет деятельности. Если организация ведет отдельный учет коммерческой и некоммерческой деятельности, то налогами облагается только коммерческая деятельность. Если организация отдельный учет деятельности не ведет, то вся совокупность ее деятельности облагается коммерческими налогами<sup>52</sup>.

#### 1.4. Налоговый режим в сфере меценатства и охраны памятников культуры (Mécénat et protection du patrimoine)

Во Франции существует давняя традиция охраны памятников культуры и поддержки меценатства через налоговые механизмы (protection du patrimoine et soutien du mécénat au travers de mécanismes fiscaux). Рассмотрим эти механизмы более подробно.

##### 1.4.1. Старые положения

**Наиболее старые положения** касаются охраны памятников культуры страны. Они преследуют две цели:

1. С одной стороны, сохранение памятников культуры, помогая собственникам наследия нести возложенную на них налоговую нагрузку.
2. С другой стороны, пополнение наследия (patrimoine) Нации за счет исключительного имущества, как движимого (meubles), так и недвижимого (immeubles).

К таким положениям относятся, в частности

---

<sup>52</sup> В. Lefils, Fiscalité des associations, Litec, 2012, p. 25-107, 151-181.

**А. Закон Мальро (Loi Malraux)**, принятый в 1962 г. и позволяющий собственникам старинных зданий, полностью отреставрированных и переданных в аренду, вычесть из общих доходов собственника (revenu global) дефицит от использования недвижимости (déficit foncier), вытекающий из реставрационных работ. Таким образом, общая сумма необходимых для реставрации расходов может быть вычтена (déductible) из общих доходов без установления верхнего предела (plafonnement) суммы этих расходов. Собственность должна быть сдана в аренду на срок 6 лет и находиться в сфере действия закона Мальро. С 1 января 2009 г. рассматриваемое налоговое преимущество (avantage fiscal) не применяется к работам по разрушению, реконструкции или расширению. Эта преимущество касается только страховых взносов, технического обслуживания и местных налогов<sup>53</sup>.

**В. Постановления, касающиеся исторических памятников.** Во Франции к историческому памятнику относится памятник или предмет, который был таковым зарегистрирован или отнесен к этой категории в целях его защиты как объекта, представляющего исторический, художественный и архитектурный интерес. Собственник такого памятника пользуется следующими налоговыми преимуществами (avantages fiscaux):

- возможность суммирования (possibilité d'imputation) совокупного чистого дохода (revenu net global) и всей суммы дефицита от использования недвижимости (déficits fonciers), вытекающей из разницы между доходом от аренды и платежами (loyers et charges), включая оплату работ и проценты по займам (intérêts d'emprunt);

- полное освобождение (exonération totale) от налогов с наследства (droit de succession) (включая движимое имущество) при условии заключения договора (convention) с министрами финансов и культуры, предусматривающего, в частности, порядок доступа посетителей памятника;

- 100%-й вычет (déduction) из облагаемого дохода (revenu imposable) расходов на работы, субсидируемые государством (subventionnés par l'Etat); а также расходов, связанных с открытием памятника для платного посещения. Другие расходы (charges)

---

<sup>53</sup> Текст закона см. в следующих документах: ОНК Франции (статьи 31 1°-b ter и 156-I-3); Закон от 4 августа 1962 г. № 62-903, учреждающий Закон Мальро; поправка в Закон о финансах от 1994 г. (создание Зоны охраны архитектурного, городского наследия и ландшафта, см. [http://fr.wikipedia.org/wiki/Zone\\_de\\_protection\\_du\\_patrimoine\\_architectural\\_urbain\\_et\\_paysager](http://fr.wikipedia.org/wiki/Zone_de_protection_du_patrimoine_architectural_urbain_et_paysager)); административная инструкция от 17 мая 199 г. № 5D-5-95 (положения, касающиеся нововведений в Закон Мальро, вступающих в силу с 1 января 1995 г.),

(работы, не субсидируемые государством, расходы по управлению (frais de gérance), оплата услуг сторожей и т.д.) могут быть вычтены (déductibles) в 100%-м объеме в случае, если памятник открыт для посетителей, в противном случае - в 50%-м объеме.

**С. Закон о «замене платежа» (Loi sur les dations)**, принятый в целях поддержания сохранности национального художественного наследия. «Замена платежа» является исключительным методом натуральной формы оплаты (paiement en nature) некоторых налогов. Согласно закону № 68-1251 от 31.12.1968, «любой одаряемый наследник (héritier donataire) или наследник по завещанию (héritier légataire) может уплатить налог с наследства (droits de succession) путем передачи художественных произведений, книг, коллекционных предметов или документов, обладающих высокой художественной или исторической ценностью». Данный закон распространяется также на сделки между живыми о безвозмездном перенесении прав собственности (droits sur les mutations à titre gratuit entre vifs), на налог на раздел имущества (droits de partage), а также на налог солидарности на богатство (impôt de solidarité sur la fortune).

**Д. Положение, стимулирующее предприятия на закупку культурных ценностей в содействии с государством и для удержания этих ценностей на национальной территории (см. Закон № 2002-5 от 04.01.2002 с изменениями, внесенными Законом № 2003-79 от 01.08.2003).** Данное положение содержит два раздела:

а. уменьшение налога (réduction d'impôt) для финансирования приобретения ценностей государством или другим юридическим лицом публичного права. В соответствии с данным положением, предприятия имеют право на налоговую льготу (réduction d'impôt) в размере 90% от выплаченных им сумм и в пределах 50% от суммы их налога в целях:

- приобретения государством национального сокровища (культурная ценность, относящаяся к определенной категории и получившая отказ на экспортный сертификат (refus de certificat d'exportation)),

- покупки государством культурной ценности, находящейся во Франции или за границей и представляющей исключительно важный интерес для национального наследия с точки зрения истории, искусства или археологии.

б. уменьшение налога для приобретения предприятием национального сокровища. В соответствии с данным разделом, предприятия имеют право на налоговую льготу (*réduction d'impôt*) в размере 40% от величины расходов на покупку национального сокровища.

#### 1.4.2. Новые положения

Описанные выше положения дополняются благоприятным для меценатства налоговым окружением (*environnement fiscal*).

Под меценатством понимается продвижение искусства и словесности путем заказов или финансовой помощи (*aides financières*), выдаваемых меценатом, который может быть как частным лицом, так и организацией или предприятием. В более широком значении меценатство может применяться в любой общественно полезной деятельности, такой как исследования, образование, окружающая среда, спорт, солидарная ответственность (*solidarité*<sup>54</sup>), инновации и т.д.

По данным Ассоциации предприятий-меценатов Франции (*l'Association du mécénat d'entreprise, Admical*<sup>55</sup>), в 2008 г. во Франции деятельность в сфере меценатства предприятий с численностью штатных работников более 20 чел. была оценена в размере 2,5 млрд.евро, из которых на культуру пришлось 40%, солидарную ответственность (*solidarité*) – 32%, окружающую среду – 15%, исследования – 9% и спорт – 5%. Доля, внесенная предприятиями в культуру (около 1 млрд.евро), составляет, таким образом, 44% от финансовых вложений Министерства культуры в 2008 г.<sup>56</sup>

Существует несколько положений в области налогообложения сферы меценатства. К таким положениям относятся следующие.

---

<sup>54</sup> Солидарная ответственность (или солидарность) представляет собой связь взаимных обязательств и зависимости между людьми, как правило, членов одной группы, связанных общей судьбой (семьи, деревни, профессии, компании, нации, и т.д.). Солидарность в обществе, проявляется, в частности, в отношении бедных. Она может принимать форму финансовой помощи, моральной поддержки или помощи в натуральной форме (организация питания и т.д.). Наиболее распространенными формами выражения солидарности являются: неправительственные организации (такие, как врачи без границ); профсоюзы работников и др.

(см. [http://fr.wikipedia.org/wiki/Solidarit%C3%A9\\_%28notion%29#Formes\\_de\\_solidarit.C3.A9](http://fr.wikipedia.org/wiki/Solidarit%C3%A9_%28notion%29#Formes_de_solidarit.C3.A9)).

<sup>55</sup> См. <http://www.admical.org/> (доклад Ассоциации опубликован в *La Tribune*, 15 juin 2008, page 27).

<sup>56</sup> <http://fr.wikipedia.org/wiki/Mécénat>.

## 1) Режим налогообложения пожертвований

Несколько положений **режима налогообложения пожертвований** (régime fiscal des dons) были усовершенствованы законом о меценатстве, ассоциациях и фондах, принятым 1 августа 2003 г. Сфера действия этого закона распространяется на организации общественной пользы, то есть любые организации с незаинтересованным управлением (gestion désintéressée), не ведущие коммерческую деятельность (activité lucrative) и не работающие в пользу узкого круга людей.

К настоящему времени положениями закона охватываются:

- Организации, признанные общественно значимыми (d'intérêt général) и оказывающие услуги филантропического, образовательного, научного, социального, гуманитарного, спортивного, семейного, культурного характера или содействующие повышению ценности художественного наследия, защите окружающей среды или распространению французской культуры, языка и научных знаний;
- культурные и благотворительные ассоциации;
- общественно значимые государственные или частные заведения с незаинтересованным управлением, работающие в сфере высшего или художественного образования;
- государственные или частные организации с незаинтересованным направлением, деятельность которых заключается в организации театральных или кинематографических спектаклей или выставок современного искусства для публики;
- Фонд наследия (Fondation du patrimoine) или ассоциация или фонд, признанные общественно значимыми и субсидирующие (по одобрению министром бюджета) работы на исторических памятниках, находящихся в частной собственности<sup>57</sup>;
- фонды пожертвований (fonds de dotation) с незаинтересованным управлением, которые перечисляют доходы от своих пожертвований вышеуказанным организациям (подробнее см. далее в записке).

---

<sup>57</sup> Подробнее см. статьи L.143-2-1 и L.143-15 Кодекса о наследии.

**a.** В целях эффективности и простоты правительством было принято решение дополнить существующие механизмы налогообложения пожертвований следующим образом:

- в соответствии со статьей 200 Общего налогового кодекса, налоговые меры включали повышение до 66% верхних пределов (plafonds) льготы (réduction d'impôt) по налогу на прибыль для частных лиц (particuliers) применительно к суммам, выплаченным в пользу организаций общественных интересов (organismes d'intérêt général) и университетских или партнерских фондов (fondations universitaires ou partenariales), упомянутых в статьях L. 719-12 и L. 719-13 Кодекса образования (Code de l'éducation); при этом предел размера благотворительного взноса, учитываемый при снижении налога на прибыль, повышен с 10 до 20% облагаемого дохода (revenu imposable);

- в соответствии со статьей 238 bis Общего налогового кодекса, предприятия имеют право на налоговую льготу (réduction d'impôt) в размере 60% от суммы благотворительного взноса (don). Излишек (по сравнению с полагающимися в данном году обязательствами по налогу на прибыль) благотворительного взноса (excédent du don) может быть перенесен (reportable) для расчета налоговой льготы на последующие 5 финансовых лет (exercices);

- меценатство предприятий также распространяется на благотворительные взносы, сделанные в пользу государственных или частных организаций с незаинтересованным управлением, основная деятельность которых заключается в организации для публики театральных или кинематографических спектаклей, даже если эта деятельность считается заинтересованной.

**b.** Механизм вычитания (déductibilité) благотворительных взносов из обязательств по налогу на доходы предприятий дополняется следующими мерами в области регистрационных сборов (droits d'enregistrement):

- договоры дарения, действительные в силу передачи предмета дарения (dons manuels) в пользу организаций общественной пользы частными лицами-меценатами, не облагаются регистрационными сборами;

- налоговый вычет (abattement) по пошлине на оформление перехода права собственности в случае смерти (droit de mutation par décès), предусмотренного статьей 788 III Общего налогового кодекса. Этот вычет несовместим (n'est pas cumulable) с

понижением налога на доходы частных лиц в сфере меценатства, предусмотренным статьей 200 Налогового кодекса.

с. Существует также механизм, описанный в статье 885-О V bis A Налогового кодекса и применяемый с 20 июня 2007 г., который дает возможность лицам-плательщикам (*redevables*) налога на богатство (*impôt sur la fortune*), по желанию вычесть с ежегодным пределом (*limite annuelle*) в 50000 евро из своих налоговых обязательств суммы благотворительных взносов деньгами (*dons en numéraire*) или путем передачи акций предприятий (*titres de sociétés*), которые принимаются на организованных французских или иностранных биржевых рынках (*admis aux négociations sur un marché réglementé*), в пользу некоторых организаций, упомянутых в рассматриваемой статье Налогового кодекса, в том числе:

- исследовательских институтов или заведений высшего или художественного образования, государственных или частных, но являющихся общественно полезными и не имеющих целью извлечение прибыли;

- фондов, признанных общественно полезными и отвечающих условиям, зафиксированным в п. a1 статьи 200 ОНК;

- некоторых организаций трудоустройства посредством экономической деятельности (*insertion par l'activité économique*), в т.ч., предприятий временного трудоустройства, промежуточных ассоциаций, цехов, предприятий, адаптированных для работы инвалидов (*entreprises adaptées*), а также с 1 января 2010 г. - объединений предприятий для трудоустройства и квалификации (*Groupements d'Employeurs pour l'Insertion et la Qualification, GEIQ*).

Следует отметить, что благотворительный взнос или его доля, дающие право на льготы по налогу на богатство, не дает право на льготы по налогу на доходы. В целом, расходы бюджета Франции, связанные с описанными выше механизмами, в 2009 г. оцениваются в размере 1350 млн.евро.

## **2) Фонды пожертвований, или эндаументы**

В 2008 г. во Франции были созданы **фонды пожертвований (*fonds de dotation*)**, представляющие собой аналог американских фондов целевого капитала и фондов

пожертвований, или эндаументов (l'endowment fund américain)<sup>58</sup> и являющиеся юридическими лицами частного права (personnes morales de droit privé), которые не имеют в качестве цели извлечение прибыли. Эндаументы управляют имуществом и правами любой природы, полученными этими лицами безвозмездно и безотзывно (à titre gratuit et de manière irrévocable).

Эндаументы используют доходы от своих пожертвований в форме капитала (revenus de leur dotation en capital) (доходы от капитализации, revenus de la capitalisation) в целях финансирования проводимых ими мероприятий или реализации задач общественной пользы в собственных целях или в пользу незаинтересованного юридического лица для выполнения им задач общественной пользы (такие организации перечислены в статьях 200 и 238 bis ОНК).

В этом случае благотворители (частные лица или предприятия), могут претендовать на налоговую льготу в виде уменьшения налога на величину благотворительных взносов, перечисляемых ими в фонды пожертвований<sup>59</sup>.

Поскольку фонды пожертвований представляют собой один из способов реализации деятельности в сфере меценатства, для этих фондов ОНК Франции предусматривает налоговые механизмы, описанные выше в пп. а-с.

---

<sup>58</sup> См. [http://www.minefe.gouv.fr/directions\\_services/daj/fondsdedotation/index.html](http://www.minefe.gouv.fr/directions_services/daj/fondsdedotation/index.html).

<sup>59</sup> Подробнее см. Инструкцию № 4С-3-09 от 9 апреля 2009 г. о режиме меценатства (mécénat) для частных донаторов (donateurs particuliers) и предприятий; Циркуляр от 19 мая 2009 г. об организации, функционировании и контроле деятельности дотационных фондов; а также Инструкцию № 7G-6-09 о режиме налогового освобождения безвозмездного перенесения прав собственности на подарки или завещанное имущество exonération des droits de mutation à titre gratuit sur les dons et legs), предоставленное дотационному фонду.



## Заключение

Выше нами были рассмотрены критерии определения и принципы налогообложения некоммерческих организаций во Франции, а также проанализированы примеры организаций, работающих в сфере образования и науки, здравоохранения, а также благотворительности и меценатства.

В работе было показано, что некоммерческая организация освобождается от уплаты коммерческих налогов, если управление данной организацией является незаинтересованным, если она не конкурирует с предприятиями коммерческого сектора и не находится в условиях, сопоставимых с организациями коммерческого сектора. При этом для проверки выполнения организацией этих условий применяется критерий «4 Р» (продукт, потребители, цены и реклама).

При этом если НКО осуществляет как коммерческие, так и некоммерческие виды деятельности, то некоммерческая деятельность организации не облагается коммерческими налогами, если некоммерческая деятельность является преобладающей, коммерческая деятельность - побочной, а доходы от коммерческой деятельности организации не превышают 60000 евро. В случае если доходы от коммерческой деятельности организации превышают 60000 евро, то НКО может провести отдельный учет (секторизацию) видов своей деятельности в целях выделения коммерческого сектора, облагаемого налогами.

Следует отметить, что в сфере науки и образования имеется ряд видов деятельности, определенных законодательно, применительно к которым проверка заинтересованности деятельности организации и соответствия этой деятельности критерию «4 Р» не требуется. К таким видам деятельности относятся, в частности: профессиональное образование в течение всей жизни, включая профессиональное образование; научные исследования и коммерциализация их результатов; развитие науки во всех областях знания, распространение результатов и др. На настоящий момент к организациям, реализующим такие виды деятельности относятся: государственные учреждения науки и высшего образования; юридические лица, созданные для управления организациями в сфере исследований и образования или сетью научно-исследовательских центров; фонды, созданные в общественных целях; а также некоммерческие организации с незаинтересованным управлением. Указанные организации освобождаются от коммерческих налогов в части доходов, полученных от описанных выше видов деятельности, если эти виды соответствуют их общественной миссии в области образования и науки (например, исходя из критерия соответствия

деятельности учреждения общественной миссии, освобождаются от налогов доходы от обучения студентов в ВУЗе на платной основе).

Что касается НКО, действующих в сфере здравоохранения, специальные нормы применительно к данной сфере во Франции не прописаны, и налогообложение таких организаций осуществляется в соответствии с общими принципами налогообложения НКО. Наиболее старые положения режима налогообложения меценатства и памятников культуры направлены на сохранение памятников культуры, помогая собственникам наследия нести возложенную на них налоговую нагрузку, а также на пополнение наследия Нации за счет исключительного имущества. Более новые положения этого режима создают благоприятное налоговое окружение для меценатства, а также вводят режим налогообложения пожертвований.

## Список использованных источников

1. Annette Zimmer (Ed) The Third Sector in Germany. Münster 2000
2. В. Lefils, Fiscalité des associations, Litec, 2012, p. 25-107, 151-181
3. Боржелли Н., сборник статей «Неправительственные организации», Минск, 2006
4. Доклад Ассоциации опубликован в La Tribune, 15 juin 2008, page 27  
<http://www.admical.org/>
5. Кодекс образования Франции  
(<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006071191>)
6. Создание Зоны охраны архитектурного, городского наследия и ландшафта, см.  
[http://fr.wikipedia.org/wiki/Zone\\_de\\_protection\\_du\\_patrimoine\\_architectural,\\_urbain\\_et\\_paysager](http://fr.wikipedia.org/wiki/Zone_de_protection_du_patrimoine_architectural,_urbain_et_paysager)
7. [www.culture-proximite.org/doc/radios/PDF/fiche3-1.pdf](http://www.culture-proximite.org/doc/radios/PDF/fiche3-1.pdf).
8. [http://www.insee.fr/fr/themes/tableau.asp?ref\\_id=NATnon04145](http://www.insee.fr/fr/themes/tableau.asp?ref_id=NATnon04145)
9. <http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=LEGITEXT000006069570&dateTexte=20090506>
10. [http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/professionnels.impot;jsessionid=R\\_D30W2SMFB431QFIEMQCFFWAVARXAIV1?espId=2&pageId=prof\\_impot\\_forfait&impot=IFA&sfid=50](http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/professionnels.impot;jsessionid=R_D30W2SMFB431QFIEMQCFFWAVARXAIV1?espId=2&pageId=prof_impot_forfait&impot=IFA&sfid=50)).
11. [http://www.minefe.gouv.fr/directions\\_services/daj/fondsdedotation/index.html](http://www.minefe.gouv.fr/directions_services/daj/fondsdedotation/index.html).

ПРИЛОЖЕНИЕ

**Налоговый режим в отношении коммерческих налогов, применяемый к зависимым структурам (entités satellites) учреждений в сфере высшего образования и исследований**

Юр. форма Налог	Объединение во имя экономических интересов (groupement d'interet economique, GIE) <sup>60</sup>	Простое товарищество (société en participation (SEP)) <sup>61</sup>	Дочерняя организация (filiale)	Ассоциация (association) <sup>62</sup>
НДС	<p>Организация является налогоплательщиком, если осуществляет экономическую деятельность или операции, облагаемые НДС по закону. Если операции, проведенные с членами организации, попадают под обложение НДС (sont passibles de la TVA) в условиях, определенных общим правом, организация должна выставить счет по уплате НДС своим членам, которые могут получить право на вычет. Объединение средств позволяет воплотить принципы, изложенные в статье 261-В</p>	<p>В первую очередь, следует уточнить, будет ли планируемое товарищество осуществлять экономическую деятельность, облагаемую НДС, что позволит считать эту организацию плательщиком НДС. Если организация признана плательщиком НДС (assujetti redevable de la TVA) и если ее деятельность отделима (distincte) от деятельности, осуществляемой ее членами, следует выделить отдельный сектор деятельности в соответствии со статьей 213 приложения 2 ОНК в целях</p>	Общее право (droit commun)	<p>1 - Освобождается от уплаты НДС, если признается НКО в соответствии с общими критериями (см. выше в работе). 2 – Освобождение побочных коммерческих видов деятельности. Ассоциация может освободиться от коммерческих налогов в случае незаинтересованного управления и если некоммерческие виды деятельности являются преобладающими (см. выше). Что касается НДС, из-под режима освобождения выходят</p>

<sup>60</sup> Целью данной организации является реализация экономической деятельности ее членами и улучшение или увеличение результатов такой деятельности.

<sup>61</sup> Организация не имеет статуса юридического лица (dépourvue de personnalité morale), однако, имеет налоговый статус (personnalité fiscale), который влечет за собой личные налоговые обязательства (patrimoine fiscal) членов товарищества. Иными словами, с точки зрения налогов, операции, осуществляемые этой организацией, свидетельствуют о ее статусе, отличном от статуса ее членов.

<sup>62</sup> Общие критерии в отношении всех трех коммерческих налогов (см. Инструкции 4 Н-5-98, 4 Н-1-99 и 4Н-3-00).

	<p>Общего налогового кодекса (см. <a href="http://www.amue.fr/Dossier/Valorisation/FAQ-ChampApplication.aspx#GroupementDeMoyens">http://www.amue.fr/Dossier/Valorisation/FAQ-ChampApplication.aspx#GroupementDeMoyens</a>)</p>	<p>обособленного с т.з. бухгалтерии учета расходов, необходимых для функционирования товарищества, а также объема налогооблагаемых операций.</p> <p>На практике таковым является сектор деятельности, отличный от основного в данной организации, который включает все операции, присущие организации, поскольку данный сектор предназначен для их объединения.</p> <p>В таком случае, сектор деятельности, созданный каждым из участников будет в наименьшей степени иметь отношение так называемым внутренним операциям товарищества (поставка товаров или оказание услуг членами товарищества самим себе, что включается себестоимость основной деятельности, т.е. в расходы каждого члена организации), финансовыми потоками, свидетельствующими о распределении прибылей или убытков или, в случае необходимости, предоставление в распоряжение организации в рамках учредительного договора</p>		<p>операции, конкурирующие с производством недвижимости (concourant à la production d'immeubles) (см. статью 257 7° ОНК), выполнение социальными арендодателями (bailleurs sociaux) работ для самих себя (см. статью 257 7° bis ОНК), а также осуществление операций, приводящих к получению доходов от имуществ (недвижимых и движимых) (revenus patrimoniaux), облагаемых налогом на прибыль по сниженной ставке.</p>
--	--	---	--	---

		<p>товарищества (contrat de société) товара с последующей компенсацией по реальной себестоимости этого товара.</p> <p>Эти внутренние операции и финансовые потоки не будут иметь значение с т.з. обложения НДС при условии, если они не представляют собой налогооблагаемые операции в соответствии с принципами, регулируемыми НДС (см. Инструкцию от 8 сентября 1994 г., опубликованную в официальном налоговом бюллетене 3 СА 984, n° 72 и 140).</p> <p>При возмещении НДС на расходы, необходимые для осуществления деятельности организации, должны применяться принципы общего права (см. Инструкцию, опубликованную в официальном налоговом бюллетене 3 D-1-06 (<a href="http://doc.impots.gouv.fr/aida/documentationFiscale.html?collection=VOI&amp;numero=3D-1-06">http://doc.impots.gouv.fr/aida/documentationFiscale.html?collection=VOI&amp;numero=3D-1-06</a>)).</p>		
<b>Налог на прибыль</b>	<p>Вне поля действия налога.</p> <p>Для определения прибыли применяется режим партнерств (société de personnes) (статья</p>	<p><i>1 - Партнеры несут совместную ответственность и их имена и адреса были переданы налоговым органам</i></p>		<p><i>1 - Освобождается от уплаты налога на прибыль, если признается НКО в соответствии с общими критериями (см. выше</i></p>

	239-I ОНК)	<p>С точки зрения налогообложения доходы, полученные организацией, облагаются налогом на уровне ее членов, каждый из которых лично получил часть этих доходов пропорционально его доле в организации.</p> <p>Для организации существует, однако, возможность добровольно (volontairement) облагаться налогом на прибыль (см. статьи 206-3 и 239 ОНК).</p> <p><i>2 – Партнеры несут ограниченную ответственность или их имена и адреса не были переданы налоговым органам.</i></p> <p>Партнеры несут ответственность по социальным долгам, которая ограничена объемом этих долгов, и они, таким образом, рассматриваются как спонсоры в том смысле, что их вмешательство заключается в финансировании предприятия. Организация считается скрытой от налогов и, таким образом, не является объектом внимания налоговых органов. Соответственно, доходы организации должны облагаться налогом на прибыль от имени</p>	<p>в работе).</p> <p><i>2 – Освобождение побочных коммерческих видов деятельности (см. выше).</i></p> <p>Если таковые имеются, облагаются (кроме фиксированного ежегодного налога (imposition forfaitaire annuelle, IFA)):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- налогом на прибыль по сниженной ставке - доходы от движимых и недвижимых имуществ (revenus patrimoniaux), не относимые ни к коммерческим, ни к некоммерческим видам деятельности;</li> <li>- налогом на прибыль по ставке в соответствии с общим правом</li> <li>- результаты коммерческих финансовых видов деятельности (например, управление дочерней компанией) и участие в организации, к которой применяется налоговый режим партнерств и которая осуществляет коммерческую деятельность.</li> </ul> <p>Фиксированный ежегодный налог также применяется в этом случае, если оборот от финансовых продуктов</p>
--	------------	--	---

		организации или руководителем, известным третьим лицам (сopnu des tiers) (статья 218, параграф 2 ОНК).		коммерческого сектора за последний ближайший финансовый год составил более 300000 евро.
<b>Профессиональный налог</b>	<p>Облагается налогом, если осуществляет профессиональную деятельность на регулярной основе.</p> <p>При соблюдении определенных условий операции по территориальному планированию (aménagement du territoire) могут временно освобождаться от профессионального налога.</p> <p>Тем не менее, организация не может пользоваться освобождением, предусмотренным для новых предприятий.</p>	<p>Согласно условиям статьи 310 приложения 2 ОНК, обложение профессиональным налогом простого товарищества происходит на уровне членов этого предприятия, известных третьим лицам, поскольку сама организация не имеет юридического статуса (административная документация, серия 6 E-11 n° 3).</p> <p>Кроме того, налогообложение должно осуществляться в отношении руководителя предприятия, если он является единственным его членом (Rép. Bergelin, JOAN 13 февраль 1984, с. 615, n° 41691). Таким образом, руководитель облагается налогом «вместо простого товарищества», поскольку оно само не имеет юридического статуса.</p>		<p>1 - <i>Освобождается от уплаты налога на прибыль</i>, если признается НКО в соответствии с общими критериями (см. выше).</p> <p>2 – <i>Освобождение побочных коммерческих видов деятельности.</i></p> <p>Ассоциация может освобождаться от коммерческих налогов в случае незаинтересованного управления и если некоммерческие виды деятельности являются преобладающими (см. выше).</p>