

# **Особенности налогообложения некоммерческих организаций в сфере науки и образования во Франции**

*М. В. Казакова, С. Г. Синельников-Мурылев*  
Всероссийская академия внешней торговли  
119285, Москва, улица Пудовкина, 4а

Российское налоговое законодательство в отношении некоммерческих организаций (далее — НКО) разительно отличается от французского законодательства и законодательства развитых стран. Это исключает возможность однозначных суждений в пользу или против внедрения в России подходов к налогообложению НКО, принятых во Франции и других странах. Но их изучение позволит предложить альтернативные варианты реформирования российского законодательства в части налогообложения доходов НКО, различающиеся между собой по степени радикальности изменений сложившейся модели.

Во Франции 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, потребитель, 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 60 тыс. евро. В случае если доходы от коммерческой деятельности организации превышают 60 тыс. евро, то НКО может провести отдельный учет (секторизацию) видов своей деятельности в целях выделения коммерческого сектора, облагаемого налогами.

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.

В соответствии с Общим налоговым кодексом Франции (пп. 9–11 ст. 207), а также Кодексом образования (ст. L. 123–3) и Кодексом науки (ст. L112–1) от налога на прибыль освобождаются (*exonérées d'impôt sur les sociétés*) доходы, полученные государственными учреждениями науки и высшего образования; юридическими лицами, созданными для управления организациями в сфере исследований и образования или сетью научно-исследовательских центров (*pôle de recherche*); фондами, созданными в общественных целях; а также некоммерческими организациями с незаинтересованным управлением, если это доходы от видов деятельности, соответствующей их общественной миссии (*missions de service public*) в области образования и науки. К этим видам деятельности относятся 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.

К общественным задачам (*missions de service public*) в сфере науки относятся следующие:

1. Распространение и развитие науки во всех областях знаний.
2. Коммерциализация (внедрение) (*valorisation*) результатов исследований.
3. Распределение и распространение научных знаний.
4. Развитие возможностей экспертизы.
5. Образование путем исследований и в процессе исследований.

Задачи, приведенные в п. 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.

В сфере научных исследований во Франции занято около 200 тыс. человек, которые включают исследователей (*chercheurs*) и приравненных к ним специалистов (*assimilés*), преподавателей-исследователей (*enseignants-chercheurs*), аспирантов (*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, специализирующиеся 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.

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

- государственные учреждения научного и технологического характера, 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, непосредственно связаны с исследовательской деятельностью, например

Национальный информационный центр высшего образования (*Centre informatique national de l'enseignement supérieur, CINES*).

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

## НАЧАЛЬНОЕ И НЕПРЕРЫВНОЕ ОБРАЗОВАНИЕ (*FORMATION INITIALE ET CONTINUE*)

В терминах Трудового кодекса профессиональное образование в течение жизни является национальным обязательством. Оно включает в себя начальное образование и дальнейшее образование, ориентированное 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 и подготовка к профессиональной деятельности, чтобы позволить работникам без профессиональной квалификации и без трудового контракта самостоятельно достичь уровня, необходимого для последующего профессионального обучения или ввести их непосредственно в профессиональную жизнь.
- Содействие приспособлению и повышению квалификации сотрудников. 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 внутри или за пределами компании.
- Конверсия (*conversion*), чтобы позволить работникам, чей трудовой договор был расторгнут, получить доступ к рабочим местам, требующим различных навыков, или обеспечить самозанятым доступ к новой профессиональной деятельности.
- Приобретение, поддержание или улучшение знаний для обеспечения работников средствами доступа к сфере культуры для сохранения или повышения квалификации работников или их культурного уровня.
- Непрерывная подготовка кадров в сфере радиационной защиты лиц, указанных в ст. 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 выше сказанного следует вывод, что если, например, в каком-либо вузе часть студентов обучается на платной основе, то выручка от такой деятельности также освобождается от налога на прибыль, поскольку соответствует общественной миссии данного учреждения вне зависимости от характера обучения студентов (платного или бесплатного).

#### 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 внедрение результатов этих исследований определяются как ком-

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

- получение патентов и лицензий;
- коммерциализация (*valorisation*) результатов научных исследований;
- оказание услуг, относящихся к собственному ноу-хау (*savoir-faire propre*) организации, ведущей деятельность в областях, указанных выше.

### РАСПРОСТРАНЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ

В соответствии с Общим налоговым кодексом Франции (далее — ОНК) (§ 2 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. Кроме того, деятельность по созданию, обновлению или развитию музеев, информационных и документационных центров и банков данных не облагается налогом на прибыль. Тем не менее доходы от коммерческой деятельности, побочной по отношению к указанным видам деятельности (издание, продажа производных продуктов — *produits dérivés*), налогом облагаются.

### МЕЖДУНАРОДНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

В соответствии с ОНК Франции (§ 2 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 с иностранными или международными институтами. Конвенции по обмену студентами, учеными-преподавателями, преподавателями и исследователями могут относиться к сфере обучения, педагогической инженерии, проведению совместных исследований и публикации их результатов, распространению, обмену 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 в случае, если эта деятельность осуществляется совместно с зарубежными или международными учреждениями высшего образования или науки.

Организациями, реализующими виды деятельности, освобождаемые от налога на прибыль, являются государственные учреждения в сфере науки и высшего образования. В соответствии со статьями L 311-1 и следующими Кодекса науки государственные учреждения науки могут иметь либо производственный и коммерческий, либо административный характер и могут заключать с государством многолетние контракты, 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 представляют собой государственные учреждения научного, культурного и профессионального характера, а также университетские институты педагогического образования и другие государственные учреждения высшего образования.

Освобождаются от налога на прибыль также юридические лица, созданные для управления учреждениями сферы высшего образования или сетью научно-исследовательских центров. К ним относятся группа учреждений или организаций в сфере науки или высшего образования, государственных или частных, включая университетские госпитали, а также центры по борьбе с раковыми заболеваниями и являющиеся государственными учреждениями научного, культурного и профессионального характера. Они 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 в целях реализации совместных проектов.

Такие сети могут существовать в форме объединения во имя общественных интересов, в форме государственного учреждения научного сотрудничества или фонда научного сотрудничества и могут быть французскими или европейскими.

Освобождаются от налога на прибыль во Франции также юридические лица, созданные для управления сетью углубленных

исследований. В соответствии с Кодексом науки сети углубленных исследований имеют статус юридического лица и создаются в форме фонда научного сотрудничества 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.

Кроме того, от налога на прибыль освобождаются фонды, созданные в общественных целях в сфере науки. В терминах п. 11 ст. 207 ОНК освобождение от налога на прибыль 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 в которые производятся частично из средств бюджета по статье «капитальные вложения научным фондам, созданным в общественных целях»;
- фонды, созданные в общественных целях, основной миссией которых является проведение научных исследований и которые финансируются Научно-консультативным советом.

Во Франции государственные 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 структуры (*structures satellites*), например фонд или ассоциацию.

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

Организации, перечисленные выше, не полностью облагаются налогом на прибыль или полностью освобождаются от налога при выполнении условий, перечисленных выше. Они должны выделить необлагаемый и облагаемый налогом на прибыль секторы в целях обложения налогом только неосвобожденных видов деятельности.

Если доход от коммерческих видов деятельности составляет менее 60 тыс. евро в год, то раздельный 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 раздельного учета облагается вся деятельность организации. Условия проведения раздельного учета различны для НКО или государственных учреждений, осуществляющих в том числе необлагаемые виды деятельности.

**РАЗДЕЛЬНЫЙ УЧЕТ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОБЪЕДИНЕНИЙ  
ВО ИМЯ ОБЩЕСТВЕННЫХ ИНТЕРЕСОВ И НКО  
С ЗАИНТЕРЕСОВАННЫМ УПРАВЛЕНИЕМ  
ИЛИ НЕ ПРИБЕГАВШИХ К РАЗДЕЛЬНОМУ УЧЕТУ  
НЕКОММЕРЧЕСКИХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Организации, указанные в § 10 п. 1 ст. 207 ОНК, созданные в форме объединений и выбравшие режим обложения налогом на прибыль или созданные в форме НКО или не прибегавшие к раздельному 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 к фондам научного сотрудничества, которые не проводили раздельный учет некоммерческих видов деятельности.

**РАЗДЕЛЬНЫЙ УЧЕТ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НКО**

Организации, указанные в § 10 и 11 п. 1 ст. 207 ОНК, созданные в форме НКО с незаинтересованным управлением и осуществляющие коммерческие виды деятельности, не входящие в поле действия освобождения от налога на прибыль, могут получить право на налогообложение одного сектора, объединяющего коммерческие виды деятельности, в случае если необлагаемые виды деятельности преобладают.

РАЗДЕЛЬНЫЙ УЧЕТ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ  
ГОСУДАРСТВЕННОГО УЧРЕЖДЕНИЯ

В организациях, указанных в § 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 в организации должен позволять отслеживать товары и услуги, относящиеся к видам деятельности, не отвечающим условиям применения налога на прибыль.

Пункт 1-бис ст. 206 ОНК позволяет ассоциациям, созданным по закону от 1 июля 1901 г., ассоциациям, регулируемым местным законодательством, вступившим в силу в департаментах Мозель, Нижний Рейн и Верхний Рейн, а также фондам с незаинтересованным управлением и преобладающей некоммерческой деятельностью получить освобождение (налоговый вычет) от налога на прибыль, применяющегося к вспомогательным коммерческим доходам, при условии если их объем не превышает 60 тыс. евро без учета НДС за календарный год.

СФЕРА ДЕЙСТВИЯ И ПОСТАНОВКА ПОД СОМНЕНИЕ  
ПРАВА НА НАЛОГОВОЕ ОСВОБОЖДЕНИЕ  
(*PORTÉE ET REMISE EN CAUSE DE L'EXONÉRATION*)

Организации, перечисленные в § 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 в отношении деятельности, указанной в абзаце 2 § 11 ст. 207, освобождаются от налога. Это налоговое освобождение применяется только в течение конкретного финансового года, в последующие годы необходимо заново проверять соответствие условиям применения данного освобождения.

Деятельность организаций, указанных в § 10 п. 1 ст. 207 ОНК и созданных в форме объединений, не зарегистрировавшихся в качестве плательщиков налога на прибыль, облагается в соответствии со ст. 206 ОНК.

Объединения, 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, автоматически не входят в сферу действия налога на прибыль. Однако каждый из членов таких организаций персонально является плательщиком в части доходов, соответствующих доле его участия в организации, либо налога на доходы, либо налога на прибыль (если речь идет о юридических лицах — плательщиках налога).

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

Таким образом, во Франции деятельность в сфере профессионального образования в течение всей жизни, включая профессиональное образование, научные исследования и коммерциализация их результатов, развитие науки во всех областях знания, распространение результатов и др. освобождается от коммерческих налогов в части доходов, при условии что эта деятельность соответствует общественной миссии в области образования и науки. 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.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Кодекс образования Франции (<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006071191>)
2. Общий кодекс административно-территориальных образований Франции (<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006070633&dateTexte=20150217>)

3. Общий налоговый кодекс Франции (<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEX000006069577&dateTexte=20150216>)
4. Кодекс науки Франции (<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEX000006071190&dateTexte=20150217>)
5. Трудовой кодекс Франции (<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEX000006072050&dateTexte=20150217>)
6. *Lefils B.* Fiscalité des associations. Litec, 2012. P. 25–107, 151–181.
7. Zimmer A. (Ed.) *The Third Sector in Germany*. Münster, 2000.
8. Синельников-Мурылев С., Трунин И., Голдин М., Ильсоева Г. и др. Проблемы налогообложения некоммерческих организаций в России // Научные труды ИЭПП № 108Р. М.: ИЭПП, 2007.

## ПРИМЕЧАНИЯ

1. Коммерциализация или валоризация — 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>).

2. 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\\_publicue\\_\(France\)](http://fr.wikipedia.org/wiki/Recherche_publicue_(France)).

3. 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>).

4. Данные виды деятельности включают: профессиональное образование в течение всей жизни (*formation continue*), в том числе профессиональное образование, научные исследования и валоризацию (*valorisation*) их результатов, развитие (*progrès*) науки во всех областях знания, распространение результатов и др.

5. Юридические лица, созданные для управления организациями в сфере исследований и образования или сетью научно-исследовательских центров (*pôle de recherche*).

6. См. также: инструкция *Direction générale des impôts 4 H-5-06 N° 208 du 18.12.2006* // *Bulletin officiel des impôts* (Инструкция Главного налогового управления от 18 декабря 2006 г. // Официальный налоговый бюллетень). <http://www.impots.gouv.fr> (дата обращения: 16.02.2015).

7. Подробнее см.: инструкция *Direction générale des impôts 4 H-5-06 N° 208 du 18.12.2006* // *Bulletin officiel des impôts* (Инструкция Главного налогового управления от 18 декабря 2006 г. // Официальный налоговый бюллетень). <http://www.impots.gouv.fr> (дата обращения: 16.02.2015). В случае если вспомогательные коммерческие доходы превышают 60 тыс. евро без учета НДС за календарный год, то организация может провести раздельный учет своей деятельности.