

Налогообложение юридических лиц во Франции

Вино, еда и налоги – три вещи, к которым французы относятся с особым вниманием. Недаром именно Франция является родиной самого популярного косвенного налога в мире – налога на добавленную стоимость. Налоговая система этой страны чрезвычайно сложна и запутана, налоговые ставки исключительно высоки. В этой статье мы постараемся разобраться, как устроено там корпоративное налогообложение.

1. Формы ведения коммерческой деятельности

Во Франции для ведения коммерческой деятельности существует огромное множество организационно-правовых форм. Наиболее распространенными являются следующие:

- индивидуальный предприниматель с ограниченной ответственностью (Entrepreneur individuel à responsabilité limitée, EIRL) – одна из разновидностей индивидуального предпринимательства (l'entreprise individuelle), осуществляемого без образования юридического лица;
- Общество с ограниченной ответственностью с одним участником (L'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée, EURL);
- Общество с ограниченной ответственностью с несколькими участниками (Société à responsabilité limitée, SARL) ;
- Простое коммандитное товарищество (Société en commandite simple, SCS);
- Коммандитное товарищество с акциями (Société en commandite par actions, SCA);
- Полное товарищество (Société en nom collectif, SCN) ;
- Упрощенное акционерное общество (Société par actions simplifiée, SAS) – разновидность закрытого АО, отличается упрощенным администрированием;
- Открытое акционерное общество (Société anonyme, SA).

2. Налогообложение доходов

По общему правилу, доходы индивидуальных предпринимателей облагаются налогом на доход (l'impôt sur le revenu). Этот же налог платят физлица-участники организаций, облагаемых налогом по «прозрачному» принципу, таких как полные и простые коммандитные товарищества, общества с одним участником-физлицом и некоторые другие¹. Доходы таких «прозрачных» организаций облагаются налогом непосредственно у участников в том же режиме, что и остальные доходы этих участников. Таким образом, к примеру, доходы полного товарищества, приходящиеся на долю товарища-физлица, облагаются налогом на доход. Если же товарищем является коммерческое общество, например, SARL, то его доля от доходов товарищества будет обложена корпоративным налогом.

¹ Code général des impôts, art. 8.

«Прозрачные» общества могут при желании перейти под «непрозрачное» обложение корпоративным налогом.

Корпоративным налогом (*l'impôt sur les sociétés*²) облагается основная часть юридических лиц (почти все кроме тех, о которых говорилось в первом абзаце). Такие компании самостоятельно отчитываются и уплачивают налог со своих доходов.

При этом для некоторых из них имеется возможность перейти под «прозрачное» налогообложение. В частности, это могут сделать небольшие семейные компании типа SA, SAS и SARL в течение первых пяти лет с момента создания³.

Налог на доходы мы оставим за рамками этой статьи, на корпоративном налоге остановимся подробнее.

2.1 Корпоративный налог

Корпоративный налог взимается с суммы налогооблагаемых доходов за минусом допустимых к вычету расходов.

Основная ставка составляет 33,33%. К этому прибавляется социальный сбор (*contribution sociale*), взимаемый в размере 3,3% от суммы подлежащего уплате налога. В результате эффективная ставка возрастает до 34,43%.

Начиная с 2017 года планируется снижение основной ставки корпоративного налога. Эта инициатива содержится в законе «О финансах» на 2017 год.⁴ Планируется, что снижение будет поэтапным и будет проводиться по следующей схеме:

- в 2017 году будет введена пониженная ставка в 28% для малых и средних предприятий, годовая прибыль которых не превышает 75 тыс. евро,
- в 2018 году по 28%-ной ставке будет облагаться прибыль всех компаний в пределах 500 тыс. евро; суммы, превышающие этот порог, будут облагаться по обычной ставке 33,33%,
- в 2019 году 28%-ная ставка будет применяться ко всем организациям, годовая прибыль которых составляет менее 1 миллиарда евро,
- с 2020 года 28%-ная ставка корпоративного налога станет общей для всех.

Помимо основной ставки корпоративного налога, существуют специальные ставки, применимые к доходам в виде прироста капитала при продаже некоторых активов.

2.1.1. Налогообложение прироста капитала

- При отчуждении *акций и долей в организациях (titres de participation)*, находившихся во владении продавца в течение как минимум 2 лет, прирост капитала освобождается от налогообложения. Под это освобождение, однако, не попадают 12% доходов от продажи, которые добавляются обратно к налоговой базе⁵. Иными

² Code général des impôts, art. 206.

³ Code général des impôts, art. 239 bis AB.

⁴ Projet de loi de finances pour 2017, <http://www.assemblee-nationale.fr/14/projets/pl4061.asp>

⁵ Code général des impôts, art. 219 I a quinquies.

словами, освобождается от налога лишь 88% дохода от продажи акций, остальные 12% облагаются по общей ставке в 33,33%.

Это освобождение не распространяется на доходы от продажи акций организаций, более 50% активов которых составляет французская недвижимость или акции компаний, владеющих французской недвижимостью (*sociétés à prépondérance immobilière*). Доходы от продажи акций таких компаний облагаются корпоративным налогом в общем режиме. Однако если акции котируются на бирже, то к доходам от их продажи применяется льготная ставка 19%⁶.

В дополнение к корпоративному налогу, при сделках с акциями таких компаний, как и при сделках с недвижимостью, взимается регистрационный сбор (*droits d'enregistrement*), о котором пойдет речь ниже.

- При продаже исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности прирост капитала облагается по пониженной ставке 15%⁷. Если продавец сам создал продаваемый объект интеллектуальной собственности, льготная ставка применяется независимо от срока владения объектом. Если же объект был приобретен, льготой можно воспользоваться по истечении двух лет владения.

2.1.2. Распределение дивидендов

Распределение дивидендов французской компанией сопровождается выплатами на двух уровнях: на уровне выплачивающей компании и на уровне получателя-акционера.

На уровне выплачивающей компании, во-первых, облагается корпоративным налогом доход, с которого впоследствии будут выплачены дивиденды. Во-вторых, при выплате дивидендов компания обязана уплатить обязательный сбор (*contribution*), составляющий 3% от выплачиваемых сумм⁸.

На уровне акционера налогообложение полученных дивидендов определяется статусом получателя:

Физические лица

- у физических лиц-резидентов Франции дивиденды облагаются налогом на доход (*l'impôt sur le revenu*) по прогрессивной шкале от 0 до 45% в зависимости от размера дохода. При этом налогоплательщикам предоставляется налоговый вычет в размере 40% от суммы дохода.⁹ При выплате дохода компания удерживает предоплату по налогу в размере 21% от суммы дивидендов¹⁰, эта предоплата зачитывается в счет последующей уплаты налога на доходы акционера за соответствующий год.

- при выплате дивидендов физлицам-резидентам Европейской экономической зоны¹¹ удерживается налог у источника по ставке 21%¹².

⁶ Code général des impôts, art. 219.

⁷ Code général des impôts, art. 39 terdecies, art. 219.

⁸ Code général des impôts, art. 235 ter ZCA.

⁹ Code général des impôts, art. 158.

¹⁰ Code général des impôts, art. 117 quater.

¹¹ Страны ЕС + Исландия, Норвегия и Лихтенштейн.

¹² Code général des impôts, art. 187.

- при выплате в пользу резидентов остальных государств налог у источника составляет 30%.

Налог у источника может быть снижен соглашением об избежании двойного налогообложения между Францией со страной получателя доходов, если таковое имеется. Например, по соглашению между Россией и Францией¹³ он составляет 5, 10 или 15% в зависимости от суммы, вложенной получателем дивидендов в капитал выплачивающей компании, и налогового режима, применяемого к дивидендам в стране получателя.

Юридические лица

А) Общие условия

- у юридических лиц-резидентов Франции (кроме случаев применения льгот) дивиденды включаются в общую базу по корпоративному налогу и облагаются налогом на обычных условиях.

- если получателем является нерезидент, с выплат удерживается налог у источника, стандартная ставка которого составляет 30% (если применяется соглашение об избежании двойного налогообложения, налог удерживается по ставке, предусмотренной соглашением).

- дивиденды в пользу компаний из «несотрудничающих» юрисдикций (*états et territoires non coopératifs*) облагаются налогом у источника по ставке 75%¹⁴. В 2016 году таких «несотрудничающих» юрисдикций семь: Ботсвана, Бруней, Гватемала, Маршалловы острова, Науру, Ниуэ и Панама¹⁵.

Итак, дивиденды распределяются компанией из прибыли, остающейся после уплаты корпоративного налога. Обложенный налогом доход выплачивается акционерам, которые опять-таки обязаны уплатить этого же дохода налог. Этот эффект «повторного налогообложения» может привести к полному размыванию дохода в случае нескольких последовательных выплат дивидендов между компаниями. Чтобы избежать подобных последствий, для групп компаний были введены налоговые льготы.

Б) Льготы

Льготы могут быть предоставлены компаниям, связанным между собой в режиме материнских и дочерних компаний (*régime des sociétés mères et filiales*) либо в режиме консолидированной группы (*régime de l'intégration fiscale*). Кроме того, европейские компании могут быть освобождены от налога у источника с получаемых из Франции дивидендов на основании директивы ЕС о материнских и дочерних компаниях¹⁶.

- Режим материнских и дочерних компаний (его не следует путать режимом, установленным директивой ЕС, о котором пойдет речь ниже) регулируется исключительно нормами внутреннего законодательства¹⁷. Он действует как между французскими компаниями, так и между французской материнской и иностранной

¹³ Конвенция между правительством Российской Федерации и правительством Французской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество, ст. 10.

¹⁴ Code général des impôts, art. 187.

¹⁵ Arrêté du 8 avril 2016 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts, Art. 1.

¹⁶ Directive 2003/123/CE du Conseil du 22 décembre 2003 modifiant la directive 90/435/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

¹⁷ Code général des impôts, art. 145, 216.

дочерней организациями. Исключения составляют дочерние компании из «несотрудничающих» юрисдикций (Etats et territoires non coopératifs), о которых упоминалось выше.

Режим материнских и дочерних компаний освобождает дивиденды от налогообложения на уровне компании-получателя. Под освобождение, однако, подпадает не полная сумма дивидендов, а лишь 95%: остальные 5% добавляются обратно к налоговой базе и облагаются корпоративным налогом на общих условиях¹⁸.

Условия для применения режима таковы:

- материнская компания должна владеть как минимум 5% в капитале дочерней организации,
 - срок владения должен составлять не менее 2 лет (льготы можно применять и до истечения 2 лет, обязавшись в течение 2 лет не отчуждать акции; при несоблюдении этого обязательства льгота отменяется задним числом, и налог уплачивается в полном объеме), и
 - и материнская, и дочерняя компании должны облагаться французским корпоративным налогом (либо его иностранным аналогом, если «дочка» находится за рубежом).
- Режим консолидированной группы предоставляет 99%-ное освобождение дивидендов от налогов на уровне получателя (1% добавляется обратно к налоговой базе и облагается корпоративным налогом на общих условиях). Кроме того, он освобождает от уплаты 3%-ного сбора при распределении дивидендов выплачивающей организацией¹⁹.

Однако условия для его применения существенно строже. Во-первых, членами консолидированной группы могут быть только компании из стран, входящих в Европейскую экономическую зону. Все компании группы должны облагаться французским корпоративным налогом или его иностранным аналогом на обычных условиях. Порог участия материнской компании в организациях ее группы составляет 95%. Участие может быть прямым или косвенным, через другие компании той же группы. При этом сама материнская компания не должна более чем на 94% принадлежать какой-либо иной организации, облагаемой корпоративным налогом.

- Наконец, компания, находящаяся в ЕС, имеет право на полное освобождение от налога у источника получаемых из Франции дивидендов, если она удовлетворяет следующим условиям:
 - она имеет одну из организационно-правовых форм, установленных Директивой ЕС о материнских и дочерних компаниях и уплачивает в своей стране корпоративный налог, и
 - владеет не менее чем 10% в капитале выплачивающей компании на протяжении минимум двух лет²⁰.

Необходимо иметь в виду, что в льготе может быть отказано, если получатель дивидендов контролируется прямо или косвенно резидентами страны, не входящей в ЕС. При этом получатель может отстоять свое право на льготы,

¹⁸ Code général des impôts, art. 216.

¹⁹ Code général des impôts, art. 235 ter ZCA.

²⁰ Code général des impôts, art. 119 ter.

если докажет, что созданная им структура не имеет основной целью (или одной из основных целей) получение этих льгот²¹.

3. Налог на добавленную стоимость

3.1. Принципы налогообложения

НДС взимается по классической схеме: поставщик выставляет покупателю к уплате НДС, включенный в стоимость поставленного им товара или услуги (исходящий НДС, или TVA d'amont), и сам уплачивает налог, выставленный ему при приобретении им товаров или услуг (входящий НДС, или TVA d'aval). Разница между исходящим и входящим НДС перечисляется в бюджет.

Основные принципы взимания НДС во Франции, как и в остальных странах ЕС, регулируется директивой от 2006 года²², с последующими поправками. Положения директивы имплементированы в местное законодательство²³.

По общему правилу, **оказание услуг** облагается НДС по следующему принципу:

- между коммерческими организациями (B2B) - по месту нахождения заказчика;
- между коммерческой организацией и потребителем, не являющимся плательщиком НДС (B2C) – по месту нахождения исполнителя²⁴.

Реализация товаров в общем случае облагается следующим образом.

Экспорт товаров из Франции за пределы ЕС не облагается французским НДС²⁵, импорт во Францию из страны, не входящей в ЕС - облагается²⁶.

Внутри ЕС налогообложение НДС при реализации товаров происходит по тому же принципу, что и при оказании услуг:

- B2C – по месту нахождения продавца (за исключением новых автомобилей, алкоголя и табака)²⁷,
- B2B – по месту нахождения покупателя. При этом чаще всего отчитывается по НДС сам покупатель, применяя технику «обратного обложения» (auto-liquidation). При обратном обложении покупатель оформляет отчетность таким образом, как если бы он был и продавцом, и покупателем одновременно. То есть НДС по данной поставке включается как в налог, подлежащий уплате (с суммы продаж), так и в налог, предъявляемый к зачету (с суммы покупок). В результате эти суммы компенсируются и фактически платежа делать не нужно, НДС остается лишь в виде бухгалтерской проводки.

²¹ Code général des impôts, art. 119 ter (3).

²² Directive 2006/112/CE du Conseil relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

²³ Code général des impôts, Titre II Chapitre 1.

²⁴ Code général des impôts, art. 259.

²⁵ Code général des impôts, art. 262 I.

²⁶ Code général des impôts, art. 291 I 1.

²⁷ Code général des impôts, art. 258A I.

3.2. Ставки

Стандартная ставка НДС во Франции составляет 20%²⁸, при этом имеется еще «промежуточная» ставка 10% и две пониженные ставки: 5,5% и 2,1%.

Промежуточная ставка 10% применяется при оказании транспортных и отельных услуг, показе театральных представлений, оказании ресторанных услуг, продаже продуктов питания, предназначенных к незамедлительному употреблению и т.д.

Ставка 5,5% применяется при реализации медицинских изделий, книг, продуктов питания, не предназначенных к незамедлительному употреблению и т.д.

(Вопрос о «незамедлительном употреблении» продуктов, как и все прочее, что связано с едой, изучен во Франции с большим вниманием. Например, в официальных разъяснениях по вопросу взимания НДС²⁹ администрация дает ответ на волнующий, безусловно, каждого вопрос: как облагается НДС продажа моллюсков? Так вот, моллюск, проданный в закрытой раковине («на вынос»), считается не предназначенным к незамедлительному употреблению и облагается по ставке 5,5%; но если раковину открыли, Ваш моллюск переходит в категорию употребляемых на месте начинает облагаться по промежуточной 10%-ной ставке. Соответственно и задаваемый в каждом французском макдональдсе вопрос, едите ли Вы в зале или уносите с собой, продиктован не только соображениями упаковки).

Что касается самой низкой из ставок, 2,1%, то она применяется при оказании медицинских услуг, продаже донорской крови, лекарств и почему-то прессы.

4. Регистрационные сборы

Обязательная регистрация и уплата регистрационных сборов (les droits d'enregistrement) сопровождает практически любое сколько-нибудь значимое событие в жизни организации :

В каждом случае взимаемость и размер сбора зависят от большого числа факторов: от того, кто совершает сделку, в пользу кого и, конечно, от объекта.

Порядок взимания регистрационных сборов описывается в гл. 4 книги 1 налогового кодекса³⁰.

Приведем несколько случаев взимания регистрационных сборов:

Вклад в капитал компании – обычно освобождается от уплаты сбора. Из этого правила есть исключения, в частности, когда компания в обмен обязуется взять на себя долг вкладчика, либо когда в капитал вносится

²⁸ Code général des impôts, art. 278.

²⁹ <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F22399>

³⁰ Code général des impôts, Titre IV, livre I.

недвижимость. В этом случае при некоторых условиях может уплачиваться сбор в размере 5% от суммы долга или вносимой недвижимости.

При продаже некотируемых акций и долей французских компаний сбор взимается в следующих размерах:

- 5% от стоимости акций, если более 50% активов продаваемой компании составляет французская недвижимость или акции компаний, владеющих французской недвижимостью (*sociétés à prépondérance immobilière*),
- 3% - при продаже долей в капитале неакционерных обществ, таких как ООО (SARL),
- 0,1% в остальных случаях.

При продаже недвижимости сбор составляет 5%;

При продаже бизнеса (предприятия и клиентской базы) сбор составляет от 0 до 2,6% в зависимости от стоимости предприятия.

Необходимо подчеркнуть, что приведенными примерами случаи обязательной регистрации и уплаты сбора далеко не исчерпываются, для каждой операции этот вопрос должен изучаться отдельно.

Выводы

Итак, налогообложение доходов юридических лиц чаще всего определяется их организационно-правовой формой. Большинство юрлиц являются плательщиками корпоративного налога, но некоторые «прозрачны» для налогообложения, и в этом случае их доходы облагаются налогом непосредственно у участников в том же режиме, что и остальные доходы этих участников.

Основная ставка корпоративного налога составляет 33,33%, но начиная с 2017 г. будет постепенно снижена до 28%. Доходы от продажи акций и прав на объекты интеллектуальной собственности облагаются на льготных условиях. Также имеются льготы при налогообложении дивидендных доходов для некоторых категорий физических и юридических лиц.

Реализация во Франции товаров и оказание услуг облагаются французским НДС. Ставки варьируются от 20 до 2,1%.

Некоторые категории сделок облагаются регистрационным сбором.