



**МИНФИН РОССИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ
НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**
(ФНС России)

ЗАМЕСТИТЕЛЬ РУКОВОДИТЕЛЯ

Неглинная ул., д. 23, Москва, 127381

Телефон: (495) 198-45-67; Телефакс: (495) 198-46-00;

www.nalog.gov.ru

15.04.2026

ШЮ-36-13/2999@

№ _____

УФНС России по субъектам
Российской Федерации

МИ ФНС России по крупнейшим
налогоплательщикам № 10

МИ ФНС России по федеральным
округам

На № _____

О проведении камеральных налоговых проверок в отношении налоговых деклараций 3-НДФЛ, в которых заявлен зачет иностранного налога

В случае заявления физическими лицами – налоговыми резидентами Российской Федерации в налоговых декларациях по налогу на доходы физических лиц по форме 3-НДФЛ (далее – 3-НДФЛ) зачета сумм налога, уплаченного в иностранном государстве при получении доходов от источников за пределами Российской Федерации, территориальным налоговым органам в обязательном порядке следует осуществлять **анализ правомерности** такого зачета с учетом следующего.

Порядок зачета в Российской Федерации сумм налога, уплаченного физическими лицами – налоговыми резидентами Российской Федерации в иностранных государствах с полученных ими доходов, установлен положениями статьи 232 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

Так, в соответствии с пунктом 1 статьи 232 Кодекса фактически уплаченные физическим лицом - налоговым резидентом Российской Федерации за пределами Российской Федерации в соответствии с законодательством других государств суммы налога с доходов, полученных в иностранном государстве, не подлежат зачету при уплате налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) в Российской Федерации, если иное не предусмотрено соответствующим **международным договором** Российской Федерации по вопросам налогообложения.

В случае, если международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения предусмотрен **зачет** в Российской Федерации суммы налога, уплаченного физическим лицом - налоговым резидентом Российской Федерации в иностранном государстве с полученных им доходов, такой зачет производится налоговым органом в порядке, установленном пунктами 2–4 статьи 232 Кодекса.

С учетом изложенного в случае заявления физическим лицом - налоговым резидентом Российской Федерации зачета иностранного налога, налоговому органу в первую очередь необходимо определить государство (территорию), налоговым резидентом которого является источник выплаты дохода, и проверить **наличие действующего** в периоде получения физическим лицом дохода **международного договора Российской Федерации об избежании двойного налогообложения** с государством (территорией) источника выплаты дохода (далее – Договор):

- а) при **отсутствии**¹ **Договора** фактически уплаченные физическим лицом суммы налога **зачету не подлежат**;
- б) при **наличии Договора** налогоплательщик **вправе зачесть** уплаченный в иностранном государстве (территории) **налог с учетом особенностей**, отраженных в пунктах 1–5 настоящего письма.

1. Распространение положений Договора.

Территориальному налоговому органу следует определить, распространяются ли положения Договора на налог, уплаченный налогоплательщиком (или удержанный с доходов налогоплательщика) в иностранном государстве (территории). Для этого необходимо проанализировать положения Договора, посвященные налогам, на которые распространяется Договор (в большинстве случаев, это статья 2 Договора), и установить вид конкретного налога, который был уплачен за рубежом. Как правило, положения Договоров распространяются, в том числе на налог на доходы физических лиц (подходный налог, personal/individual income tax). Следует иметь в виду, что гербовые сборы (stamp duties), различные регистрационные сборы (fees), которые могут взиматься в иностранных государствах (территориях) при совершении сделок с ценными бумагами и другими финансовыми инструментами, не являются налогами, на которые распространяются положения Договора.

2. Порядок распределения налоговых прав.

Территориальному налоговому органу следует учитывать **порядок распределения налоговых прав**, предусмотренный соответствующим Договором, в отношении конкретного вида дохода. В зависимости от Договора и вида дохода налогообложение дохода может быть полностью предусмотрено на территории государства резидента – получателя дохода, в рассматриваемом случае в Российской Федерации.

¹ Необходимо принять во внимание, что прекращено действие Договоров, заключенных Российской Федерацией с Королевством Нидерландов (с 01.01.2022), Украиной (с 01.01.2023), Латвийской Республикой и Королевством Дания (с 01.01.2024), с Литовской Республикой (01.01.2026).

В Приложении к настоящему письму рассмотрен порядок распределения налоговых прав в отношении доходов в виде процентов на примере Договоров, заключенных Российской Федерацией с Китайской Народной Республикой и Федеративной Республикой Бразилия (Примеры 1, 2).

2.1 Установление вида дохода в целях корректного применения положений (статей) Договоров.

Для применения конкретной статьи Договора, предусматривающей порядок распределения налоговых прав, налоговому органу необходимо установить **вид дохода**. При непредставлении налогоплательщиком к 3-НДФЛ документов (информации), позволяющих определить вид полученного дохода, налоговому органу необходимо провести мероприятия налогового контроля, направленные на получение таких документов.

Так, для доходов от работы по найму и гонораров директоров положениями Договоров может быть предусмотрен разный порядок распределения налоговых прав. В этой связи при отражении налогоплательщиком в 3-НДФЛ в составе иных доходов сумм доходов, полученных от трудовой деятельности за пределами Российской Федерации, налоговому органу необходимо установить, получен ли такой доход физическим лицом в рамках заключенного трудового договора с иностранной организацией – резидентом государства, с которым заключен Договор, в том числе при исполнении налогоплательщиком трудовых обязанностей дистанционно, либо заявленный доход является гонораром директора и/или иным подобным вознаграждением, выплаченным члену совета директоров или аналогичного органа такой иностранной компании.

В Приложении к настоящему письму приведены примеры применения положений Договора, заключенного Российской Федерацией с Республикой Казахстан, в зависимости от конкретного вида дохода (Примеры 3, 4).

3. Предельный размер зачета налога.

Территориальный налоговый орган при проверке должен учитывать, что установленный предел зачета уплаченного иностранного налога ограничивается **максимальной налоговой ставкой**, предусмотренной конкретными положениями Договора (в зависимости от выполнения условий применения таких ставок) по соответствующему **виду** дохода.

В частности, если Договором в отношении дохода в виде дивидендов предусмотрена ставка по налогу у источника не более 10 процентов, то налогоплательщик² вправе зачесть только сумму налога, уплаченного в иностранном государстве с доходов в виде дивидендов в пределах ставки

² Являющийся фактическим получателем дохода.

10 процентов, остальная часть НДСЛ подлежит уплате на территории Российской Федерации.

Излишне уплаченный в иностранном государстве налог возвращается налогоплательщиком на территории такого государства самостоятельно по правилам соответствующей юрисдикции источника выплаты.

Определение предельной суммы налога, на которую налогоплательщик имеет право уменьшить исчисленный НДСЛ, рассмотрено в Примере 5 Приложения к настоящему письму.

4. Применение Договоров, действие отдельных положений которых приостановлено Указом № 585³.

Указом № 585 приостановлено действие **отдельных** положений Договоров, заключенных с иностранными государствами, совершающими недружественные действия в отношении Российской Федерации, ее граждан и юридических лиц.

Вместе с тем данным Указом было приостановлено действие **отдельных** положений (статей) Договоров, а не приостановлено действие самих Договоров в целом, в связи с чем такие Договоры считаются действующими.

Необходимо отметить, что приостановление действия отдельных положений Договора относится к выплатам, произведенным с 08.08.2023 – даты официального опубликования Указа № 585, и не затрагивает выплаты, осуществленные до 08.08.2023⁴.

Зачет иностранного налога, удержанного (уплаченного) с доходов от источников за пределами Российской Федерации начиная с 08.08.2023, следует применять с учетом позиции Минфина России, отраженной в письме от 03.10.2025 № 03-04-07/96092.

5. Наличие документального подтверждения суммы иностранного налога, заявленного к зачету.

В целях зачета в Российской Федерации суммы налога, уплаченного физическим лицом в иностранном государстве (территории) с полученных им доходов, согласно положениям пункта 3 статьи 232 Кодекса **к 3-НДСЛ прилагаются документы**, подтверждающие сумму полученного в иностранном государстве (территории) дохода и уплаченного с этого дохода налога в иностранном государстве, выданные (заверенные) уполномоченным органом

³ Указ Президента Российской Федерации от 08.08.2023 № 585 «О приостановлении Российской Федерацией действия отдельных положений международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения».

⁴ В отношении доходов, полученных до **08.08.2023** физическим лицом – резидентом Российской Федерации от иностранного источника – налогового резидента государства, отдельные положения Договора с которым приостановлены, налоговому органу при проверке обоснованности заявления таким физическим лицом зачета иностранного налога следует руководствоваться положениями Договора, действующими до их приостановления.

соответствующего иностранного государства (территории), и их нотариально заверенный перевод на русский язык.

В документах, прилагаемых к 3-НДФЛ, должны быть отражены вид дохода, сумма дохода, календарный год, в котором был получен доход, а также сумма налога и дата его уплаты налогоплательщиком в иностранном государстве (территории).

Вместо указанных документов налогоплательщик вправе представить копию налоговой декларации, представленной им в иностранном государстве (территории), и копию платежного документа об уплате налога и их нотариально заверенный перевод на русский язык.

В случае если налог с доходов, полученных в иностранном государстве (территории), был удержан у источника выплаты дохода, сведения о суммах дохода в разрезе каждого месяца соответствующего календарного года, а также о суммах налога, удержанных у источника выплаты дохода в иностранном государстве (территории), представляются налогоплательщиком на основании документа, выданного источником выплаты дохода, вместе с копией этого документа и его нотариально заверенным переводом на русский язык.

К таким документам, в частности, могут быть отнесены копии отчетов брокера с их нотариально заверенным переводом на русский язык, содержащие вышеперечисленные сведения, предусмотренные статьей 232 Кодекса.

ФНС России обращает внимание, что в случае выявления при проведении камеральной налоговой проверки 3-НДФЛ фактов необоснованного заявления налогоплательщиком зачета налога, уплаченного в иностранном государстве (в том числе при отсутствии подтверждающих документов), территориальному налоговому органу необходимо сообщить об этом налогоплательщику с требованием представить пояснения или внести соответствующие исправления в 3-НДФЛ (пункт 3 статьи 88 Кодекса).

При непредставлении налогоплательщиком уточненной 3-НДФЛ и (или) подтверждающих документов территориальный налоговый орган оформляет результаты налоговой проверки в порядке статьи 100 Кодекса и выносит решение по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки соответствии со статьей 101 Кодекса.

Приложение: на 5 листах.

Действительный государственный советник
Российской Федерации 2 класса

Ю.В. Шепелева

Малькова Екатерина Васильевна
(495) 198-46-00, доб. (99) 16-07

