

Пример 1

Пунктом 1 статьи 11 Договора с Китайской Народной Республикой (КНР)¹ предусмотрено, что проценты, возникающие в Договариваемом Государстве и выплачиваемые резиденту другого Договариваемого Государства, подлежат налогообложению только в этом другом Государстве.

Следовательно, физическое лицо – налоговый резидент Российской Федерации обязано полностью уплатить НДФЛ в Российской Федерации с доходов в виде процентов, полученных от источника в КНР.

При этом удержанный (уплаченный) в КНР налог такой налогоплательщик вправе возместить самостоятельно на территории КНР в соответствии с правилами внутреннего законодательства КНР.

Пример 2

Пунктом 1 статьи 11 Договора с Федеративной Республикой Бразилия² предусмотрено, что проценты, возникающие в одном Договариваемом Государстве и выплачиваемые резиденту другого Договариваемого Государства, могут облагаться налогом в этом другом Государстве.

Вместе с тем, согласно пункту 2 статьи 11 Договора с Федеративной Республикой Бразилия, однако такие проценты могут также облагаться налогами в Договариваемом Государстве, в котором они возникают, и в соответствии с законодательством этого Государства, но если получатель, имеющий фактическое право на проценты, является резидентом другого Договариваемого Государства, то взимаемый таким образом налог не должен превышать 15 процентов от общей суммы процентов.

Следовательно, физическое лицо – налоговый резидент Российской Федерации при исчислении НДФЛ с доходов в виде процентов, полученных от источника в Федеративной Республике Бразилия, при выполнении условий, предусмотренных положениями пунктом 2 – 3 статьи 232 Кодекса, имеет право уменьшить исчисленный НДФЛ на сумму налога, уплаченного в Федеративной Республике Бразилии, в пределах предусмотренной Договором с Республикой Бразилия налоговой ставки.

¹ Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики от 13.10.2014 «Об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы».

² Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Федеративной Республики Бразилии от 22.11.2004 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы».

Пример 3

Согласно пункту 1 статьи 15 «Доходы от работы по найму» Договора с Республикой Казахстан³ заработная плата и другие подобные вознаграждения, получаемые резидентом Договаривающегося государства в связи с работой по найму, облагаются налогом только в этом государстве, если только работа по найму не осуществляется в другом Договаривающемся государстве. Если работа по найму осуществляется таким образом, полученное в связи с этим вознаграждение может облагаться налогом в этом другом государстве.

Следовательно, в случае если налоговый резидент Российской Федерации осуществляет свои трудовые функции по найму в рамках трудового договора, заключенного с иностранной организацией - резидентом Республики Казахстан, фактически на территории Российской Федерации (дистанционно), доход, полученный от такой иностранной компании – резидента Республики Казахстан подлежит обложению НДФЛ в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации. При этом возможность зачета удержанного в Республике Казахстан налога с такого дохода в счет уменьшения НДФЛ исключена. Удержанный (уплаченный) в Республике Казахстан налог с указанного дохода такой налогоплательщик вправе возместить самостоятельно в соответствии с правилами внутреннего законодательства Республики Казахстан.

В случае, если в течение одного налогового периода налогоплательщиком – налоговым резидентом Российской Федерации трудовые функции осуществлялись и на территории Российской Федерации, и в Республике Казахстан, зачету подлежит только сумма налога, удержанного (уплаченного) с дохода от выполнения работником трудовых функций физически на территории Республики Казахстан. К уплате в бюджет Российской Федерации будет подлежать НДФЛ с дохода от осуществления указанных функций на территории Российской Федерации – в полном объеме (зачет исключен), а также разница между исчисленным НДФЛ с заработной платы от осуществления трудовых функций на территории Республики Казахстан и зачитываемой суммой иностранного налога.

Обращаем внимание, что в целях определения места выполнения работником своих трудовых функций, размера его заработной платы, а также иной информации, существенно влияющей на условия выполнения указанных

³ Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан от 18.10.1996 «Об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал».

трудовых функций, необходимо проанализировать трудовой договор, заключенный между проверяемым физическим лицом – налоговым резидентом Российской Федерации и иностранной организацией – резидентом Республики Казахстан.

Налоговые органы вправе дополнительно принять от налогоплательщика иные документы, подтверждающие фактическое местонахождение на территории Республики Казахстан, в частности документы о временной регистрации пребывания (проживания) на территории Республики Казахстан, договор аренды жилого помещения и т.п.

Пример 4

В случае, если в ходе проведения мероприятий налогового контроля установлено, что физическим лицом – резидентом Российской Федерации к зачету заявлен налог, уплаченный в Республике Казахстан при получении от казахской компании гонорара директора, необходимо учитывать следующее.

Порядок налогообложения доходов, полученных директором, регулируется статьей 16 Договора с Республикой Казахстан, согласно которой гонорары директоров и другие подобные выплаты, получаемые резидентом одного Договаривающегося государства в качестве члена совета директоров или аналогичного органа компании, которая является резидентом другого Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом другом государстве.

Таким образом, в рассматриваемом случае получаемый физическим лицом – резидентом Российской Федерации от казахской компании гонорар директора может облагаться в Республике Казахстан. Следовательно, при отражении в декларации 3-НДФЛ такого дохода налогоплательщик вправе заявить к зачету сумму налога, уплаченного в Республике Казахстан.

При этом к декларации 3-НДФЛ такое физическое лицо может приложить внутренние документы казахской компании о назначении (вступлении) его в должность генерального директора, вхождении в состав совета директоров, составленные в соответствии с законодательством Республики Казахстан (например, протоколы (выписки из протоколов) собраний совета директоров, приказы, распоряжения и т.п.).

Пример 5

В соответствии с пунктом 3 статьи 10 Договора с Республикой Казахстан дивиденды могут **также** облагаться налогом в Договариваемом государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, в соответствии с законодательством этого государства, но если получатель является фактическим владельцем дивидендов, то взимаемый таким образом налог **не будет превышать** 10 процентов общей суммы дивидендов.

Следовательно, при заявлении физическим лицом – налоговым резидентом Российской Федерации зачета налога, удержанного (уплаченного) в Республике Казахстан при выплате дивидендов такому физическому лицу, предельный размер такого зачета ограничен ставкой 10 процентов. Оставшаяся сумма НДФЛ уплачивается в Российской Федерации в соответствии с положениями главы 23 Кодекса.

Например, физическим лицом – налоговым резидентом Российской Федерации от источника в Республике Казахстан 01.06.2025 получены дивиденды на сумму 12 955 467 казахстанских тенге, что составляет 2 000 000 руб. на дату выплаты дохода.

Для сравнения рассмотрим два варианта удержания налога источником в Республике Казахстан при выплате дивидендов:

- Вариант А: казахстанским источником удержан налог с применением ставки 10 процентов, **предусмотренной** положениями статьи 10 **Договора** с Республикой Казахстан, в размере 1 295 547 казахстанских тенге, что составляет 200 000 руб. на дату удержания налога;
- Вариант Б: казахстанским источником удержан налог с применением ставки 15 процентов, то есть **без учета положений Договора** с Республикой Казахстан, в размере 1 943 320 казахстанских тенге, что составляет 300 000 руб. на дату удержания налога.

В налоговой декларации по НДФЛ за 2025 год налогоплательщик:

- 1) отражает полученный в Республике Казахстан доход в размере 12 955 467 казахстанских тенге (2 000 000 руб.);

2) исчисляет сумму НДФЛ с полученных дивидендов по налоговой ставке, предусмотренной пунктом 1.1 статьи 224 Кодекса⁴: $2\,000\,000 \text{ руб.} \times 13\% = 260\,000 \text{ руб.}$;

3) определяет **предельную** сумму иностранного налога, которую имеет право принять к зачету на основании положений статьи 10 Договора с Республикой Казахстан: $2\,000\,000 \text{ руб.} \times 10\% = 200\,000 \text{ руб.}$

В случае Варианта А фактически удержанная сумма налога **равна предельной** сумме налога, которую можно принять к зачету.

В случае Варианта Б фактически удержанная сумма налога **превышает предельную** сумму налога, которую можно принять к зачету. Однако, к зачету в Российской Федерации налогоплательщиком может быть принята сумма иностранного налога в размере, **не превышающем предельную** сумму налога, то есть не более 200 000 руб.;

4) определяет сумму НДФЛ к уплате (доплате) в Российской Федерации: $260\,000 \text{ руб.} - 200\,000 \text{ руб.} = 60\,000 \text{ руб.}$

Таким образом, как в случае удержания казахстанским источником суммы налога с применением ставки 10 процентов, предусмотренной Договором с Республикой Казахстан (Вариант А), так и в случае удержания казахстанским источником суммы налога, исчисленного без учета положений указанного Договора (Вариант Б), налогоплательщик, принимает к зачету **предельную** сумму иностранного налога и **доплачивает** на территории Российской Федерации оставшуюся сумму исчисленного НДФЛ.

⁴ Пункт 1.1 статьи 224 Кодекса в редакции, действующей для доходов, полученных начиная с 01.01.2025.