

Дата поступления рукописи в редакцию: 20.05.2026 г.
Дата принятия рукописи в печать: 29.06.2026 г.

DOI: 10.24412/2076-1503-2026-6-714-721

ПОДЗОРОВА Алёна Романовна,
магистр права, налоговый юрист
Финансовый университет при Правительстве РФ;
Alpine Tax,
e-mail: podzorova-1997@mail.ru

УСТРАНЕНИЕ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИНОСТРАННЫХ ДИВИДЕНДОВ: ПРЕДЕЛЫ ЗАЧЕТА НАЛОГА ПРИ ПРИОСТАНОВЛЕНИИ СОГЛАШЕНИЙ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Аннотация. Статья посвящена проблемам устранения двойного налогообложения иностранных дивидендов в условиях приостановления отдельных положений соглашений об избежании двойного налогообложения. Рассматривается современное состояние международных налоговых соглашений Российской Федерации, включая их частичное приостановление, денонсацию и сохранение отдельных положений, регулирующих устранение двойного налогообложения. Особое внимание уделено правовым условиям зачета налога, удержанного иностранным государством у источника выплаты дивидендов, при исчислении налога на доходы физических лиц в Российской Федерации. Проанализировано соотношение положений Налогового кодекса Российской Федерации, международных налоговых соглашений и актуальных разъяснений Министерства финансов Российской Федерации.

Ключевые слова: иностранные дивиденды, двойное налогообложение, соглашения об избежании двойного налогообложения, зачет налога, налог на доходы физических лиц, налоговый резидент, налоговый агент, налог у источника.

PODZOROVA Alena Romanovna,
Master of Law, Tax Lawyer Financial University
under the Government of the Russian Federation;
Alpine Tax

ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION OF FOREIGN DIVIDENDS: LIMITS OF TAX OFFSET IN CASE OF SUSPENSION OF AGREEMENTS ON AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION

Annotation. The article is devoted to the problems of eliminating double taxation of foreign dividends in the context of the suspension of certain provisions of agreements on the avoidance of double taxation. The article considers the current state of international tax agreements of the Russian Federation, including their partial suspension, denunciation and preservation of certain provisions regulating the elimination of double taxation. Special attention is paid to the legal conditions for offsetting taxes withheld by a foreign state at the source of payment of dividends when calculating personal income tax in the Russian Federation. The correlation of the provisions of the Tax Code of the Russian Federation, international tax agreements and current clarifications of the Ministry of Finance of the Russian Federation is analyzed.

Key words: foreign dividends, double taxation, double taxation agreements, tax offset, personal income tax, tax resident, tax agent, withholding tax.

В современных условиях вопросы налогообложения доходов, получаемых российскими налоговыми резидентами от источников за пределами Российской Федерации (далее – «РФ»), приобретают особую практическую значимость. Одним из наиболее сложных

видов доходов являются дивиденды, выплачиваемые иностранными организациями. Их налогообложение связано с необходимостью учета положений российского налогового законодательства и норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения.

Актуальность темы обусловлена изменением международно-правового режима применения налоговых соглашений с РФ. Приостановление отдельных положений соглашений об избежании двойного налогообложения поставило перед налогоплательщиками и налоговыми агентами вопрос о том, в каком объеме налог, удержанный иностранным государством с доходов в виде дивидендов, может быть зачтен при исчислении налога в Российской Федерации.

Проблема заключается в том, что зачет иностранного налога не может рассматриваться исключительно как техническая операция. Для его применения необходимо определить правовой режим соответствующего налогового соглашения, наличие или отсутствие его приостановления, сохранение положений об устранении двойного налогообложения, а также правомерность удержания налога иностранным государством. В связи с этим особое значение приобретает вопрос о пределах зачета налога, удержанного у источника выплаты иностранных дивидендов.

Цель исследования состоит в определении правовых пределов зачета налога, удержанного иностранным государством с доходов в виде дивидендов, в условиях приостановления отдельных положений соглашений об избежании двойного налогообложения.

Для достижения указанной цели необходимо решить следующие задачи: проанализировать современное состояние международных налоговых соглашений РФ; определить правовые последствия частичного приостановления соглашений для целей зачета иностранного налога; разграничить ситуации частичного приостановления соглашения, полного прекращения его действия и удержания налога по повышенной ставке; определить порядок действий налогоплательщика и налогового агента при подтверждении и применении зачета налога, удержанного с иностранных дивидендов.

Методологическую основу исследования составляют общенаучные и специально-юридические методы познания. В работе используются методы анализа, синтеза, системного толкования, формально-юридический и сравнительно-правовой методы.

Практическая значимость исследования состоит в формировании подхода, позволяющего разграничить случаи, когда налог, удержанный иностранным государством, может быть зачтен в РФ полностью или частично, и случаи, когда излишне удержанная сумма может рассматриваться как подлежащая возврату в иностранной юрисдикции.

Современное состояние налоговых соглашений Российской Федерации: приостановление, денонсация и сохранение действия отдельных положений

Современный режим применения международных налоговых соглашений с РФ характеризуется неоднородностью. В настоящее время соглашения об избежании двойного налогообложения (далее — «СИДН») применяются по-разному: с одними государствами они продолжают действовать в полном объеме, с другими — отдельные положения временно приостановлены, а в отдельных случаях соглашения прекратили действие вследствие денонсации.

В российском налоговом праве значение международных договоров определяется статьей 7 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — «НК РФ»), согласно которой правила и нормы международных договоров РФ по вопросам налогообложения применяются в случаях, предусмотренных НК РФ и соответствующим международным договором. Поэтому при получении доходов от иностранных источников налогоплательщик должен учитывать не только положения НК РФ, но и статус применимого СИДН на дату выплаты дохода.

СИДН выполняют две самостоятельные функции. Первая функция заключается в распределении налоговых прав между государством источника дохода и государством резидентства получателя дохода. В отношении дивидендов это выражается в установлении предельной ставки налога у источника выплаты. Вторая функция состоит в устранении двойного налогообложения, когда один и тот же доход может облагаться налогом в двух государствах.

Указом Президента РФ от 08.08.2023 № 585 было приостановлено действие отдельных положений ряда международных договоров РФ по вопросам налогообложения. При этом приостановление затронуло и нормы СИДН, регулирующие налогообложение отдельных видов доходов, включая дивиденды, проценты, роялти и доходы от отчуждения имущества.

И.А. Хаванова отмечает, что приостановление охватило именно распределительные правила и связанные с ними положения, тогда как статьи об устранении двойного налогообложения сохранили свое значение [7].

Такой подход означает, что приостановление СИДН не должно автоматически восприниматься как прекращение договора в целом. Если временно не применяются положения о налогообложении дивидендов у источника выплаты, это влияет прежде всего на возможность использования

льготной договорной ставки. Однако сохранение положений об устранении двойного налогообложения формирует самостоятельное основание для дальнейшего анализа зачета иностранного налога.

Приостановление СИДН необходимо отличать от денонсации. Приостановление предполагает временное неприменение отдельных договорных норм, но само соглашение сохраняет значение как международный договор. Денонсация означает прекращение действия соглашения в установленном порядке. После денонсации налогоплательщик уже не может ссылаться на положения такого СИДН при определении налоговых последствий получения дохода от иностранного источника.

Примером перехода от приостановления к прекращению действия соглашения является ситуация с налоговым соглашением между РФ и Латвийской Республикой. В научной литературе указывается, что после первоначального приостановления действия данного соглашения были приняты федеральные законы о его приостановлении и денонсации, в результате чего соглашение прекратило действие с 1 января 2024 года [5].

С учетом изложенного для целей налогообложения иностранных дивидендов можно выделить три режима применения СИДН. Первый режим — соглашение действует в полном объеме, включая положения о дивидендах и устранении двойного налогообложения. Второй режим — соглашение частично приостановлено, то есть льготные положения о налогообложении отдельных видов доходов временно не применяются, но договор сохраняет значение в части устранения двойного налогообложения. Третий режим — соглашение прекращено либо отсутствует, вследствие чего налогоплательщик не может использовать его положения при налогообложении иностранных дивидендов.

Если СИДН действует в полном объеме, зачет должен оцениваться с учетом ставки, предусмотренной международным соглашением. Если соглашение частично приостановлено, ключевым становится вопрос о сохранении статьи об устранении двойного налогообложения. Если соглашение прекращено или отсутствует, возможность зачета иностранного налога по дивидендам требует отдельной оценки через специальные нормы НК РФ.

Таким образом, современное состояние налоговых соглашений РФ можно охарактеризовать как режим правовой трансформации. Для налогоплательщика значение имеет не сам факт существования СИДН, а объем его применения на дату выплаты иностранных дивидендов.

Возможность зачета налога при частичном приостановлении СИДН

После рассмотрения современного состояния СИДН ключевым становится вопрос о том, сохраняется ли возможность зачета налога, удержанного иностранным государством с доходов в виде дивидендов, если соответствующее соглашение частично приостановлено.

Для физических лиц — налоговых резидентов РФ базовое значение имеет специальная норма пункта 2 статьи 214 НК РФ. В соответствии с указанным положением сумма налога на доходы физических лиц (далее — «НДФЛ») в отношении дивидендов, полученных от источников за пределами РФ, определяется применительно к каждой сумме полученных дивидендов по ставке, предусмотренной пунктом 1 статьи 224 НК РФ. При этом налогоплательщик или налоговый агент вправе уменьшить сумму налога, исчисленную в соответствии с главой 23 НК РФ, на сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, если источник дохода находится в иностранном государстве, с которым заключено соглашение об избежании двойного налогообложения.

Следовательно, для зачета налога по иностранным дивидендам значение имеет наличие правового основания, позволяющего учесть такой налог при исчислении российского НДФЛ. В отношении физических лиц это основание сформулировано через связь с СИДН. Поэтому при частичном приостановлении соглашения необходимо установить, прекратилось ли само соглашение либо временно не применяются только отдельные его положения. Если соглашение сохраняет юридическое значение, а положения об устранении двойного налогообложения продолжают действовать, сама возможность зачета не должна исключаться.

Указанный подход подтверждается актуальной позицией Минфина России. В Письме Минфина России от 21.01.2025 № 03-04-05/4315 разъяснено, что налогообложение доходов налоговых резидентов РФ, полученных от источников в иностранных государствах, действие договоров с которыми приостановлено Указом Президента РФ от 08.08.2023 № 585, осуществляется в РФ без учета приостановленных положений договоров начиная с 8 августа 2023 года. При этом Минфин России прямо указал, что статьи договоров, касающиеся устранения двойного налогообложения, сохраняют свое действие.

Аналогичная позиция содержится в Письме Минфина России от 30.01.2025 № 03-04-05/8300. В нем Минфин России подтвердил, что приостановление отдельных положений СИДН не распространяется на статьи договоров, регулирующие

устранение двойного налогообложения. Одновременно в письме воспроизведена логика пункта 2 статьи 214 НК РФ: налогоплательщики, получающие дивиденды от источников за пределами РФ, или налоговые агенты вправе уменьшить сумму НДФЛ на сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, при наличии соглашения об избежании двойного налогообложения с соответствующим иностранным государством.

Из приведенных разъяснений следует практический вывод. Частичное приостановление СИДН само по себе не устраняет возможность зачета налога, удержанного с иностранных дивидендов. Напротив, если соглашение продолжает существовать, а статья об устранении двойного налогообложения не приостановлена, налогоплательщик или налоговый агент сохраняет возможность учитывать иностранный налог при исчислении российского НДФЛ. При этом зачет применяется с учетом условий, предусмотренных пунктом 2 статьи 214 НК РФ и соответствующим СИДН.

Такой вывод согласуется и с подходом, содержащимся в научной литературе. И.А. Хавазова указывает, что в период приостановления действия отдельных положений налоговых договоров льготные договорные положения не охватывают соответствующие виды доходов, однако статьи об устранении двойного налогообложения продолжают действовать. Автор делает вывод о возможности зачета налогов, уплаченных в недружественных странах, применительно как к налогу на прибыль организаций, так и к НДФЛ [7].

При этом возможность зачета при частичном приостановлении СИДН не следует понимать как право налогоплательщика на безусловное уменьшение российского налога на любую сумму, удержанную иностранным государством. Вопрос о наличии права на зачет и вопрос о размере зачета должны рассматриваться отдельно. Здесь необходимо установить, что приостановление отдельных договорных положений не лишает налогоплательщика самого механизма устранения двойного налогообложения. Размер иностранного налога, который может быть учтен при исчислении российского НДФЛ, определяется уже через специальные ограничения НК РФ, условия СИДН и фактические обстоятельства удержания налога.

На практике это означает, что налогоплательщик или налоговый агент при получении иностранных дивидендов должен проверить не только факт удержания налога за рубежом, но и статус применимого СИДН. Если соглашение частично приостановлено, необходимо определить, затронута ли статья об устранении двойного налогообложения. При ее сохранении основание для зачета иностранного налога сохраняется.

Если же соглашение прекратило действие полностью либо отсутствует, ситуация требует иной квалификации, поскольку пункт 2 статьи 214 НК РФ связывает зачет по иностранным дивидендам именно с наличием соглашения.

Особенность частичного приостановления заключается в том, что налогообложение дивидендов у источника может осуществляться по внутренним правилам иностранного государства, поскольку льготное положение о дивидендах временно не применяется. Однако статья об устранении двойного налогообложения выполняет самостоятельную функцию: она позволяет государству резидентства учитывать налог, уже уплаченный в государстве источника, чтобы один и тот же доход не облагался в полном объеме дважды. Поэтому при сохранении такой статьи зачет иностранного налога выступает допустимым механизмом устранения двойного налогообложения, а не применением приостановленной льготной ставки.

Дополнительно следует учитывать статью 232 НК РФ, которая регулирует устранение двойного налогообложения по НДФЛ. В научной литературе обращается внимание, что применительно к НДФЛ зачет иностранных налогов обусловлен наличием международного налогового договора, а сумма налога, подлежащая зачету, определяется с учетом положений соответствующего СИДН [7].

Таким образом, при частичном приостановлении СИДН возможность зачета налога, удержанного с иностранных дивидендов, сохраняется при одновременном наличии нескольких условий. Во-первых, соответствующее соглашение должно сохранять действие как международный договор. Во-вторых, статья об устранении двойного налогообложения не должна быть приостановлена. В-третьих, налог должен быть фактически исчислен и уплачен по месту нахождения источника дохода. В-четвертых, налогоплательщик или налоговый агент должен подтвердить сумму иностранного налога документально. При соблюдении этих условий частичное приостановление СИДН не препятствует зачету, но дальнейший вопрос о размере такого зачета должен решаться отдельно — с учетом пределов, установленных НК РФ и применимым международным соглашением.

Зачет налога при прекращении действия СИДН либо при неправомерном удержании налога по повышенной ставке

Отдельной оценки требует ситуация, при которой СИДН прекратило действие либо иностранное государство удержало налог с дивидендов по ставке, превышающей ставку, предусмотренную действующим СИДН. В отличие от

частичного приостановления соглашения, где сохраняется статья об устранении двойного налогообложения, прекращение действия договора означает отсутствие договорного механизма, на который налогоплательщик мог бы ссылаться при зачете иностранного налога. Поэтому в таких случаях необходимо разграничивать две разные правовые ситуации: отсутствие применимого СИДН и избыточное удержание налога при формально действующем соглашении.

Для физических лиц — налоговых резидентов РФ опорным является пункт 2 статьи 214 НК РФ. Эта норма прямо связывает возможность уменьшения российского НДФЛ по иностранным дивидендам на сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, с наличием соглашения об избежании двойного налогообложения с соответствующим иностранным государством. Следовательно, если СИДН прекратило действие либо отсутствует, сам факт удержания налога за рубежом не образует достаточного основания для зачета такого налога в РФ.

Такой подход отличается от ситуации частичного приостановления СИДН. При частичном приостановлении договор сохраняет юридическое значение, а вопрос сводится к тому, какие его положения продолжают применяться. При прекращении соглашения договорная основа исчезает полностью. В результате налогоплательщик не может ссылаться на статью соглашения об устранении двойного налогообложения, поскольку она более не является действующим международно-правовым основанием для зачета.

Указанное разграничение имеет особое значение для иностранных дивидендов. Если налог был удержан в государстве, с которым у РФ отсутствует действующее СИДН, у налогоплательщика может фактически возникнуть двойное налогообложение: налог удерживается в государстве источника, а затем доход подлежит налогообложению в РФ как доход налогового резидента. Однако наличие экономически неблагоприятного результата само по себе не означает возможность зачета. Для целей НДФЛ с иностранных дивидендов законодатель установил специальное условие — наличие СИДН с государством источника дохода.

Иная ситуация возникает, когда СИДН действует, но иностранное государство удерживает налог по повышенной внутренней ставке, хотя налогоплательщик имел право на льготную договорную ставку. В таком случае речь идет не об отсутствии договорного основания, а о неправильном или избыточном применении правил налогообложения у источника выплаты. Такая

ситуация может возникать, например, если налогоплательщик не представил подтверждение налогового резидентства, не подтвердил фактическое право на доход либо иностранный налоговый агент по иным причинам не применил льготную ставку.

В указанном случае сумма налога, удержанная сверх договорной ставки, не должна автоматически приниматься к зачету в РФ. Если применимое СИДН ограничивает ставку налога у источника, то для целей российского зачета следует исходить из суммы налога, которая могла быть правомерно удержана по условиям соглашения. Превышение над договорной ставкой следует рассматривать как излишне удержанный налог в иностранной юрисдикции. Вопрос о его возврате должен решаться по правилам государства источника дохода, а не через механизм уменьшения российского НДФЛ.

Данный вывод подтверждается позицией Минфина России по дивидендам из Государства Израиль. В Письме Минфина России от 08.07.2024 № 03-08-09/63513 указано, что по Конвенции между РФ и Государством Израиль налог у источника выплаты дивидендов не должен превышать 10 процентов валовой суммы дивидендов при наличии у получателя фактического права на доход. В этом же письме Минфин России отметил, что порядок применения пониженных ставок определяется национальным законодательством государства источника дохода, включая требования о подтверждении налогового резидентства и фактического права на получение дохода.

Следовательно, если налогоплательщик вправе был применять льготную ставку по СИДН, но по фактическим или процедурным причинам налог был удержан по повышенной ставке, российский зачет должен ограничиваться размером налога, соответствующим договорной ставке. Иной подход привел бы к тому, что РФ фактически принимала бы на себя последствия избыточного удержания налога иностранным государством, хотя такое превышение не связано с российской налоговой обязанностью.

В научной литературе указанная проблема рассматривается как один из специальных ограничителей зачета. И.А. Хаванова обращает внимание на то, что российские правила зачета иностранных налогов неоднородны, а применительно к дивидендам действуют дополнительные ограничения. Автор приводит пример, когда налог в иностранном государстве удержан по ставке выше ставки, предусмотренной СИДН, и указывает, что в такой ситуации договорная ставка имеет значение для определения суммы, допустимой к зачету [6].

При этом необходимо отдельно подчеркнуть, что российские налоговые органы не возвращают налог, удержанный иностранным государством. Зачет иностранного налога представляет собой способ уменьшения российского налога, а не механизм возмещения любых сумм, удержанных за пределами РФ. Если сумма иностранного налога превышает сумму НДФЛ, исчисленную в РФ, разница не подлежит возврату из российского бюджета. Такая позиция прямо отражена в Письме Минфина России от 05.04.2024 № 03-04-06/31218.

Таким образом, при прекращении действия СИДН либо его отсутствии возможность зачета иностранного налога по дивидендам для целей НДФЛ существенно ограничивается, поскольку пункт 2 статьи 214 НК РФ требует наличия соглашения с государством источника дохода. При действующем СИДН, но удержании налога сверх договорной ставки, к зачету в РФ должна приниматься только сумма налога в пределах применимой договорной ставки. Сумма превышения не образует переплату по российскому налогу и может быть урегулирована только в государстве источника выплаты, если его законодательство предусматривает соответствующую процедуру возврата.

Представляется, что данная модель позволяет разграничить зачет иностранного налога и возврат излишне удержанного налога. Зачет применяется в РФ как способ устранения двойного налогообложения в пределах российской налоговой обязанности. Возврат излишне удержанного налога является процедурой иностранной юрисдикции, если повышенное удержание произошло вопреки действующему СИДН или вследствие неприменения налогоплательщиком установленного порядка подтверждения права на льготу. Такое разграничение имеет практическое значение, поскольку предотвращает необоснованное перенесение последствий иностранного налогового администрирования на российский бюджет.

Практический алгоритм зачета иностранного налога налогоплательщиком и налоговым агентом

Практическое применение зачета налога, удержанного с иностранных дивидендов, требует последовательной проверки нескольких обстоятельств. Ошибка на любом этапе может привести либо к необоснованному неудержанию НДФЛ налоговым агентом, либо к повторному налогообложению одного и того же дохода у налогоплательщика.

Первым этапом является определение государства источника выплаты дивидендов. Для целей применения пункта 2 статьи 214 НК РФ зна-

чение имеет именно государство, в котором находится источник дохода, то есть иностранная организация, выплачивающая дивиденды. После этого необходимо проверить, заключено ли между РФ и соответствующим иностранным государством СИДН, поскольку возможность уменьшения российского НДФЛ по иностранным дивидендам прямо связана с наличием такого соглашения.

Следующий этап заключается в определении статуса соответствующего СИДН на дату выплаты дохода. Налогоплательщик или налоговый агент должен установить, действует ли соглашение в полном объеме, частично приостановлено либо прекратило действие. Если соглашение частично приостановлено, необходимо определить, сохранилась ли статья об устранении двойного налогообложения. Такой подход позволяет правильно разграничить случаи, когда зачет сохраняется, и случаи, когда налогоплательщик не может ссылаться на договорный механизм устранения двойного налогообложения.

Далее необходимо определить, кто именно применяет зачет: сам налогоплательщик либо налоговый агент. В Письме Минфина России от 25.11.2024 № 03-04-06/117403 разъяснено, что исчисление, удержание и уплата НДФЛ с учетом пункта 2 статьи 214 НК РФ производятся налоговым агентом — брокером, доверительным управляющим или депозитарием, если дивиденды по ценным бумагам иностранных организаций поступают на счет таких лиц. Следовательно, если иностранные дивиденды поступают через российского брокера или депозитарий, именно налоговый агент должен учитывать положения статьи 214 НК РФ и при наличии подтверждающих документов применять зачет при исчислении НДФЛ.

Отдельное значение имеет документальное подтверждение иностранного налога. В Письме Минфина России от 27.11.2025 № 03-04-06/115220 указано, что налогоплательщик вправе представить налоговому агенту документы для учета суммы налога, уплаченной по месту нахождения источника дохода, при выполнении условий пункта 2 статьи 214 НК РФ. При этом Минфин России допускает подтверждение суммы налога документами, оформленными в соответствии с законодательством или обычаями делового оборота иностранного государства.

Из указанной позиции следует, что перечень подтверждающих документов не является закрытым. Однако такие документы должны позволять достоверно установить основные элементы выплаты: получателя дивидендов, иностранного эмитента, дату выплаты, валовую сумму дивидендов, валюту выплаты, сумму удержанного налога, ставку удержания и государство источника дохода.

Если документ не позволяет связать удержанный налог с конкретной выплатой дивидендов, налоговый агент вправе занять осторожную позицию и не применять зачет до получения достаточного подтверждения.

После проверки документов необходимо определить сумму российского НДФЛ, исчисленного с соответствующих дивидендов. Сумма налога по иностранным дивидендам определяется применительно к каждой сумме полученных дивидендов по правилам пункта 2 статьи 214 НК РФ. Такой порядок исключает произвольное перераспределение иностранного налога между разными выплатами, эмитентами или государствами. Зачет должен применяться именно к тому доходу, с которого соответствующий иностранный налог был удержан.

Следующий этап — сопоставление суммы иностранного налога с суммой российского налога. Если иностранный налог меньше российского НДФЛ, налогоплательщик уплачивает в РФ разницу. Если иностранный налог равен российскому налогу, дополнительная уплата в РФ не возникает. Если иностранный налог превышает российский НДФЛ, превышение не формирует сумму к возврату из российского бюджета. В Письме Минфина России от 05.04.2024 № 03-04-06/31218 прямо указано, что при превышении суммы налога, уплаченной по месту нахождения источника дохода, над суммой налога, исчисленной в соответствии с главой 23 НК РФ, такая разница не подлежит возврату из бюджета РФ.

При наличии действующего СИДН необходимо дополнительно проверить, соответствует ли удержанная иностранным государством ставка условиям соглашения. Если соглашение предусматривает льготную ставку, налогоплательщику следует проверить, были ли выполнены условия для ее применения, включая подтверждение налогового резидентства и фактического права на доход. Если повышенная ставка удержана из-за непредставления необходимых документов, вопрос о возврате излишне удержанной суммы должен решаться в иностранной юрисдикции. Российский зачет в такой ситуации должен применяться осторожно и в пределах суммы, которая соответствует применимому правовому режиму.

Для налогового агента практически значимым является момент получения документов. Если на дату исчисления НДФЛ документы об иностранном налоге отсутствуют либо не позволяют достоверно установить сумму удержания, налоговый агент не имеет достаточного основания для уменьшения российского налога. После представления документов налогоплательщик может инициировать корректировку налоговых

обязательств в установленном порядке. Поэтому налогоплательщику целесообразно заранее получить от брокера, депозитария или иностранного посредника документы, подтверждающие валовую сумму дивидендов и сумму иностранного удержания.

Таким образом, практический порядок зачета иностранного налога требует документальной, договорной и расчетной проверки. Налогоплательщик должен подтвердить право на зачет и размер иностранного налога, а налоговый агент — убедиться, что уменьшение российского НДФЛ соответствует пункту 2 статьи 214 НК РФ и применимому СИДН.

Представление результатов исследования

Проанализировано современное состояние международных налоговых соглашений РФ применительно к налогообложению иностранных дивидендов. Установлено, что после приостановления отдельных положений СИДН правовой режим таких соглашений стал неоднозначным: одни соглашения продолжают действовать в полном объеме, по другим временно не применяются отдельные положения, а в отдельных случаях соглашения прекратили действие вследствие денонсации. В связи с этим при получении иностранных дивидендов необходимо оценивать не сам факт наличия соглашения, а его действующий статус на дату выплаты дохода.

В работе показано, что частичное приостановление СИДН не означает автоматическую невозможность зачета налога, удержанного иностранным государством. Если соглашение сохраняет юридическое значение, а положения об устранении двойного налогообложения продолжают действовать, налогоплательщик или налоговый агент вправе рассматривать вопрос о зачете иностранного налога при исчислении НДФЛ в РФ. При этом приостановление положений о дивидендах влияет прежде всего на применение льготной ставки у источника выплаты, но не во всех случаях исключает механизм устранения двойного налогообложения.

Отдельное внимание уделено пределам зачета. Сделан вывод, что налог, удержанный иностранным государством, не может автоматически уменьшать российский налог в полном размере. Зачет возможен только в пределах суммы налога, подлежащей уплате в РФ. Если иностранный налог превышает российский НДФЛ, разница не образует переплату перед российским бюджетом и не подлежит возврату российскими налоговыми органами.

Также обосновано, что при действующем СИДН и сохранении льготной ставки по дивиден-

дам сумма налога, удержанная иностранным государством сверх договорной ставки, не должна полностью приниматься к зачету в РФ. Такое превышение следует рассматривать как излишне удержанный налог в иностранной юрисдикции. Вопрос о его возврате должен решаться по правилам государства источника дохода, а не через российский механизм зачета.

Список литературы:

- [1] Бакаева О.Ю. Возврат (зачет) сумм денежных средств, формирующих положительное сальдо единого налогового счета: вопросы судебной практики / О.Ю. Бакаева // *Налоги*. — 2024. — № 4. — С. 26–29.
- [2] Грибачев С.П. О предмете исследования конвенционного режима возврата налога, исчисленного в отношении прибыли представительства контролируемой иностранной компании, при устранении двойного налогообложения / С.П. Грибачев // *Научно-практический журнал «Диалог»*. — 2024. — № 2.
- [3] Килинкарлова Е.В. Устранение двойного налогообложения после частичного приостановления Россией международных налоговых соглашений / Е.В. Килинкарлова // *Налоговед*. — 2024. — № 1. — С. 26–28.
- [4] Полежарова Л.В., Разу С.Б. Устранение экономического двойного налогообложения дивидендов / Л.В. Полежарова, С.Б. Разу // *Экономика. Налоги. Право*. — 2022. — Т. 15. — № 2. — С. 146–155.
- [5] Хаванова И.А. Международные налоговые договоры: последствия и юридическая оценка приостановления (в России и за рубежом) / И.А. Хаванова // *Налоги*. — 2024. — № 3.
- [6] Хаванова И.А. Методология зачета налогов, уплаченных в «недружественных» странах /

И.А. Хаванова // *ЭЖ-Бухгалтер*. — 2024. — № 31 (10047).

[7] Хаванова И.А. Проблемы устранения двойного налогообложения в период приостановления действия налоговых договоров России / И.А. Хаванова // *Финансовое право*. — 2024. — № 10.

References:

- [1] Bakaeva O.Yu. Return (offset) of cash amounts forming a positive balance of a single tax account: issues of judicial practice/O.Yu. Bakaeva// *Taxes*. — 2024. — № 4. - S. 26-29.
- [2] Gribachev S.P. On the subject of the study of the conventional tax refund regime calculated in relation to the profit of the representative office of a controlled foreign company, while eliminating double taxation/S.P. Gribachev//*Scientific and practical journal "Dialogue."* — 2024. — № 2.
- [3] E.V. Kilinkarova. Elimination of double taxation after the partial suspension of international tax agreements by Russia/E.V. Kilinkarova//*Tax expert*. — 2024. — № 1. - S. 26-28.
- [4] Polezharova L.V., Razu S.B. Elimination of economic double taxation of dividends/L.V. Polezharova, S.B. Razu//*Economics. Taxes. Right*. — 2022. - T. 15. — № 2. - S. 146-155.
- [5] I.A. Khavanova. International tax treaties: consequences and legal assessment of suspension (in Russia and abroad)/I.A. Khavanova//*Taxes*. — 2024. — № 3.
- [6] Khavanova I.A. Methodology for offsetting taxes paid in "unfriendly" countries/I.A. Khavanova// *EZh-Accountant*. — 2024. — № 31 (10047).
- [7] I.A. Khavanova. Problems of eliminating double taxation during the period of suspension of the tax contracts of Russia/I.A. Khavanova//*Financial law*. — 2024. — № 10.





ЮРКОПАНИ
www.law-books.ru

Юридическое издательство «ЮРКОПАНИ» издает научные журналы:

- Научно-правовой журнал «Образование и право», рекомендованный ВАК Министерства науки и высшего образования России (специальности 12.00.01, 12.00.02), выходит 1 раз в месяц.
- Научно-правовой журнал «Право и жизнь», рецензируемый (РИНЦ, E-Library), выходит 1 раз в 3 месяца.