

# 中国居民赴乌克兰 投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别投资税收指南课题组

## 前 言

为切实响应国家“一带一路”倡议，我们编写并更新了《中国居民赴乌克兰投资税收指南》（以下简称《指南》），旨在向赴乌投资的中国企业介绍乌克兰的投资环境与国家税收制度，提示境外投资税收风险，以期为“走出去”企业助力扬帆、提供税收参考与指引。

本《指南》共有六章。第一章主要介绍了乌克兰的政治、经济及投资环境概况，为赴乌投资的中国企业提供宏观信息并揭示可能面临的投资风险。第二章详细介绍了乌克兰税制，涉及企业所得税、个人所得税、增值税、关税等多项税种，并从居民与非居民角度分别展开阐述。第三章为乌克兰税收征收和管理制度简介，包括了各项税种的申报、缴纳、处罚等税收征管制度。第四章是乌克兰特别纳税调整政策概览，包括转让定价规则适用范围、转让定价方法的选择以及监管要求等。第五章是中乌税收协定及相互协商程序介绍，通过对税收协定的详细介绍，使企业能够全面了解和正确使用税收协定，了解相互协商程序的适用，维护自身的合法权益。第六章则阐述了在乌克兰投资可能存在的税收风险，从信息报告、纳税申报与调查认定等角度，向中国投资者提示投资过程中的重要税务风险点。

对外投资风险与机遇始终并存。尤其乌克兰近年来发生了严重的政局动荡，该国的法律法规与经济政策也正在进行大幅度的调整，整体投资环境发生着较大变化。我们提醒赴乌投资的中国企业，充分考虑乌克兰国情，实时跟踪法律政策的变化情况，正确履行相关程序，深入调研，加强沟通，这些对于境外投资的成功都是十分关键的因素。

本指南仅基于 2018 年 6 月前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用时，充分考虑数据、税收法规等信息可能存在的变化和更新。同时，建议“走出去”企业在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询，避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

在编写过程中存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

## 目 录

前 言.....	1
第一章 乌克兰概况及投资主要关注事项.....	1
1.1 国家概况.....	1
1.1.1 地理概况.....	1
1.1.2 政治概况.....	1
1.1.3 经济概况.....	2
1.1.4 文化概况.....	4
1.2 投资环境概述.....	5
1.2.1 近年经济发展情况.....	5
1.2.2 资源储备和基础设施.....	5
1.2.3 支柱和重点行业.....	7
1.2.4 投资政策.....	8
1.2.5 经贸合作.....	9
1.2.6 外汇管制.....	9
1.2.7 投资注意事项.....	10
第二章 乌克兰税收制度简介.....	12
2.1 概览.....	12
2.1.1 税制综述.....	12
2.1.2 税收法律体系.....	12
2.1.3 近三年重大税制变化.....	12
2.2 企业所得税（CORPORATE INCOME TAX）.....	15
2.2.1 居民企业.....	15
2.2.2 非居民企业.....	22
2.2.3 其他.....	24
2.3 个人所得税（INDIVIDUAL INCOME TAX）.....	25
2.3.1 居民纳税人.....	25
2.3.2 非居民纳税人.....	27
2.3.3 其他.....	29
2.4 增值税（VALUE ADDED TAX）.....	29
2.4.1 概述.....	29
2.4.2 税收优惠.....	31
2.4.3 应纳税额.....	32

2.4.4 其他.....	32
2.5 关税 (CUSTOMS DUTY) .....	33
2.5.1 概述.....	33
2.5.2 税收优惠.....	33
2.5.3 应纳税额.....	34
2.5.4 其他.....	34
2.6 其他税 (费) .....	35
2.6.1 财产税.....	35
2.6.2 消费税.....	36
第三章 税收征收和管理制度.....	37
3.1 税收管理机构.....	37
3.1.1 税务系统机构设置.....	37
3.1.2 税务管理机构职责.....	37
3.2 居民纳税人税收征收管理.....	37
3.2.1 税务登记.....	37
3.2.2 账簿凭证管理制度.....	38
3.2.3 纳税申报.....	39
3.2.4 税务检查.....	41
3.2.5 税务代理.....	42
3.2.6 法律责任.....	42
3.2.7 其他征管规定.....	42
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理.....	43
3.3.1 非居民税收征管措施简介.....	43
3.3.2 非居民企业税收管理.....	43
第四章 特别纳税调整政策.....	46
4.1 关联交易.....	46
4.1.1 关联关系判定标准.....	46
4.1.2 关联交易基本类型.....	47
4.1.3 关联申报管理.....	47
4.2 同期资料.....	48
4.2.1 分类及准备主体.....	48
4.2.2 具体要求及内容.....	48
4.3 转让定价调查.....	49
4.3.1 原则.....	49

4.3.2 转让定价主要方法.....	49
4.3.3 转让定价调查.....	51
4.4 预约定价安排.....	52
4.4.1 适用范围.....	52
4.4.2 程序.....	52
4.5 受控外国企业.....	53
4.6 成本分摊协议管理.....	53
4.6.1 主要内容.....	53
4.6.2 税务调整.....	53
4.7 资本弱化.....	54
4.7.1 判定标准.....	54
4.7.2 税务调整.....	54
4.8 法律责任.....	54
第五章 中乌税收协定及相互协商程序.....	56
5.1 中乌税收协定.....	56
5.1.1 概况.....	56
5.1.2 适用范围.....	56
5.1.3 常设机构的认定.....	58
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....	60
5.1.5 乌克兰税收抵免政策.....	67
5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）.....	68
5.1.7 在乌克兰享受税收协定（税收安排）待遇的手续.....	68
5.2 乌克兰税收协定（税收安排）相互协商程序.....	69
5.2.1 相互协商程序概述.....	69
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....	69
5.2.3 相互协商程序的适用.....	70
5.2.4 启动程序.....	70
5.2.5 相互协商的法律效力.....	71
5.2.6 乌克兰仲裁条款.....	71
5.3 中乌税收协定争议的防范.....	72
5.3.1 什么是中乌税收协定争议.....	72
5.3.2 中乌税收协定争议产生的主要原因及表现.....	72
5.3.3 妥善防范和避免中乌税收协定争议.....	73
第六章 在乌克兰投资可能存在的税收风险.....	76

6.1 信息报告风险.....	76
6.1.1 登记注册制度.....	76
6.1.2 信息报告制度.....	76
6.2 纳税申报风险.....	76
6.2.1 在乌克兰设立子公司的纳税申报风险.....	76
6.2.2 在乌克兰设立分公司或代表处的纳税申报风险.....	77
6.2.3 在乌克兰取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险.....	77
6.3 调查认定风险.....	77
6.3.1 投资架构及业务安排风险.....	77
6.3.2 融资安排风险.....	78
6.3.3 人员安排风险.....	78
6.4 享受税收协定待遇风险.....	78
6.4.1 无法享受协定待遇的风险.....	78
6.4.2 滥用税收协定待遇的风险.....	79
6.5 其他风险.....	79
附录 1: 乌克兰签订税收条约一览表.....	80
附录 2: 乌克兰政府部门和相关机构一览表.....	84
参 考 文 献.....	87

# 第一章 乌克兰概况及投资主要关注事项

## 1.1 国家概况

### 1.1.1 地理概况

乌克兰是欧洲国土面积第二大（60.37 万平方公里），位于欧洲东部，黑海、亚速海北岸，东北接俄罗斯，西连波兰、斯洛伐克、匈牙利，南同罗马尼亚、摩尔多瓦毗邻，是欧盟与俄罗斯等独联体各国地缘政治的交叉点，地理位置十分重要。

乌克兰首都基辅属于东 2 时区，当地时间比北京时间晚 6 小时。每年 3 月最后一个周末至 10 月最后一个周末执行夏令时，期间比北京时间晚 5 小时。

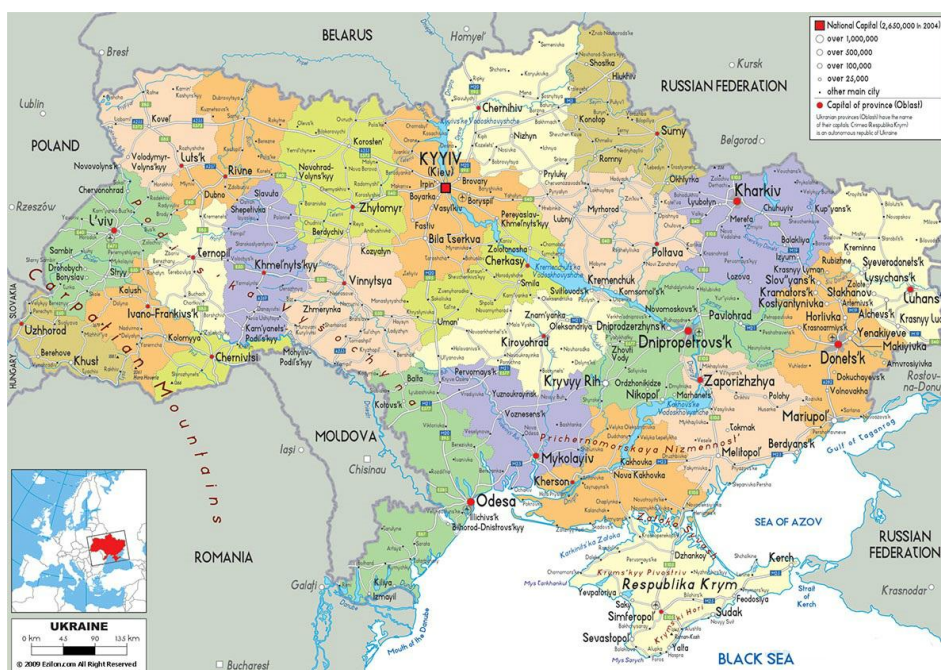


图 1 乌克兰国家地图

### 1.1.2 政治概况

1996 年 6 月 28 日，乌克兰议会通过独立后的第一部宪法，实行共和制。2004 年乌克兰议会通过宪法修正案，规定自 2006 年 1 月 1

日起过渡为议会总统制。2010年10月，乌克兰宪法法院裁决2004年“政治改革”宪法修正案违宪，全面恢复1996年宪法效力。2014年2月，乌克兰议会通过恢复2004年宪法效力的决议，又重回议会总统制。

目前，乌克兰议会是国家最高立法机构，主要行使立法和监督职能，包括批准和修改国家预算、监督政府行政等。议会下设28个委员会，涉及财政预算、国家建设和地方自治、经济政策、欧洲一体化、法律保护与立法保障、国家安全和国防等。

乌克兰政府是最高权力执行机构，负责管理国有资产并制定国家预算报告。设总理1名、副总理6名、部长16名。主要政府组成机构包括：部长会议部（政府办公厅）以及经济发展和贸易部、地区发展、建设和住房公共事业部、能源和煤炭工业部、外交部、国防部等。

乌克兰的司法系统由宪法法院、法院和检察院组成。宪法法院是最高司法机关，其判决为最终裁决。乌克兰法院系统由普通法院和专门法院组成。普通法院的最高审判机关是乌克兰最高法院。专门法院的最高审判机关是相应的最高法院。检察院系统由乌克兰最高检察院、各州检察院和区检察院组成。

### 1.1.3 经济概况

#### 1.1.3.1 宏观经济

2001年后，由于私有化改造和经济转型，乌克兰实现国民经济连续8年增长。在经历2008-2009年经济危机导致的急剧衰退后，2010-2011年乌克兰经济呈现恢复性增长，但自2012年下半年又开始经济连续衰退。2013年底至2014年乌克兰爆发了第二次“广场革命”，国家遭遇独立以来最严重的政治、经济、社会动荡，经济发展遭受进一步冲击。

制约乌克兰经济增长的主要因素为：一是政局动荡；二是东部战争拖累；三是经济结构单一，主导产业产品附加值低，竞争力弱；四是债务违约打击投资者投资信心；五是资金外流投资乏力；六是外部市场环境持续低迷。



### 1.1.3.2 对外贸易

据乌克兰海关统计，2017年，乌克兰货物进出口额为927.7亿美元，比上年同期增长22.8%。其中，出口433.0亿美元，增长19.0%；进口494.7亿美元，增长26.3%。贸易逆差61.7亿美元，增长119.6%。根据乌克兰国家统计局公布的2017年数据，俄罗斯仍然是乌克兰最大的贸易伙伴，俄乌双边货物贸易额111.44亿美元。中国是乌克兰第二大贸易伙伴国，2017年双边贸易总额约76.39亿美元。

表 1-1 2018 年 1-6 月乌克兰主要出口市场和进口来源地

(单位：亿美元)

排位	出口市场	出口额	占比 (%)	进口来源地	进口额	占比 (%)
1	俄罗斯	24.49	7.9	俄罗斯	50.94	14.2
2	波兰	21.59	7.0	中国	45.24	12.6
3	意大利	18.17	5.9	德国	39.87	11.1
4	土耳其	17.32	5.6	白俄罗斯	23.89	6.7
5	印度	15.42	5.0	波兰	23.35	6.5
6	德国	13.66	4.4	美国	18.82	5.2

(资料来源:乌克兰国家统计局)

### 1.1.3.3 货币与外汇管理

乌克兰货币为格里夫纳。2015年2月5日，乌克兰央行放开汇率波动空间，利率实现完全市场化。2012-2013年格里夫纳兑美元汇率约为8:1，但自乌克兰危机爆发以来，格里夫纳对美元汇率大幅下跌。根据乌独立新闻社资料，2018年，乌国债是按平均汇率约29.3:1计算的，到年底的汇率约为30.1:1。乌克兰属外汇管制国家，外汇账户资金汇出境外需经乌克兰国家银行或相关机构审核。

### 1.1.3.4 银行机构

中央银行：乌克兰中央银行是乌克兰国家银行。其主要职责包括：行使中央银行和银行监管职能，保证物价稳定，稳固财政和支付系统，主要职能包括发行货币，制订货币和信贷政策，审批发放银行营业许可，对金融机构进行监管。

商业银行：根据乌克兰国家银行统计资料，截至 2018 年 7 月，在乌克兰拥有经营牌照的银行共 82 家，其中，外资银行共 40 家。截至 2017 年 2 月底，国家银行已累计清理 87 家银行，并仍在进行持续清理，未来 2-3 年，预计银行数量将缩减至 80 家以下。

### 1.1.4 文化概况

#### 1.1.4.1 民族

乌克兰共有 130 个民族。其中，乌克兰族占总人口的 77%，主要集中在中西部各州；俄罗斯族占 20%，主要集中在东南部各州；其他为白俄罗斯、犹太、克里米亚鞑靼、摩尔多瓦、波兰、匈牙利、罗马尼亚、希腊、德意志、保加利亚等民族，占 3%。

#### 1.1.4.2 语言

乌克兰的官方语言为乌克兰语。因历史原因，俄语在乌克兰尤其是东部地区仍有广泛的使用人群。自 1991 年乌克兰独立以来，政府十分重视乌克兰语的推广和普及，特别是在学校教育、媒体出版和政府公文等领域，乌克兰语占有明显的优势。英语在年轻人中使用广泛。

#### 1.1.4.3 宗教

在乌克兰，按信徒人数统计，东正教、天主教、浸礼教、犹太教、马蒙教和新教为主要宗教。乌克兰宪法规定，国家实行宗教信仰自由，不干涉宗教活动。由于乌克兰在意识形态上实行多元主义，各种宗教派别自由发展，近年来信奉宗教的人数逐渐增加。与此同时，不同宗教教派之间的矛盾也有所增加。

## 1.2 投资环境概述

### 1.2.1 近年经济发展情况

2014 年以来，乌克兰遭遇了严重的政治、经济、社会动荡。2015 年实际 GDP 下降 9.9%，工业产值下降 13.4%，对外贸易下降 30.2%，通货膨胀率 43.3%，乌克兰货币格里夫纳兑美元汇率贬值达 68%。外国投资资本从 2012 年的 80 亿美元降至 2015 年的 29.61 亿美元。

2015 年，乌克兰新政权以承诺深入改革与国际货币基金组织达成中期贷款计划。在国际金融组织和西方国家的“输血”帮助下，乌克兰开始按西方标准进行全面的政治、经济、社会体系改革，但因掣肘因素较多，改革进程缓慢。

根据乌克兰国家统计局发布的数据，2017 年乌克兰国内生产总值（GDP）比 2016 年增长 2.1%（不包括克里米亚、塞瓦斯托波尔和东部冲突地区），2017 年通货膨胀率比去年同期的 12.4% 上升至 13.7%。2017 年外国投资者对乌克兰直接投资回升至 47.59 亿美元。截至 2017 年 05 月 15 日，国际信用评级机构标普维持去年 12 月对乌克兰本外币长短期国家主权信用评级 B-/B，展望为稳定。截至 2017 年 08 月 25 日，国际信用评级机构穆迪对乌克兰主权信用评级上调一级，从 Caa3 上调为 Caa2，评级展望定为“积极”。截至 2017 年 4 月，国际信用评级机构惠誉也继续维持乌克兰主权信用评级 B-/B，展望为稳定。

### 1.2.2 资源储备和基础设施

#### 1.2.2.1 资源储备

乌克兰矿产资源丰富，已探明有 80 多种可供开采的富矿，主要有煤、铁、锰、镍、钨、汞、石墨、耐火土、石材等。煤炭储量为 341.5 亿吨，占全球煤炭总储量的 3.8%，居世界第七位；锰矿石超过 21 亿吨，位居世界前列；铁矿石储量约 275 亿吨。石油和天然气资源相对匮乏。国内天然气消费的 70% 和石油消费的 90% 依赖进口。

乌克兰农业资源丰富，黑土面积占世界黑土总量的 25%。农用地面积 4273 万公顷，占国土面积 70.8%，林地面积 1063 万公顷，占国土面积 17.6%。

### 1.2.2.2 基础设施

乌克兰政府欢迎外国企业参与当地基础设施投资和建设，项目大多采取公开招投标方式。负责基础设施建设的主要政府部门是乌克兰基础设施部，主要负责公路、铁路、航空、海运、河运领域国家政策的实施。

乌克兰公路里程 16.9 万公里，其中 2.1 万公里为国家级公路，14.8 万公里为地方级公路。乌克兰共有 23 条国际公路，总长度 8,093.9 公里。2015 年，乌克兰在国际金融组织贷款帮助下开始修复部分公路。根据乌克兰政府于 2018 年 1 月 11 日召开新年首次例行会议的决定，政府在 2018 年至 2022 年间将投入 3226 亿格里夫纳（约合 113 亿美元）用于建设全国公路网。根据乌克兰政府于 2018 年 5 月 30 日批准的 2030 年前国家交通战略，计划在乌克兰建设 10 条高速公路，优先铺设从苏梅、哈尔科夫、第聂伯、卢甘斯克、顿涅茨克、敖德萨和尼古拉耶夫到欧盟国家方向的高速公路。另外，2019 年可能开始建设第一条特许经营公路。计划在乌克兰公路上配置 100 多个重要综合设施。战略规定，将道路交通伤害减少 90%，从道路基金划拨 350 亿格里夫纳用于道路安全。

苏联解体后，乌克兰继承了其发达的铁路运输交通网络，其铁路密度在独联体国家中名列第一。全国共有 6 条铁路主干线，全长 21,640.4 公里，其中电气化干线约有 9878 公里，占 45%。乌克兰拟利用国际金融组织贷款对部分铁路进行电气化改造。根据乌克兰政府批准的 2030 年前国家交通战略，在乌克兰铁路公司“Укрзалізниця”与克留科夫车辆制造厂和国际上的一些公司合作顺利的情况下，更换全部机车和车皮。铁路均速应提高到每小时 150 公里。

乌克兰濒临黑海和亚速海，海岸线长达 2000 多公里，主要商业港口共 18 个。内河总通航里程为 1672 公里，主要河港共 12 个。未来乌克兰政府拟采取特许经营权模式对国有港口进行改造。

乌克兰共拥有 45 个民用机场，其中 18 个国际机场。2015 年乌克兰国际航空公司开通北京至基辅直航。根据乌克兰政府批准的 2030 年前国家交通战略，未来 12 年计划有 50 座机场投入运营。

乌克兰是核电强国，其核电发电量占全国总发电量的 52% 左右。乌克兰政府制订了核能发展计划，计划在 2030 年前新建 11 座核电机组，希望借助发展核电摆脱对外部能源的依赖。

### 1.2.3 支柱和重点行业

前苏联时期，乌克兰地区工农业均较发达，有欧洲粮仓之称，军工科技实力约占原苏联的四分之一，包括航空、航天、军工、冶金、机械制造、造船、化工等。1991 年独立后，经济结构没有发生根本性变化。

#### 1.2.3.1 农业

乌克兰耕地资源丰富，土质肥沃，水利资源充足，灌溉便利，适宜开展农业生产。多年来农作物产量平均可达其国内需求量的 1.5-2 倍，向欧盟、亚洲、北非等地区出口。目前乌克兰农业发展中存在的主要问题有：耕地利用率低；农产品精深加工能力不足，附加值较低；农产品仓储和物流等基础设施落后；国内农产品价格波动较大。

#### 1.2.3.2 钢铁工业

乌克兰是世界上第十大产钢国，占世界钢铁生产总量的 2%。2014 年东部战争导致乌克兰冶金业重创，截至 2015 年底钢铁产量 1123.7 万吨，同比减少 59%。根据乌克兰冶金工业协会网站数据显示，2017 年乌克兰钢材产量下降 12%，达到 2130 万吨，铁产量下降 15%，达到 2000 万吨。乌克兰钢铁工业主要特点有：铁矿石和煤炭原材料丰富，且分布均匀；炼钢工艺相对落后，粗钢产量占比较高；主要依托国际市场，国内需求仅占产量 20%。

### 1.2.3.3 军事工业

乌克兰军事工业非常发达，占前苏联国防工业的 30%。苏联解体后，乌克兰军工企业加快军转民的步伐：一是大力开发民用产品；二是鼓励军工企业挖掘出口潜力；三是鼓励一些缺乏技术、资金和市场的军工企业实行私有化；四是保留和发展在科技方面处于领先地位的军工部门，国家对高科技产业继续予以扶持。

### 1.2.3.4 IT 产业

乌克兰是世界第五大 IT 服务出口国，也是中东欧最大的软件开发编程和 IT 外包服务市场。2014 年，乌克兰遭遇独立以来最严重的政治、经济、社会动荡。许多行业在 2014 年急剧下跌，但 IT 领域面对政治和经济的动荡仍然最大限度地坚持下来。乌克兰有超过 1000 家 IT 公司，其中 30% 的公司已经开展相关业务超过 10 年，大部分从事离岸软件开发。

### 1.2.4 投资政策

1991 年 11 月 19 日《乌克兰投资法》正式生效，经历 20 余次修改和补充。1996 年 4 月 25 日《乌克兰外国投资制度法》正式生效，并经历了 8 次修改和补充。

乌克兰对外国投资者采取国民待遇原则，提供与国内投资者平等的条件。国民待遇适用于与外国投资者在乌克兰境内投资相关的所有经营活动种类。凡未被乌克兰法律直接禁止的行业，外资均可以进行投资。

外商可通过多种方式对乌克兰进行投资，包括设立外商投资企业、购买现有企业股权、购买乌克兰法律不予禁止的不动产和动产、自然资源使用权或其他财产等。此外，乌克兰政府由于财政紧张，拟开启大规模私有化进程。除限制俄罗斯资本外，对其他国家外资持开放态度。

2017 年 5 月 23 日，乌克兰通过了简化引资手续的第 4541 号法律草案。根据该法案，取消外国投资登记制度，代之以便于国家统计

的信息报告制；简化外国劳务许可发放手续及外国人在乌临时居住证办理手续。法案对外国人和无国籍人士劳务办理程序的基本内容做了调整，预计这些变化将便于外国管理人员和熟练技工的引进，这是在乌克兰的外国子公司发展初期所必需的。此外，法律还对在乌临时居留证办理手续进行了变更，规定在乌克兰企业拥有实际股份但没有任职的外国投资者有权利获得居留证。

## 1.2.5 经贸合作

### 1.2.5.1 地区性经贸合作

2008年5月16日，乌克兰加入世界贸易组织。此外，乌克兰已签署16个自贸区协定，覆盖45个国家。其中与欧盟签署的自贸区协定覆盖范围最广。2014年6月27日，乌克兰与欧盟签署了欧盟联系国协定中关于建立深入全面的自由贸易区的经济部分。协定包括商品贸易、服务贸易、国家采购，同时明确逐步使乌克兰立法基础与欧洲标准接轨，以实现与欧盟经济区域一体化。此外，乌克兰还与加拿大、格鲁吉亚、黑山、马其顿、欧洲自由贸易区（爱尔兰、列支敦士登、挪威和瑞士）、以及独联体7国等签署了自由贸易协定。但2016年1月1日，俄罗斯与乌克兰宣布终止两国在独联体自贸区框架下的双边自贸安排，相互经济制裁进一步加大。

### 1.2.5.2 中乌经贸合作

中乌建交以来，两国在经贸领域签署了一系列政府和部门间合作协定，主要包括《中乌政府间经贸合作协定》《中乌政府间投资保护协定》《中乌政府间关于避免双重征税和防止偷漏税的协定》《中国人民银行和乌克兰国家银行间合作协议》《中乌政府间海关合作协定》《中华人民共和国国家统计局和乌克兰统计部合作协议》《中华人民共和国和乌克兰进出口商品合作评定合作协议》《中华人民共和国和乌克兰知识产权保护协定》等，上述协定为中乌双方企业开展经济贸易合作奠定了牢固的法律基础。

据乌克兰国家统计局数字，2017 年，中乌双边贸易额 76.39 亿美元，同比增长 17.2%；其中，中国对乌出口 56.45 亿美元，同比上涨 20.7%，中国从乌进口 19.94 亿美元，同比增长 9.9%。

目前在乌克兰实际经营的中资企业有 20 余家，涉及通讯、电子产品、农业投资与贸易、制造加工业等领域。

### 1.2.6. 外汇管制

目前乌克兰立法对在乌克兰境内使用外币有规定。一般规则是作为支付手段或作为抵押对象合法使用外币，需要乌克兰国家银行（NBU）的许可证。但此规则不适用具有 NBU 许可证的商业银行或金融机构在乌克兰境内进行的外币转账业务。

根据一般规则的要求，乌克兰公司出口业务的外币收入需在出口货物清关之日起 180 天内转账到公司银行账户。如得到 NBU 授予的许可，180 天的期限可以延长。除非公司已向法院提出起诉，要求非居民债务人付款，未遵守 180 天要求公司每天可面临相当于出口合同规定应收款 0.3% 的罚款。

同时，乌克兰现行法律要求乌克兰公司依据与非居民签订的进口合同进口货物 必须在付款之日起 180 天内将货物进口到乌克兰并清关。与出口合同一样，如有 NBU 授予的特许，180 天的期限可延长。如果进口公司未能遵守 180 天的要求，乌克兰当局可处以类似罚款。可能会被强制执行。

从 2018 年 12 月 14 日起，NBU 将重启用强制性售汇的临时措施。这意味着 50% 出口销售取得的外汇的金额可被强制出售给有关银行（无需经过纳税人同意）。

### 1.2.7 投资注意事项

赴乌克兰开展投资合作的中资企业要做到以下几点：

#### （1）跟踪法律政策变化情况

乌克兰涉及企业经营活动的法律名目繁多，且因政权更迭导致法律政策调整频繁，中国企业对此要有充分准备，仔细跟踪研究法律和



政策异动情况。建议企业与当地的律师和法律咨询机构建立合作关系，请其负责企业法律事务。

#### （2）谨慎选择合作伙伴

企业在乌克兰开展投资合作，成功的关键之一是选择具备实力、诚信可靠的合作伙伴。建议中国企业在开展投资合作之前，对拟合作的对方伙伴的创建背景、经营历史、财务资信、与政府部门之间的关系等情况进行深入调研，才能以诚相待，合作共赢。

#### （3）充分考虑乌克兰国情

企业在研究乌克兰的经济发展情况的同时，还要对该国的国情和政治局势有所了解。例如，政府对经济采取的过度管制措施，某些经济政策与国际规则、通行标准、国际惯例的差异等，要针对该市场的特点制订适宜的投资规划。

#### （4）正确履行相关程序

乌克兰对外企实行准入制度，在乌克兰注册外商投资企业需要打交道的部门和机构较多，需提交的各类文件不仅种类繁多，而且在格式和程序方面均有较严格的规定。建议企业认真了解这些规定，必要时与当地的律师和法律咨询机构合作办理相关注册和纳税手续，为经营活动奠定基础。

#### （5）合法经营、和谐共处

中国企业在乌克兰从事投资和生产等经营活动，必须严格遵守乌克兰各项法律规章，做到经营活动合法、居留身份合法，在此基础上加强与所在地政府部门、执法机关和工商会的沟通，重视企业社会责任，融入当地社会，建立平等互利的合作伙伴关系。

## 第二章 乌克兰税收制度简介

### 2.1 概览

#### 2.1.1 税制综述

乌克兰实行国家税和地方税两级税收体制。其中国家级税收共 7 种，主要包括增值税、企业所得税、个人所得税、消费税、进口关税、生态税、资源税（包括矿产使用税、无线电频率占用税、特别水资源使用税、森林资源使用税等）。地方级税收主要包括财产税，地方级附加主要包括旅游税与停车场费。

乌克兰实行较有弹性的税收政策，旨在通过调整税收要素，调节经济领域的生产比例和财政资源的分配。乌克兰目前使用属地、属人原则相结合的税制办法。居民纳税人需就其所取得的全球收入纳税；非居民纳税人仅就其在乌克兰开展经营活动所取得的营业收入和来源于乌克兰的其他收入纳税。乌克兰也在不断建立和扩大其国际税收协定网络，通过国际协定的方式避免重复征税。

#### 2.1.2 税收法律体系

乌克兰第一部税法于 2000 年由议会通过并实施。2015 年 12 月，乌克兰议会通过了新的税法，于 2016 年 1 月 1 日起正式生效执行。

乌克兰税法体系详细规定了所征收的税费项目及相关征管规定，包括纳税人的权利与义务、税务机关的职权和责任等。

乌克兰税法体系涉及宪法、税法条例、海关条例及其他相关法律法规。如果乌克兰签订的国际协定中的条款与其本国税法中的规定不一致，国际协定具有更高效力。

#### 2.1.3 近三年重大税制变化

##### （1）2015 年

2015 年乌克兰税务法规和税收制度的主要变化包括(但不限于)：税种从 22 项减少至 9 项。

对于收入超过 12,180 格里夫纳的雇员，个人所得税税率从 17% 增加至 20%。

对雇员就其工资薪金及其他福利收入征收 1.5% 的临时军事附加。财产税的计税基础降低，同时税率增加。此外，商业地产也纳入财产税征税范围。

对于使用不超过 5 年且排量超过 3 升的机动车，车主每年需缴纳 25,000 格里夫纳的交通税。

### (2) 2016 年

2016 年乌克兰税务法规和税收制度的主要变化包括(但不限于): 实行季度申报制度，以下情况的纳税人除外：新注册的纳税人、农业生产者、上年度总收入不超过 2,000 万格里夫纳的纳税人。

个人所得税从原先的两级税率（15%和 20%）修改为统一 18% 的税率。统一社保金比例一律修改为 22%。

财产税限额上调。对于大型物业的所有人，可能需要每年额外支付 25,000 格里夫纳。

### (3) 2017 年

2017 年乌克兰税务法规和税收制度的主要变化包括(但不限于): 加强税收管理，包括逐渐为纳税人建立在线税务账户，在乌克兰财税服务署官网上建立个体税收裁定数据库、公开年度全面税务稽查的日程表等。

对转让定价相关规定做出调整，包括增加受控交易的门槛值（收入达到 1.5 亿格里夫纳，与特定同一对象的交易总额达到 1,000 万格里夫纳）；将提交受控交易报告的期限改为次年 10 月 1 日；将与特定法律组织形式的非居民进行的交易列入受控交易列表；对基准分析的方法进行调整，包括汇总交易、可比公司财务信息使用等；规定逾期提交受控交易报告或转让定价资料的处罚措施等。

要求国有企业将 75% 的利润用于股息分配（2016 年为 50%）。

### (4) 2018 年

2018 年乌克兰税务法规和税收制度的主要变化包括(但不限于):

修订网购豁免关税的门槛。

乌克兰居民在向位于低税管辖权地区的非居民（包括注册为 Spolka Komadytowa 的波兰公司）支付款项时，应税所得必须调增 30%。

乌克兰签署《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》，被这份《多边公约》所涵盖和适用的税收协定为 83 个。

将保加利亚从低税管辖权国家名单中移除。

居民个人 2017 年从第二顺序的亲属（包括兄弟姐妹、祖父母、孙子女）继承的遗产免于申报和纳税。

乌克兰成为首个加入《全球受益所有权登记》的国家，确保法人实体经营活动的透明以及在统一国家登记中对最终受益所有人信息的披露。

经济发展与贸易部宣布，加密货币采矿将被列入商业活动清单，以便征税。

在 2020 年 1 月 1 日之前，对法人实体从下述经济活动中取得的所得豁免企业所得税：使用煤炭气体（甲烷）和/或煤炭气体（甲烷）原料沉积物，包括含有煤炭气体（甲烷）的煤气和空气混合物。

提高对豪华车征收车辆税的门槛。

转让定价方面，放宽关联方以及界定“离岸”管辖区的标准。常设机构和其（非居民）总机构之间的交易要遵循转让定价规定的独立交易原则。自 2018 年 1 月 1 日起，非居民企业与其在乌克兰的常设机构之间进行的交易，如果在报告期内每笔交易额超过 1000 万格里夫纳，则被视为受控交易。乌克兰对预约定价安排的程序也进行了修订。如预约定价安排可适用于与税务局签订该安排之前的交易，但适用的具体时期必须与税务局商定。此外，在向非居民支付款项的预提税方面，如果存在隐含提供软件的交易，需将营业所得与特许权使用费区别对待。

增值税方面，对已在各州登记并被允许在乌克兰境内使用的药品和医疗器械的进口和销售，适用增值税低税率 7%。对进口电动汽车免征增值税（20%）和消费税（109 欧元）。对使用电动汽车的出租车

服务提供商以及电动汽车的租赁免征增值税。增值税纳税申报表得到修订。

所有地方税（房产税、土地税和车辆税）和其他收费应在税收年度的7月1日之前确定，并在国家税务总局的网站上正式公布至7月15日。纳税人有权仅参考官网上公布的信息用于缴税。

## **2.2 企业所得税（CORPORATE INCOME TAX， 又称 PODATOK NA PRYBUTOK PIDPRYEMSTV）**

企业利润应在企业层面缴纳企业所得税。一般来讲，企业在向其股东分配股息时需预扣企业所得税，所预扣的所得税可用以抵扣分配方的企业所得税。

小型企业可选择适用简化税制，但从事特定行业（如金融、保险业）的纳税人，以及非居民纳税人除外。

### **2.2.1 居民企业**

#### **2.2.1.1 判断标准**

依据乌克兰法律成立并位于乌克兰境内的法人实体为居民纳税人。依据其他国家（地区）的法律在乌克兰境外成立的法人实体，并从乌克兰取得收入的为非居民纳税人。

#### **2.2.1.2 征收范围**

乌克兰居民纳税人需根据收入种类，就其在申报期内所取得或产生的全球收入纳税。非居民纳税人仅就其在乌克兰开展经营活动所取得的营业收入和来源于乌克兰的其他收入纳税。

#### **2.2.1.3 税率**

企业所得税标准税率为18%。部分行业（如保险、博彩业等）适用特别制度，可能享受较低的税率。如保险公司的长期人寿保险、医疗保险和养老保险的保费收入可能适用0%的税率，其他保费收入可能适用3%的税率。保险公司从事非保险业务而取得的收入需按标准税率缴纳企业所得税。

#### 2.2.1.4 税收优惠

特定企业所得税税收优惠适用于由残疾人公共机构所设立的企业。此外，为鼓励现行法规下优先经济行业的投资，部分鼓励行业可享受特定税收优惠，包括农业、机器制造业、运输业基础设施建设、旅游业、资源回收利用等。

某些特定情况下，企业可选择按照简化税制（统一税收制度）纳税。例如，若一家乌克兰公司年营业额不超过 500 万格里夫纳，则其可选择适用统一税收制度，适用税率为：

- (1) 若纳税人已登记为增值税纳税人，则适用税率为 3%；
- (2) 若纳税人未登记为增值税纳税人，则适用税率为 5%。

若在一个纳税年度内，企业年营业额已超过上述门槛额，则超过门槛额部分的收入将适用相当于统一税率两倍的税率，即：

- (1) 若纳税人已登记为增值税纳税人，则适用税率为 6%；
- (2) 若纳税人未登记注册为增值税纳税人，则适用税率为 10%。

该企业在下一纳税年度需转为适用一般税收制度。

#### 2.2.1.5 应纳税所得额

纳税义务人需根据会计利润就税会差异进行调整并计算应纳税所得额。对于收入不超过 2,000 万格里夫纳的纳税人，除了以前年度可弥补亏损结转外，无需进行其他税会差异调整，可直接按照会计数据计算应纳税所得额。

##### (1) 收入范围

来源于经营活动的收入，包括：

- ① 销售货物、提供劳务和服务取得的收入；
- ② 银行机构的收入，包括存贷款利息收入、手续费收入、证券交易利得、汇兑收益等。

其他收入，包括：

- ① 非居民股息收入、利息、特许权使用费收入；
- ② 租金收入；
- ③ 罚金收入；

- ④ 资产处置所得；
- ⑤ 接受捐赠或无需偿还的资助（特定情况除外）；
- ⑥ 接受政府补贴或资本投资等。

对于销售货物，通常应该在货物所有权转移时确认收入。对于提供劳务或服务，通常应在确认相关劳务或服务已提供时确认收入。

## （2）不征税和免税收入

### ① 不征税收入

根据乌克兰税法规定，不征税收入主要包括：

作为政府强制处理纳税人其他资产的补偿而取得的款项或资产；  
地方政府机构或执行机构为了提供政府服务（许可、认证、授权、登记等）而取得并计入相关财政预算的收入；

在完成最终清算或经批准进行减资的情况下，归还给投资人且不超过投资成本的款项或资产；

残疾人公共组织或企业单位取得的资金或财产支持等。

### ② 免税收入

乌克兰居民企业取得来源于同为乌克兰居民企业的股息通常可享受免税。

## （3）税前扣除

### ① 可扣除费用

一般来说，企业在纳税年度内实际发生的与经营活动相关的费用均可在企业所得税税前列支，包括：

- 职工工资薪金；
- 董事费以及支付给监事会成员（若其被视为企业职工）的工资薪金；
- 利息支出通常可以扣除，但是，支付给非居民关联方的利息税前扣除可能受收益剥离规定的限制；
- 乌克兰税法限制特许权使用费的税前扣除。尤其是对于向非居民支付的特许权使用费，其税前扣除限额为纳税人上一纳税年度营业收入的 4% 和特许权使用费收入的总和。

下列情况下，支付特许权使用费可能面临不得税前扣除的风险：

-收取特许权使用费的非居民所在其国家或地区对特许权使用费收入不征税；

-收取特许权使用费的非居民并非受益所有人（也非受益所有人授权其代为收取）；

-对外支付特许权使用费和在乌克兰开发的知识产权有关；

-向豁免企业所得税、适用不同的税收制度或适用优惠税率的居民企业支付特许权使用费。

广播和电视行业居民企业支付特许权使用费不适用上述限制。若纳税人可以提供转让定价文件以证明其特许权使用费符合独立交易原则，也可不受上述限制；

- 服务和管理费通常可以扣除；

- 属于纳税人经营活动的科研支持、发明创新、研发、模型生产测试和设计费用，特许权使用费以及无形资产的购置费用（除适用累计摊销的），通常允许税前扣除；

- 向非营利组织的捐款，扣除限额为纳税人上一年度应税所得的4%；

- 教育费用；

- 审计、期刊书籍费用。

## ② 不可扣除的费用

- 支付给股东的股息不得作为成本费用在企业所得税前扣除；

- 购买土地的支出全额不得税前扣除；

- 纳税人向注册地在“低税率”国家/地区列表上的企业支付费用时，允许企业所得税前扣除的金额可能受限（可能仅允许70%扣除）。除非纳税人能够向乌克兰税务机关提供支持其定价符合独立交易原则的转让定价同期资料。

## ③ 折旧

若资产的使用年限为一年以上且仅以商业为目的而使用，则该资产通常被认定为固定资产。固定资产必须进行折旧，即使在亏损年度



也不例外。乌克兰固定资产折旧通常根据其国家会计准则的标准折旧方法执行，从税务角度可能涉及特定调整。直线折旧法和余额递减法是最常使用的折旧方法。折旧通常从资产开始使用日的下一季度开始，按月计提。

原则上应仅由资产的法定所有人进行折旧。但特殊情况下，例如在融资租赁协议下，由承租人计提折旧。

#### (4) 亏损弥补

##### ① 一般亏损

从2012年7月1日起，2011年应税所得超过100万格里夫纳的纳税人在2012年至2015年间，仅可以就其截至2012年1月1日累计亏损的25%进行亏损弥补。若亏损于2015年底仍未完全弥补，未弥补亏损可以向以后纳税年度结转。纳税人需要对其截至2012年1月1日的累计亏损及其结转进行单独记录。该部分的亏损弥补应优先于2012年至2015年间产生的亏损。

2011年应税所得未超过100万格里夫纳的纳税人，可将其未弥补亏损全额用以抵扣当年应纳税所得并对未弥补部分进行结转，直至完全弥补亏损。

亏损不得向前追溯弥补。

##### ② 资本亏损

资本利得视为一般经营所得，资本亏损也视为一般亏损。但是，处置证券或者股权而产生的资本亏损只可用以冲抵处置类似权益而取得的资本利得，未冲抵的部分可以向以后年度结转。某一类别的累计净资本亏损不得用以冲抵不同类别的资本利得。出售股权而发生的亏损不得冲抵其他正常经营所得。

#### (5) 特殊事项的处理

##### ① 合并和分立

企业的合并或分立对于参与企业而言不会产生额外的税务负债或税务损失。原有的税务权利（增值税进项抵扣、多缴税款的退税）以及税务负债会转移至因合并而新设的法人实体，或按照被转让资产

价值的比例转移至因分立而新设的法人实体。重组的法人实体（通过合并的形式）的合法继承人有权从企业所得税的应税所得中扣除被合并的法人实体的税务亏损。

合并或分立的交易不会使得企业股东产生额外的税务负债和税务损失。

### ② 企业收购

收购企业股权可以以另一家企业的股权或现金作为对价进行。一般情况下，原股东出售企业股权，应就股权售价高于原有价值的部分确认资本利得，产生乌克兰税务影响。

乌克兰现行法律下不允许债转股安排。

### ③ 清算

企业清算委员会或纳税人应以书面形式及时通知税务机关，并提交累计年度损益账户信息及资产负债表。税务机关可评估企业应缴纳的额外税额。

企业清算时，所有未支付的税务负债需以清算企业的资产偿还。若清算企业有多缴税款或未退税的增值税税款，可用以冲抵未支付的税务负债。

清算企业的股东仅在以下情况下对清算企业的税务负债承担责任：

- 清算企业资产不足以支付税务负债；
- 根据法律法规，股东对企业税务负债承担全部责任。

## 2.2.1.6 应纳税额

在计算乌克兰企业所得税时，企业应基于会计利润或损失，根据会计与税法规定的差异对税前利润或损失进行纳税调整，并计算应纳税所得额。具体过程请参详乌克兰企业所得税计算示例。

表 2-1 示例：乌克兰企业所得税计算

2018 年度：	单位：格里夫纳
损益表中的营业利润/损失（税前）	2,000,000
<b>纳税调增(+)</b>	
折旧/摊销	0
与免税收入相关的费用	0
不可扣除的利息费用	356,000
不允许扣除的准备金	0
业务招待费	0
贿赂/罚款	0
不可扣除的礼品支出	0
其他	16,922
<b>纳税调增总额</b>	<b>372,922</b>
<b>纳税调减(-)</b>	
免税收入	-236,258
折旧/摊销	0
其他	0
<b>纳税调减总额</b>	<b>-236,258</b>
<b>纳税调整后应纳税所得额</b>	<b>2,136,664</b>
累计可弥补亏损(-)	-2,000,000
<b>弥补亏损后应纳税所得额</b>	<b>136,664</b>
适用税率	18%
<b>计算应纳所得税税额</b>	<b>24,599</b>
已缴纳所得税(-)	-5,000
可用境外税收抵免(-)	-10,000
税收优惠(-)	-5,000
<b>实际应纳所得税税额</b>	<b>4,599</b>

注：本示例仅为一般演示目的，本指南并不旨在对计算的完整性和准确性提供保证或承担责任。投资者不应直接依赖于本示例进行决策。

### 2.2.1.7 合并纳税

乌克兰不允许合并纳税，各实体须提交独立的税务申报表。

### 2.2.2 非居民企业

#### 2.2.2.1 概述

在乌克兰境外成立且依据其他国家（地区）法律经营的法人实体并从乌克兰取得收入的法人实体或个人为非居民纳税人。非居民纳税人需就其在乌克兰开展经营活动所取得的营业收入和来源于乌克兰的其他收入纳税。

来源于乌克兰的其他应税收入主要包括：

- (1) 乌克兰居民企业支付的利息；
- (2) 乌克兰居民企业分配的股息；
- (3) 特定的特许权使用费、运费、服务费；
- (4) 乌克兰居民企业支付的租赁费；
- (5) 非居民企业出售位于乌克兰境内的不动产获得的收益；
- (6) 转让证券或公司权益而取得的收益；
- (7) 来自联营活动或长期协议的所得；
- (8) 非居民在乌克兰境内开展文化、教育、宗教、体育和娱乐活动而取得的报酬；
- (9) 乌克兰居民企业支付的经纪费、佣金和代理费所得；
- (10) 在乌克兰境内开展风险保险或再保险业务而取得的所得；
- (11) 博彩收入；
- (12) 来自慈善捐赠的所得等。

#### 2.2.2.2 税率

对于非居民企业在乌克兰开展经营活动所取得的营业收入（如常设机构的应税所得），通常适用企业所得税一般税率。

非居民企业取得来源于乌克兰的其他收入，通常适用预提所得税。税率请参详 2.2.2.5 预提所得税章节。

### 2.2.2.3 应纳税所得额

非居民企业通过在乌克兰的常设机构开展经营活动的，需要就常设机构来源于全球的所得缴纳企业所得税。常设机构应纳税所得的确认方法通常与居民企业相同，即直接确认法。但常设机构也可以选择以下两项替代方法之一，即资产负债表分割法或间接确认法。

如果非居民企业可以清晰区分归属于其常设机构的活动或资产的所得，可以适用直接确认法。在总收入中减去税法允许扣除的费用支出，余额为应纳税所得额。采用这种方法，在计算常设机构利润时要遵循转让定价规定的独立交易原则。

在资产负债表分割法下，常设机构的应纳税所得额应以该非居民企业的全球所得、按比例可扣除的费用、直接归属于该常设机构的雇员人数和资产账面价值为基础确定。当非居民企业在多个国家开展业务，不能清晰区分可归属于乌克兰常设机构的所得时，可适用该方法。

若无法直接计算归属于乌克兰常设机构的利润，乌克兰税务机关也可根据间接确认法确定其应纳税所得额，即按照归属于常设机构（毛）费用的 30% 来计算该常设机构应税利润。这种间接确认法就是一种我们所说的“成本加成”核定法。

非居民企业取得来源于乌克兰的其他收入，通常适用预提所得税。请参详 2.2.2.5 预提所得税章节。

### 2.2.2.4 应纳税额

一般情况下，非居民企业应按照税法确定的应纳税所得乘以适用税率计算应缴纳的非居民所得税额。

### 2.2.2.5 预提所得税

#### （1）股息

非居民纳税人需就其收到的股息缴纳 15% 的预提税，除非税收协定规定了更低的税率。

#### （2）利息

自 2017 年起，乌克兰居民向非居民支付的来源于合格欧元债券发行收益的借款利息需扣缴 5%的预提税。在符合规定的情况下，非居民向乌克兰居民发放贷款时获得的利息收入将按 5%的税率缴纳企业所得税。其他情况下，非居民纳税人需就其收到的利息缴纳 15%的预提税，除非税收协定规定了更低的税率。

### （3）特许权使用费

非居民纳税人需就其收到的特许权使用费缴纳 15%的预提税，除非税收协定规定了更低的税率。特许权使用费的定义广义上遵循 UN 税收协定范本，并未包括使用或有权使用工业、商业或科学设备所支付的款项。

### （4）技术服务费

非居民纳税人需就其收到的技术服务费缴纳 15%的预提税，除非税收协定规定了更低的税率。

### （5）分支机构利润汇出税

乌克兰税法中公司税部分并未特别规定分支机构所得税。乌克兰税务机关通常认为若该分支机构总部所在国家或地区与乌克兰签订了税收协定，则无需缴纳预提税。若未签订税收协定，税务机关可能会对分支机构汇回的税后利润按 15%的税率征税。

## 2.2.3 其他

目前，乌克兰尚未正式加入经合组织税基侵蚀和利润转移（BEPS）行动计划。乌克兰财税服务署提议通过分步策略实施 BEPS 建议。未来，乌克兰有意向在其国内税法中采纳 BEPS 行动计划的部分原则，包括：

- （1）引入受控外国公司规则（关于 BEPS 行动计划第 3 项）；
- （2）增加跨国集团转让定价报告要求（关于 BEPS 行动计划第 13 项）；
- （3）加强对非居民关联方金融交易的成本限制（关于 BEPS 行动计划第 4 项）；
- （4）防止滥用双边税收协定（关于 BEPS 行动计划第 6 项）；
- （5）防止人为规避构成常设机构（关于 BEPS 行动计划第 7 项）；

(6) 实施金融账户涉税信息自动交换等。

## 2.3 个人所得税 (INDIVIDUAL INCOME TAX, 又称 PODATOK NA DOKHODY FIZYCHNYKH OSIB)

乌克兰税法规定了与个人相关的税收制度。个人需要缴纳国家层面的税收和地方层面的税收。国家层面最主要的税收是个人所得税。地方层面的税费包括房产税、车辆税和停车费。

### 2.3.1 居民纳税人

#### 2.3.1.1 判定标准

居民纳税人有若干判断标准：

(1) 如果个人在乌克兰拥有永久性居所，他（她）即为居民纳税人；

(2) 对于在多个国家拥有永久性居所的个人而言，若其与乌克兰有更密切的经济或个人联系（重要利益中心），则应视其为乌克兰居民纳税人；

(3) 在上述标准不适用的情况下，在一个税收年度内在乌克兰居住时间累计达到 183 天（包含抵达日和离开日）的个人被视为居民纳税人；

(4) 当上述标准依然无法确定纳税人的居民纳税人身份时，如果该个人拥有乌克兰公民身份则应被视为居民纳税人。该个人的家庭成员在乌克兰也可能被视为确定居民纳税人的因素之一。此外，在乌克兰登记为私营企业主的个人通常被认为是乌克兰税收居民。

#### 2.3.1.2 征收范围

##### (1) 应税所得

应纳税所得主要包括受雇所得（包括非现金福利）、营业所得和专业性劳务所得、财产转让收益、股息、利息及特许权使用费、投资收益（出售证券、公司权益和衍生工具的资本收益）、遗产及赠与、保险赔款（人寿保险和私人养老金）、租金和分租收入等。现金及非

现金形式的所得均为应纳税所得。

## (2) 免税所得

个人所得税免税收入主要包括：

- ① 国家养老金、国家保险金和国家补贴；
- ② 赡养费；
- ③ 乌克兰国债利息收入。

### 2.3.1.3 税率

除税法规定的免税情形，一般情况下，受雇所得、营业所得和专业性劳务所得、特许权使用费、不动产收益、资本利得和利息收入通常适用 18% 的个人所得税税率。

居民个人从居民企业取得的股息，按 5% 的税率缴纳个人所得税。居民个人从非居民企业以及免征企业所得税的商业实体等取得的股息，按 9% 的税率缴纳个人所得税。

销售位于乌克兰境内的房地产或动产所得适用 5% 的个人所得税税率，如果满足特定条件，纳税人当年首次销售不动产或机动车辆可免税。销售位于乌克兰境外的房地产或动产所得适用 18% 的个人所得税税率。居民个人从非居民个人继承或接受赠与的财产，需按照 18% 的税率缴纳个人所得税。

对于个人所得税的应税所得，纳税人还应缴纳 1.5% 的国防税。

### 2.3.1.4 税收优惠

2018 年，个人从单一收入来源取得的月工资收入低于 2,400 格里夫纳的，可每月取得 881 格里夫纳的补贴。此外，单身母亲、鳏夫、寡妇、退役军人、切尔诺贝利核电站事故受害人、残疾人等可享受特殊津贴。

### 2.3.1.5 税前扣除

具有个人纳税识别号的居民个人，可以申请发生的费用从工资所得中据实扣除，但扣除总额不得超过其年度工资总额。申请费用税前扣除的纳税人，即使其所得适用代扣代缴，该纳税人仍需申报



年度所得以供纳税评估。

下列费用可以申请税前扣除：

- (1) 用以购买或者建造纳税人主要住所的按揭利息；
- (2) 向慈善机构的捐款，扣除限额为纳税年度应税所得的 4%；
- (3) 纳税人及其直系亲属的教育费用；
- (4) 纳税人及其直系亲属的医疗费用，与医疗无关的整容手术和特定类型的牙齿护理除外；
- (5) 人寿保险和养老保险的保费，纳税人本人每月不超过 2,470 格里夫纳，直系亲属每月不超过 1,235 格里夫纳。

### 2.3.1.6 应纳税额

2018 纳税年度个人所得税的计算可以参考下列计算示例：

表 2-2 示例：乌克兰个人所得税计算

		单位：格里夫纳
(1)	工资薪金	50,000
(2)	居民企业纳税人支付的股息	30,000
(3)	利息	20,000
(4)	合计应纳税所得	100,000
(5)	工资薪金个人所得税 (50,000 x 18%)	9,000
(6)	股息个人所得税 (30,000 x 5%)	1,500
(7)	利息个人所得税 (20,000 x 18%)	3,600
(8)	个人所得税合计	14,100
(9)	净收入 (4) - (8)	85,900

(注：本示例仅为一般演示目的，本指南并不旨在对示例计算的完整性和准确性提供保证或承担责任。投资者不应直接依赖于本示例进行决策。)

在提交年度纳税申报表后，纳税人在纳税年度结束时可获得以下扣除：

- 学龄子女的专业或高等教育费 25,000 格里夫纳 (2 名学龄子女，每月 2,500 格里夫纳，共 10 个学月)，医疗费 6,000 格里夫纳；
- 纳税人的保险费 29,640 格里夫纳 (每月 2,470 格里夫纳)；
- 纳税人的两名子女的保险费 29,640 格里夫纳 (每个孩子每月 1,235 格里夫纳)

## 2.3.2 非居民纳税人

### 2.3.2.1 判定标准及扣缴义务人

如果该个人不符合乌克兰居民判定标准（参见 2.3.1.1），则通常属于乌克兰非居民纳税人。

乌克兰非居民纳税人需就其来源于乌克兰境内的收入在乌克兰纳税（包括因其在乌克兰的雇佣活动而从境外取得的收入）。

非居民取得来源于乌克兰境内的收入时，向其支付款项的居民方将被视为非居民的扣缴代理人。

若非居民纳税人取得来源于乌克兰境内的收入由另一非居民方支付，取得收入的非居民需在乌克兰自行申报缴纳相应税款。

### 2.3.2.2 征收范围

除特别规定外，乌克兰非居民个人取得来源于乌克兰境内的收入，应根据居民个人适用的规定在乌克兰纳税。

### 2.3.2.3 税率

非居民个人取得的几乎所有收入均适用 18% 的个人所得税税率。但符合条件的股息适用 5% 的税率。

### 2.3.2.4 税前扣除

非居民个人不得进行税前扣除。

### 2.3.2.5 税收优惠

乌克兰与其他国家和地区签订的税收协定可能就个人所得税提供优惠税率或减免。为享受协定优惠，非居民收入方需要向扣缴代理人提供外国税务机关开具的税收居民证明。详见第五章中乌税收协定（或税收安排）及相互协商程序。

### 2.3.2.6 应纳税额

非居民个人纳税人应根据税法确定的应纳税所得额乘以适用税率计算应缴纳的所得税税额。

### 2.3.3 其他

纳税人取得投资所得的，需区分其他收入或费用，按年单独自行核算投资交易所得。投资所得通常为出售投资资产取得的收入减去购买该资产的成本的正差额。对于在乌克兰境外投资取得的所得，个人应将其作为境外所得进行申报。交易经纪人在向个人支付投资所得时，应当作为税务代理人进行代扣代缴。

纳税人取得符合乌克兰税法规定的慈善和人道主义救济可享受免税。

## 2.4 增值税（VALUE ADDED TAX，又称 PODATOK NA DODANU VARTIST）

增值税是在生产销售各环节征收的流转税。通常，增值税由提供应税货物或服务的纳税人缴纳，但实际税负由最终消费者承担。

### 2.4.1 概述

#### （1）纳税义务人

增值税纳税人的定义不仅包括按照乌克兰法律设立的法人实体和在乌克兰境内开展业务的非居民实体，还包括在乌克兰境内开展业务或进口货物的个人。

#### （2）征收范围

增值税应税交易主要包括：

- ① 在乌克兰境内提供货物或服务（包括无偿提供货物或服务）；
- ② 向乌克兰进口货物；
- ③ 从乌克兰出口货物；
- ④ 通过铁路、公路、水运和空运方式开展与客运和货运相关的国际运输服务。

#### （3）税率

乌克兰增值税税率分为三档：20%、7%和0%。

标准税率为20%，除特别规定适用7%或零税率外，提供应税货物或服务通常均适用20%的标准税率。

根据乌克兰税法规定，在乌克兰境内供应或进口药品和医疗产品/设备可适用 7% 的优惠税率。适用该优惠税率的医疗产品/设备清单由乌克兰内阁批准。

零税率交易主要包括：

① 出口

根据乌克兰税法规定，出口货物可能适用增值税零税率。纳税人需要提供必要的文件证明，主要包括有效的海关申报单。纳税人将自由流通的货物销售进入保税区视为出口，用于外销的可能适用增值税零税率。

下列出口不适用增值税零税率：废金属、木料和废纸（2019 年 1 月 1 日前适用免税）。

② 其他零税率交易

a) 供应以下货物：

用于以下目的的远洋船只的燃料和维系品：

- 在乌克兰领海外开展航海、客运或货运、工业、渔业或其他商业活动；
- 在公海或其他国家的领海内开展救援活动；
- 隶属乌克兰海军且驶往乌克兰领海外（包括抛锚停泊）；

用于以下目的的飞行工具的燃料和维系品：

- 提供国际航班客运或货运；
- 隶属乌克兰空军且飞越乌克兰领空边界（包括飞往临时基地）；

宇宙飞船、运载火箭或人造卫星的燃料和维系品；

境外执行维和任务的军队地面运输工具或乌克兰特种部队的燃料和维系品；

免税店商品。

b) 提供以下服务：

通过铁路、公路、海运、河运和空运开展国际客运和货运服务；

国际航班的特定飞机维护服务等。

## 2.4.2 税收优惠

乌克兰对国民经济中的部分产业提供增值税优惠政策。主要包括：

### (1) 节能与可再生能源

乌克兰政府对节能与可再生能源产业的政策支持包括：“绿色”关税制度，对某些型号的进口自用设备免除增值税和关税，对特定经营暂免增值税及关税等。

### (2) 矿业

与乌克兰政府签订产量分成协议的矿业公司（主要为石油和天然气公司）可以享受一系列税收优惠政策，包括：对于为了执行产量分成协议而进口的货物及资产免征增值税及关税，对于产量分成协议下的出口商品免征关税、消费税并适用增值税零税率，产量分成协议下的境外投资者在乌克兰登记的常设机构汇出利润时免征预提所得税、常设机构的融资活动免税。

### (3) 农业

在2017年1月1日至2022年1月1日期间，政府对登记的农业生产者提供预算补贴，取消特殊增值税制度。

### (4) 信息技术

截止至2023年1月1日以前，销售软件免征增值税。上述软件包括操作系统、计算机程序、系统管理、网站及在线服务等。

### (5) 造船业

造船企业进口设备及备件在特定情况下适用增值税及关税优惠政策。优惠包括进口增值税递延纳税。

### (6) 优先产业

投资项目属于乌克兰内阁指定的“优先产业”亦可能享受税收方面的优惠政策，尤其是农业、机器制造、交通基础设施等产业。对于投资“优先产业”的公司，其项目需经政府批准且达到特定条件，例

如最低投资额、新增就业岗位数量等，才可适用税收优惠政策。优惠具体包括进口设备关税减免及增值税延迟缴纳等。

### 2.4.3 应纳税额

#### (1) 销售额/营业额的确认

增值税应税收入为不含增值税的销售价格（但包含可能适用的消费税，特定情况除外）。在进口环节下，增值税应税收入由海关完税价、关税、消费税及相关费用组成。对于销售外购货物或服务，应税价格应不低于采购价格，对于销售自产货物或服务，应税价格应不低于正常销售价格。

#### (2) 应纳税额的计算

一般情况下，增值税一般纳税人有权进行增值税进项抵扣。进项税可否抵扣最主要的判断依据是采购的相关货物或服务是否用于应税交易。

若增值税一般纳税人将购进的货物或服务用于非应税交易、免税交易，或将固定资产从商业用途转为非商业用途，纳税人可能需在税务上将该种行为视为销售，并应基于市场价格（不能低于购买价格）来计算应纳的增值税税额。

若增值税一般纳税人购买（生产）的商品（服务）或固定资产用于非应税或免税交易，则向供应商支付的增值税不能作为进项税抵扣，而应计入商品（服务）或固定资产的成本。若纳税人将外购或生产的货物或服务的一部分用于应税交易，一部分用于非应税或免税交易，纳税人通常需要根据其在报告期内的应税交易占比计算可抵扣的进项税。

### 2.4.4 其他

乌克兰对由非居民提供的服务实行增值税反向征收。具体而言，非居民向居民纳税人在乌克兰境内提供服务应征20%增值税。除该非居民在乌克兰境内构成常设机构的情况外，乌克兰居民纳税人有责任采用“反向征收”的机制计算相应销项税。在“反向征收”的机制下，居民纳税人可以在确认上述销项税的当期确认进项税抵

扣。

## 2.5 关税（CUSTOMS DUTY，又称 MYTO）

### 2.5.1 概述

乌克兰对绝大多数进口货物和特定的出口货物征收关税。根据乌克兰关税分类和编码制度，货物主要被分为 97 个类别，该制度主要基于世界海关组织（WCO）制定的 2012 版分类和编码制度。

进口关税主要取决于货物的关税代码以及货物的来源国。而出口关税仅适用于特定类别的货物及原材料，如牲畜、生皮和兽皮、油和葵花籽、金属废弃物、废料、天然气等。

### 2.5.2 税收优惠

#### 2.5.2.1 世界贸易组织（WTO）

乌克兰已加入世界贸易组织（WTO），提供最惠国待遇的国家数量有所增加。乌克兰对从 WTO 成员国进口的商品征收的关税也低于从非成员国进口的关税。

除 WTO 成员国外，乌克兰对下列国家（地区）同样给予最惠国待遇：阿尔及利亚、阿塞拜疆、白俄罗斯、波黑、伊朗、哈萨克斯坦、黎巴嫩、利比亚、朝鲜、塞尔维亚、叙利亚、土库曼斯坦、乌兹别克斯坦和台湾。

#### 2.5.2.2 自由贸易协定（FTA）

乌克兰与独联体（CIS）国家、欧洲自由贸易联盟（冰岛、列支敦士登、挪威和瑞士）、格鲁吉亚、马其顿和黑山共和国签订有自由贸易协定（FTA）。除特定情况外，从自由贸易协定覆盖的国家（地区）进口商品可以在乌克兰享受关税减免。

乌克兰与欧盟间联合协议中的全面深入自贸协定(DCFTA)于 2016 年 1 月 1 日正式生效。在该协定下，乌克兰除了对从欧盟国家进口的商品减免关税外，还调整了国内贸易相关规定和标准以与欧盟接轨。

乌克兰还与加拿大签订了自由贸易协定（CUFTA）。从2017年8月1日起，乌克兰和加拿大之间减免了进出口环节的大部分关税。

### 2.5.2.3 特殊优惠

境外投资者以实物形式对乌克兰企业进行股权投资的，如果被投资乌克兰企业在三年内不转让该实物，则实物进口环节可能免于关税。

对于进口加工复出口的货物，可能免征进口环节税。对于出口加工复进口的货物，可能仅就境外加工增值的部分征收进口环节税。

### 2.5.3 应纳税额

关税金额的确定关键在于关税完税价格的计算。乌克兰海关条例中提供了关税完税价格的六种计算方法。最基本的方法为交易价值法，即采用进口货物的发票价格。该方法下，关税完税价格以实际支付给卖方的货款和必要调整确定。当交易价值法不能适用时，可按以下方法顺序计算关税完税价格：

（1）以相同或接近期间出口至乌克兰的相同货物的交易价格计算关税完税价格；

（2）以出口至乌克兰的同类货物的交易价格计算关税完税价格；

（3）以进口的相同或同类货物在乌克兰市场的销售价格，减去乌克兰境内运输、报关、销售的成本费用计算关税完税价格；

（4）根据进口货物的实际生产商提供的信息，计算进口货物的产量、成本费用以及利润从而确定关税完税价格；

（5）根据海关之前曾接受的，根据上述方法合理计算的关税完税价格。

### 2.5.4 其他

如果在报关过程中，涉及在正常工作时间外或者在海关正常办公场所外的工作，海关将按照不同的小时费率计算征收海关费用。



## 2.6 其他税（费）

### 2.6.1 财产税

法人及个人在乌克兰均应缴纳财产税，主要包括地产税及不动产税。

#### （1）地产税

根据地块的所有权归属，乌克兰以土地税或地租的方式征收地产税。

乌克兰向拥有或使用土地的法人及个人征收土地税。土地税通常按照土地的评估价值征收，乌克兰税法将税率限制在 3%（农业用地为 1%），具体税率由地方税务机关决定。

此外，乌克兰向租用国家或社区土地的纳税人征收地租。地租的数额由租赁合同的当事人约定，通常不超过该地块标准价值的 12%。

一般情况下，个人应纳税额由税务机关计算，法人则需自行计算地租并提交相关纳税申报表。个人需按年缴纳地产税，法人则需按月缴纳。

#### （2）不动产税

乌克兰向住宅及商业房产（不包括土地）的拥有者（包括非居民）征收不动产税。其中工厂厂房、直接用于农业生产的农业建筑以及特定的社会服务建筑等可免交不动产税。

不动产税税率由地方税务机关决定，每平方米应纳税额不应超过法定最低月薪的 1.5%（2018 年，法定最低月薪为 3,723 格里夫纳）。

个人应纳税额由税务机关计算，法人则需自行计算应纳税额并提交相关纳税申报表。个人需每年缴纳不动产税，法人则需按季度缴纳。

此外，自 2016 年 1 月 1 日起，超过 300 平方米的豪华公寓和/或超过 500 平方米的房屋每年需要缴纳 25,000 格里夫纳（约 1,000

美元) 的额外房产税。

### 2.6.2 消费税

在乌克兰境内生产、销售或进口规定商品，需缴纳消费税。消费税应税商品列表由乌克兰议会确定，每年均可能更新。乌克兰消费税应税商品主要包括：酒精饮料、烟草及烟草制品、汽车、汽油和柴油燃料。

通常，纳税人应按照销售额和适用的消费税税率从价计征，或按照销售数量从量计征消费税。

## 第三章 税收征收和管理制度

### 3.1 税收管理机构

#### 3.1.1 税务系统机构设置

乌克兰的税务机构设置分为国家及地方两个层面，国税局下设 23 个分管部门，包括审计部、纳税人服务部、行政诉讼及司法部、法人收益及税务部、个人收益及税务部、关税监管部、一般财务调查部等。地方税务机构则以 27 个一级行政区为单位，包括 24 个州、2 个直辖市以及 1 个自治共和国。此外，乌克兰还设置了跨区域税务管理机构及特别税务巡视小组。

每个州级税务局下设多个税务分支机构，如克里米亚自治共和国下设 13 个市级税务机构，首都基辅下设 12 个区级税务机构，塞瓦斯托波尔市下设 6 个区级税务机构，文尼查州下设 12 个市级税务机构，沃伦州下设 8 个市级税务机构，第聂伯罗彼得罗夫斯克州下设 19 个市级税务机构，顿涅茨克州下设 34 个市级税务机构，日托米尔州下设 13 个市级税务机构，外喀尔巴阡州下设 13 个市级税务机构，扎波罗热州下设 17 个市级税务机构等。

#### 3.1.2 税务管理机构职责

税务机关指相关税款征收和管理的行政主体。乌克兰中央税务机关及其地方机构实施对税收政策的管理和执行，并对税务违法违规行为进行处罚。税务征收工作应当由被授权在其职权范围内进行税款征收的政府机关及其执行人员进行。其他政府机关无权检查税费计算和缴纳的及时性、准确性和完整性。

### 3.2 居民纳税人税收征收管理

#### 3.2.1 税务登记

所有纳税人，包括法人实体、其分支机构或者是个体经营者，

均应在主管税务机关进行纳税登记。纳税人应当根据税收管辖的具体规定，在其机构所在地或个人居住地（通常为首选）、应税资产所在地，或经营活动所在地进行纳税登记。纳税人应当就所有应税项目和应税资产按规定向税务机关进行报告。

### 3.2.1.1 单位纳税人登记

除另有规定外，企业纳税人及其分支机构需根据乌克兰法律规定，在完成国家行政登记或向相关国家登记机关提交其信息后及时进行税务登记。

法人实体及其分支机构通常应向其注册地机关进行纳税登记。相关税务登记信息将在登记当日报送至国家统一登记部门。

对于非居民企业在乌克兰的分支机构或常设机构，需在按规定进行登记或认定后的十天内向主管税务机关申请税务登记。如果法律不要求行政登记，则应在其开展经营活动前进行税务登记。

### 3.2.1.2 个体纳税人登记

所有自然人纳税人均需按规定向主管税务机关提供信息并进行纳税登记。

个体工商户以及进行独立专业活动的个人应作为自雇人士向主管税务机关进行登记。个体工商户通常应向其注册地机关进行纳税登记。

## 3.2.2 账簿凭证管理制度

### 3.2.2.1 账簿设置要求

企业应从其注册之日到清算之日的存续期间内，持续进行会计核算。企业可以自主决定具体会计政策和形式、建立内部核算机制和系统、规定会计文件签署职权、设立文件审批机制等。

### 3.2.2.2 会计制度简介

乌克兰会计制度基本符合国际财务报告准则（IFRS）。除小企业外，一般企业需按季度和年度准备财务报告。

股份公司、银行、保险和其他特定企业必须按照国际财务报告准则准备财务报告。其他企业可以选择按照国际财务报告准则或乌克兰国内会计准则准备财务报告。

### 3.2.2.3 账簿凭证的保存要求

乌克兰对账簿凭证、财务和税务报告及其他资料的管理保存有所规定。大多数经营资料需要至少保存 3 年，部分资料的保存期限更长。主要规定包括：

- (1) 税务发票保存至少 3 年；
- (2) 现金和银行资料等保存至少 3 年；
- (3) 会计登记保存至少 3 年；
- (4) 证书、合同、协议等应长期保存。

### 3.2.2.4 文件及票据管理

原始文件通常须包含的内容包括：

- (1) 文件名称；
- (2) 文件准备日期；
- (3) 单位名称；
- (4) 交易内容、数量单位；
- (5) 交易负责人职位；
- (6) 签名或其他能够识别交易参与方的信息。

## 3.2.3 纳税申报

### 3.2.3.1 企业所得税

乌克兰企业所得税纳税年度通常为日历年度。

乌克兰不允许合并纳税，各实体须提交独立的税务申报表。一般情况下，纳税人需于申报季度结束后的 40 日内提交季度企业所得税纳税申报表，并于申报年度结束后的 60 日内提交年度企业所得税纳税申报表。对于新成立企业、农业生产者及年收入少于 2000 万格里夫纳的公司，仅需在申报年度结束后的 60 日内提交年度企业所得

税纳税申报表。

纳税人每季度应缴纳的税款，必须在纳税申报截止日期后的 10 日内支付相应税款。

### 3.2.3.2 个人所得税

乌克兰个人所得税纳税年度通常为日历年度。

雇主和其他应税实体应作为个人的税务代理，负责从雇员工资与其他形式的报酬中扣缴个人所得税及统一社会保障金。该税款须在支付所得时或之前缴纳。如收入为非现金形式，税务代理应在支付日后的首个银行营业日将税款汇至税务机关。按时扣缴税款且按季度提交个人所得税报告是税务代理的职责。

对于从其他无税务代理人途径获取的应税收入（譬如境外收入），纳税人须在报告年度次年的 5 月 1 日前提交个人所得税申报表，并于 8 月 1 日前缴纳税款。若个人希望就该日历年度内的某些费用申请税收扣除，则须进行年度申报。

个人纳税人在以下情况下无需进行个人申报：

- （1）收入全部自上述税务代理取得（已代扣代缴）；
- （2）收入来源于房地产销售或交换或赠予，且相关个人所得税已在交易公证过程中缴纳；
- （3）收入来源于适用零税率的继承行为。

### 3.2.3.3 增值税

增值税的税务登记分为强制性登记和自愿性登记，均由增值税纳税人向当地税务局提交申请的方式进行。登记时间分别为：

（1）强制性登记的时间：在过去 12 个月内提供增值税应税货物/劳务金额超过 100 万格里夫纳（不含增值税）的纳税人，必须进行强制性增值税登记，且登记必须在营业额超过 100 万格里夫纳登记门槛月份的第 10 个日历日之前进行；

（2）自愿性登记的时间：提供增值税应税货物或劳务的纳税人，在不迟于纳税期之前的 20 日内向地方税务机关注册登记。

增值税纳税期为按月或按季度。按月申报的纳税人应在报告期满后的 20 日内提交月度申报表。按季度申报的纳税人应在报告期满后的 40 日内提交季度申报表。所有增值税发票均须在税务机关保管的电子注册机上进行注册（增值税发票统一注册），并以此作为确认增值税进项的依据。增值税进项认证的时限为 365 天。

增值税纳税人必须在乌克兰国库开设增值税特别账户，用以记录在海关缴纳的增值税、由供应商缴纳的增值税进项及待开发票的增值税，并从该账户向政府机关支付应缴的增值税。

### 3.2.4 税务检查

纳税人有责任根据其对纳税申报表的复核自行评估应纳税额，并在申报截止后 10 日内缴纳税款。税务机关同样有权通过税务稽查进行纳税评估。

根据规定，乌克兰税务机关可以通过案头调查、定期或不定期的现场/非现场稽查、事实稽查等方法开展税务稽查。案头调查是指税务稽查人员根据纳税人的申报表及其他与应纳税额计算相关的法定申报材料进行调查。定期稽查仅按照税务机关制定的工作计划开展。不定期稽查通常是由于特定法定事件的发生而开展，例如纳税人未提交纳税申报表。事实稽查通常是为了核查纳税人是否遵从现金交易规定、管理要求（例如证明、许可、专利管理）及劳动法规定而开展的现场稽查。此外，自 2014 年 1 月 1 日起，乌克兰开始实施电子稽查。

案头调查的频率由税务机关自由裁量决定。一般来说，案头调查应在以下时限内开展：

（1）对纳税申报表及其调整的稽查，应在申报截止日或实际申报日后的 30 天内开展；

（2）对其他事项的稽查，应依照法定征管时限开展（一般情况为 3 年，转让定价管理为 7 年）。

定期现场稽查的频率主要取决于纳税人的风险等级：

（1）高风险：一年一次；

（2）中等风险：两年一次；

(3) 低风险：三年一次。

定期稽查的日程安排应在前一年度的12月25日前在官方网站上公布。

非定期稽查通常在特定法定事件发生时开展。一般来说，根据法定征管时限，非定期稽查可能至少每三年开展一次。

### 3.2.5 税务代理

乌克兰相关法律未对税务代理活动作出明确限制。

除国际四大会计师事务所以外，其他的事务所也提供税务服务。

### 3.2.6 法律责任

如果税务机关评估的应纳税额与纳税人申报并缴纳的税额不一致，可能就少缴的税金加收利息和罚金。罚息利率为乌克兰央行发布的再融资利率的120%。

未提交或逾期提交纳税申报表、未申报应纳税款，都可能面临乌克兰税务机关的处罚。

罚款金额取决于纳税人在1,095天内发生违反税款缴纳规定行为的频率：

- (1) 对于初次违规，处以25%的罚款；
- (2) 对于二次违规，处以50%的罚款；
- (3) 对于违规三次及以上，处以75%的罚款。

逾期缴纳税款的处罚如下：

- (1) 逾期不超过30天，处于10%的罚款；
- (2) 逾期超过30天，处以20%的罚款。

此外，逃税行为可能还会面临刑事处罚。

### 3.2.7 其他征管规定

如果纳税人对税务机关的纳税评估结果有异议，纳税人可以在收到纳税评估结果之日起的10日内向上级税务机关提起申诉。在收到申诉请求后20日内，上级税务机关需要做出决定，逾期视为该申



诉通过。如果税务机关在该期间内提出否定意见，可将该申诉进一步移交至乌克兰财税服务署。纳税人也可在规定时间内向行政法院提起诉讼。

此外，根据乌克兰税务改革法案，2019年1月1日前所有税务数据库将从乌克兰财税服务署转移至财政部以加强管控力度。法案同时引入了“纳税人电子办公室”的定义与职能，旨在促进电子化管理。目前电子税务办公室的功能比较有限，但该项改革意味着纳税人将通过网络获得更多服务，例如与税务机关的往来沟通等。

### **3.3 非居民纳税人的税收征收和管理**

#### **3.3.1 非居民税收征管措施简介**

##### **3.3.1.1 分支机构或常设机构登记**

非居民企业的乌克兰分支机构或常设机构应在行政登记或认定后及时向主管税务机关申请税务登记。如果法律不要求行政登记，则需在其开展经营活动前进行税务登记。

##### **3.3.1.2 扣缴代理人登记**

乌克兰没有特定的扣缴代理人登记程序。居民纳税人向非居民支付来源于乌克兰境内的款项，作为扣缴代理人需要向其主管税务机关报告支付金额和代扣代缴金额等信息。

##### **3.3.1.3 非居民申请享受税收协定优惠待遇**

根据乌克兰与其他国家（地区）的税收协定，非居民可能享受适用协定下的减免税收优惠。根据协定条款，乌克兰税务机关可能要求证明该非居民为相关所得的受益所有人，才允许其享受协定优惠。非居民一方应当提供其所在居民国税收居民证明及其他文件（若适用协定中有相关要求）以申请协定优惠。

#### **3.3.2 非居民企业税收管理**

##### **3.3.2.1 所得税管理及源泉扣缴**

一般情况下，居民企业或非居民企业的常设机构在向非居民企业直接支付来源于乌克兰的收入时，需要作为扣缴代理人在支付时代扣代缴预提所得税。如果适用乌克兰国内税法优惠，或适用相关税收协定优惠，相关预提所得税可能获得减免。为享受税收协定优惠，非居民须向扣缴代理人提供由境外税务机关出具的税务居民证明。具体适用税率请参详 2.2.2.5 预提所得税章节。

若非居民企业通过在乌克兰境内的常设机构开展业务，应自行评估计算通过该常设机构在乌克兰境内取得的所得。税务机关有权进行相关评估和核定。

### 3.3.2.2 增值税管理

非居民通过其在乌克兰境内的常设机构提供应税货物或服务将被视为增值税纳税人且需进行税务登记，向乌克兰进口货物也被视作增值税纳税人，但不得抵扣或退还增值税进项。若非居民在乌克兰境内提供应税服务（未构成常设机构），服务接收方应计提并缴纳增值税。非居民增值税纳税人的登记要求与乌克兰居民增值税纳税人一致。

### 3.3.2.3 股权转让

除适用的税收协定另行规定外，非居民企业通过转让乌克兰证券、衍生品或其他公司权益取得的收益通常被视为来源于乌克兰境内的所得，需要缴纳 15% 的预提所得税。支付方有义务在支付款项时及时足额扣缴预提所得税。当相关股权转让的转让方与受让方均为非居民时，乌克兰目前尚没有明确的代扣代缴机制，征税存在不确定性。

### 3.3.2.4 财产转让

除适用的税收协定另行规定外，非居民通过转让其拥有的乌克兰境内房地产取得的收益被视作来源于乌克兰境内的所得，需要缴纳 15% 的预提所得税。支付方有义务在支付款项时及时足额扣缴预提所得税。

如果非居民通过其在乌克兰境内的常设机构取得财产转让所得，乌克兰现行法规中对此并无明确的规定。相关利得通常需计入常设机构的应纳税所得额征收所得税，此外，相关财产转让还可能适用 20% 的增值税。

### **3.3.2.5 股息红利**

一般情况下，向非居民纳税人支付股息时须由支付方作为扣缴义务人代扣代缴预提所得税，具体适用税率请参详 2.2.2.5 预提所得税章节。

### **3.3.2.6 特许权使用费**

一般情况下，向非居民纳税人支付特许权使用费时须由支付方作为扣缴义务人代扣代缴预提所得税，具体适用税率请参详 2.2.2.5 预提所得税章节。

## 第四章 特别纳税调整政策

### 4.1 关联交易

#### 4.1.1 关联关系判定标准

乌克兰税法中有“关联企业”及“控制”的相关规定，其概念基本符合经合组织范本。

“关联交易”的范围包括：

(1) 法人或自然人直接或间接持有另一法人实体 20%以上的参股权益；

(2) 多家公司不低于 20%的参股权益直接或间接被同一股东所持有；

(3) 法人或自然人有权在另一法人实体中任命：

- ① 个别执行机构；
- ② 至少 50%的执行理事会成员；或
- ③ 至少 50%的监事会成员；

(4) 多个法人实体的个别执行机构由同一法人或自然人委任；

(5) 具有相同法人实体或自然人的法人实体，有权在另一法人实体中任命：

- ① 个别执行机构；
- ② 至少 50%的执行理事会成员；或
- ③ 至少 50%的监事会成员；

(6) 具有相同自然人的法人实体，所代表的人数超过执行理事会或监事会的 50%；

(7) 自然人是法人实体的最终受益所有人；

(8) 多个法人实体的最终受益所有人是同一自然人；

(9) 自然人以及以其作为个别执行机构的法人实体；

(10) 由同一自然人履行其个别执行机构职能的多个法人实体；

(11) 法人实体或自然人向另一法人实体提供贷款或不可返还的

金融资产（或由第三方提供的此类贷款或资产的担保），贷款或不可返还金融资产超过接收上述贷款或金融资产的法人实体的股本金额至少 3.5 倍（金融机构和从事租赁活动的公司为 10 倍）；

（12）关系密切的个人（配偶、父母、子女、兄弟姐妹等）；如果同一自然人被视为与实体或自然人有关联，则此类实体或自然人被视为相关联。

#### 4.1.2 关联交易基本类型

乌克兰转让定价规则仅适用于跨境交易（规则出台之前，境内交易同样受到管控），并仅适用于企业所得税（不适用于增值税）。常见的关联交易类型包括有形资产、无形资产使用权或所有权的转让、提供劳务、资金融通等。

根据新修订的乌克兰税法，自 2018 年 1 月 1 日起，以下跨境交易被认定为受控交易：

- （1）与乌克兰非居民关联方发生的交易；
- （2）通过非居民代理销售或购买商品和服务；
- （3）与豁免企业所得税的非居民发生的交易；
- （4）与部长内阁公布的清单上的管辖权国家或地区（即，低税管辖权国家或地区，或者未与乌克兰签订包含信息交换条款的税收协定的国家或地区）的非居民实体的交易；
- （5）非居民与其在乌克兰境内的常设机构之间的交易。

该列表由内阁确定，目前包含 80 个司法管辖区。

此外，在 2018 财年中，如果与同一交易对象的本申报年度交易金额超过 1,000 万格里夫纳，且该纳税人的年收入超过 1.5 亿格里夫纳，则将被视为受控交易。

#### 4.1.3 关联申报管理

转让定价报告期间为日历年度。法规要求纳税人按照税务机关要求提交以下相关文件：

- （1）转让定价同期资料报告；
- （2）受控交易报告。

纳税人需在报告年度次年的 10 月 1 日前提交受控交易报告，并在收到税务机关要求后的 1 个月内提交转让定价同期资料报告。

## 4.2 同期资料

### 4.2.1 分类及准备主体

报告年度次年的 5 月 1 日后，乌克兰税务机关有权要求所有相关纳税人提交转让定价同期资料。纳税人需要在 30 天内提交相关资料。

乌克兰目前尚未正式参与经合组织税基侵蚀和利润转移计划（简称 BEPS 行动计划）的执行。但未来有意向在其国内税法中采纳 BEPS 行动计划的部分原则，包括增加跨国集团转让定价报告要求。

### 4.2.2 具体要求及内容

转让定价同期资料主要应包含以下内容：

- （1）关联方的信息；
- （2）集团相关信息，包括集团法律架构、经营活动、转让定价政策等；
- （3）关联方交易描述及相关条款（价格、时限及其他重要条款和条件）；
- （4）商品或服务描述；
- （5）支付条款；
- （6）各关联方的职能、使用资产和商业风险信息（职能和风险分析）；
- （7）经济分析，包括转让定价方法的支持分析、盈利性分析、市场价格或盈利区间计算，以及受控交易中定价的信息来源；
- （8）可比性分析；
- （9）纳税人提供本地管理报告的实体的信息；
- （10）纳税人管理架构描述及组织架构图；
- （11）纳税人经营活动的具体描述，包括相关活动的经济状况，相关市场分析，主要竞争对手等；

(12) 纳税人在报告年度或上一年度参与的企业重组或转让无形资产交易的解释；

(13) 对价格有重大影响的交易方的经营策略（如有）；

(14) 选择测试方、利润水平指标、可比交易（可比实体）的合理理由及分析数据来源；

(15) 利润水平指标计算中费用分配的方法；

(16) 相关协议或合同也被视为转让定价资料的一部分，需一同提供。

#### 4.2.3 其他要求

同期资料要求以乌克兰官方语言提供。若同期资料的支持文档为外语，纳税人需在提交时翻译成乌克兰官方语言。

转让定价相关的文件和信息应至少保存7年。

### 4.3 转让定价调查

#### 4.3.1 原则

乌克兰转让定价规则基本遵循《经合组织转让定价指南》，关联交易应符合独立交易原则。

#### 4.3.2 转让定价主要方法

税法明确指出应选择“最适用方法”。

乌克兰税法规定，同时采用两种或两种以上定价方法是允许的。如果同时适用可比非受控价格法和另一种方法，应优先采用可比非受控价格法；如果再销售价格法或成本加成法与交易净利润法或利润分割法同等可靠，应优先采用再销售价格法或成本加成法。

##### 4.3.2.1 可比非受控价格法

可比非受控法是基于受控交易价格与市场上相同或类似商品或劳务的价格区间的比较。尽管法律上并未明确可比非受控价格法适用的情形，但如果识别可比数据是可行的，通常情况下均可适用该方法。

应用可比非受控价格法的主要难点在于获取可靠数据。

自 2015 年 1 月 1 日起，与位于低税管辖权国家或地区的企业进行在商品交易所报价的跨境商品交易需要采用可比非受控法定价。相关的商品列表和国际商品交易所名单由乌克兰内阁决定。

#### 4.3.2.2 再销售价格法

再销售价格法基于从受控交易中购进商品再销售给非关联方的价格减去符合税法要求的市场毛利后的金额计算购进商品的公允价值。

如果再销售交易中包含：

- (1) 再销售商品的准备环节（分配、分类、再包装）和运输环节；或
- (2) 未对最终商品的属性进行实质性改变的简单混合环节，也适用再销售价格法。

应用此方法的主要难点在于获取可靠数据。

#### 4.3.2.3 成本加成法

成本加成法应基于受控交易发生的合理成本加上符合税法要求的市场毛利进行计算。

根据乌克兰税法规定，成本加成法可被应用于以下情形：

- (1) 关联方之间提供货物或服务的交易；
- (2) 在长期（1 年以上）合同下提供货物或服务的交易。

应用此方法的主要难点在于缺乏可靠信息。

#### 4.3.2.4 交易净利润法

交易净利润法基于市场交易的利润率指标确定受控交易的净利润。

根据乌克兰税法规定，测试方必须能够通过最可靠的转让定价方法得出最可靠的受控与非受控交易可比性结论。测试方的筛选应综合考虑各方的职能与相关商业风险。

乌克兰税法提供了以下利润水平指标：

- (1) 毛利率；



- (2) 总成本回报率；
- (3) 营业利润率；
- (4) 总成本加成率；
- (5) 贝里比率；
- (6) 资产回报率；
- (7) 已动用资本回报率。

乌克兰税法目前对于适用多个利润指标的情形尚无规定。

#### 4.3.2.5 利润分割法

利润分割法是根据各企业对受控交易合并利润的贡献计算各自应该分配的利润额。

根据乌克兰税法规定，此方法应用于以下情形：相同的各方与其关联方进行的受控交易及其他交易之间存在实质性商业联系，且受控交易参与方拥有能显著影响利润水平的无形资产。

#### 4.3.3 转让定价调查

##### 4.3.3.1 转让定价调查程序

乌克兰的转让定价调查工作主要由大企业税务部门及地方税务部门在转让定价部门的指导下进行。

转让定价调查的法定期限一般是 18 个月，并可进一步延长 12 个月。调查工作结束后，税务机关需出具税务审计报告和纳税评估通知（如适用）。

纳税人可在收到税务审计报告之日起 30 天内提交异议。如有需要，纳税人可提交补充材料以支持其税务立场。税务机关需要在 30 天内评估纳税人的异议。若异议不被接受，则税务机关将出具纳税评估通知。

纳税人向法院递交申诉的期限为收到纳税评估通知之日起 1,095 天（3 年）内。

转让定价调查期间内，纳税人须在调查开始之日起 10 日内向税务机关提供其所要求的资料。如果税务机关在转让定价调查开始后要

求提供补充资料，纳税人须在收到该要求之日起 15 日内提供相关资料。

如果调查事项涉及需要特殊专业知识的，纳税人有权要求独立专家出具意见。

转让定价调查通常每年不得超过一次。如果纳税人妨碍调查的进行，税务机关有权扣押纳税人的资产。

#### 4.3.3.2 征管时限

从 2015 年 1 月 1 日起，乌克兰转让定价特别征管时限为 7 年。

### 4.4 预约定价安排

#### 4.4.1 适用范围

根据乌克兰税务规定，乌克兰税务机关可以与国内大企业纳税人签订预约定价安排。预约定价安排可以是单边的，双边的，或者多边的。预约定价安排不涵盖海关估值事宜。

上述大企业纳税人指在过去 12 个月内收入超过 10 亿格里夫纳，或向乌克兰政府缴纳的税款超过 2,000 万格里夫纳的企业。

预约定价安排通常包含以下内容：

- (1) 商品或劳务的种类和清单；
- (2) 定价和/或转让定价方法；
- (3) 信息来源列表；
- (4) 预约定价安排的有效期间；
- (5) 约定经济环境的可接受偏差；
- (6) 合规的文档申报程序。

协议各方可在预约定价安排中自行商定添加其他条款。根据新修订的乌克兰税法，自 2018 年 1 月 1 日起，预约定价安排的条款还可以适用于纳税人与税务局签订预约定价安排之前的交易，但追溯适用的具体期间需要得到税务局的批准。

目前在乌克兰进行预约定价安排的实践操作极其有限。

#### 4.4.2 程序

预约定价安排程序主要包含以下 2 个步骤：（1）价格协商程序合理性的预先考量（仅限纳税人主动要求）；（2）价格协商程序申请。纳税人还须提供资料包括（但不限于）：

- （1）转让定价同期资料；
- （2）对需协商的现有税务争议的说明；
- （3）关于可能适用的税收协定的影响的说明；
- （4）协商价格对受控交易双方税负潜在影响的分析；
- （5）受控交易另一方与其居民国政府机关确认适用价格协商程序的文件（如有）；
- （6）参与价格协商程序的纳税人代表的授权文件；
- （7）纳税人前三个报告期间（财年）的会计数据和财务报表；
- （8）非居民纳税人的税务居民证明文件；
- （9）对协商程序、报送截止日期和证明纳税人合规执行价格协商程序的文件清单的建议；
- （10）纳税人认为对价格协商程序重要的其他材料等。

预约定价安排的有效期限最长不得超过 5 个日历年度。

## 4.5 受控外国企业

乌克兰暂没有受控外国企业相关的明确税务规定。未来，乌克兰可能有意向在其国内税法中采纳 BEPS 行动计划的部分原则，包括引入受控外国企业规则。

## 4.6 成本分摊协议管理

### 4.6.1 主要内容

乌克兰对成本分摊协议尚未有明确的法律定义，也没有专门的转让定价规则。在一些案例中有服务协议的概念被作为分摊基础，但目前缺少相关法规，尚无足够的实践经验以提供通用标准。

### 4.6.2 税务调整

乌克兰目前尚无对成本分摊协议下基于独立交易原则进行调整的指引。通常情况下，如果税务机关认为实际价格偏离市场价格，可能做出税务调整。

## 4.7 资本弱化

### 4.7.1 判定标准

根据乌克兰税务规定，向非居民关联方支付利息的税前扣除受收益剥离规定限制。如果非居民关联方债务超过企业自身资本的 3.5 倍（金融机构和从事租赁业务的企业为 10 倍），则其利息费用扣除将会受限。该种情况下，计提利息的抵扣上限为相关税务期间息税折旧及摊销前利润（EBITDA）数额的 50%。但未抵扣部分的利息可以向以后年度结转直至完全扣除，每年可结转弥补的金额减少 5%。

乌克兰居民企业与非居民关联方（或在避税天堂注册的非居民非关联方）的借款协议利息必须遵从独立交易原则。

### 4.7.2 税务调整

如上所述，向非居民关联方支付利息受收益剥离规定限制，超过限制的利息费用扣除将会受限。此外，与非居民关联方（或在避税天堂注册的非居民非关联方）的借款利息安排如果不符合独立交易原则也可能受到税务调整。

## 4.8 法律责任

目前，乌克兰转让定价处罚是基于报告年度 1 月 1 日公布的最低生活工资确定的。主要规定如下：

表 4-1 乌克兰转让定价处罚标准

未提交受控交易报告	相当于最低生活工资 300 倍的罚款
未在受控交易报告中申报特定受控交易	相当于所有未报告受控交易总额的 1% 的罚款，但不超过最低生活工资的 300 倍
未提交转让定价同期资料	相当于报告期内发生的受控交易总额的 3% 的罚款，但不超过最低生活工资的 200 倍

在罚款缴纳截止日 30 天后仍未提交受控交易报告或转让定价同期资料	按日处以相当于最低生活工资 5 倍的罚款
逾期提交受控交易报告	按日处以相当于最低生活工资 1 倍的罚款，但总额不超过最低生活工资的 300 倍
逾期在受控交易报告中申报受控交易	按日处以相当于最低生活工资 1 倍的罚款，但总额不超过最低生活工资的 300 倍
逾期提交转让定价同期资料	按日处以相当于最低生活工资 2 倍的罚款，但总额不超过最低生活工资的 200 倍

## 第五章 中乌税收协定及相互协商程序

### 5.1 中乌税收协定

#### 5.1.1 概况

乌克兰目前已与世界 78 个国家和地区签订了双边税收协定，详细列表请参考附录一。通常情况下，乌克兰签订的税收协定遵循经合组织税收协定范本。乌克兰与日本、马来西亚和西班牙的税收协定沿用了前苏联签署的协定。

1995 年 12 月 4 日，中国政府和乌克兰政府在北京签订了《中华人民共和国政府和乌克兰政府关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》和《中华人民共和国政府和乌克兰政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定的议定书》（以下合称“中乌协定”）。根据国家税务总局发布的《国家税务总局关于我国政府和乌克兰政府避免双重征税协定生效执行的通知》（国税发〔1996〕188 号），该协定和议定书自 1996 年 10 月 18 日起生效，在我国，自 1997 年 1 月 1 日起执行；在乌克兰方面，对于就股息、利息或特许权使用费等款项征收的税收，以及就公民取得的款项征收的所得税，自 1996 年 12 月 17 日起执行，对企业利润征收的税收，自 1997 年 1 月 1 日起执行。

#### 5.1.2 适用范围

##### 5.1.2.1 主体范围

中乌协定适用于为中国或乌克兰一方居民或者同时为双方居民的个人、公司和其他团体。

在中乌协定中，中国或乌克兰居民是指按照中国内地或乌克兰法律，由于住所、居所、总机构所在地、管理机构所在地、注册所在地或者其他类似的标准，在中国或乌克兰负有纳税义务的人。

同时为中国或乌克兰双方居民的个人，其身份应按以下规则确定：

（1）应认为是其有永久性住所所在缔约国的居民；如果在缔约国双方同时有永久性住所，应认为是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心）所在缔约国的居民；

（2）如果其重要利益中心所在国无法确定，或者在缔约国任何一方都没有永久性住所，应认为是其有习惯性居处所在国的居民；

（3）如果其在缔约国双方都有，或者都没有习惯性居处，应认为是其国民所属缔约国的居民；

（4）如果其同时是缔约国双方的国民，或者不是缔约国任何一方的国民，缔约国双方主管当局应通过协商解决。

除个人以外，同时为中国及乌克兰双方居民的人，中国及乌克兰双方主管当局应通过相互协商确定该人为孰方的居民。

#### 5.1.2.2 客体范围

中乌协定适用于由中国或乌克兰一方、其行政区或地方当局对所得和财产征收的所有税收，不论其征收方式如何。

协定适用于对全部所得、全部财产或某项所得、某项财产征收的税收，包括对来自转让动产或不动产的收益征收的税收以及对资本增值征收的税收，均应视为对所得和财产征收的税收。但协定不包括由于违反协定适用税种有关的法律和法规而征收的罚金。

中乌协定适用的现行税种是：

在中国包括个人所得税、企业所得税、地方所得税。

在乌克兰包括对企业的利润征收的税收和公民所得税。

中乌协定也适用于中国或乌克兰任何一方在协定签订之日后征收的属于增加或者代替现行税种的相同或者实质相似的税收。双方主管当局应将各自税法所作出的实质变动通知对方。

#### 5.1.2.3 领土范围

在中乌协定中，除上下文另有解释的以外：

“中国”一语是指中华人民共和国；用于地理概念时，是指实施有关中国税收法律的所有中华人民共和国领土，包括领海，以及根据国际法，中华人民共和国拥有勘探和开发海底和底土资源以及海底以上水域资源的主权权利的领海以外的区域；

“乌克兰”一语用于地理概念时是指乌克兰领土，其大陆架和专属（海洋）经济区，包括根据国际法已经或今后可能标明乌克兰可就其海底和底土以及自然资源行使权利的乌克兰领海以外的任何区域。

### 5.1.3 常设机构的认定

常设机构是指一方居民企业在另一方进行全部或者部分营业的固定营业场所。常设机构的存在与否对于收入来源国的税收管辖权具有重要影响。对于赴乌投资的中国居民来说，在明确中乌税收协定的适用范围后，应了解常设机构的概念以及具体规定以确定对自身税收成本的影响。

根据中乌税收协定及议定书，常设机构主要分为场所型常设机构、工程型常设机构、代理型常设机构以及服务型常设机构四类。

#### 5.1.3.1 场所型常设机构

场所型常设机构的形式有管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所、矿场、油井、气井、采石场或者其他开采自然资源的场所以及销售货物所使用的仓库或其他建筑物，除非属于豁免情形（参见5.1.3.5）。

#### 5.1.3.2 工程型常设机构

工程型常设机构是指连续十八个月以上的建筑工地、建筑、装配或安装工程以及与其有关的监督管理活动，除非属于豁免情形（参见5.1.3.5）。

#### 5.1.3.3 服务型常设机构

服务型常设机构是指企业通过其雇员或者雇佣的其他人员在缔约国另一方为同一个项目或者有关项目提供劳务，且劳务期间连续或



者累计超过十八个月；其中，如果提供的为咨询劳务，连续或累计超过十二个月的则构成常设机构，除非属于豁免情形（参见 5.1.3.5）。

#### 5.1.3.4 代理型常设机构

当一个人在缔约国一方（如乌克兰）代表缔约国另一方企业（如中国企业）进行活动，有权并经常行使这种权力以该企业的名义签订合同，或保存本企业货物或商品的库存，定期从该库存销售货物或商品，这个人该企业进行的任何活动，应认为该企业在该缔约国一方（如乌克兰）设有常设机构。除非这个人通过固定场所进行的活动限于豁免情形（参见 5.1.3.5），或这个人属于独立代理人。

根据中乌协定，上述独立代理人是指按常规经营本身业务的经纪人、一般佣金代理人或者其他独立性质的代理人。如果中国居民企业仅通过上述独立代理人在乌克兰进行营业，不应被认为在乌克兰设有常设机构。

此外，母公司通过投资设立子公司，拥有子公司的股权等形成的控制或者被控制关系，此项事实不能据以使任何一方公司构成另一方公司的常设机构。

#### 5.1.3.5 豁免情形

根据中乌税收协定，下列情形不构成常设机构：

（1）专为储存、陈列或者交付本企业货物、商品的目的而使用的设施；

（2）专为储存、陈列或者交付目的而保存本企业货物、商品的库存；

（3）专为另一企业加工的目的而保存本企业货物、商品的库存；

（4）专为本企业采购货物或者商品，或者搜集情报的目的所设的固定营业场所；

（5）专为本企业进行任何其他准备性或者辅助性活动的目的所设的固定营业场所；

（6）专为上述活动的结合目的所设的固定营业场所，且这种结合使该固定营业场所全部活动属于准备性质或辅助性质。

如果中国居民企业通过其在乌克兰构成的常设机构进行营业，乌克兰对其所取得的利润有征税权，但仅以归属于该常设机构的利润为限。

#### 5.1.4 不同类型收入的税收管辖

中乌税收协定将两国居民取得的跨国收入主要区分为消极所得和积极所得进行征税权的划分。所谓消极所得是指没有实施营业活动而获得的投资性所得，如利息、股息、特许权使用费等；所谓积极所得是指，通过实质性经营营业活动而取得的所得，如营业利润等。以下将按照不同类型的所得对税收管辖权的划分进行介绍。

##### 5.1.4.1 股息、利息、特许权使用费（消极所得）

中乌税收协定规定的消极所得主要包括股息、利息以及特许权使用费。根据协定第十条、第十一条、第十二条的规定，中国居民企业从乌克兰取得股息、利息或特许权使用费，除中国根据居民地管辖权拥有征税权外，乌克兰根据来源地管辖权也拥有征税权，但受到一定限制，具体如下：

###### （1）股息

① 如果收取股息的中国公司是受益所有人，且直接拥有分配股息公司至少 25% 的资本（合伙企业除外），则乌克兰股息预提所得税率为 5%；

② 其他情况下，乌克兰股息预提所得税率为 10%；

③ 上述规定不影响对该乌克兰公司支付股息前的利润所征收的乌克兰公司利润税。

###### （2）利息

① 如果收取利息的中国公司是受益所有人，则利息预提所得税率为 10%；

② 如果属于发生在乌克兰而为中国政府、行政区、地方当局及中央银行或者履行政府职责并且完全为政府所有的金融机构取得的利息，应在乌克兰免税；

③ 如果由于支付利息方与受益所有人之间或者他们与其他人之间的特殊关系，就有关债权所支付的利息数额超出没有上述关系所能同意的数额时，上述优惠税率应仅适用于没有上述特殊关系所能同意的数额，对超出部分，仍应按中国或乌克兰本国法律征税。因此，企业在筹划利润汇回时应当以独立交易原则和合理商业目的为考量标准，不能单纯为避税而实施安排。

### （3）特许权使用费

① “特许权使用费”包括使用或有权使用文学、艺术或科学著作，包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权，专利、专有技术、商标、设计或模型、图纸、秘密配方或秘密程序所支付的作为报酬的各种款项，也包括使用或有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项；

② 如果收取利息的中国公司是受益所有人，则特许权使用费预提所得税率为 10%；

③ 如果由于支付特许权使用费的人与受益所有人之间或他们与其他人之间的特殊关系，就有关使用、权利或情报支付的特许权使用费数额超出没有上述关系所能同意的数额时，上述优惠税率应仅适用于没有上述特殊关系所能同意的数额，对超出部分，仍应按中国或乌克兰本国法律征税。因此，企业在筹划利润汇回时应当以独立交易原则和合理商业目的为考量标准，不能单纯为避税而实施安排。

但是，如果上述股息、利息、特许权使用费的受益所有人通过设在乌克兰的常设机构进行营业，或者通过设在乌克兰的固定基地从事独立个人劳务，且据以支付该股息、利息或特许权使用费的股份、债务、权利或财产与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用上述规定，应视具体情况适用营业利润（参见 5.1.4.2）或独立个人劳务（参见 5.1.4.4）条款。

## 5.1.4.2 营业利润（积极所得）

根据中乌税收协定第七条的规定，对于中国居民企业取得来源于乌克兰的营业利润应仅在中国征税，但如果该中国企业通过设在乌克兰的常设机构进行营业，则其利润也可以在乌克兰征税，但仅以归属于该常设机构的利润为限。

在确定常设机构的利润时，应将该常设机构视同在相同或类似情况下从事相同或类似活动的独立分设企业，并同该常设机构所隶属的企业完全独立处理，该常设机构可能得到的利润在缔约国各方应归属于该常设机构。但不应仅由于常设机构为企业采购货物或商品，将利润归属于该常设机构。

在计算时应当允许扣除其进行营业发生的各项费用，包括行政和一般管理费用，不论其发生于该常设机构所在国或者其他任何地方。但是，常设机构由于使用专利或其他权利支付给企业总机构或该企业其他办事处的特许权使用费、报酬或其他类似款项，具体服务或管理的佣金，以及向其借款所支付的利息，银行企业除外，都不作任何扣除（属于偿还代垫实际发生的费用除外）。同样，在确定常设机构的利润时，也不考虑该常设机构从企业总机构或该企业其他办事处取得的特许权使用费、报酬或其他类似款项，具体服务或管理的佣金，以及贷款给该企业总机构或该企业其他办事处所取得的利息，银行企业除外（属于偿还代垫实际发生的费用除外）。

此外，除有适当的和充分的理由需要变动外，每年应采用相同的方法确定归属于常设机构的利润。

#### 5.1.4.3 财产相关所得

##### （1）不动产使用所得

根据中乌协定第六条的规定，对于中国居民从位于乌克兰的不动产取得的所得，包括从直接使用、出租或者任何其他形式使用不动产取得的所得，乌克兰政府可以向中国居民征税。

上述“不动产”的界定按照财产所在地的法律规定确定，但协定规定了最小范畴，包括附属于不动产的财产、农业和林业所使用的牲畜和设备、有关地产的一般法律规定所适用的权利、不动产的用益权

以及由于开采或有权开采矿藏水源和其他自然资源的权利。同时，协定明确规定船舶和飞机不属于不动产。

本条款的规定仅局限于使用不动产使用所得，对于转让不动产而产生的转让收益适用下述财产收益条款。

## (2) 财产收益

中乌协定第十三条就财产转让产生的收益，包括转让各类动产、不动产和权力产生的收益的征税权划分问题作出了规定。

### ① 不动产转让收益

转让不动产取得的收益可以由不动产所在国征税（“不动产”界定请参见 5.1.4.3）。即，如果中国居民转让位于乌克兰的不动产产生收益的，乌克兰政府有权向该中国转让方征税。

### ② 船舶或飞机转让收益

对于转让中国居民企业从事国际运输的船舶或飞机，或者转让属于经营上述船舶、飞机的动产取得的收益，应仅在中国征税，乌克兰政府不具有征税权。

### ③ 常设机构或固定基地转让收益

对于转让中国企业在乌克兰的常设机构营业财产部分的动产，或者中国居民在乌克兰从事独立个人劳务的固定基地的动产所取得的收益，包括转让常设机构（单独或者随同整个企业）或者固定基地取得的收益，乌克兰政府有权征税。

### ④ 股票转让收益

中国居民转让其持有的乌克兰公司股票所取得的收益，在满足以下任一条件时，乌克兰政府有权征税：

-被转让的乌克兰公司的财产主要直接或间接由位于乌克兰的不动产组成；

-该项股票相当于乌克兰居民公司至少 25% 的股权。

### ⑤ 其他财产转让收益

除上述情况之外，中国居民转让其他财产取得的收益，应仅在其为居民的中国征税，乌克兰政府不具有征税权。

#### 5.1.4.4 个人劳务所得

依国际税收协定惯例，协定对于艺术家和运动员、教师和研究人员、学生和实习人员的纳税义务，董事费、退休金、政府服务等特殊性个人劳务，以及除上述之外的一般性个人劳务的征税权做出了规定。

##### (1) 艺术家和运动员

根据中乌协定第十七条，中国居民作为表演家，如戏剧、电影、广播或电视艺术家、音乐家或作为运动员，在乌克兰从事其个人活动取得的所得，乌克兰政府具有征税权。表演家或运动员从事其个人活动取得的所得，并非归属表演家或运动员本人，而是归属于其他人，可以在该表演家或运动员从事其活动的缔约国征税。但是，如果作为中国居民的表演家或运动员在乌克兰按照中乌双方政府的文化交流计划或实质上由中乌任何一方公共基金资助进行活动取得的所得，在乌克兰应予以免税。

##### (2) 教师和研究人员

根据中乌协定第二十条，任何中国居民个人或者在紧接前往乌克兰之前曾是中国居民的个人，主要是为了在乌克兰的大学、学院、学校或为乌克兰政府承认的教育机构和科研机构从事教学、讲学或研究的目的而停留在乌克兰的，对其由于教学、讲学或研究取得的报酬，乌克兰应自其第一次到达之日起，3年内免于征税。

##### (3) 学生和实习人员

根据中乌协定第二十一条，学生、企业学徒或实习生是中国居民或者在紧接前往乌克兰之前曾是中国居民的，仅由于接受教育或培训的目的，其为了维持生活、接受教育或培训的目的停留在乌克兰，对其收到或取得的下列款项或所得，乌克兰应免于征税：

① 为了维持生活、接受教育、学习、研究或培训的目的，从乌克兰境外取得的款项；

② 政府或科学、教育、文化机构或其他免税组织给予的助学金、奖学金或奖金。

此外，上述学生、企业学徒或实习人员由于受雇取得的报酬，在其接受教育或培训期间，应与乌克兰居民享受同样的免税、扣除或减税待遇。

#### （4）董事费

根据中乌协定第十六条，中国居民担任乌克兰居民公司的董事会成员而取得的董事费和其他类似款项，乌克兰政府有征税权。

#### （5）退休金

根据中乌协定第十八条，除了政府服务相关以外（参见“政府服务”），因以前的雇佣关系支付给中国居民的退休金和其他类似报酬，应仅在中国征税。

#### （6）政府服务

根据中乌协定第十九条，乌克兰政府、行政区或地方当局对履行政府职责向其提供服务的个人支付退休金以外的报酬，应仅在乌克兰征税。但是，如果该项服务是在中国提供，而且提供服务的个人是中国居民，并且该居民不是仅由于提供该项服务而成为中国的居民，则该项报酬应仅在中国征税。

乌克兰政府、行政区或地方当局支付或者从其建立的基金中支付给向其提供服务的个人的退休金，应仅在乌克兰征税。但是，如果提供服务的个人是中国居民，并且是中国国民的，该项退休金应仅在中国征税。

#### （7）独立个人劳务

根据中乌协定第十四条，中国居民由于专业性劳务或者其他独立性活动取得的所得，应仅在中国征税。但具有以下情况之一的，可以在乌克兰征税：

① 在乌克兰为从事上述活动设有经常使用的固定基地。在这种情况下，乌克兰可以仅对属于该固定基地的所得征税；

② 该居民在有关历年中在乌克兰停留连续或累计超过 183 天。在这种情况下，乌克兰可以仅对在乌克兰进行活动取得的所得征税。

此外，协定还对独立劳务活动进行了列举，包括独立的科学、文学、艺术、教育或教学活动，以及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师和会计师的独立活动。

#### (8) 非独立个人劳务

根据中乌协定第十五条，除适用上述董事费（第十六条）、退休金（第十八条）、政府服务（第十九条）、教师和研究人員（第二十条）和学生实习人员（第二十一条）的规定以外，中国居民因受雇取得的薪金、工资和其他类似报酬，除在乌克兰从事受雇的活动以外，应仅在中国征税。在乌克兰从事受雇的活动取得的报酬，可以在乌克兰征税。

#### 5.1.4.5 国际运输

根据中乌协定第八条，中国居民企业以船舶或飞机经营国际运输业务所取得的利润，应仅在中国征税。

上述以船舶或飞机经营国际运输业务所取得的利润包括：

- (1) 以光租形式出租船舶或飞机取得的所得；
- (2) 为运输货物或商品而使用、保存或出租集装箱（包括运送集装箱使用的拖车和有关设备）取得的利润。

但应视具体情况，以该出租或使用、保存或出租附属于以船舶或飞机经营国际运输为条件。

本条规定也适用于参加合伙经营、联合经营或者参加国际经营机构取得的利润。

此外，根据中乌税收协定议定书，中国居民企业以船舶或飞机从事国际运输取得的来源于乌克兰的收入，应在乌克兰免于征收任何类似中国营业税（我国营业税改征增值税后，此税种已取消）的税收。

#### 5.1.4.6 联属企业

根据中乌协定第九条，当中国或乌克兰一方企业直接或间接参与另一方企业的管理、控制或资本，或者同一人直接或者间接参与中国及乌克兰企业的管理、控制或资本，两个企业之间的商业或财务关系



不同于独立企业之间的关系，本应由其中一个企业取得，但由于上述情况而没有取得的利润，可以计入该企业的利润，并据以征税。

中国或乌克兰一方当局将本应由该方企业取得而另一方已征税的企业利润包括在该方企业的利润内并加以征税时，如果这两个企业之间的关系是独立企业之间的关系，该方当局应对这部分利润所征收的税额加以调整，如有必要，中乌双方主管当局应相互协商。

#### 5.1.4.7 其他所得

根据中乌协定第二十二條，中国居民取得的各项所得，不论在什么地方发生，凡协定上述各条均未作规定的，应仅在中国征税。

除了协定规定的不动产所得（第六条）以外的其他所得，如果所得收款人为中国居民，通过设在乌克兰的常设机构在乌克兰进行营业，或者通过设在该乌克兰的固定基地在乌克兰从事独立个人劳务，据以支付所得的权利或财产与该常设机构或固定基地有实际联系的，应视具体情况分别适用中乌协定营业利润（第七条）或独立个人劳务（第十四条）的规定。

#### 5.1.5 乌克兰税收抵免政策

##### 5.1.5.1 境外所得的税收抵免办法

乌克兰境外所得税收抵免仅适用于相应税收协定对此进行了约定的情况。

在适用协定下，境外所得已缴纳的税款可以从乌克兰税款中抵免或者从应纳税所得额中扣除。抵免或扣除的限额为境外所得依照乌克兰税法规定计算的应纳税额。

中国与乌克兰签订的双边税收协定第二十四条包含了消除双重征税的条款，允许在乌克兰进行境外所得税收抵免，具体包括：按照乌克兰关于消除在乌克兰境外缴纳的税收的法律规定，根据中国法律，并与协定相一致，就来源于中国境内的利润、所得或应税财产而支付的中国税收，无论直接缴纳或通过扣缴，应允许在就该利润、所得或财产计算的乌克兰税收中抵免。该抵免在任何情况下，不应超过

抵免前按照实际情况计算的，应属于在乌克兰可能就该所得或财产征收的所得税或财产税部分。

#### 5.1.5.2 饶让条款相关政策

为了避免投资者在其投资国享受的税收优惠政策因为居民国的补征而变得无效，乌克兰在其签订的部分税收协定中约定，乌克兰境外税收抵免应认为包括在投资国应该缴纳，但根据投资国的税收法规已经给予减免的税收。乌克兰与希腊、印度、科威特的双边协定中包含税收饶让条款。现行中乌税收协定未包含税收饶让条款。

#### 5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）

根据中乌税收协定第二十五条，中国国民在乌克兰负担的税收或者有关条件，不应与乌克兰国民在相同情况下，负担或可能负担的税收或者有关条件不同或比其更重。此规定也应适用于不是中国或乌克兰一方或者双方居民的人。

中国企业在乌克兰常设机构的税收负担，不应高于乌克兰对其本国进行同样活动的企业的税收。但本规定不应理解为一方由于民事地位、家庭负担给予该国居民的任何扣除、优惠和减免也必须给予另一方居民。

乌克兰企业支付给中国居民的利息、特许权使用费和其他款项，在确定该企业应纳税利润时，应与在同样情况下支付给乌克兰居民同样予以扣除。同样，乌克兰企业对中国居民的任何债务，在确定该企业的应税财产时，应与在相同情况下，乌克兰居民所确定的债务一样扣除。

乌克兰企业的资本全部或部分，直接或间接为中国一个或一个以上的居民拥有或控制，该企业在乌克兰负担的税收或者有关条件，不应与乌克兰其他同类企业的负担或可能负担的税收或者有关条件不同或比其更重。

#### 5.1.7 在乌克兰享受税收协定（税收安排）待遇的手续

为了享受税收协定优惠税率，乌克兰纳税人（代理人）应要求非居民方提供其所在居民国的税务居民证明及其他文件（若乌克兰签署的国际税收协定下有相关要求）。相关文件应由境外税务机关出具、认证并翻译成乌克兰语，翻译需经公证机构公证。此外根据相关税收协定条款，乌克兰税务机关可能要求该居民为相关收入的受益所有人，才允许享受税收协定优惠待遇。

## 5.2 乌克兰税收协定（税收安排）相互协商程序

### 5.2.1 相互协商程序概述

从税收争议主体上来看，国际税收争议中可能存在两种情况，一是两国政府就税收协定适用产生争议；二是一国政府与跨国纳税人在国际税收关系中产生争议。相互协商程序，是两国主管当局为解决在国际税收事务中因税收协定的解释和适用不明确导致的税收管辖权冲突，在双边税收协定相互协商程序条款的框架内共同协调磋商的机制。

### 5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

根据中华人民共和国政府对外签署的避免双重征税协定、《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则以及其他有关法律法规规定，结合中国税收征管工作实际，国家税务总局制定了《税收协定相互协商程序实施办法》（国家税务总局公告 2013 年第 56 号），目的是正确适用税收协定，避免双重征税，解决国际税收争议，维护中国居民（国民）的合法利益和国家税收权益，规范与外国（地区）税务主管当局涉及税收协定的相互协商工作。

针对中国与乌克兰之间的国际税收争议，中乌协定也在第二十六条约定了协商解决机制。根据该协定条款，如果中方居民认为乌克兰一方或中乌双方当局所采取的措施，导致或将导致对其不符合中乌协定规定的征税时，可以将案情提交给中国主管当局。但该项案情必须在争议征税措施第一次通知之日起的 3 年内提出。

中国主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同乌克兰主管当局相互协商解决，以避免不符合中乌协定规定的征税。所达成的协议应予执行而不受中乌双方国内法律的时间限制。

中乌双方主管当局应通过协议设法解决在解释或实施中乌协定时所发生的困难或疑义，也可以对中乌协定未作规定的消除双重征税问题进行协商。中乌双方主管当局为达成上述各款的协议，可以相互直接联系。

### 5.2.3 相互协商程序的适用

相互协商的事项限于税收协定适用范围内的事项，但超出税收协定适用范围，且会造成双重征税后果或对缔约一方或双方利益产生重大影响的事项，经我国主管当局和缔约对方主管当局同意，也可以进行相互协商。

### 5.2.4 启动程序

如果中国居民（国民）认为，缔约对方所采取的措施，已经或将会导致不符合税收协定所规定的征税行为，可以向省税务机关提出申请，请求税务总局与缔约对方主管当局通过相互协商程序解决有关问题。

中国居民有下列情形之一的，可以申请启动相互协商程序：对居民身份的认定存有异议，特别是相关税收协定规定双重居民身份情况下需要通过相互协商程序进行最终确认的；对常设机构的判定，或者常设机构的利润归属和费用扣除存有异议的；对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的；违反税收协定非歧视待遇（无差别待遇）条款的规定，可能或已经形成税收歧视的；对税收协定其他条款的理解和适用出现争议而不能自行解决的；其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

此外，中国国民认为缔约对方违背了税收协定非歧视待遇（无差别待遇）条款的规定，对其可能或已经形成税收歧视时，可以申请启

动相互协商程序。申请人应在有关税收协定规定的期限内，以书面形式向省税务机关提出启动相互协商程序的申请。

#### 5.2.5 相互协商的法律效力

双方主管当局经过相互协商达成一致意见的，分别按不同情况处理如下：双方就协定的某一条文解释或某一事项的理解达成一致的，税务总局应将结果以公告形式发布；双方就具体案件的处理达成共识，需要涉案税务机关执行的，税务总局应将结果以书面形式通知相关税务机关。

经双方主管当局相互协商达成一致的案件，涉及我国税务机关退税或其他处理的，相关税务机关应在收到通知之日起3个月内执行完毕，并将情况报告税务总局。

纳税人、扣缴义务人、代理人等在税务机关对相互协商案件的核查中弄虚作假，或有其他违法行为的，税务机关应按税收征管法等有关规定处理。

省税务机关在相互协商程序实施过程中存在下列情形之一的，税务总局除发文催办或敦促补充核查、重新核查外，视具体情况予以通报：未按规定程序受理，或未在规定期限内向税务总局上报我国居民（国民）相互协商请求的；未按规定时间上报相互协商案件核查报告的；上报的核查报告内容不全、数据不准，不能满足税务总局对外回复需要的；未按规定时间执行相互协商达成的协议的。

#### 5.2.6 乌克兰仲裁条款

乌克兰工商会下设的国际商事仲裁法庭（简称 ICAC）作为仲裁机构，依照乌克兰《国际商事仲裁法》的规定运作。上述法规遵从了乌克兰参与的国际协定中所涵盖的关于此类仲裁的规定。

在乌克兰，与其他争议解决方式一样，仲裁从根本上是基于乌克兰宪法中关于每个人都有权通过合法的方式保护其正当权利不收侵害的规定。按照法律规定向仲裁法庭提出申请是一种广泛用于解决国际贸易争议的方法。

乌克兰国际商事仲裁法庭接受其权限范围内的仲裁申请，解决源于诉讼当事人之间具体法律关系的争议，无论是合同性质的或是其他性质的。仲裁法庭可能由机构或由诉讼当事人组成。仲裁协议可以以合同中仲裁条款的形式或以单独协议方式达成。

## 5.3 中乌税收协定争议的防范

### 5.3.1 什么是中乌税收协定争议

中乌税收协定争议是指中国与乌克兰因双方之间签订的税收协定条款的具体解释和适用性而引发的争议，涉及主体包括跨国纳税人及双方主权政府。中国投资者作为直接利害关系方，应当着重防范和避免争议的发生，增强税收协定争议的风险控制与管理能力。

### 5.3.2 中乌税收协定争议产生的主要原因及表现

对于中国投资者而言，中乌税收协定争议产生的主要原因有二：一是赴乌克兰投资时未充分考察中乌税收协定及乌克兰当地税法的具体规定或解释；二是在一些具有争议的涉税问题上缺乏与乌克兰以及中国税务当局的有效沟通。以下是一些常见的中乌税收协定争议的表现。

#### 5.3.2.1 协定优惠适用性争议

中国投资者与乌克兰税务当局可能会就协定优惠的适用性产生争议，例如受益所有人的判定争议。中国投资者在乌克兰获取股息、利息或者特许权使用费等消极收入时，应当向乌克兰税务当局证明自身的受益所有人身份，从而适用中乌税收协定规定的优惠税率，降低在收入来源地国的税负。如果中国投资者作为受益人没有实质上的经营管理活动，是一个空壳公司或者导管公司，其受益所有人的身份可能很难被乌克兰税务当局认可，由此可能引发税务争议。

#### 5.3.2.2 征税权划分争议

中国投资者与乌克兰税务当局可能会就中乌征税权的划分产生争议，例如常设机构的认定争议。中国投资者在乌克兰获得营业收入

是否应当在乌克兰履行纳税义务很大程度上取决于常设机构的认定。通常，中国投资者在乌克兰的场所、人员构成常设机构的，其营业利润应当在乌克兰纳税。中国投资者应当尽量争取避免其在乌克兰设置的场所、人员被乌克兰税务当局认定为常设机构。因此，常设机构的具体认定问题容易引发税务争议，同时也是中国投资者应当着重关注的税务风险点。

在场所型常设机构认定方面，协定规定专为准备性、辅助性目的设立的场所且其全部活动属于准备性或辅助性活动的，不属于常设机构。如何认定准备性、辅助性活动和目的，往往是税收争议的高发点。

在工程型常设机构认定方面，如果中国投资者或者经营者为乌克兰商业客户提供工程服务，应当高度审慎地遵循税收协定关于常设机构认定的规定，尤其是工程期限的把控，同时准确区分工程地与场所的区分，以免引发争议。

在服务型常设机构认定方面，要谨慎把控雇员的服务时限，避免在不必要的情况下因超过期限而被认定为常设机构。

在代理型常设机构认定方面，中国投资者或者经营者要确保其在乌克兰的代理人符合独立代理人的条件，否则将会被认定为中国投资者或者经营者在乌克兰的常设机构。

### 5.3.2.3 收入类型认定争议

中国投资者与乌克兰税务当局也可能就收入类型的认定产生争议。例如营业利润与特许权使用费的区分也是国际税收协定争议的高发地带。同时提供技术授权和技术服务的混合行为而收取的费用可能被全部认定为特许权使用费而征税。中国居民应当事先主动做好区分，注意准备和保管相关证明文件以支持其技术立场。

### 5.3.3 妥善防范和避免中乌税收协定争议

赴乌克兰投资的中国投资者，一方面应从自身出发，充分了解乌克兰税制环境及协定安排，强化税务风险管理，尽力避免在项目投资或经营过程中产生与乌克兰税务当局之间的税务争议。另一方面，

如果投资者与乌克兰税务当局产生了税收协定争议，也可以根据协定启动相互协商程序寻求解决。

### 5.3.3.1 充分了解乌克兰税制及中乌协定安排

知己知彼，方能百战不殆。中国投资者应当从投资评估和决策阶段开始，对乌克兰的税制环境及中乌税收协定的具体规定开展充分调研，结合投资行业或项目的特定税务考量，评估税务风险及不确定因素，全面理解合规性要求，并合理地进行税务规划。

### 5.3.3.2 完善税务风险内部控制与应对机制

在充分了解当地税制环境及协定安排的前提下，赴乌投资的中国投资者应当注重在投资和经营活动安排时建立税务风险控制与管理机制，制定涉外税务风险识别、评估、应对、控制以及信息沟通和监督的相关工作机制，制定税务风险应对预警方案。中国企业应当充分地梳理和识别自身的税务风险点，结合投资行业或项目特点，强化税务风险管理职能以及岗位配置。

### 5.3.3.3 与乌克兰政府方面开展充分的沟通与交流

在发生中乌税收协定争议的情况下，中方投资者应当做好充足的准备工作，包括全面了解乌克兰税法及中乌税收协议的具体规定，结合实际情况准确把握税务技术立场，准备齐全相关证明材料，就关键税务争议问题的处理与乌克兰税务当局开展充分的沟通和交流，努力获得乌克兰税务当局的认可或者谅解。

### 5.3.3.4 寻求中国政府方面的帮助

近年来“一带一路”建设的税收合作不断深化和拓展。中方投资者在“走出去”的过程中，可以与中国政府相关方面保持良好的沟通关系，积极寻求中国政府方面的帮助以获取相关税收规定及政策信息。中国企业可以寻求协助的机构主要有中国驻乌克兰大使馆经商参处、乌克兰中国商会、中国商务部研究院海外投资咨询中心等。如果投资者与乌克兰税务当局产生了税收协定争议，必要时也可以根据协定启动双边相互协商程序以寻求解决。



### 5.3.3.5 利用专业人士或机构的服务

由于资料、语言、文化差异等方面的限制，对中方投资者而言，凭借自身了解境外税制环境及税务风险往往具有较高的难度。投资者应当考虑适当地寻求税务师、律师、注册会计师等专业人士的帮助，借助税法专业人士的优势及时进行风险排查，制定合理的税务筹划方案，实施符合自身投资或经营特点的税务架构，控制和管理项目全周期的税务风险。

## 第六章 在乌克兰投资可能存在的税收风险

### 6.1 信息报告风险

#### 6.1.1 登记注册制度

所有纳税人均有义务向其主管机关进行登记注册。纳税人应根据具体税务管辖范围，在其机构所在地或居住地、资产所在地，或经营活动地等进行纳税登记。未及时进行纳税登记将面临合规性风险。例如，对于未合规进行增值税登记的纳税人，乌克兰税务机关有权处以相当于未缴税金 25% 或更高的罚款。

#### 6.1.2 信息报告制度

纳税人应当根据乌克兰转让定价的规定，及时准备和提交受控交易报告。同时，纳税人有责任准备、保存并在税务机关要求时提交整套转让定价同期资料。

若未能及时或妥善地履行相关报告义务，包括未按要求提交转让定价报告及/或同期资料，或未在转让定价报告中完整反映所有受控交易，或逾期提交转让定价报告及/或同期资料，可能面临乌克兰转让定价法规中规定的相关处罚，详见第四章 4.8 法律责任部分。

### 6.2 纳税申报风险

#### 6.2.1 在乌克兰设立子公司的纳税申报风险

在乌克兰设立子公司的企业应注意按时合规履行税务申报义务。企业应在报告季度结束日后 40 天内提交第一至第三季度企业所得税申报表，在报告季度结束日后 60 天内提交第四季度企业所得税申报，在报告年度结束日后 60 天内提交年度申报表。

如果税务机关评估的应纳税额与纳税人申报并缴纳的税额不一致，可能就少缴纳部分的税金加收利息和罚金。此外，未提交或逾期提交纳税申报表、未申报应纳税款，都可能面临乌克兰税务机关的处罚。逃税行为可能还面临刑事处罚。

## 6.2.2 在乌克兰设立分公司或代表处的纳税申报风险

如果非居民企业通过分支机构在乌克兰开展经营活动，或其在乌克兰的活动构成常设机构，需在按规定进行行政登记或认定后的十天内向主管税务机关申请税务登记。如果法律不要求行政登记，则应在其开展经营活动前进行税务登记。非居民需对通过上述分支机构或常设机构活动取得的收入在乌克兰纳税。纳税人通常应通过自行评估的方式计算来源于该常设机构的乌克兰应税所得。税务机关有权进行相关评估和核定。

## 6.2.3 在乌克兰取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

当非居民企业取得来源于乌克兰的所得，但未在乌克兰构成常设机构，或取得的所得与常设机构无关时，该所得通常应征乌克兰预提税。在向非居民支付来源于乌克兰的所得时，需要从款项中扣缴相应的预提税并向乌克兰税务机关缴纳，除非相关税收协定中给予减免优惠。如果未按时扣缴预提税，可能面临税务合规性风险。

为了申请税收协定优惠，非居民纳税人需要向乌克兰税务机关提供其居民所在地税务机关出具的税务居民证明并履行相关程序。如果无法按照要求提交税务居民证明及乌克兰税务机关要求的其他资料，可能无法享受相关协定优惠，增加整体税务成本。

## 6.3 调查认定风险

### 6.3.1 投资架构及业务安排风险

根据乌克兰税法规定，纳税人向注册地在“低税率”国家或地区列表上的企业支付货款或服务费时，允许企业所得税税前扣除的金额可能受限。除非纳税人能够向乌克兰税务机关提供支持其定价符合独立交易原则的转让定价同期资料。如果无法提供相关支持性资料，可能面临部分成本费用不能税前扣除的风险。

同时，乌克兰税务机关还可以对纳税人开展税务调查并进行转让定价调整。企业的相关业务安排如果不符合独立交易原则，可能面临转让定价调整的风险。

投资者在搭建投资架构及进行业务安排时，应当恰当考虑与注册在“低税率”国家或地区的实体的关系，避免激进的避税安排，注重相关交易的合理商业目的以及定价安排。

### 6.3.2 融资安排风险

投资者在进行相关融资安排时，应充分考虑乌克兰税法对于利息扣除的规定，以减少相关利息支出不得扣除或不能及时在税前扣除的不利影响。

乌克兰居民企业与非居民关联方（或者与注册在“避税天堂”的非居民非关联方）之间签订的借款协议的利息安排必须遵从独立交易原则，否则可能被税务机关进行调整产生相应风险。

此外，根据乌克兰税法规定，利息的扣除通常受收益剥离规定限制。如果从与非居民关联方交易中产生的负债超过公司自身资本的3.5倍（金融机构和从事租赁业务的公司为10倍），则其利息费用扣除将会受限。该种情况下，计提利息的抵扣上限为相关税务期间息税折旧及摊销前利润（EBITDA）数额的50%（但未抵扣部分的利息可以向以后年度分期结转）。

### 6.3.3 人员安排风险

投资者在进行相关人员派遣安排时，还应当关注是否在乌克兰构成常设机构，如果乌克兰税务机关认定非居民企业在乌克兰构成常设机构，可能须就归属于该常设机构的利润在乌克兰缴税。

自2011年1月1日起，乌克兰税法下常设机构的定义进行了扩充，以符合大多数双边税收协定下对常设机构的定义。目前，乌克兰税务机关对常设机构的认定包括境外实体在乌克兰通过其员工或其他雇佣人员在任意12个月期间内提供服务（包括咨询服务）累计超过6个月的情形，税收协定另行规定的情况除外。

## 6.4 享受税收协定待遇风险

### 6.4.1 无法享受协定待遇的风险

纳税人因不了解税收协定优惠待遇或未履行恰当的申请或备案程序要求而未能正确享受本可适用的税收协定优惠待遇，导致在其居民国和投资国双重征税的风险，具体可能包括以下情况：（1）未享受协定优惠待遇；（2）未享受协定约定的低税率；（3）未享受境外税收抵免或税收饶让等。

例如，根据适用的税收协定条款，乌克兰税务机关可能要求取得收入的非居民方符合受益所有人的规定，才允许享受税收协定下的优惠税率。乌克兰税务机关通常认为受益所有人应当是相关收入的实际经济受益人，且有权支配该收入。若取得收入的非居民一方（法人实体或自然人）仅为代理、名义持有人或中间人等，通常不被视为该项收入的受益所有人。

此外，如果相关交易或税收安排缺乏合理的商业目的或经济实质，乌克兰税务机关也可能拒绝给予相关税收优惠。

#### 6.4.2 滥用税收协定待遇的风险

纳税人可能通过缺乏合理商业目的的投资架构或业务安排滥用税收协定，做出激进的避税筹划，以获取其本不应享有的协定优惠，造成相关国家税收主权的破坏和税收流失。

例如，投资者可能进行择协避税，通过搜寻居民国与被投资国间拥有最优惠税收协定的第三国来设计其投资架构，在一个或多个国家设立缺乏商业实质的中间控股公司，以最大化享受税收协定优惠。

不恰当地获取税收利益或者其他滥用协定的行为可能被处以少缴税款 25%至 75%的罚金。同时，逃税行为还可能面临刑事处罚。

#### 6.5 其他风险

对外投资风险与机遇始终并存。尤其乌克兰近年来发生了严重的政局动荡，该国的法律法规与经济政策也正在进行大幅度的调整，整体投资环境发生着较大变化。我们提醒赴乌投资的中国企业，充分考虑乌克兰国情，实时跟踪法律政策的变化情况，正确履行相关程序，深入调研，加强沟通，这些对于境外投资的成功都是十分关键的因素。

## 附录 1 乌克兰签订的税收协定一览表

现行有效的税收协定：

国家	范围	签约日期	文件生效日期	执行日期
阿尔及利亚	所得和财产	2002 年 12 月 14 日	2004 年 7 月 1 日	2005 年 1 月 1 日
亚美尼亚	所得和财产	1996 年 5 月 14 日	1996 年 11 月 25 日	1997 年 1 月 1 日
奥地利	所得和财产	1997 年 10 月 16 日	1999 年 5 月 20 日	2000 年 1 月 1 日
阿塞拜疆	所得和财产	1999 年 7 月 30 日	2000 年 7 月 3 日	2001 年 1 月 1 日
白俄罗斯	所得和财产	1993 年 12 月 24 日	1995 年 1 月 30 日	1996 年 1 月 1 日
比利时	所得和财产	1996 年 5 月 20 日	1999 年 2 月 25 日	2000 年 1 月 1 日
波斯尼亚 和黑塞哥 维那	所得和财产	2001 年 3 月 22 日	2001 年 11 月 29 日	2002 年 1 月 1 日
巴西	所得	2002 年 1 月 16 日	2006 年 4 月 26 日	2007 年 1 月 1 日
保加利亚	所得和财产	1995 年 11 月 20 日	1997 年 10 月 3 日	1998 年 1 月 1 日
加拿大	所得和财产	1996 年 3 月 4 日	1997 年 4 月 29 日	1998 年 1 月 1 日
中华人民 共和国	所得和财产	1995 年 12 月 4 日	1996 年 10 月 18 日	1997 年 1 月 1 日
克罗地亚	所得和财产	1996 年 9 月 10 日	1999 年 6 月 1 日	2000 年 1 月 1 日
塞浦路斯	所得	2012 年 11 月 8 日	2013 年 8 月 7 日	2014 年 1 月 1 日
捷克共和 国	所得和财产	1997 年 6 月 30 日	1999 年 4 月 20 日	2000 年 1 月 1 日
捷克共和 国（议定 书）	所得和财产	2013 年 10 月 21 日	2015 年 12 月 9 日	2016 年 1 月 1 日
丹麦	所得和财产	1996 年 3 月 5 日	1996 年 8 月 20 日	1997 年 1 月 1 日
埃及	所得和财产	1997 年 3 月 29 日	2002 年 2 月 27 日	2003 年 1 月 1 日
爱沙尼亚	所得和财产	1996 年 5 月 10 日	1996 年 12 月 30 日	1997 年 1 月 1 日
芬兰	所得和财产	1994 年 10 月 14 日	1995 年 12 月 12 日	1996 年 1 月 1 日

中国居民赴乌克兰投资税收指南

法国	所得和财产	1997年1月31日	1999年11月1日	2000年1月1日
格鲁吉亚	所得和财产	1997年2月14日	1999年4月1日	2000年1月1日
德国	所得和财产	1995年7月3日	1996年10月3日	1997年1月1日
希腊	所得和财产	2000年11月6日	2003年9月26日	2004年1月1日
匈牙利	所得和财产	1995年5月19日	1996年6月24日	1997年1月1日(匈牙利) 1996年8月24日 1997年1月1日(乌克兰)
冰岛	所得和财产	2006年11月8日	2008年10月9日	2009年1月1日
印度	所得和财产	1999年4月7日	2001年10月31日	2002年1月1日(乌克兰) 2002年4月1日(印度)
印度尼西亚	所得	1996年4月11日	1998年11月9日	1999年1月1日
伊朗	所得和财产	1996年5月21日	2001年7月21日	2002年1月1日
爱尔兰	所得	2013年4月19日	2015年8月17日	2016年1月1日
以色列	所得和财产	2003年11月26日	2006年4月20日	2007年1月1日
意大利	所得和财产	1997年2月26日	2003年2月25日	1995年1月1日
日本	所得	1986年1月18日	1986年11月27日	1987年1月1日
约旦	所得和财产	2005年11月30日	2008年10月23日	2009年1月1日
哈萨克斯坦	所得	1996年7月9日	1997年5月3日	1997年1月1日
韩国	所得和财产	1999年9月29日	2002年3月19日	2003年1月1日
科威特	所得和财产	2003年1月20日	2004年2月22日	2003年1月1日
吉尔吉斯斯坦	所得和财产	1997年10月16日	1999年5月1日	1999年1月1日
拉脱维亚	所得和财产	1995年11月21日	1996年11月21日	1997年1月1日
黎巴嫩	所得和财产	2002年4月22日	2003年9月5日	2004年1月1日
利比亚	所得	2008年11月4日	2009年11月18日	2011年1月1日

中国居民赴乌克兰投资税收指南

立陶宛	所得和财产	1996年9月23日	1997年12月25日	1998年1月1日
卢森堡	所得和财产	1997年9月6日	2017年4月18日	2018年1月1日
卢森堡（议定书）	所得和财产	2016年9月30日	2017年4月18日	2018年1月1日
马其顿	所得和财产	1998年3月2日	1998年11月11日	1999年1月1日
马来西亚	所得	1987年7月31日	1988年7月1日	1989年1月1日
马耳他	所得	2013年9月4日	2017年8月28日	2018年1月1日
墨西哥	所得和财产	2012年1月23日	2012年12月6日	2013年1月1日
摩尔多瓦	所得和财产	1995年8月29日	1996年10月26日	1997年1月1日
蒙古	所得和财产	2002年7月1日	2006年11月3日	2007年1月1日
黑山共和国	所得和财产	2001年3月22日	2001年11月29日	2002年1月1日
摩洛哥	所得	2007年7月13日	2009年3月30日	2010年1月1日
荷兰	所得和财产	1995年10月24日	1996年11月2日	1997年1月1日
挪威	所得和财产	1996年3月7日	1996年9月18日	1997年1月1日
巴基斯坦	所得	2008年12月23日	2011年6月30日	2012年1月1日
波兰	所得和财产	1993年1月12日	1994年3月11日	1995年1月1日
葡萄牙	所得和财产	2000年2月9日	2002年3月11日	2003年1月1日
罗马尼亚	所得和财产	1996年3月29日	1997年11月17日	1998年1月1日
俄罗斯	所得和财产	1995年2月8日	1999年8月3日	2000年1月1日
沙特阿拉伯	所得和财产	2011年9月2日	2012年12月1日	2013年1月1日
塞尔维亚	所得和财产	2001年3月22日	2001年11月29日	2002年1月1日
塞尔维亚和黑山（塞黑）	所得和财产	2001年3月22日	2001年11月29日	2002年1月1日
新加坡	所得	2007年1月26日	2009年12月18日	2010年1月1日 2011年1月1日
斯洛伐克共和国	所得和财产	1996年1月23日	1996年11月22日	1997年1月1日



中国居民赴乌克兰投资税收指南

斯洛文尼亚	所得和财产	2003年4月23日	2007年4月25日	2008年1月1日
南非	所得	2003年8月28日	2004年12月29日	2005年1月1日
西班牙	所得和财产	1985年3月1日	1986年8月7日	1987年1月1日
瑞典	所得	1995年8月14日	1996年6月4日	1997年1月1日
瑞士	所得和财产	2000年10月30日	2002年2月22日	2003年1月1日
叙利亚	所得	2003年6月5日	2004年5月4日	2005年1月1日
塔吉克斯坦	所得和财产	2002年9月7日	2003年6月1日	2004年1月1日
泰国	所得	2004年3月10日	2004年11月24日	2005年1月1日
土耳其	所得和财产	1996年11月27日	1998年4月29日	1999年1月1日
土库曼斯坦	所得和财产	1998年1月29日	1999年10月21日	2000年1月1日
阿拉伯联合酋长国	所得和财产	2003年1月22日	2004年3月9日	2005年1月1日
英国	所得	1993年2月10日	1993年8月11日	1994年1月1日(乌克兰) 1994年4月1日
美国	所得和财产	1994年3月4日	2000年6月5日	2001年1月1日
乌兹别克斯坦	所得和财产	1994年11月10日	1995年7月25日	1996年1月1日
越南	所得和财产	1996年4月8日	1996年11月22日	1997年1月1日

已签订但尚未生效的税收协定：

国家	范围	签约日期
古巴	所得和财产	2003年3月27日
塞浦路斯 (议定书)	所得	2015年12月11日
卡塔尔	所得	2018年3月20日
荷兰(议定书)	所得和财产	2018年3月12日

## 附录 2：乌克兰政府部门和相关机构一览表

### 1. 农业政策和粮食部

网址: [www.minagro.gov.ua](http://www.minagro.gov.ua)

电话: 0038-044-2798474

电邮: [ankudinova@minapk.gov.ua](mailto:ankudinova@minapk.gov.ua)

### 2. 地区发展/住房和市政建设部

网址: [www.minregion.gov.ua](http://www.minregion.gov.ua)

电话: 0038-044-2788290, 2840554

电邮: [minregion@minregion.gov.ua](mailto:minregion@minregion.gov.ua)

### 3. 内务部

网址: [www.mvs.gov.ua](http://www.mvs.gov.ua)

电话: 0038-044-2560333

电邮: [mvsinfo@mvsinfo.gov.ua](mailto:mvsinfo@mvsinfo.gov.ua)

### 4. 能源的煤炭工业部

网址: [mpe.kmu.gov.ua](http://mpe.kmu.gov.ua)

电话: 0038-044-2063844, 2394330

电邮: [kanc@mev.energy.gov.ua](mailto:kanc@mev.energy.gov.ua)

### 5. 经济发展和贸易部

网址: [www.me.gov.ua](http://www.me.gov.ua)

电话: 0038-044-2539394

电邮: [meconomy@me.gov.ua](mailto:meconomy@me.gov.ua)

### 6. 外交部

网址: [www.mfa.gov.ua](http://www.mfa.gov.ua)

电话: 0038-044-2381777

电邮: [zsmfa@mfa.gov.ua](mailto:zsmfa@mfa.gov.ua)

### 7. 科学的教育部

网址: [www.mon.gov.ua](http://www.mon.gov.ua)

电话: 0038-044-2262661, 4862442

电邮: [ministry@mon.gov.ua](mailto:ministry@mon.gov.ua)

### 8. 卫生部

网址: [www.moz.gov.ua](http://www.moz.gov.ua)

电话: 0038-044-2262205

电邮: moz@moz.gov.ua

#### **9. 自然资源和环境部**

网址: www.menr.gov.ua

电话: 0038-044-2063302

电邮: mepu@menr.gov.ua

#### **10. 社会政策部**

网址: www.mlsp.gov.ua

电话: 0038-044-2896689

电邮: info@mlsp.gov.ua

#### **11. 基础设施部**

网址: mtu.gov.ua

电话: 0038-044-3514920

电邮: portal@mtu.gov.ua, press@mtu.gov.ua

#### **12. 信息政策部**

网址: www.mip.gov.ua

电话: 0038-044-2567301

电邮: info@mip.gov.ua

#### **13. 财政部**

网址: www.minfin.gov.ua

电话: 0038-044-206577

电邮: infomf@minfin.gov.ua

#### **14. 司法部**

网址: www.minjust.gov.ua

电话: 0038-044-2783723, 2711783

电邮: themis@minjust.gov.ua

#### **15. 国家财税局（原收入部改组而成，包括税务局和海关）**

网址: www.STS.gov.ua

电话: 0038-044-2725159, 2726334, 0038-044-2720841

电邮: kabmin\_doc@STA.gov.ua, gromada@STA.gov.ua

#### **16. 文化部**

网址: mincult.kmu.gov.ua

电话: 0038-044-2262645, 2352180, 2352378

电邮: info@mincult.gov.ua

**17. 青年与体育部**

网址: [dsmsu.gov.ua](http://dsmsu.gov.ua)

电话: 0038-044-2891264

**18. 乌克兰财税服务署**

网址: [www.customs.gov.ua](http://www.customs.gov.ua)

电话: 0038-044-2472719

电邮: [dmsu@customs.gov.ua](mailto:dmsu@customs.gov.ua)

**19. 乌克兰国家银行**

网址: [www.bank.gov.ua](http://www.bank.gov.ua)

电话: 0038-044-2530180

**20. 乌克兰工商会**

网址: [www.ucci.org.ua](http://www.ucci.org.ua)

电话: 0038-044-2722911

电邮: [ucci@ucci.org.ua](mailto:ucci@ucci.org.ua)

## 参 考 文 献

1. 《乌克兰对外投资合作国别（地区）指南》，中华人民共和国商务部网站
2. 《中华人民共和国企业所得税法》
3. 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》
4. 《中华人民共和国政府和乌克兰政府关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》
5. 国家税务总局关于发布《税收协定相互协商程序实施办法》的公告
6. 乌克兰国家税务总局官网
7. 中华人民共和国驻乌克兰大使馆经济商务参赞处官网

编写人员：黄碧波 谢力诺 汪赛丽

审校人员：张晓南 樊益琦 钟丽霞 于婧 姚丽敏 陶莎莎