

# 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

来源：国家税务总局网站

## 目 录

<b>第一章 乌克兰概况</b> .....	<b>3</b>
1.1 投资环境概述.....	3
<b>第二章 乌克兰税收制度简介</b> .....	<b>3</b>
2.1 公司所得税 (Corporate Income Tax) .....	3
2.1.1 居民企业.....	3
2.1.2 非居民企业 .....	3
2.2 个人所得税 (Personal Income Tax) .....	4
2.2.1 居民纳税人.....	4
2.2.2 非居民纳税人.....	4
2.3 增值税 (Value Added Tax) .....	5
2.4 关税 (Customs Duty) .....	6
2.5 其他税 (费) .....	6
<b>第三章 税收征收和管理制度</b> .....	<b>7</b>
3.1 税收管理机构.....	7
3.1.1 税务系统机构设置.....	7
3.2 居民纳税人的税收征收和管理 .....	7
3.3 非居民纳税义务人的税收和管理 .....	7
<b>第四章 特别纳税调整政策</b> .....	<b>8</b>
4.1 关联交易.....	8
4.1.1 关联关系判定标准.....	8
<b>第五章 中乌税收协定及相互协商程序</b> .....	<b>9</b>
5.1 中乌税收协定.....	9
5.2 乌克兰税收协定相互协商程序.....	9
<b>第六章 在乌克兰投资可能存在的税收风险</b> .....	<b>9</b>
6.1 信息报告风险.....	9
6.2 纳税申报风险.....	9
6.3 调查认定风险.....	10
6.4 享受税收协定待遇风险.....	11
6.5 其他风险.....	11

## 第一章 乌克兰概况

### 1.1 经济概况

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。

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

## 第二章 乌克兰税收制度简介

### 2.1 公司所得税 (Corporate Income Tax)

#### 2.1.1 居民企业

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。

#### 2.1.2 非居民企业

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 个人所得税 (Personal Income Tax, PIT)

### 2.2.1 居民纳税人

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。

### 2.2.2 非居民纳税人

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 增值税 (Value Added Tax)

### 2.3.1 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 关税 (Customs Duty)

### 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 其他税 (费)

### 2.5.1 财产税

法人及个人在乌克兰均应缴纳财产税，主要包括房产税及不动产税。

### 2.5.2 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。

### 3.2 居民纳税义务人税收征收管理

#### 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。

### 3.3 非居民纳税义务人的税收征收和管理

### 3.3.1 分子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。

## 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。

## 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 中乌税收协定

乌克兰目前已与世界 7 个国家和地区签订了双边税收协定。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。

### 5.2 乌克兰税收相互协商程序概述

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。

## 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

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。

## 6.2 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，在报告季度结束后 60 天内提交第四季度企业所得税申报，在报告年度结束后 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

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。

## 6.4 享受税收协定待遇风险

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。

## 6.5 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。

以上内容均摘录于[国家税务总局网站]



香港九龍尖沙咀漆咸道南 45-51 號其士大廈 803 室

深圳市寶安區寶民一路 215 號寶通大廈 24 樓

400-030-1888

掃碼關注“恒誠商務”公眾號

