

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（地区）投资税收指南课题组

前 言

为了帮助对外投资者了解和熟悉乌克兰的政治、经济、人文环境，特别是税收法规，提高税收合规水平，我们编写了《中国居民赴乌克兰投资税收指南》（以下简称《指南》）。该指南围绕乌克兰的基本情况、投资环境、税制状况、税收征管、税收协定等方面分以下六章进行解读。

第一章乌克兰经济概况，主要介绍了乌克兰近年经济发展情况，涉及近年经济发展情况、支柱和重点行业、经贸合作、投资政策等。

第二章乌克兰税收制度简介，主要介绍了乌克兰的税收制度，包括税制概览、设立的税种及各税种详细情况。

第三章税收征收和管理制度，主要介绍了乌克兰的税收征收和管理制度，包括税收管理机构、税务登记、税款申报缴纳、税务检查、纳税评估以及争议解决等相关税收事项。

第四章特别纳税调整政策，主要介绍了特别纳税调整政策，包括关联交易、同期资料、转让定价调查等。

第五章中乌税收协定及相互协商程序，主要介绍了中乌税收协定、相互协商程序以及税收协定争议的主要表现与防范。

第六章在乌克兰投资可能存在的税收风险，主要从信息报告、纳税申报、调查认定等方面提示中国居民赴乌克兰投资的税收风险。

《指南》基于 2025 年 6 月底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发生的变化和更新。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，以避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

第一章 乌克兰经济概况	1
1.1 近年经济发展情况	1
1.2 支柱和重点行业	4
1.3 经贸合作	6
1.4 投资政策	7
第二章 乌克兰税收制度简介	9
2.1 概览	9
2.1.1 税制综述	9
2.1.2 税收法律体系	9
2.1.3 最新税制变化	9
2.2 企业所得税类税种	19
2.2.1 居民企业	19
2.2.2 非居民企业	28
2.2.3 申报制度	31
2.3 个人所得税类税种	32
2.3.1 居民纳税人	32
2.3.2 非居民纳税人	36
2.3.3 申报制度	37
2.4 货物劳务税类税种	38
2.4.1 概述	38
2.4.2 税收优惠	41
2.4.3 应纳税额	43
2.4.4 申报制度	44
2.5 其他税（费）	45
第三章 税收征收和管理制度	47
3.1 税收管理机构	47
3.1.1 税务系统机构设置	47
3.1.2 税务管理机构职责	47
3.2 居民纳税人税收征收和管理	47
3.2.1 税务登记	47
3.2.2 账簿凭证管理制度	49
3.2.3 纳税申报	50
3.2.4 税务检查	50
3.2.5 税务代理	51

3.2.6 法律责任	51
3.2.7 其他征管规定	52
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理	53
3.3.1 非居民税收征管措施简介	53
3.3.2 非居民企业税收管理	54
第四章 特别纳税调整政策	57
4.1 关联交易	57
4.1.1 关联关系判定标准	57
4.1.2 关联交易基本类型	58
4.1.3 关联申报管理	59
4.2 同期资料	59
4.2.1 分类及准备主体	59
4.2.2 具体要求及内容	60
4.2.3 其他要求	61
4.3 转让定价调查	61
4.3.1 原则	61
4.3.2 转让定价主要方法	62
4.3.3 转让定价调查	63
4.4 预约定价安排	64
4.4.1 适用范围	64
4.4.2 程序	65
4.5 受控外国企业	65
4.5.1 判定标准	65
4.5.2 税务调整	67
4.6 成本分摊协议管理	68
4.6.1 主要内容	68
4.6.2 税务调整	68
4.7 资本弱化	68
4.7.1 判定标准	68
4.7.2 税务调整	68
4.8 法律责任	69
第五章 中乌税收协定及相互协商程序	70
5.1 中乌税收协定	70
5.1.1 中乌税收协定案文	70
5.1.2 适用范围	71
5.1.3 常设机构的认定	72

5.1.4 不同类型收入的税收管辖	74
5.1.5 乌克兰税收抵免政策	81
5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）	82
5.1.7 在乌克兰享受税收协定待遇的手续	83
5.2 乌克兰税收协定（税收安排）相互协商程序	84
5.2.1 相互协商程序概述	84
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据	84
5.2.3 相互协商程序的适用	85
5.2.4 启动程序	86
5.2.5 相互协商的法律效力	87
5.2.6 乌克兰仲裁条款	88
5.3 中乌税收协定争议的防范	88
第六章 在乌克兰投资可能存在的税收风险	92
6.1 信息报告风险	92
6.1.1 登记注册制度	92
6.1.2 信息报告制度	92
6.2 纳税申报风险	92
6.2.1 在乌克兰设立子公司的纳税申报风险	92
6.2.2 在乌克兰设立分公司或代表处的纳税申报风险	93
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	93
6.3 调查认定风险	94
6.4 享受税收协定待遇风险	95
6.5 其他风险	96
附录	98
1. 乌克兰签订税收条约一览表	98
2. 乌克兰预提税率表	103
3. 税目税率表	107

第一章 乌克兰经济概况

1.1 近年经济发展情况

1.1.1 宏观经济

2001年后,由于私有化改造和经济转型,乌克兰国民经济连续8年实现增长。在经历2008至2009年经济危机导致的急剧衰退后,2010至2011年乌克兰经济呈现恢复性增长,但自2012年下半年开始经济又连续衰退。2013年底至2014年乌克兰爆发了第二次“广场革命”,国家遭遇自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。

根据乌克兰国家统计局数据,2014年至2015年乌克兰经济急剧下滑(2014年实际GDP下降6.8%,2015年实际GDP下降9.9%)。随着市场化改革的实施,2016年至2019年期间,GDP增长率分别为2.4%、2.4%、3.5%及3.2%,2020年受新冠肺炎疫情影响,实际GDP下降3.8%,而2021年经济反弹,GDP增长率达到了3.4%。

根据乌克兰国家统计局数据,2022年受俄乌冲突影响,乌克兰名义GDP为51,910.28亿格里夫纳,实际GDP下降28.8%,人均名义GDP为126,096格里夫纳。2022年通货膨胀率为20.2%。在经历历史性大幅下滑后,2023年经济呈现复苏态势,实际GDP增长了5.5%。2024年经济继续保持增长,实际GDP增长率达到2.9%,这主要得益于国内制造业和投资的恢复,以及“乌克兰制造”政策的推动。

2022年7月23日,由于乌克兰政府正式启动递延兑付外币债券和重组美元主权债的程序,国际评级机构惠誉将乌克兰主权信用评级从CCC下调至C。2023年2月11日,基于俄乌冲突所造成的风险后果,国际信用评级机构穆迪对乌克兰的主权信用评级从Caa3级下调到了Ca级。2023年4月7日,国际评级机构标普下调对乌克兰主权信用评级至CCC。截至2025年4月底,国家总债务和国家担保债务约达1,800亿美元,债务负担极其沉重。国际评级机构标普已于2024年8月将乌克兰信用评级下调至“SD/SD”(选择性违约)。

长期以来，制约乌克兰经济增长的有以下六个主要因素：一是国内政局动荡；二是东部战争拖累；三是经济结构相对单一，主导产业和产品附加值低，竞争力弱；四是债务违约打击投资者投资信心；五是资金外流导致国内投资乏力；六是外部市场环境持续低迷。2020年以来全球新冠疫情的持续爆发给乌克兰的经济发展带来了负面影响。此外，2022年俄乌冲突的持续也给乌克兰的经济发展带来了较大的负面影响。2024年，乌克兰经济在冲突背景下复苏乏力，仍面临多重结构性挑战与外部环境压力。

表1 2020-2024年乌克兰宏观经济情况

年份	名义GDP（亿美元）	实际GDP增长率（%）	人均名义GDP（美元）
2020	1,565.66	-3.80%	3,780
2021	1,998.35	3.40%	4,874
2022	1,619.87	-28.80%	4,694
2023	1,812.28	5.50%	5,326
2024	1,906.87	2.90%	5,719

数据来源：国家经济官网

1.1.2 对外贸易

根据乌克兰国家统计局数据，2024年乌克兰出口货物415.80亿美元，同比增加15.46%；进口货物706.54亿美元，同比增加11.27%；贸易逆差290.74亿美元，同比减少5.77%。2024年，中国是乌克兰最大的贸易伙伴国。

表2 2024年乌克兰主要出口市场和进口来源地

排位	出口市场	出口额（亿美元）	占比（%）	进口来源地	进口额（亿美元）	占比（%）
1	波兰	46.84	11.26	中国	143.61	20.32
2	西班牙	28.59	6.87	波兰	69.51	9.83
3	德国	28.04	6.74	德国	53.74	7.61
4	中国	23.91	5.75	土耳其	42.31	5.99
5	土耳其	21.99	5.28	美国	34.70	4.91

数据来源：乌克兰出口促进平台官网

1.1.3 外汇管制

乌克兰货币为格里夫纳。乌克兰外汇管理法规定，格里夫纳为可自由兑换货币。在金融机构和兑换点，格里夫纳与美元和欧元可随时买卖。

2014 年 2 月 7 日，乌克兰央行放弃紧盯美元的外汇政策，开始采取灵活的汇率政策。2015 年 2 月 5 日，乌克兰央行放弃指导性汇率、放开汇率波动空间，以银行中间价作为央行官方汇率，利率实现完全市场化。

2022 年 2 月 24 日俄乌冲突爆发，乌克兰中央银行随即冻结了格里夫纳兑换美元的汇率，此后汇率一直保持为 29.25:1，同年 7 月调整为 36.57:1。2023 年 10 月，乌克兰转向有管理的浮动汇率制，但仍以美元为主要参考货币。2025 年 5 月，乌克兰央行行长安德烈·皮什尼表示，鉴于全球贸易碎片化及乌克兰与欧盟联系加强，该国正考虑放弃美元作为参考货币，转向与欧元更紧密挂钩，但此项调整需复杂准备，尚未正式实施。

据国际金融服务平台 Wise 发布数据，2025 年 6 月格里夫纳兑换美元的汇率为 41.25:1，兑换欧元汇率为 46.81:1，兑人民币汇率为 5.75:1。

俄乌冲突使得乌克兰施行了严格的外汇管制，例如限制购买外汇或境外付汇用于进口商品。之后为了满足商业需要，外汇管制有所放宽，2022 年 4 月 5 日及其后，乌克兰进出口交易的结算期设置为 180 个日历日，允许境外对乌克兰付汇（包括出口交易、贷款、资金转移等）。

个人跨国的资金流动也面临一定限制。通常，使用乌克兰信用卡或借记卡转移资金在国外进行结算每月的限额为 100,000 格里夫纳（从在线账户以外币形式进行的支付不受此限制）。此外，仅允许外币卡进行 P2P（“Peer-to-peer”）的即时转账，每月限额 100,000 格里夫纳，从乌克兰银行账户提取现金每日限额为 100,000 格里夫纳（或等值外币），乌克兰境外信用卡/借记卡的现金提款限制为每 7 个日历日 12,500 格里夫纳，外币账户为每天 100,000 格里夫纳。汇款不受外汇管制限制。

2019年2月7日起，乌克兰新的货币与货币交易法正式开始施行，新法规废止了一系列货币管制措施，主要包括：

- （1）取消针对境外经济交易的单独许可证制度；
- （2）放宽非居民向乌克兰国家银行（NBU）登记取得其借款的条件；
- （3）取消借款协议最高利率限额。

截至2021年12月，新法规针对货币交易中的货币管制和监督的主要规定包括：

（1）对不超过400,000格里夫纳的金额，对外付汇一般不受货币管制；

（2）对金额超过400,000格里夫纳的付款，只有当服务银行确认该汇款不存在洗钱或其他违反乌克兰法律行为时，才能对外付汇。服务银行应基于风险核实此类交易，了解其面临的洗钱或资助恐怖主义的风险，并确保降低相关风险的方式实施相应的反洗钱和打击资助恐怖主义的措施。

新法规下对货币交易的主要限制包括：

（1）乌克兰居民与非居民间的贸易相关结算可用外币或乌克兰格里夫纳完成；

（2）在乌克兰境内，只有某些特定交易才可用外币支付，例如与外国投资相关的交易、银行及其他金融机构提供的银行和金融服务、免税店内的付款等；

（3）出口取得的收益必须在货物清关或特定服务接受文书签署日起的365日内转入出口方的乌克兰银行账户。上述规则不适用于服务或劳务（运输与保险服务除外）、知识产权以及其他非财产权利的出口。同样，预付贷款的货物通常需要在付款后365日内进口并通关。否则，将被处以应缴或已缴税额每日0.3%的罚款，但罚款总额不超过债务本身；

（4）从非居民处取得的贷款应在乌克兰国家银行的特殊数据库中登记，贷款利率应当按照市场利率核算。

1.2 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。2024 年度，占 GDP 比重靠前的行业分别为农业、制造业、采矿业、房地产业以及信息与通讯业。

1.2.1 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。

2024 年，乌克兰农产品出口仍是其重要外汇来源之一。2024 年乌克兰出口创汇超过 410 亿美元，同比增长至少 13.4%。其中，葵花油（50.73 亿美元）、玉米（49 亿美元）、小麦（36.8 亿美元）等是最主要出口农产品。黑海海运的正常化是出口增长的重要推动因素。

1.2.2 钢铁工业

2021 年乌克兰是世界上第十四大产钢国，占世界钢铁生产总量的 1.1%。俄乌冲突导致乌克兰冶金业受到重创，2022 年乌克兰年钢产量 630 万吨，同比下降 70.7%。其钢铁工业主要特点有：一是在国民经济中起重要作用，2022 年乌克兰采矿业产值占其 GDP 的 5.69%，矿石和金属出口占总商品出口价值的 8.08%；二是铁矿石和煤炭原材料丰富且分布均匀，主要有顿巴斯煤炭基地、克里沃罗格铁矿石产区、尼科波尔锰矿产区等；三是炼钢工艺相对落后，生产模式粗放；四是主要依托国际市场，2020 年乌克兰钢材出口量占其总产量的 70%，目前由于黑海和亚速海的出口通道受阻，乌克兰只有约 50%的钢材出口。2024 年，乌克兰的钢铁工业仍在逐步恢复中，其金属产品出口额约为 50 亿美元。

1.2.3 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%。前苏联解体后，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。持续的冲突使得军事工业及相关国防开支在国民经济中的占比保持高位，2024 年乌克兰的国防开支占年度预算的一半左右。

1.2.4 IT 产业

乌克兰是欧洲最大的 IT 服务出口国之一。2000 年以来，乌克兰一直保持全球 IT 外包服务市场上接包方的领先地位。与许多行业在 2014 年的急剧下跌不同，乌克兰的 IT 领域仍保持了稳定的发展势头。乌克兰拥有超过 5,000 家 IT 公司。2021 年，乌克兰 IT 服务出口市场约为 68 亿美元，占全部服务出口的 37%。近年来，乌克兰的 IT 服务出口产业年均增长约 27%，2022 年乌克兰 IT 产业出口创汇 73.4 亿美元。2022 年，乌克兰 IT 产业上缴税费 322 亿格里夫纳，较 2021 年增加 44 亿格里夫纳，同比增长 16%。2024 年，乌克兰 IT 产业继续保持活力。行业就业市场活跃，每周维持超过 2,500 个开放技术职位，其中网络安全和人工智能领域人才需求增长显著，分别达到 40% 和 28%。政府继续推动数字经济发展，计划在 2-3 年内使加密货币挖矿合法化并建立相关监管框架。

1.3 经贸合作

1.3.1 地区性经贸合作

2008 年 5 月 16 日，乌克兰加入了世界贸易组织（WTO）。此外，乌克兰已签署多个自由贸易协定，覆盖 61 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。乌克兰还与加拿大、黑山、马其顿、欧洲自由贸易区（冰岛、列支敦士登、挪威和瑞士）、

其他独联体 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了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扩大。

1.3.2 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》《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据，2024 年，中乌双边贸易额 189.85 亿美元：其中，中国对乌克兰出口 143.61 亿美元，同比增长 37.57%，中国从乌克兰进口 23.91 亿美元，同比减少 0.38%。据中国商务部统计，2024 年当年中国对乌克兰直接投资流量为 715 万美元。截至 2024 年末，中国对乌克兰直接投资存量 0.86 亿美元。

中国对乌克兰出口商品主要包括：①电机、电气、音像设备及其零附件；②锅炉、机械器具及零件；③鞋靴、护腿、类似产品及其附件；④塑料及其制品；⑤车辆及其零附件（铁道车辆除外）；⑥玩具、游戏或运动用品及其零件；⑦家具、寝具、被褥、弹簧床等；⑧钢铁制品；⑨钢铁；⑩杂项化学产品。中国从乌克兰进口商品主要类别包括：①矿砂、矿渣及矿灰；②谷物；③动植物油脂及其分解产品；④食品工业残渣及废料配制的动物饲料；⑤木及木制品、木炭；⑥钢铁；⑦制粉工业产品、麦芽、淀粉等、面筋；⑧锅炉、机器机械；⑨电机、电气、音像设备及其零件；⑩乳、蛋、蜂蜜、其他食用动物产品。

目前在乌克兰实际经营的中资企业主要集中在通讯、电子产品、基础设施、农业、加工业、制造业等领域。

1.4 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，采取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克兰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，这些变化有利于外国管理人员和熟练技工的引进。此外，法律还变更了在乌克兰的临时居留证办理手续，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。

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，地方级附加税费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。乌克兰也在不断建立和扩大其国际税收协定网络，通过国际税收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税收协定中的条款与其本国税法中的规定不一致，国际税收协定具有更高效力。

2.1.3 最新税制变化

2.1.3.1 税收制度

（1）对博彩业的增值税特殊规定：2023 年 2 月 6 日，乌克兰总统签署了第 2876-IX 号法律，从事组织、经营赌博业务、彩票业（彩

票发行除外）、博彩业（庄家投注、累计投注）的商业实体不能使用2%税率的简化税制（详见2.2.1.3章节）；

（2）电力行业增值税优惠：从2022年11月11日到COVID-19检疫结束，进口和供应发电机及解决乌克兰电力困难所需的其他设备，免征增值税；

（3）视听障碍电影服务增值税免税：从2023年1月1日到2025年1月1日，在乌克兰境内展示、发行和放映，且翻译为乌克兰语的，供视力和听力障碍者使用的本国或外国电影的服务免征增值税；

（4）房地产首次交易的税务处理与增值税优惠：从2022年10月10日起，住宅房地产首次交易的税务处理须采用收付实现制。经济适用房或由政府资助建设的住房的首次交易在任何情况下都免征增值税；

（5）软件行业增值税优惠到期：在2023年1月1日之前，软件行业的增值税豁免涵盖各种类型的软件与软件产品供应，包括操作系统、商业、娱乐和计算机辅助程序，以及前述的组件、网站、在线服务和加密保护工具，无论软件通过在线交付还是通过实物交付。自2023年1月1日起，乌克兰软件供应须缴纳增值税；

（6）新版关税税则：从2023年1月1日起，基于《2022年商品名称及编码协调制度》和《欧盟联合命名法》的新版《乌克兰关税税则》生效；

（7）无需提供关税支付担保名单扩大：2023年1月31日，乌克兰内阁通过了80号决议，扩大了进口到乌克兰/过境乌克兰而无需提供关税支付担保的商品名单，自2023年2月3日起，包括：

①用于恢复和修复电力生产、输电和配电企业基础设施的货物（有效期至2023年5月1日）；

②列入非营利机构和组织登记册的公共协会或慈善组织进口，且将进一步捐赠给国防部门的货物。

（8）欧盟关税限制暂停：自2022年6月4日起，欧盟-乌克兰贸易协议中规定的关税限制已被暂停，包括：

①工业产品的进口税；

- ②果蔬的入境价格制度；
- ③所有农产品的配额关税；
- ④反倾销税；
- ⑤针对乌克兰商品的全球保障行动。

上述规则一年内有效，但如果欧洲生产商的利益受到损害，欧盟委员会保留进一步征收关税的权利。

2025 年 8 月，欧洲议会投票通过一项提案，支持将对乌克兰部分进口商品（如钢铁和铁产品）实施的关税和配额豁免措施再延长三年，至 2028 年 6 月。这一措施原定于 2025 年 6 月 5 日到期。

（9）准许进口服务清单的更新：自 2022 年 7 月 9 日起，乌克兰已允许进口所有商业产品。然而，2022 年 2 月 24 日乌克兰内阁第 153 号决议附件（以下简称“服务清单”）中规定的一些服务、工作、知识产权和其他非产权仍然受到进口限制。服务清单的最新变更于 2022 年 7 月 23 日生效，取消对购买外汇和跨境电汇以进口以下服务的限制：

- ①非居民公司向乌克兰居民提供的外派服务；
- ②日常管理服务；
- ③钻井设备维修服务、遥测系统维修服务；
- ④电子个人登记表托管服务；
- ⑤使用 MB5 金属容器的费用等。

以下项目已从服务清单中删除，即实际上被禁止：

- ①机动车租赁协议下的支付结算；
- ②汽车租赁；
- ③广告活动；
- ④许可协议下的支付结算，包括特许权使用费。

（10）部分产品消费税税率调整：2024 年 9 月 1 日，乌克兰发布第 3878-IX 号法律——《关于执行欧盟消费税法条款的乌克兰税法修正案》。该法对乌克兰《税法》进行多项修改，旨在使其与欧盟立法保持一致，特别是按欧盟规定的最低水平调整消费税税率。主要内容包

①提高燃料的消费税税率。自 2024 年 9 月 1 日起，4 年内分阶段提高燃料的消费税税率，直至 2028 年 1 月 1 日过渡到符合欧盟最低标准的新税率。2024 年 9 月 1 日至 12 月 31 日，主要燃料如汽油、柴油、液化气、替代燃料的消费税税率将分别调整至 242.6 欧元/千升、177.6 欧元/千升、148 欧元/千升和 184.08 欧元/千升，随后每年按一定幅度提高税率，2028 年 1 月 1 日达到汽油 359 欧元/千升、柴油 330 欧元/千升、液化气 250 欧元/千升、替代燃料 272.4 欧元/千升；

②将部分酒精饮料纳入消费税征税范围。将实际酒精浓度高于 1.2%但乙醇体积比（乙醇在溶液中的体积与溶液总体积的比例）不超过 22%的葡萄酒、其他发酵饮料及混合饮料列入消费税征税范围。自 2024 年 9 月 1 日起征收约 0.19 欧元/升的消费税，2024 年 12 月 1 日起消费税额将提高至 0.27 欧元/升；

③调整香烟消费税计算公式。自 2025 年 1 月 1 日起，计算香烟总消费税税负和加权平均零售价格的公式必须考虑零售环节的消费税。

（11）战时增税法案：该法案从 2024 年 12 月 1 日开始生效后，乌克兰居民的战争税将从目前个人收入的 1.5%提高到 5%，乌克兰政府还将对个体户和小企业征收战争税。此外，乌克兰政府将对商业银行的利润征税 50%，其他金融机构的利润，征税幅度提高到 25%。

（12）燃油贸易零售商需提前预缴企业所得税：自 2024 年 12 月起，燃料贸易零售商必须为统一许可证持有者和流通场所登记册中所列的每个零售燃料贸易场所预缴企业所得税。预缴企业所得税应按月缴纳，最迟于报告月的 20 日缴纳。

预缴企业所得税的金额规定如下（每个零售燃料贸易场所）：
仅销售液化气的场所：30,000 格里夫纳；液化气销售量超过上月总燃料（以 15° C 温度计）销售量 50%的场所：45,000 格里夫纳；其他零售燃料贸易场所：60,000 格里夫纳。

在报告（纳税）期间支付的企业所得税预缴款，将减少该报告（纳税）期间按一般企业所得税率 18% 计算的纳税人总体企业所得税负债，但减少额不得超过该纳税（报告）期间应计的企业所得税负债额。

超过总体企业所得税负债的企业所得税预缴款不得结转至未来期间、不予退还、也不能抵扣其他税款和费用。

（13）外国税收抵免规则：2025 年 2 月 27 日，乌克兰财政部发布 1083/IPK/99-00-21-02-02 号文件，明确外国税收抵免规则，具体内容如下：

①外国来源收入定义：指乌克兰居民从乌克兰境外取得的任何收入，包括在境外提供服务所获取的报酬、利息、股息、特许权使用费、境外财产的租金收入，以及境外投资和证券所获收益；

②双边税收协定下的税收抵免规则：当乌克兰与外国之间存在有效的双边税收协定时，乌克兰纳税人可通过在企业所得税申报表附录 ZP 的 16.1 行申报外国税收抵免金额，以扣除其在国外缴纳的税款，从而减少其在乌克兰的应纳税额。但需注意，抵免额不得超过当期在乌克兰的应纳税额，且超额部分不可结转至未来年度；

③申请外国税收抵免的要求：乌克兰居民纳税人在享受外国税收抵免时，需提供由外国税务机关出具的证明文件，明确载明已缴纳税额及税基或征税对象。此类证明须经对方国家有关部门认证，并由乌克兰驻当地使领馆进行双重认证（税收协定另有规定的除外）。

（14）常设机构的判定规则：2025 年 4 月 25 日，乌克兰国家税务局就俄乌冲突背景下外国企业通过远程监管方式在乌克兰开展业务是否构成常设机构的认定规则作出详细说明。具体内容如下：

①不构成常设机构的三种情形：一是如果外国企业仅承担远程监督管理职能，并将具体现场作业委托给乌克兰当地分包商执行；二是非居民实体通过乌克兰中介机构在乌开展货物或服务的购销等商业活动，且该中介机构的核心业务范围包括代理、信托、委托或其他类似中介服务，并符合独立交易原则；三是非居民实体通过视频通讯等方式对由乌克兰当地分包商执行的安装项目进行远程监督，且未在乌克兰派驻员工或雇佣人员；

②构成常设机构的情形：如果乌克兰中介机构完全或几乎完全代表一个或多个作为关联方的非居民实体，并为其利益行事，则该中介机构将被认定为一个或多个非居民关联方在乌克兰的常设机构。

2.1.3.2 税收征收和管理制度

（1）税收特赦程序：2021 年 6 月 15 日，乌克兰议会通过了名为《税收赦免法》的法律，该法律引入了一项未报告应税收入及资产的自愿披露计划。《税收赦免法》为符合条件的个人提供了规范上报应报未报收入和资产的优惠（详见 3.2.7 章节），特赦期间为 2021 年 9 月 1 日至 2023 年 3 月 1 日；

（2）放宽对进口货物付款的外汇限制：根据 2022 年 2 月 24 日乌克兰内阁第 153 号决议的批准，允许就列入关键进口清单的货物进行付汇，为了满足业务需求，国家银行和债务工具中央结算系统继续逐步减少战争初期引入的货币限制，特别是关于进口货物支付外汇监管的变更，这些放宽的措施于 2022 年 7 月 9 日生效。2022 年 2 月 24 日国家银行对“关于戒严下银行系统运营”的第 18 号决议进行了修订：

①进出口业务的结算期已延长，2022 年 4 月 5 日及其后进出口交易的结算期已延长至 180 个日历日；

②为付款而购买的外汇的使用持有期限已缩短，自 2022 年 7 月 11 日起，购买外币进行结算的居民应在 2 个工作日内使用该货币。

（3）与转让定价调整相关的预提税负债结算：自 2021 年 1 月 1 日起，转让定价调整金以及向非居民支付的与公司资本相关的其他款项被视为股息等价付款，需缴纳 15% 的预提税。然而，根据乌克兰签订的《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》，预提税负可能会减少（甚至取消）。乌克兰结算与转让定价调整相关的预提税负债的首个截止日期为 2022 年 9 月 30 日。企业应从双边税收协定的角度出发，对 2021 年度可能未按照独立交易原则执行的每个受控交易的定价进行分析，此外应在此类受控交易中从交易对手处获得税收居民身份证明。为了享受 2021

年度受控交易的双边税收协定优惠，建议在 2022 年 10 月 1 日之前获得合法并翻译成乌克兰语的税收居民身份证明。

2.1.3.3 国际税务公约

（1）关税公约：从 2022 年 10 月起，乌克兰成为《共同过境程序公约》和《简化货物贸易手续公约》的成员。

（2）乌克兰加入经济合作与发展组织转让定价手册框架：根据经合组织 2022 年 10 月 5 日的声明，乌克兰在 2022 年 7 月 5 日提出正式请求后被承认为潜在成员。乌克兰转让定价规则目前与经合组织准则的主要差异为受控交易的范围。2022 年 11 月 3 日，乌克兰加入了经合组织《关于国别报告信息交换的多边主管税务机关协议》（CbC MCAA）。CbC MCAA 规定，跨国企业集团提交的年度国别（CbC）报告要与跨国企业集团经营所在的所有管辖区自动交换，符合门槛条件的乌克兰企业需要提交国别报告，乌克兰税务机关将会有途径获取在其他国家提交的国别报告（详见 4.2.1 章节）。

（3）金融账户信息自动交换：2022 年 8 月 19 日，乌克兰加入了经合组织《关于金融账户信息自动交换的多边主管当局协定》（CRS MCAA）。CRS MCAA 规定，在《税务事项互助多边公约》的基础上，根据共同报告标准自动交换金融账户信息。

（4）废除部分双边税收协定：乌克兰于 2022 年 5 月和 2022 年 11 月分别废除了与俄罗斯联邦和白俄罗斯共和国的双边税收协定，这些协定自此停止生效。

2.1.3.4 戒严法

（1）戒严期间的税务合规：2022 年 5 月 27 日发布的第 2260-IX 号法律极大地改变了乌克兰戒严期间的税务管理，在戒严令仍然有效的情况下，第 2260-IX 号法律恢复了以前暂停的某些税收义务和处罚，修改自 2022 年 5 月 27 日起生效：

①截至 2022 年 5 月 31 日，有能力在立法规定的截止日期内履行纳税义务的企业纳税人将重新承担纳税、注册增值税发票和提交纳税申报的义务，2022 年 5 月 31 日后重新获得履行纳税义务能力的纳税人必须在重新获得纳税义务能力后下一个月的第一天起 60 个日历日

内完成相关税务申报。按照临时统一税收制度注册并按 2% 税率纳税的实体必须在该制度结束之日起 60 个日历日内登记增值税发票和调整计算、提交纳税申报、并缴纳税款（包括增值税）；

②免除乌克兰公司的分支机构和代表处（包括非居民企业的代表处）在戒严期间未能提交纳税申报和支付纳税义务的责任，前提是纳税人确实无法履行其纳税义务；

③纳税人在 2022 年 7 月 20 日之前自行进行更正申报不适用处罚；

④增值税进项税仅根据来源文件确认而无需注册的时限仅限于 2022 年 2 月 1 日至 5 月 31 日。此前这种确认方式一直可以到戒严状态结束，但必须在戒严解除后的六个月内对增值税发票进行强制性注册。在戒严解除之前，如果调整后的纳税申报表减少了应交增值税或增加了可退还增值税金额，则增值税纳税人不得提交 2022 年 2 月之前的纳税更正申报表。

（2）个人所得税纳税义务推迟：自 2022 年 5 月 27 日起，无法履行纳税义务的个人所得税纳税人可以免除在戒严期间缴纳到期税款的义务。恢复提交纳税申报能力的纳税人，有 60 个日历日的时间履行其纳税义务，从恢复能力当月开始计算。

（3）戒严期间的税务审计：根据戒严法规定，自 2022 年 3 月 24 日起，乌克兰的绝大多数税务审计（包括计划中税务审计）应处于暂停状态，允许的计划中税务审计清单非常有限。2022 年 11 月 25 日生效的乌克兰第 8045 号法律允许进行以下类型的计划外税务审计：

①转让定价审计：包括未提交转让定价申报、收到受控交易不符合独立交易原则的证据、未提交或未按规定提交受控交易报告和转让定价文档、收到税务机关关于受控交易的报告；

②乌克兰国家税务局认定审计报告中的结论不符合法律规定或审计期间处理的事项范围不完整，而纳税人认为存在未充分调查导致税务机关对审计报告的反对意见或税务通知决定的结论不完整而投诉所进行的审计；

③乌克兰税务机关从外国国家机关收到与纳税人先前审计期间涉及的事项有关的信息和文件，表明纳税人违反了税法要求，存在非居民在没有适当税务登记的情况下通过乌克兰常设机构开展业务的证据而进行的税务审计；

戒严期间的税务审计必须遵从：

①安全进入纳税人的经营场所；

②安全获取有关商业活动的文件和证书、收入、费用、税务机关控制的其他税务信息以及财务和统计信息；

③安全地进行对固定资产、货物和材料、存货和现金的盘点及对账。

对上述审计发现的不合规行为，乌克兰税法规定的税务责任将从2022年11月25日起适用于纳税人，且戒严期间规定的暂停处罚不再适用。

自2023年8月1日起，乌克兰恢复对消费税、博彩及金融服务企业的税务审计。

（4）增值税发票管理规定的临时放宽：2023年2月6日，乌克兰总统签署了第2876-IX号法律，分阶段延长了戒严期间及戒严结束后的6个月过渡期内的增值税发票注册截止日期，但提交增值税申报表的截止日不变，此外降低了超时注册增值税发票的罚款金额比例。

（5）增值税纳税义务能力判定与推迟：戒严期间，由于战争原因而无法履行增值税纳税与登记申报义务的纳税人的处罚被免除，但相关纳税人应在恢复履行义务的60个日历日内或戒严令结束后的6个月内履行其义务。乌克兰2022年7月29日的第225号法令规定了哪些实体应被确认为无法履行纳税义务。

（6）戒严法下转让定价的特殊考量：2022年6月2日，乌克兰国家税务局发布了一份通知，表明了戒严背景下适用于转让定价的特殊考量。在临时统一税收制度下注册并按照2%税率纳税的实体的转让定价受控交易阈值为1.5亿格里夫纳（全部的年收入，包括统一税收制度获得的收入）或1,000万格里夫纳（不包括纳税人在统一税收制度适用期间的受控交易）。

（7）主体文档申报义务免除：因战争行动而无法遵守主体文档标准申报期限的纳税人，如果按照财政部批准的程序（2022 年 7 月 29 日第 225 号令）确认其无法按规定申报，则可以免除申报义务。

2.1.3.5 其他

（1）最低法定月薪：2024 年的最低工资标准为 7,665 格里夫纳。

（2）乌克兰税务居民认定证书：乌克兰财政部 2022 年 8 月 19 日第 248 号命令正式公布，自 2022 年 11 月 1 日起，以新格式下的证书确认乌克兰税务居民身份，以适用双边税收协定优惠：

①证书中将注明纳税人税务居民身份认证的相关纳税期（年）；

②引入了以外国税务机关批准的格式获得乌克兰税务居民身份确认的可能性；

③纳税人可以电子形式提交申请，并取得线上回复。

（3）公司股份登记：目前有限责任公司股份的唯一会计核算形式是在统一国家登记册（USR）中进行记录。2023 年 1 月 1 日起，有限责任公司的参与者可以在中央证券存管系统中对其股票进行会计核算，中央存管机构的职责由乌克兰国家存管机构履行。新方式将加强对有限责任公司参与者所有权的保护，并降低非法收购企业和非法股票交易的风险。此外，新方式将使用电子形式为公司活动提供服务。但目前，该法律还缺乏细则，股份会计系统何时开始运作也存在不确定性。

（4）最终受益所有人的最新要求：2022 年 12 月 29 日，第 2571-IX 号乌克兰法律《关于改进法律实体最终实益所有权和所有权结构监管的法律》生效，对最终受益所有人以及所有权结构的披露要求发生变化。

①如果经营实体发现法律实体、个体企业家和公共组织的统一国家登记册中关于最终受益所有人以及法律实体所有权结构的信息存在任何不完整、不准确或错误，应将发现的差异通知司法部。违反这一要求将被处以最高 340,000 格里夫纳的罚款（如法律实体未能收到参股方的信息可以免除责任）。司法部在收到通知后，应指示在统一

国家登记册中标记关于最终受益所有人以及所有权结构数据的潜在不可靠性，并要求法律实体就所识别的信息提供解释；

②公司的参股方应根据法律实体的要求提供有关最终受益所有人的信息或通知法律实体最终受益所有人/所有权结构的变化。参股方（个人和法人实体居民）违反该义务可能会受到 17,000 至 340,000 格里夫纳的罚款；

③取消了每年更新最终受益所有人数据和提交所有权结构的要求。但当最终受益所有人发生变化、股本金额、股份数量或公司参股者的组成发生变化、以及当先前提交的数据中发现任何不完整、不准确或错误时，应更新最终受益所有人数据和提交所有权结构的最新信息；

④应在统一国家登记册中注明最终受益所有人的全部国籍与公民身份（如果涉及多个国家），允许使用合格的电子签名对最终受益所有人的护照副本进行认证；

⑤股票获准在乌克兰内阁批准的外国证券交易所名单中进行交易并且受其信息披露要求约束的上市股份公司（PJSC）无需遵循该法律规定的提交最终受益所有人以及所有权结构信息的要求。

2.2 企业所得税类税种

企业应就其利润缴纳企业所得税。特定情况下，企业在向其股东分配时需预扣企业所得税，并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（详见 2.2.1.4 章节）。从事特定行业（如金融、保险业）的纳税人，以及非居民纳税人不能选择适用简化税制。

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判定标准及扣缴义务人

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，并从乌克兰取得收入的法人实体为非居民纳税人。自 2022 年 1 月 1 日起，在乌克兰境外成立但在乌克兰具备有效管理场所的外国公司可被认定为乌

乌克兰税收居民，此类公司不适用受控外国企业规则，来源于乌克兰境外的收入在乌克兰无需纳税。

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%。2024 年银行利润适用所得税税率为 50%。从 2025 年 1 月 1 日起，金融机构（不包括保险公司）的基本所得税税率为 25%。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。例如，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零税率，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。

从 2022 年 4 月 1 日起，在戒严期间，法律实体可以选择适用简化税收制度，对其收入按 2% 缴纳特殊单一税。

对赌博活动额外征税，组织彩票活动在 2020 年需缴纳额外的企业所得税，税率为 28%，从 2021 年 1 月 1 日起，该税率为 30%；经营赌博机需缴纳税率为 10% 的企业所得税，而博彩公司和其他赌博活动（包括赌场）需按照 18% 的税率缴纳。赌博收入所支付的 10% 或 18% 的额外企业所得税不应抵减应税所得额（全部的应税所得需适用 18% 的标准企业所得税税率）。

2.2.1.4 税收优惠

由残疾人公共机构所设立的企业可享受特定企业所得税税收优惠。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、运输业基础建设、旅游业、资源回收利用等。例如，在 2024 年 1 月 1 日前，对绿色供电活动收入免征企业所得税；在 2022 年 1 月 1 日至 2027 年 1 月 1 日期间，符合条件的农业生产者的收入可免征企业所得税，但本应缴纳给国家

的企业所得税税金必须重新投资用于技术设备重装、增加生产量或引进新技术。

2022 年 2 月 24 日实施戒严令前，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法定最低月薪的 1,167 倍（2023 年度为 7,818,900 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金额，则超过门槛金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。

从 2022 年 4 月 1 日起，戒严期间，符合条件的纳税实体可以选择按照收入的 2%缴纳特殊单一税，采取统一税收制度的纳税人可以选择不缴纳企业所得税、增值税和土地税。享受这一制度的纳税人必须向税务机关提交申请。从 2022 年 4 月 17 日起，无论收入以及员工人数情况如何，纳税人都可以享受统一税收制度（此前的收入门槛为 100 亿格里夫纳）。

从 2022 年 1 月 1 日起，乌克兰为信息技术类企业引入了一个特别有利的优惠制度，称为 Diia City。它为符合条件的企业提供了一系列的税收和非税收优惠，包括如果按标准税率缴纳企业所得税，支付给非居民的红利在乌克兰免于征收预提税、支付给个人（包括居民和非居民）的红利如果每两年支付一次，则可免税。要成为 Diia City 居民企业，企业必须同时满足：

（1）企业必须开展 IT 相关活动；

（2）企业必须雇用至少九名 IT 专家；

（3）企业支付给每位 IT 专家的月薪必须不低于 1,200 欧元。

为 Diia City 企业工作的 IT 专家也有相应的个人所得税优惠，具体请见 2.3.1 部分。

2.2.1.5 应纳税所得额

纳税义务人需根据会计利润调整税会差异，计算应纳税所得额。对于年收入不超过 2,000 万格里夫纳的纳税人，除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。

从 2021 年 1 月 1 日起，引入了“建设性红利”的新概念。如果与指定的交易方、外国关联实体、在低税率地区注册的非居民或财务透明实体的交易的价值被发现不符合独立交易原则，那么超出的部分将被重新分类为股息，并在乌克兰进行相应的征税。同样的处理方法将适用于乌克兰公司向非居民股东支付的现金或非现金，包括以下情况：①特许资本减少；②股份收购；③股东退出公司；④其他类似的减少乌克兰公司留存收益的交易。

当乌克兰居民企业销售货物或服务至低税率国家（地区）或具有特定法律形式的外国企业时，居民企业在计算其企业所得税应税收入时须调增 30%。

(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：

- A. 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；
- B. 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；
- C. 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；
- D. 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：

- A. 职工工资薪金；
- B. 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；
- C. 利息支出通常可以扣除，但是受相关资本弱化规则限制（详见 4.7 章节）；
- D. 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：

- a. 收取特许权使用费的非居民所在国家或地区对特许权使用费收入不征税；
- b. 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）；
- c. 对外支付特许权使用费和在乌克兰开发的知识产权有关；

d. 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。

E. 服务和管理费通常可以扣除；

F. 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；

G. 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%；

H. 教育费用；

I. 审计、期刊书籍费用。

②不可扣除的费用

A. 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；

B. 购买土地的支出全额不得税前扣除；

C. 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，从税收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。2020年5月23日起，符合以下条件的固定资产可以加速折旧：

A. 在2020年1月1日至2030年12月31日期间投入使用；

B. 用于纳税人的经营活动；

- C. 属于“新资产”，即以前未计入固定资产；
- D. 被包含在特定的固定资产组中。

以下固定资产组有资格加速折旧：

- A. 第 3 组（仅与传输装置有关）：最短折旧周期为 5 年；
- B. 第 4 组（机械和设备）：最短折旧周期为 2 年；
- C. 第 5 组（车辆）：最短折旧周期为 2 年；
- D. 第 9 组（其他固定资产）：最短折旧周期为 5 年。

原则上应仅由资产的法定所有人进行折旧。但有特殊情况，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

原则上，亏损可以无限期向后结转弥补，但特定期间的亏损弥补可能受到限制。

从 2012 年 7 月 1 日起，2011 年应税收入超过 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 年应税收入未超过 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。

亏损不得向前追溯弥补。

从 2023 年起，大型纳税人（收入超过 5,000 万欧元的企业）的税收损失结转不得超过上一年申报的累积可弥补亏损的 50%（2022 年的损失，如有，不能再全额结转）。但是，如果累计可弥补亏损不超过报告期应纳税利润的 10%，纳税人可以全额减少该纳税（报告）期的税前损益。

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其他类别的资本利得。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。吸收合并存续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一部分确认资本利得，在乌克兰会产生相应税务影响。

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支付的额外税额。

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对清算企业的税务负债承担责任：

- A. 清算企业资产不足以支付税务负债；
- B. 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3 示例：乌克兰企业所得税计算

2024 年度	金额（格里夫纳）
利润表中的会计利润/损失（税前）	2,000,000,000
纳税调增（+）	
折旧/摊销	0
非交易费用	135,000
免税收入相关的费用	0
不可扣除利息费用	356,000
转让定价调整金	0
视同收入	0
不允许扣除的准备金	0
不允许扣除的应计未付债务	2,000,000
业务招待费	100,000,000
不允许扣除的管理费用/技术费用	0
法律费用	0
贿赂/罚款	0
不可扣除的礼品支出	0
不可扣除的税金	103,589
其他	16,922
纳税调增总额	102,611,511
纳税调减（-）	
免税收入	-236,258
折旧/摊销	0
其他	0
纳税调减总额	-236,258
纳税调整后应纳税所得额	2,102,375,253
应纳税额计算	
累计可弥补亏损（-）	-2,000,000
弥补亏损后应纳税所得额	2,100,375,253
适用税率	18%
计算应纳所得税额	378,067,546
实际应纳税额计算	
已缴纳所得税（-）	0

可用境外税收抵免（-）	-10,000,000
税额优惠（-）	-10,000,000
实际应纳所得税额	358,067,546

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，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）来自乌克兰居民企业的经纪费、佣金和代理费所得；
- （10）在乌克兰境内开展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。

2021年1月1日起，来源于乌克兰的收入不仅包括由乌克兰居民企业支付的利息、股息、特许权使用费和其他任何被动（投资）收入，还应包括非乌克兰居民企业常驻代表机构支付的类似收入。

2.2.2.2 所得来源地的判定标准

根据乌克兰法律，只有外国法律实体在乌克兰境内的活动所产生的收入才视为来源于乌克兰。仅在乌克兰进行单一采购活动的实体不被视为从这些活动中获得来自乌克兰的收入。当一个分支机构在乌克兰进行商业活动并构成常设机构时，那么外国法律实体从这些活动中获得的利润应在乌克兰征税。

2.2.2.3 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。税率请详见2.2.2.7预提所得税章节。

2.2.2.4 征收范围

非居民企业来源于乌克兰的应税收入范围请详见2.2.2.1章节。

2.2.2.5 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，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，但也可以选择以下两项方法之一替代，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，即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、直接分配给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“成本加成”核定法的一种。

非居民企业取得来源于乌克兰的其他收入，请参详 2.2.2.7 预提所得税章节。

2.2.2.6 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额乘以适用税率计算非居民应纳税额。

2.2.2.7 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% 的预提所得税，除非税收协定规定了更低的税率。

（2）利息

自 2019 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% 的预提所得税。其他一般情况下，非居民纳税人需就其收到的利息缴纳 15% 的预提所得税，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% 的预提所得税，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联合国税收协定范本，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% 的预提所得税，除非税收协定规定了更低的税率。

（5）分支机构利润汇出税

乌克兰税法中企业所得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，则无需缴纳预提所得税。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。

（6）其他

自 2020 年 7 月 1 日起，非居民企业股权转让时，如果被转让方对于被转让方价值直接或间接由乌克兰境内的不动产（包括租赁的不动产）所组成的，居民企业需就其取得的股权转让收益缴纳 15% 的预提所得税。

自 2021 年 1 月 1 日起，除非《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》规定了其他税率，否则非居民纳税人收到的某些付款将被视为等同股息支付，需缴纳 15% 的预提所得税。这类付款包括：

- ①在受控交易中购买的货物或服务或股份的付款超过独立交易原则的部分；
- ②在受控交易中销售的货物或服务售价低于独立交易原则的部分；
- ③与减少股本、回购股份、退出持股或类似交易有关的导致乌克兰居民纳税人的留存收益减少的相关付款。

自 2022 年 1 月 1 日起，取消了支付给非居民广告服务费的 20% 预提所得税。

2.2.3 申报制度

（1）申报要求

乌克兰企业所得税纳税年度通常为公历年度。

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，纳税人需于所申报季度结束后的 40 日内提交季度所得税申报表，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 4,000 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。

企业所得税纳税申报以纸质形式或电子形式进行。大中型纳税人必须以电子表单形式进行纳税申报并进行电子签名。

纳税申报表必须有合同、货运单据、付款单据（确认电汇或支付、收到资金的银行对账单）以及其他类似文档作为主要支持文件，主要支持文件需以乌克兰语书立或提供经公证的乌克兰语译本。

（2）税款缴纳

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。

2.2.4 其他

2019 年起，基于经济合作与发展组织（OECD）的税基侵蚀和利润转移（BEPS）行动以及对税务管理的更高要求，乌克兰政府开始进行税制改革。2020 年 5 月签署的《税收改革法》（以下简称“改革法”）对现行法规进行了重大修改，包括引入 BEPS 行动计划下广受讨论的建议措施，以及对税收行政管理程序进行较大幅度修改（详见第四章）。

2.3 个人所得税类税种

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费。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。房产税、车辆税均为地方税，停车费则无全国统一标准，由各城市自主制定规则。

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定标准：

- （1）如果个人在乌克兰拥有永久性居所，应视为居民纳税人；
- （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与个人联系（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，在一个公历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。

居民个人纳税人应就其全球所得缴纳个人所得税。

2.3.1.2 征收范围

(1) 应税所得

应纳税所得通常包括受雇所得（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销售自产农产品不超过每年 1 月 1 日设立的法定最低月薪 12 倍的部分；
- ③礼品收入（现金除外）不超过法定最低月薪 25% 的部分；
- ④工会支付的款项，不超过每年 3,760 格里夫纳；
- ⑤与俄罗斯军事侵略有关的合格慈善捐助；
- ⑥雇主提供的与丧葬补助有关的资金、财产及服务，最高不超过 7,520 格里夫纳；
- ⑦赡养费，包括非居民支付的赡养费；
- ⑧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% 的标准个人所得税税率。

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、共同投资基金以及免征企业所得税的商业实

体等（2022 年开始，包括来源于没有法人实体地位的外国组织的利润分配）取得的股息，按 9% 的税率缴纳个人所得税。

销售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，纳税人当年首次销售不动产或机动车辆满足特定条件可免税。销售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。

对于个人所得税应税所得，纳税人还应缴纳 1.5% 的国防税，自 2024 年 12 月 1 日起提高到 5%。

2.3.1.4 税收优惠

2023 年，个人从单一收入来源取得的月工资收入低于 3,760 格里夫纳，可每月取得 1,342 格里夫纳的个人所得税特殊补贴（减少应税所得额）（该项规定的具体金额不同年度会进行调整，文中所述仅适用 2023 年度），适用对象为单身母亲、鳏夫、寡妇、退役军人、切尔诺贝利核电站事故受害人和残疾人等。

从 2021 年 1 月 1 日起，乌克兰居民个人在对其拥有的外国公司进行清算时，在某些条件下可免征个人所得税，清算所得仍需缴纳 1.5% 的国防税（自 2024 年 12 月 1 日起提高到 5%）。要符合免征个人所得税的条件，清算工作必须不早于 2020 年 1 月 1 日开始，不迟于 2021 年 12 月 31 日完成，且该外国公司必须在不迟于 2020 年 5 月 23 日的一笔交易中或根据外国法律成立，或不迟于 2020 年 5 月 23 日注册（如果它是根据外国法律注册的）。

为 Diia City 企业工作的 IT 专家的收入按 5% 的税率缴纳个人所得税，如果该 IT 专家的年收入超过 240,000 欧元，超过限额的收入将按 18% 的税率征税。

2.3.1.5 税前扣除

具有个人纳税识别号的居民个人，可以申请将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，即使其收入适用代扣代缴，该纳税人仍需申报年度所得以供纳税评估。

下列费用类型可以申报扣除：

- (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保健除外；
- (5) 人寿保险和养老保险的保费，纳税人本人每月不超过 3,760 格里夫纳，直系亲属每月不超过 1,880 格里夫纳。

2.3.1.6 应纳税额

(1) 计算方法

2024 纳税年度个人所得税的计算可以参考下列示例：

表 4 示例：乌克兰个人所得税计算

序号	项目	金额（格里夫纳）
(1)	工资薪金收入	70,000
(2)	居民企业纳税人支付的股息收入	50,000
(3)	利息收入	40,000
(4)	合计应纳税收入	160,000
(5)	工资薪金个人所得税（ $70,000 \times 18\% + 70,000 \times 1.5\%$ ）	12,600+1,050
(6)	股息个人所得税（ $50,000 \times 5\% + 50,000 \times 1.5\%$ ）	2,500+750
(7)	利息个人所得税（ $40,000 \times 18\% + 40,000 \times 1.5\%$ ）	7,200+600
(8)	个人所得税总额	24,700
(9)	净收入（4）-（8）	135,300

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。

(2) 列举案例

举例：假设纳税人有两名未独立子女，其中一名为学龄前儿童，另一名为正在接受专业或高等教育的学龄子女，且其配偶的所得单独计算纳税。在年度纳税申报时，该纳税人可获得以下扣除：

- ① 学龄子女的专业或高等教育费 25,000 格里夫纳（一名学龄子女，每月 2,500 格里夫纳，共 10 个学月），医疗费 6,000 格里夫纳；
- ② 纳税人的保险费 38,160 格里夫纳（每月 3,180 格里夫纳）；

③纳税人的两名子女的保险费 385,160 格里夫纳（每个孩子每月 1,597 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

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

乌克兰非居民个人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）。

非居民个人纳税人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个人纳税人的扣缴义务人。

若非居民个人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，取得收入的非居民个人纳税人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，乌克兰非居民个人纳税人取得来源于乌克兰境内的收入，应根据居民个人纳税人适用的规定在乌克兰纳税。

2.3.2.3 税率

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

2.3.2.4 税前扣除

非居民个人纳税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，非居民收入方需向扣缴代理人提供外国税务机关开具的税收居民身份证明。详见第五章中乌税收协定及相互协商程序。

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额。

2.3.3 申报制度

乌克兰个人所得税纳税年度通常为公历年度。

雇主和其他应税实体应作为个人的扣缴义务人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，扣缴义务人应在支付日后的首个银行营业日将税款汇至税务机关。按时扣缴税款并按季度提交个人所得税报告是扣缴义务人的职责。

对于从其他无扣缴义务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。若个人希望就该公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）收入全部自上述扣缴义务人取得（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。

赚取商业收入或其他被视为商业收入的个人需要根据上一年度同一季度的应缴个人所得税金额，按季度缴纳25%的年度个人所得税。这些款项必须在4月20日、7月20日和10月20日之前支付。第四季度预付款不进行计算和支付。首次纳税的纳税人应根据纳税年度的预估税款进行支付。

最终的应缴个人所得税根据实际收到的收入计算。超额缴纳的所得税将在提交申报表后60天内退还，也可以选择计入下一年度的税款抵扣。

2.3.4 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成本的差额。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，应当作为扣缴义务人进行代扣代缴。

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 货物劳务税类税种

2.4.1 概述

（1）增值税

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。

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从乌克兰进口货物；
- ③向乌克兰出口货物；
- 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。

乌克兰增值税税率分为四档：20%、14%、7%和0%。

标准税率为20%，除特别规定适用14%、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。

自2021年8月1日起，进口和提供其他农产品，如牛、猪、牛奶和黑麦，取消14%的增值税税率，恢复20%的标准增值税税率。在乌克兰进口和供应某些植物来源的农产品（如玉米、大豆、葵花籽和某些其他商品），自2021年3月1日起适用14%的税率。

从2022年起，对电子供应服务（提供电子副本、电子图片、文字和信息、数据库访问、提供音像作品、视频点源、游戏、网络广告服务等）将征收20%的增值税。提供给客户的服务价格将包含增值税税金。

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或设备可适用 7% 的优惠税率。适用该优惠税率的医疗产品或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，出口货物在符合特定条件的情况下，可适用增值税零税率。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。货物进入保税区视为出口，用于外销的可适用增值税零税率。

下列出口不适用增值税零税率：废金属、木料和废纸（截至 2027 年 1 月 1 日）。

②其他零税率交易

A. 供应以下货物：

a. 用于以下目的的远洋船只的燃料和维系品：

1) 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；

2) 在公海或其他国家的领海内开展救援活动；

3) 隶属乌克兰海军且驶往乌克兰领海外（包括抛锚停泊）。

b. 用于以下目的的飞行工具的燃料和维系品：

1) 提供国际航班客运或货运；

2) 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）；

3) 宇宙飞船、运载火箭或人造卫星的燃料和维系品；

4) 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。

c. 免税店商品。

B. 提供以下服务：

a. 通过铁路、公路、海运、河运和空运开展国际客运和货运服务；

b. 国际航班的特定飞机维护服务等。

（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决定，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、电子烟中的液体、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。

其中，为降低吸烟率，乌克兰近年来持续提高了烟草和烟草制品的消费税率，预计截至 2025 年，各类烟草、卷烟、生烟、烟草废弃物的消费税税率将每年提高约 20%。自 2022 年 3 月 1 日起，啤酒不再统一按照每升 2.78 格里夫纳的消费税税率征收，而是根据不同酒精水平分税率征收，具体如下表所示：

表 5 麦芽啤酒消费税税率表

酒精含量水平 (%)	消费税税率 (格里夫纳/升)
100	59.82
8	4.88
4	2.39

2022 年 9 月 14 日，乌克兰内阁宣布了 2023 年的预算草案，提议按照以下税率对烟酒产品征收消费税：

表 6 烟草和酒精饮料消费税税率表

产品	消费税税率 (格里夫纳)
烟草	1,567.64 每 1,000 支
电子烟的烟草制品	2,097.12
烈酒	133.31 每升
啤酒	59.82 每升

(3) 关税

乌克兰对绝大多数进口货物和特定的出口货物征收关税。

从 2020 年 6 月起，乌克兰开始实施新版海关关税编码，新版关税编码主要基于 2017 年商品名称与编码制度和欧盟综合税则目录 (CN)。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。

从 2022 年 10 月起，乌克兰成为《共同过境程序公约》和《简化货物贸易手续公约》的成员。

从 2023 年 1 月 1 日起，基于《2022 年商品名称和编码协调制度》和《欧盟联合命名法》的新版《乌克兰关税税则》生效。

2.4.2 税收优惠

（1）增值税

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。

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：

①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；

②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；

③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。

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。

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。

投资项目属于乌克兰内阁指定的“优先产业”也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。

从 2023 年 1 月 1 日到 2025 年 1 月 1 日，在乌克兰境内展示、发行和放映，且翻译为乌克兰语的，供视力和听力障碍者使用的本国或外国电影的服务免征增值税；

从 2022 年 10 月 10 日起，住宅房地产首次交易的税务处理须采用收付实现制。经济适用房或由政府资助建设的住房的首次交易在任何情况下都免征增值税。

（2）关税

①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、乌兹别克斯坦和中国台湾。

自 2022 年 6 月 4 日起，欧盟-乌克兰贸易协议中规定的关税限制已被暂停，详见 2.1.3 章节。

②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、北马其顿共和国和黑山已签订自由贸易协定（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。

由于政治原因，俄罗斯和乌克兰目前已经暂停了自由贸易协定（FTA），并对部分商品（主要是农产品、食品、香烟、化学物质、玻璃器皿和部分类型的交通工具）实行进口禁运。此外，从 2020 年 1 月 1 日起，禁止从俄罗斯进口汽车。

③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征关税。

④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。

⑤2023年1月31日，乌克兰内阁通过了80号决议，自2023年2月3日起，扩大了进口到乌克兰/过境乌克兰而无需提供关税支付担保的商品名单，详见2.1.3章节。

2.4.3 应纳税额

（1）增值税

①销售额或营业额的确认

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）消费税

消费税应纳税额为商品的价值乘以相应的税率。

（3）关税

关税税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通过必要调整确定。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的在乌克兰市场销售的价格，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。

2.4.4 申报制度

（1）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或劳务金额超过 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增值税。

2.4.5 其他

（1）增值税

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）关税

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。

2.5 其他税（费）

2.5.1 社会保障费（Social Security Contributions）

雇主必须代表其雇员向社会基金缴款（统一社会保障费）。自 2016 年 1 月 1 日起，统一社会保障费的缴纳按雇主支付雇员工资总额的 22% 统一支付，每月最高限额为法定月最低工资的 15 倍（2023 年为 100,500 格里夫纳）。缴款在雇主支付雇员薪金之日的当月按月支付，社会保障费是雇主实体企业所得税的税前扣除项目。

关于个体经营者的社会保障缴款，个体职业者和个体经营者的缴费基数不得低于法定月最低工资，并按该基数的 22% 进行缴纳。

2.5.2 财产税（Property Tax）

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（Land Tax）

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。最低税按地块评估价值的 4% 计算。该比率将于 2023 年进一步提高至 5%。

从 2022 年 1 月 1 日起，若农业用地所有者每公顷缴纳的税款低于最低限度，需要缴纳最低税，最低税按地块评估价值的 4% 计算。该比率将于 2023 年进一步提高至 5%。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，通常不超过该地块评估价值的 12%。

一般情况下，个人应纳税额由税务机关计算，法人则需自行计算应纳税额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（Real Estate Tax）

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，每平方米缴纳税额不应超过法定最低月薪的 1.5%（2022 年 1 月起，法定最低月薪提高至 6,500 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 平方米的高档公寓或超过 500 平方米的房屋每年需额外缴纳 25,000 格里夫纳的不动产税。

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，国家财税署下设 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。地方税务机构则以一级行政区为单位。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，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

税务机关是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和管理

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。

乌克兰法律对于最终受益所有人以及所有权结构的披露存在要求：

（1）如果经营实体发现法律实体、个体企业家和公共组织的统一国家登记册中关于最终受益所有人以及法律实体所有权结构的信息存在任何不完整、不准确或错误，应将发现的差异通知司法部。违反这一要求将被处以最高 340,000 格里夫纳的罚款（如法律实体未能收到参股方的信息可以免除责任）。司法部在收到通知后，应指示在统一国家登记册中标记关于最终受益所有人以及所有权结构数据的潜在不可靠性，并要求法律实体就所识别的信息提供解释；

（2）公司的参股方应根据法律实体的要求提供有关最终受益所有人的信息或通知法律实体最终受益所有人/所有权结构的变化。参股方（个人和法人实体居民）违反该义务可能会受到 17,000 至 340,000 格里夫纳的罚款；

（3）取消了每年更新最终受益所有人数据和提交所有权结构的要求。但当最终受益所有人发生变化、股本金额、股份数量或公司参股者的组成发生变化、以及当先前提交的数据中发现任何不完整、不准确或错误时，应更新最终受益所有人数据和提交所有权结构的最新信息；

（4）应在统一国家登记册中注明最终受益所有人的全部国籍与公民身份（如果涉及多个国家），允许使用合格的电子签名对最终受益所有人的护照副本进行认证；

（5）股票获准在乌克兰内阁批准的外国证券交易所名单中进行交易并且受其信息披露要求约束的上市股份公司（PJSC）无需遵循该法律规定的提交最终受益所有人以及所有权结构信息的要求。

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 10 日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

（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。

（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）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保存至少 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。

账簿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。

（4）发票等合法票据管理

自 2015 年 1 月 1 日起，乌克兰仅接受电子方式登记税务发票。企业需将所有税务发票记录在税务发票统一登记系统中。在增值税相关业务中，年营收超过 100 万格里夫纳的企业，就其在乌克兰境内提供的商品和服务开具发票时，必须使用电子发票。

3.2.3 纳税申报

企业所得税、个人所得税以及增值税的纳税申报具体要求，请详见 2.2.3 章节、2.3.3 章节以及 2.4.4 章节。

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，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 日内开展；

（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。一般根据法定征管时限，非定期稽查可能至少每三年开展一次。

乌克兰财政部从 2023 年 1 月 1 日起采用了可选的标准税务审计文件制度。从 2025 年 1 月 1 日起，所有大型纳税人必须以标准税务审计文件格式提交税务审计文件，到 2027 年 1 月 1 日，所有纳税人都将被要求以这种格式提交税务文件。

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，其他的事务所也可以提供税务服务。

3.2.6 法律责任

（1）违反基本规定的处罚

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%（从 2022 年 6 月 3 日起，再融资年利率为 25%），但如果税务机关未能在法规期限内将增值税退税返还给纳税人的，也应向纳税人承担相同利率的罚息。

（2）不履行纳税义务处罚

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三年内发生违反税款缴纳规定行为的次数：

- 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，处以 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，可在收到纳税评估结果之日起 10 日内向上级税务机关提起申诉。上级税务机关需在收到申诉请求后 20 日内做出决定，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，纳税人可将该申诉进一步提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，根据乌克兰改革法，2019 年 1 月 1 日前所有税务数据库将从乌克兰财税署转移至财政部，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。

改革法还引入了一般反避税规则（GAAR），主要包括：

（1）出于企业所得税和转让定价的考量，对与非居民纳税人的交易进行“商业目的测试”。乌克兰税务机关目前已基于判例法运用商业目的测试，即缺乏真实商业目的的交易发生的费用不得在税前扣除，新规则将为现有实务操作提供法规依据；

（2）国内法下的一般反避税规则防止将取得税收协定优惠待遇作为交易安排的主要目的。

2021年6月15日，乌克兰议会通过了一项通常被称为《税收赦免法》的法律，该法律引入了一项关于未报告应税收入及资产的自愿披露计划，该法于2021年7月21日开始生效。税收赦免有时间限制，即从2021年9月1日开始实施，至2023年3月1日结束。一旦严格按照税收赦免的程序正确地报告应报告资产，符合条件的个人将被赦免与个人资产有关的税收和货币管制违法行为的处罚。符合税收特赦相关条件的个人，如按照该法规范上报应报告资产，可以享受规定的优惠税率，其特别税率视情况而定，从2.5%到11.5%不等（即非标准的18%的个人所得税税率）。税收特赦的应报告资产包括2021年1月1日之前取得但未能合规申报纳税的应纳税所得额，以及以未合规申报的应纳税所得额为代价取得的资产，如动产和不动产、有价证券、在法人实体中的权益、知识产权和金融工具。特赦声明必须由个人以电子形式提交，自评应交税款应在提交特赦声明后的30个日历日内支付，也可以选择分三期等额缴纳税款。

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

（1）登记备案

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。如果法律不要求进行行政登记，则需在开展经营活动前进行税务登记。

如果非居民纳税人在乌克兰境内开展的活动构成了常设机构，乌克兰税务机关有权对该非居民纳税人进行强制税务登记。对于在乌克兰通过常设机构经营但未按照规定登记或者正确缴纳税款的非居民企业，税务机关将有权启动税务调查。

同时，非居民纳税人可就乌克兰税务部门关于其在乌克兰缴纳的预提所得税和税务部门对于外国公司常设机构所做的相关税务评估提请复议。

所有实际经营但尚未注册登记的非居民常设机构应在2021年4月1日前注册登记。自2021年7月1日起，税务机关将有权检查非

居民企业的活动，并在有充分理由的情况下强制将非居民企业注册登记为常设机构。未经税务登记的非居民开展活动将从 2021 年 1 月 1 日起的纳税期开始承担法律责任。

从 2022 年 1 月 1 日起，非居民企业如果在乌克兰向乌克兰个人提供电子服务，必须在乌克兰进行税务登记（前提是此类交易在上一日历年总额超过 100 万格里夫纳）。

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，需作为扣缴代理人向其主管税务机关报告支付金额和代扣代缴金额等信息。

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收入的受益所有人或满足其他特定条件，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身份证明及其他文件（若适用协定中有相关要求）以申请协定优惠。

关于享受乌克兰税收协定相关优惠的条件，改革法还提出了如下修订方案：

① 针对受益所有人的“穿透法则”。即如果来源于乌克兰的收入直接接受方不是该收入的受益所有人，可能穿透适用乌克兰与实际受益所有人所在国家或地区的税收协定；

② “主要目的测试”。即评估交易或安排的主要目的之一是否为获取税收协定优惠待遇。如是，则无法享受税收协定优惠待遇。

3.3.2 非居民企业税收管理

（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，需在支付时作为扣缴代理人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收居民身份证明。具体适用税率请参详 2.2.2.7 预提所得税章节。

若非居民企业通过在乌克兰的常设机构开展业务，应自行评估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。

（2）增值税管理

非居民通过其在乌克兰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，从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。若非居民企业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）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，乌克兰目前尚无明确的代扣代缴机制，征税存在不确定性。

（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。

自 2021 年 1 月 1 日起，转让乌克兰重房地产公司所产生的资本利得收益的规则有所更新，转让直接或间接拥有乌克兰重房地产公司的外国公司的股份所产生的资本收益，如果在转让前一年满足下列条件时需要在乌克兰纳税：外国公司的股份价值有 50% 以上来自该公司在乌克兰公司的投资；且乌克兰公司 50% 或以上的价值是由位于乌克兰的不动产产生的，这些不动产可以是乌克兰公司自有的，也可以是其根据长期租赁、融资租赁或类似协议使用的。根据乌克兰国家会计标准或国际财务报告标准，这种使用权被乌克兰公司确认为“资

产”，包括“使用权资产”。该等外国公司的非居民买受人须在乌克兰税务机关登记，并按 15% 的税率向非居民转让方足额预扣资本利得税，该税率可能因适用税收协定而降低。计算应缴税款的税基是销售价格与非居民转让方取得该资产的成本（须有文件支持）之间的正差。同时，如果非居民转让方未能向非居民受让方提供确认购置成本的文件，在这种情况下，税基将由全部的购买价款构成。

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规定。相关利得通常需要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。

（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 2.2.2.7 预提所得税章节。

（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 2.2.2.7 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 25% 以上的参股权益（改革法将该所有权门槛自 20% 修订为 25%，同时规定，对于不构成法人实体的法律形式，持有其 25% 以上权益的成员亦将被视为其关联方）；

（2）多家公司不低于 25% 的参股权益（改革法将该所有权门槛自 20% 修订为 25%）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独立执行机构；

②至少 50% 的执行理事会成员或至少 50% 的监事会成员。

（4）多个法人实体的独立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独立执行机构；

②至少 50% 的执行理事会成员或至少 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独立执行机构的法人实体；

（10）由同一自然人履行其独立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）。根据改革法，上述定义排除国际贷款中介及其子公司（指由国际贷款中介持有 75% 以上股权的实体）；

（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。

根据经合组织 2022 年 10 月 5 日的声明，乌克兰在 2022 年 7 月 5 日提出正式请求后被承认为经合组织的潜在成员。

4.1.2 关联交易基本类型

乌克兰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。

根据乌克兰税法，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）通过非居民代理采购或提供的服务；
- （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或者没能根据要求及时、适当地交换税务和财务信息的国家或地区）的非居民实体的交易；该列表由内阁确定，目前包含 26 个司法管辖区；

（5）非居民与其在乌克兰境内的常设机构之间的交易（自 2018 年 1 月 1 日起）。

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。

此外，基于改革法的规定，若关联交易一方将全部或部分的功能、风险或资产转让至另一方，导致乌克兰纳税人的收入或财务权益减少，该等交易也需要遵守独立交易原则（假设在同等条件的非关联方交易下，转让方应取得合理补偿）。

4.1.3 关联申报管理

转让定价报告期间为公历年度。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（新法规下包括国别报告、主体文档与本地文档）；

（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。转让定价同期资料报告视其报告类型而适用不同的申报要求（详见 4.2 章节）。

4.2 同期资料

4.2.1 分类及准备主体

根据乌克兰改革法，若乌克兰实体属于跨国集团成员，其需要向税务机关报告该事实及相关资料。首次报告期限为 2021 年 10 月 1 日。乌克兰同时引入了经合组织建议的三层转让定价文档结构。该三层文档结构具体包含以下内容：

（1）国别报告（CbCR）（乌克兰要求的第一次递交报告所属年度为 2021 年）

如果纳税人属于跨国企业集团，且该集团在报告年度前一个财务年度的合并收入总额超过 7.5 亿欧元，且符合乌克兰税法规定的其他要求，则必须申报国别报告。纳税人应在财务年度结束后 12 个月内向税务机关提交国别报告，财务年度由跨国企业集团的母公司确定。

2022 年 11 月 3 日，乌克兰加入了经合组织《关于国别报告信息交换的多边主管税务机关协议》（CbC MCAA）。CbC MCAA 规定，跨国企业集团提交的年度国别报告（CbCR）要与跨国企业集团经营所在的所有管辖区自动交换，符合门槛条件的乌克兰企业需要提交国别报告，乌克兰税务机关将会通过有途径获取在其他国家提交的国别报告。

如果跨国企业集团已经在另一个司法管辖区提交了国别报告，则在乌克兰没有次级提交义务，但如果国别报告是在与乌克兰没有自动

交换协议的司法管辖区提交的或从某些司法管辖区获得国别报告时存在系统性故障，则必须在乌克兰提交国别报告。

（2）主体文档（乌克兰要求的第一次递交报告所属年度为 2021 年）

如果纳税人属于跨国企业集团，且该集团在报告年度前一个财务年度的合并收入总额超过 5,000 万欧元，则必须准备主体文档。纳税人应在收到税务机关要求后的 90 个日历日内提交主体文档。该要求应在纳税人所属跨国企业集团确定的财务年度结束之日起 12 个月后但不晚于 36 个月内提出。

因战争行动而无法遵守主体文档标准申报期限的纳税人，如果按照财政部批准的程序（2022 年 7 月 29 日第 225 号令）确认其无法按规定申报，则可以免除申报义务。

（3）本地文档

如果纳税人在报告年度进行了受控交易，则必须准备本地文档。纳税人应在税务机关提出要求后的 30 个日历日内提交相关文件。该要求可在进行受控交易发生年度次年的 10 月 1 日后向纳税人提出。

4.2.2 具体要求及内容

同期资料本地文档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/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）纳税人对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。

自 2020 年 5 月 23 日起，本地文档中应当包含的内容得到了进一步扩充。其中的重要变化是，纳税人应在本地文档中加入对受控交易中供应链（价值链）的描述，并对受控交易中购买服务、无形资产（包括授权安排）和除货物以外的业务交易项目的商业目的和经济利益进行说明。

4.2.3 其他要求

若同期资料及相关支持文档为外语，纳税人通常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。

自 2019 年 1 月 1 日起，乌克兰税法中引入了“实质重于形式”原则，这意味着即使在没有书面证据或与相关协议条款和条件相抵触的情况下，受控交易的商业和财务性质也应由交易各方的实质行为及其行为的实际条件或情况所决定。

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、成本加成法、交易净利润法、利润分割法同等适用，应优先采用再销售价格法或成本加成法。

如果纳税人决定采用可比非受控价格法以外的方法，纳税人需在其转让定价本地文档中包含以下信息：商业交易链中所有关联方（以及其他特定类型的非居民纳税人）的盈利能力；无法采用可比非受控价格法，或考虑到受控交易的事实和情况可比非受控价格法不是最适当方法的理由。

（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价格法定价。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。

（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。应用该方法的主要难点在于获取可靠数据。

如果再销售交易中包含以下环节，也适用再销售价格法：

- 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。

（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。应用该方法的主要难点在于缺乏可靠信息。

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。

（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合理的转让定价方法得出合理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。

（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

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 日内提交异议。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 日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 日（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。

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

根据乌克兰税法规定，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仍很有限。

4.4.2 程序

预约定价安排程序主要包含以下两个步骤：一是价格协商程序合理性的预先考量（仅限纳税人主动要求）；二是价格协商程序申请。纳税人还须提供的资料包括（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) 非居民纳税人的税收居民身份证明文件；
- (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最长不得超过 5 个公历年度。

4.5 受控外国企业

4.5.1 判定标准

2020 年 5 月，乌克兰新颁布的改革法引入了受控外国企业规则（CFC），该法已延期于 2022 年 1 月 1 日生效，第一份针对 2022 报告年度的 CFC 报告必须在 2023 年提交。

该法律针对受控外国企业的未分配留存利润，在乌克兰居民纳税人（即受控外国企业的控股股东）层面征税，该控股股东可以是个人或者法人。受控外国企业被广泛地定义为包括公司实体以及某些税务穿透实体（例如信托、投资基金、合伙企业等）的各类实体。

当同时满足下列条件时，该实体被认定为受控外国企业：

- （1）该实体不是乌克兰税收居民或常设机构；
- （2）由乌克兰税务居民（自然人或法律实体）控制。

控制是根据所有权份额和其他标准确定的。在判定受控外国企业时，不具有法律实体地位的外国机构（如合伙企业、信托、基金、基金会等）也等同于实体。

有以下情形之一的即符合对外国企业形成控制，包括：

- （1）持有外国企业 50% 以上的权益；
- （2）与其他乌克兰个人或法人共同持有该受控外国企业至少 10% 的股份（2022 年及 2023 年申报期内该比例为 25%），且所有乌克兰居民纳税人在该企业的合计参股比例超过 50%；
- （3）对外国企业构成实际控制。

除非获得豁免，否则受控外国企业的收入需要在乌克兰纳税。如果乌克兰居民控股股东达到最低控制门槛，相应收入将归属于该控股股东，应归属于各控股股东的收入额将根据持股比例计算。

根据乌克兰受控外国企业相关法规，以下情形下可豁免就受控外国企业的利润征税：

- （1）乌克兰与受控外国企业的注册地（所在地）之间有税收协定或税务信息交换协议，且受控外国企业按不低于 13% 的实际税负率缴纳所得税，或受控外国企业的被动收入份额不超过其总收入的 50%（需符合特定实质标准）；
- （2）在报告期末，归属于一个控制人的所有受控外国企业总收入不超过 200 万欧元；

- (3) 受控外国企业是上市公司，其股票在公开股票市场上交易；
- (4) 受控外国企业是不分配利润的非营利组织。

对于受控外国企业的税务申报，其报告期间为公历年度或遵循其税务居民所在国家（地区）财务报告要求的财务年度。每个受控外国企业的应税收入将被计入在控股股东的年度所得税应税收入中，在年度汇算清缴时报告。

4.5.2 税务调整

受控外国企业的应纳税所得额是根据其相关公历年的非合并财务报表计算的税前净利润，报表应根据国内公认会计准则（GAAP）或国际财务报告准则（IFRS）编制，并进行特定税务调整。如果税务机关对财务报表有疑问，可以要求纳税人提供审计报告。

受控外国企业的未分配收入应适用 18% 的税率，受控外国企业的已分配收入按照 18% 或 9% 的税率征税，具体情况视分配时间而定。当受控外国企业将其收入作为股息分配给居民企业股东，且该股息分配早于在乌克兰申报受控外国企业报告的时间或早于报告所属年度之后的第二个公历年末，可按照 9% 的低税率计征所得税；如果在之后较晚的日期分配股息，则适用 18% 的税率。此外，如果实际收到受控外国企业分配的资金并在受控外国企业报告年度后的第二个日历年结束前提交报告年度的财产状况和收入的澄清声明，则可以重新计算税款（从适用 18% 税率变为适用 9%）并返还部分已缴纳的税款，并且实际收到受控外国企业利润的当年的申报不重复计算这部分利润。

受控外国企业发生的亏损可以向以后年度进行结转。证券价值重估的损失不允许进行税前扣除，只有业务运营产生的损失能税前扣除。

除了年度受控外国企业报告外，控股人必须向税务机关提交收购或出售受控对象股份的通知。该通知需要在收购或出售股份后的 60 天内提交，如果没有及时提交，纳税人可能会被处以 744,300 格里夫纳的罚款。

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

根据乌克兰目前的税法规定，2021年1月1日起，向非居民支付利息的税前扣除受收益剥离规定限制。如果对非居民债权人（关联方或非关联方）的债务超过公司自身资本的3.5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摊销前利润（EBITDA）数额的30%。但未抵扣部分的利息可以向以后年度结转直至完全扣除，但每年剩余可结转弥补的总额会减少5%。

乌克兰居民企业与非居民关联方（或在低税率国家（地区）注册的非居民非关联方）之间签订的贷款协议所支付的利息必须遵从独立交易原则。

银行和融资租赁机构（作为债务人）不适用上述最新的利息扣除限制规则。

4.7.2 税务调整

如上所述，向非居民关联方（改革法下将包括所有非居民债权人）支付利息受收益剥离规定（改革法下为固定扣除率规则）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（或在低税率

国家（地区）注册的非居民非关联方）之间签订的贷款协议所支付的利息如果不符合独立交易原则也可能收到税务调整。

4.8 法律责任

目前，乌克兰转让定价处罚基于报告年度 1 月 1 日公布的最低生活工资（2024 年 1 月 1 日起为 2,920 格里夫纳）确定。主要规定如下：

表 7 乌克兰转让定价处罚标准

事项	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 1% 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，但不超过最低生活工资的 300 倍
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
未提交跨国集团成员报告	相当于最低生活工资 50 倍的罚款
未提交主体文档	相当于最低生活工资 300 倍的罚款
未提交国别报告	相当于最低生活工资 1000 倍的罚款

第五章 中乌税收协定及相互协商程序

5.1 中乌税收协定

乌克兰目前已与全球 72 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，其中许多已经根据全球 BEPS 倡议的《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》（以下简称《公约》）条款进行了调整或补充。乌克兰与马来西亚和西班牙的税收协定沿用了前苏联签署的协定。

5.1.1 中乌税收协定案文

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“中乌税收协定”）。根据国家税务总局发布的《国家税务总局关于中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，在中国，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。

经国务院批准，中国于 2022 年 5 月 25 日向《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》（以下简称《公约》）保存人经济合作与发展组织秘书长交存了《公约》核准书。根据《公约》第三十四条（生效）第二款的规定，《公约》将于 2022 年 9 月 1 日对中国生效。截至目前，根据税收协定缔约对方完成《公约》生效程序的情况，《公约》将适用于中乌税收协定，开始适用的时间根据《公约》第三十五条（开始适用）的规定确定。（一）对于支付给或归于非居民的款项源泉扣缴的税收，适用于 2023 年 1 月 1 日起发

生的应税事项；（二）对于所有其他税收，适用于 2023 年 3 月 1 日或以后开始的纳税周期征收的税收。

5.1.2 适用范围

（1）主体范围

中乌税收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。

在中乌税收协定中，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公司和其他团体，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。

（2）客体范围

中乌税收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。

中乌税收协定适用的现行税种为：

在中国包括：个人所得税、企业所得税。

在乌克兰包括：对企业的利润征收的税收和公民所得税。

中乌税收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。

（3）领土范围

在中乌税收协定中，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。对于赴乌克兰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，从而确定对自身税收成本的影响。

根据中乌税收协定及议定书，常设机构主要可以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 豁免情形）。

5.1.3.2 工程型常设机构

工程型常设机构是指连续 18 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 豁免情形）。

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 18 个月，除非属于豁免情形（参见 5.1.3.5 豁免情形）。

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，有权以该企业的名义签订合同并经常行使这种权力，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，这个人为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 豁免情形），或这个人属于独立代理人。

根据中乌税收协定，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。

5.1.3.6 远程监管相关业务构成常设机构的判定规则

据 2025 年 4 月乌克兰国家税务局就俄乌冲突背景下，外国企业通过远程监管方式在乌克兰开展业务是否构成常设机构的认定规则作出的详细说明。

（1）以下三种情形不构成常设机构：一是如果外国企业仅承担远程监督管理职能，并将具体现场作业委托给乌克兰当地分包商执行；二是非居民实体通过乌克兰中介机构在乌开展货物或服务的购销等商业活动，且该中介机构的核心业务范围包括代理、信托、委托或其他类似中介服务，并符合独立交易原则；三是非居民实体通过视频通讯等方式对由乌克兰当地分包商执行的安装项目进行远程监督，且未在乌克兰派驻员工或雇佣人员；

（2）以下情形构成常设机构：如果乌克兰中介机构完全或几乎完全代表一个或多个作为关联方的非居民实体，并为其利益行事，则该中介机构将被认定为一个或多个非居民关联方在乌克兰的常设机构。

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；以及通过实质性经营营业活动而取得的所得，如营业利润等。以下将分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

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所得，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，不能单纯以避税为目的而实施安排。

（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，不能单纯以避税为目的而实施安排。

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 营业利润）或独立个人劳务（参见 5.1.4.4 个人劳务所得）条款。

5.1.4.2 营业利润

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。

中国居民企业通过设在乌克兰的常设机构在当地进行营业，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。

在确定常设机构的利润时，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

根据中乌税收协定第六条的规定，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，但协议规定了最小范畴，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取得的不固定或固定收入的权利。

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

中乌税收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”界定请参详 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：

A. 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；

B. 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

（1）独立个人劳务

根据中乌税收协定第十四条，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。

（2）非独立个人劳务

根据中乌税收协定第十五条，除适用董事费（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。

依国际税收协定规范惯例，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

根据中乌税收协定第十七条，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。中国表演家或运动员在乌克兰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，可以在乌克兰征税。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，在乌克兰应予免税；

（2）教师和研究人员

根据中乌税收协定第二十条，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年内免予征税；

（3）学生和实习人员

根据中乌税收协定第二十一条，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，乌克兰应免予征税：

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

根据中乌税收协定第十六条，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

根据中乌税收协定第十八条，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

根据中乌税收协定第十九条，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。

5.1.4.5 国际运输

根据中乌税收协定第八条，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，应在乌克兰免予征收任何类似中国营业税（中国营业税改增值税后，此税种已取消）的税收。

5.1.4.6 联属企业

根据中乌税收协定第九条，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。

缔约国一方将缔约国另一方已征税的企业利润，而这部分利润本应由该缔约国一方企业取得的，包括在该缔约国一方企业的利润内，并且加以征税时，如果这两个企业之间的关系是独立企业之间的关系，该缔约国另一方应对这部分利润所征收的税额加以调整，在确定上述调整时，应对本协定其他规定予以注意，如有必要，缔约国双方主管当局应相互协商。

5.1.4.7 其他所得

根据中乌税收协定第二十二条，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税收协定营业利润（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 企业境外所得的税收抵免办法

据 2025 年 2 月乌克兰财政部发布的文件，明确外国税收抵免规则，具体内容包括：

（1）外国来源收入定义：指乌克兰居民从乌克兰境外取得的任何收入，包括在境外提供服务所获取的报酬、利息、股息、特许权使用费、境外财产的租金收入，以及境外投资和证券所获收益；

（2）双边税收协定下的税收抵免规则：当乌克兰与外国之间存在有效的双边税收协定时，乌克兰纳税人可通过在企业所得税申报表附录 ZP 的 16.1 行申报外国税收抵免金额，以扣除其在国外缴纳的税款，从而减少其在乌克兰的应纳税额。但需注意，抵免额不得超过当期在乌克兰的应纳税额，且超额部分不可结转至未来年度；

（3）申请外国税收抵免的要求：乌克兰居民纳税人在享受外国税收抵免时，需提供由外国税务机关出具的证明文件，明确载明已缴纳税额及税基或征税对象。此类证明须经对方国家有关部门认证，并由乌克兰驻当地使领馆进行双重认证（税收协定另有规定的除外）。

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相关内容。

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，应与在相同情况下，支付给乌克兰居民同类款项一样扣除。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待遇的手续

5.1.7.1 乌克兰执行协定的模式

根据乌克兰税法第 103 条第 103.2 款，由扣缴义务人在向非居民支付时自行申报适用税收协定。

5.1.7.2 享受协定待遇办理流程及所需资料

为了享受税收协定优惠税率，乌克兰纳税人（代理人）会要求非居民方提供其所在居民国的税收居民身份证明及其他文件（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。

5.1.7.3 开具税收居民身份证明的流程

根据国家税务总局公告 2025 年第 4 号规定，由企业或个人就其构成中国税收居民的任一公历年度向其主管税务机关申请开具《中国税收居民身份证明》。

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。

乌克兰已发生 4 例相互协商程序协商的案例。根据经合组织 2023 年公布的相互协商程序统计数据，2023 年乌克兰启动 3 例相互协商程序案件程序，结案 2 例相互协商程序案件均由纳税人撤回结案。

相互协商程序申请的期限为自乌克兰纳税评估到期之日或外国主管当局做出相关决定之日起 1,095 个日历日。纳税人可以提交多个纳税年度的相互协商程序申请。根据相互协商程序的决议，纳税人可以减少甚至免除支付案件相关利息及罚款的义务。在乌克兰提交相互协商程序申请无需费用。

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

从 2020 年 5 月 23 日起，乌克兰税法已包含有关于相互协商程序的 108（1）号特别条款。乌克兰作为 BEPS 包容性框架的成员，承诺实行 BEPS 第 14 项行动计划的最低标准，基于相互协商程序统计报告框架提供及时完整的相互协商程序统计报告并且根据模板公布其相互协商程序档案，但乌克兰的 BEPS 第 14 项行动计划的同类审查已经被推迟。

相互协商程序的申请应由纳税人向乌克兰主管当局提交，相互协商程序的细节特点以及所需的具体文档清单见乌克兰财政部 2020 年

12月30日第820号令和乌克兰税法第108(1)条。乌克兰没有与多边相互协商程序有关的指引规定。

中乌税收协定在第二十六条约定了协商解决机制。根据该协定条款,如果中国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税收协定规定的征税时,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,以避免不符合中乌税收协定规定的征税。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税收协定时所发生的困难或疑义,也可以对中乌税收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。

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,规范中国居民与外国(地区)税务主管当局涉及税收协定的相互协商工作。

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,经中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。

乌克兰签署的大多数双边税收协定规定乌克兰财政部是相互协商程序的主管当局,少数双边税收协定中,乌克兰国家税务局作为主管当局行事。如果一方或双方主管当局的行为已经或可能导致税收安

排不符合相关双边税收协定的规定（包括转让定价、税收协定滥用、国内法下反滥用条款、善意纳税人境外税务调整导致的双重征税问题等），纳税人可以申请进行税收协定相互协商程序。

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：

（1）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；

（2）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；

（3）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；

（4）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。

纳税人在税务审计前后均可以向乌克兰财政部提交相互协商程序申请，乌克兰财政部必须在收到申请之日起 60 个工作日内以书面形式通知纳税人请求是否得到满足并说明理由。乌克兰主管当局应当在相互协商程序开始后的 30 个工作日内，根据相关双边税收协定向协定另一方的主管当局提出接触与申请。

乌克兰财政部还应在相互协商程序结果做出之日起 5 个工作日内将其关于相互协商程序申请的决议结果告知乌克兰税务机关。如果做出对纳税人有利的决议，财政部应与对应国家的主管税务机构进行沟通，并将沟通结果书面通知纳税人。

相互协商程序的时间表没有明确规定，纳税人可以随时撤回其进行相互协商程序的申请。如果纳税人在税务审计及评估后要求进行相互协商程序，则在行政上诉完成之前无法提交申请，纳税人在收到行政上诉的负面决定后有 10 个工作日的时间提交相互协商程序申请。

如果纳税人选择进行行政或司法上诉，则在法律程序完成之前，不能提交相互协商程序申请。如果行政上诉程序认定了相关问题的结果，纳税人仍可以申请相互协商程序或进行司法上诉。如果纳税人对相互协商程序结果不满意，可以通过法院系统提起上诉。如果司法上诉程序已经认定了相关问题的结果，纳税人不得再申请相互协商程序。

税务机关以及纳税人已经就税务调查达成和解的案例不适用于相互协商程序。

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：

（1）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；

（2）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，涉及中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：

（1）未按规定程序受理，或未在规定期限内向税务总局上报中国居民（国民）相互协商请求的；

(2) 未按规定时间上报相互协商案件核查报告的;

(3) 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;

(4) 未按规定时间执行相互协商达成的协议的。

一旦提交了相互协商程序申请, 申请期间针对于纳税人的税务评估调查款的征收程序应暂停, 直至结案或接到相互协商程序申请被拒绝的通知当日。但如果相互协商程序决议的结果对纳税人不利, 纳税人有义务支付整个相互协商程序期间乌克兰国家银行基准利率 120% 的利息。如果主管机构就乌克兰的纳税评估调查达成了对纳税人有利的决定, 乌克兰税务机构必须撤回其纳税评估调查通知(如有), 并且根据相互协商程序的决议发布更新后的纳税评估。

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受侵害的规定。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。仲裁协议可以通过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 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，只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,避免引发争议。

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者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税收协定安排

在投资评估和决策阶段,中国投资者应当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,赴乌克兰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,完善涉外税务风险识别、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，中国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定的具体规定，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

中国投资者在“走出去”的过程中，可以与中国政府相关部门保持良好沟通，积极寻求中国政府的帮助，并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包括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相互协商程序，以寻求解决方案。

5.3.3.5 利用专业人士或服务

由于资料、语言、文化差异等方面的限制，中国投资者凭借自身力量了解境外税制环境及税务风险往往具有较高难度。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税务机关进行登记注册。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

转让定价合规要求趋严，纳税人应当根据乌克兰的转让定价规定，及时准备和提交受控交易报告。同时，纳税人有责任准备、保存整套转让定价同期资料，并在税务机关要求时予以提交。

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 4.8 章节）。

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 日内分别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 日内提交第四季度企业所得税申报，在报告年度结束日后 60 日内提交年度申报表。

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。逃税行为可能会面临刑事处罚。

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日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。

自 2021 年 1 月 1 日起，在乌克兰经营的外国实体，包括通过代表处方式经营的外国实体，在乌克兰开始其商业活动之前，必须在乌克兰注册为企业所得税纳税人。已经存在的代表机构，不再作为乌克兰的企业所得税纳税人，但应继续作为个人所得税、国防税、统一社会保障和增值税的纳税人或税务代理人。

自 2022 年 1 月 1 日起，在乌克兰拥有有效管理场所的外国公司可被认定为成为乌克兰税务居民。在评估公司的有效管理场所是否位于乌克兰，会考虑如下标准：

- (1) 管理层员工是否位于乌克兰；
- (2) 会计账簿是否保存于乌克兰；
- (3) 是否在乌克兰管理银行账户；
- (4) 是否在乌克兰定期举行董事会会议；
- (5) 是否在乌克兰作出管理决策；
- (6) 是否在乌克兰开展业务活动。

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，该所得通常应在乌克兰缴纳预提所得税。在向非居民支付来源于乌克兰的所得时，除非相关税收协定中给予减免优惠，支付方需要从款项中扣缴相应的预提所得税并向乌克兰税务机关缴纳。如果未按时扣缴预提所得税，可能面临税务合规性风险。

自 2021 年 1 月 1 日起，转让定价调整金以及向非居民支付的与公司资本相关的其他款项被视为股息等价付款，需缴纳 15% 的预提税。然而，根据乌克兰签订的避免双重征税条约，预提税负可能会减少（甚至取消）。乌克兰结算与转让定价调整相关的预提税负债的首个截止日期为 2022 年 9 月 30 日。企业应从双边税收协定的角度出发，对 2021 年度可能未按照独立交易原则执行的每个受控交易的定价进行分析，此外应在此类受控交易中从交易对手处获得税务居民证明。为了享受 2021 年度受控交易的双边税收协定优惠，应自此类受控交易中从交易对手方取得翻译为乌克兰语的税务居民证明。

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收居民身份证明并履行相关程序。如果无法按照要求提交税收居民身份证明及乌克兰税务机关要求的其他资料，非居民纳税人可能无法享受相关协定优惠，导致整体税务成本上升。

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/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。

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“实际税负明显偏低的国家或地区”的非居民非关联方）签订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实施调整产生相应风险。

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了常设机构，可能须就归属与该常设机构的利润在乌克兰缴税。

自 2011 年 1 月 1 日起，乌克兰对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

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或其他特定规定，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不允许享受相关税收优惠。

6.4.1 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。

为了防止对税收协定的滥用，乌克兰改革法提出了“主要目的测试”，若评估交易或安排的主要目的之一为获取税收协定优惠，则可能无法享受税收协定优惠待遇。

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

乌克兰曾发生严重的政局动荡，该国的法律法规与经济政策也因战争和政治因素呈现高波动性，整体投资环境发生着较大变化。赴乌克兰投资的中国企业应在投资前进行全面风险评估，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。

参 考 文 献

- [1] 对外投资合作国别（地区）指南—乌克兰（2020 年版）
<http://www.mofcom.gov.cn/dl/gbdqzn/upload/wukelan.pdf>
- [2] IBFD 数据库
- [3] Ukraine Corporate Taxation, Hennadiy Voytsitskyi and Baker & McKenzie - CIS, Limited, IBFD
- [4] Ukraine Individual Taxation, Hennadiy Voytsitskyi and Baker & McKenzie - CIS, Limited, IBFD
- [5] Ukraine Business and Investment, Hennadiy Voytsitskyi, Olga Gavrylyuk and Baker & McKenzie - CIS, Limited, IBFD
- [6] Ukraine Value Added Tax, Roman Blazhko, IBFD
- [7] Ukraine Transfer Pricing, Vladimir Didenko, IBFD
- [8] 《中华人民共和国企业所得税法》
<http://www.npc.gov.cn/npc/c30834/201901/0c846c25aa80405fafc6f99247d0fe08.shtml>
- [9] 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》
<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c28479831/content.html>
- [10] 《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》
<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810770/c1153462/5027031/files/11534622.pdf>
- [11] 《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》
<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810770/c1153462/5027031/files/11534624.pdf>
- [12] 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
https://www.gov.cn/govweb/gongbao/content/2013/content_2541902.htm
- [13] OECD Mutual Agreement Procedure Profiles-Ukraine
<https://www.oecd.org/tax/dispute/ukraine-dispute-resolution-profile.pdf>
- [14] 乌克兰财政部官网
<https://mof.gov.ua/uk>
- [15] 中华人民共和国驻乌克兰大使馆经济商务处
<http://ua.mofcom.gov.cn/>

附录一 乌克兰签订税收条约一览表

现行有效的税收协定：

国家	范围	签约日	文件生效日	起始有效日
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
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
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
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
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
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
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
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
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
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
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
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
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
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
瑞典	所得	1995 年 8 月 14 日	1996 年 6 月 4 日	1997 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
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)
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
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

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
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
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
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
北马其顿	所得和财产	1998 年 3 月 2 日	1998 年 11 月 11 日	1999 年 1 月 1 日
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
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
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
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
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
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
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
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
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
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
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
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
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)
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
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
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
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
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
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
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
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
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
南非	所得	2003 年 8 月 28 日	2004 年 12 月 29 日	2005 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
巴西	所得	2002 年 1 月 16 日	2006 年 4 月 26 日	2007 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
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
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
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
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
摩洛哥	所得	2007 年 7 月 13 日	2009 年 3 月 30 日	2010 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 (乌克兰) 2011 年 1 月 1 日 (新加坡)
利比亚	所得	2008 年 11 月 4 日	2009 年 11 月 18 日	2011 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
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
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
塞浦路斯	所得	2012 年 11 月 8 日	2013 年 8 月 7 日	2014 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

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
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
马耳他	所得	2013 年 9 月 4 日	2017 年 8 月 28 日	2018 年 1 月 1 日
塞浦路斯 (议定书)	所得	2015 年 12 月 11 日	2019 年 11 月 28 日	2019 年 1 月 1 日
卡塔尔	所得	2018 年 3 月 20 日	2019 年 4 月 9 日	2020 年 1 月 1 日
新加坡 (议定书)	所得	2019 年 8 月 16 日	2020 年 3 月 4 日	2020 年 1 月 1 日
英国 (议定书)	所得	2017 年 10 月 9 日	2019 年 12 月 5 日	2020 年 1 月 1 日 (乌克兰) 2020 年 1 月 1 日 (英国) 2020 年 4 月 1 日 (英国) 2020 年 4 月 6 日 (英国)
瑞士 (议定书)	所得和财产	2019 年 1 月 24 日	2020 年 10 月 16 日	2021 年 1 月 1 日
土耳其 (议定书)	所得和资产	2017 年 10 月 9 日	2020 年 11 月 30 日	2021 年 1 月 1 日
奥地利 (议定书)	所得和财产	2020 年 6 月 15 日	2021 年 6 月 25 日	2022 年 1 月 1 日 2023 年 1 月 1 日
荷兰 (议定书)	所得和财产	2018 年 3 月 12 日	2021 年 8 月 31 日	2022 年 1 月 1 日
马来西亚	所得	2016 年 8 月 4 日	2021 年 12 月 29 日	2022 年 1 月 1 日
丹麦 (议定书)	所得和财产	2021 年 2 月 2 日	2022 年 7 月 31 日	2023 年 1 月 1 日
日本	所得	2024 年 2 月 19 日	2024 年 6 月 5 日	2025 年 8 月 1 日

未生效的税收协定：

国家	范围	签约日	文件生效日	起始有效日
古巴	所得和财产	2003 年 3 月 27 日	N/A	N/A
卡塔尔 (议定书)	所得	2021 年 9 月 2 日	N/A	N/A

西班牙	所得	2020 年 9 月 10 日	N/A	N/A
阿拉伯联合 酋长国 (议定书)	所得和财产	2021 年 2 月 14 日	N/A	N/A

附录二 乌克兰预提税率表

	股息		利息 ^[2]	特许权使用费 ^[3]
	个人、企业	符合条件的企业 ^[1]		
	(%)	(%)	(%)	(%)
国内税率				
企业	15	15	15	15
个人	5/18 ^[4]	5/18 ^[4]	18	18
协定国家/地区	协定税率			
阿尔及利亚	15	5	10	10
亚美尼亚	15	5	10	0
奥地利	15	5	5	5/10 ^[17]
阿塞拜疆	10	10	10	10
比利时	15	5	2/10 ^[5]	0/10
巴西	15	10	15	15
保加利亚	15	5	10	10
加拿大	15	5	10	0/10
中华人民共和国	10	5	10	10
克罗地亚	10	5	10	10
塞浦路斯	10	5 ^[15]	5	5/10
捷克共和国	15	5	5	10
丹麦	15	5	0/10 ^[7]	5
埃及	12	12	12	12
爱沙尼亚	15	5	10	10
芬兰	15	0/5 ^[8]	5/10 ^[7]	0/5/10
法国	15	0/5 ^[9]	2/10 ^[5]	0/5/10
格鲁吉亚	10	5	10	10
德国	10	5	2/5 ^[5]	0/5
希腊	10	5	10	10
匈牙利	15	5	10	5
冰岛	15	5	10	10
印度	15	10	10	10
印度尼西亚	15	10	10	10
伊朗 ^[19]	10	10	10	10
爱尔兰	15	5	5/10 ^[16]	5/10
以色列	15	5/10	5/10 ^[10]	10
意大利	15	5	10	7
日本 ^[6]	15	15	10	0/10

约旦	15	10	10	10
哈萨克斯坦	15	5	10	10
韩国	15	5	5	5
科威特	5	5	0	10
吉尔吉斯斯坦	15	5	10	10
拉脱维亚	15	5	10	10
黎巴嫩	15	5	10	10
利比亚	15	5	10	10
立陶宛	15	5	10	10
卢森堡	15	5	5/10 ^[5]	5/10
马来西亚 ^[6]	15	15	15	10/15
马耳他	15	5	10	10
墨西哥	15	5	10	10
摩尔多瓦	15	5	10	10
蒙古	10	10	10	10
黑山共和国 ^[18]	10	5	10	10
摩洛哥	10	10	10	10
荷兰	15	0/5 ^[11]	5	5/10
北马其顿	15	5	10	10
挪威	15	5	10	5/10
波兰	15	5	10	10
葡萄牙	15	10/15 ^[12]	10	10
卡塔尔	10	5	5/10 ^[16]	5/10
罗马尼亚	15	10	10	10/15
沙特阿拉伯	15	5	10	10
塞尔维亚 ^[18]	10	5	10	10
新加坡	15	5	10	7.5
斯洛伐克共和国	10	10	10	10
斯洛文尼亚	15	5	5	5/10
南非	15	5	10	10
西班牙 ^[6]	15	15	0	10
瑞典	10	0/5 ^[14]	0/10 ^[5]	0/10
瑞士	15	5	5	5
塔吉克斯坦	10	10	10	10
泰国	15	10	10/15 ^[10]	15
土耳其	15	10	10	10
土库曼斯坦	10	10	10	10
阿拉伯联合酋长国	15	5	0/5	5/10

英国	15	5	5	5
美国	15	5	0	10
乌兹别克斯坦	10	10	10	10
越南	10	10	10	10

1. 符合条件的企业税率的所有权门槛为 10%、20%、25%或 50%，具体取决于条约的具体规定。

2. 一些条约规定，支付给政府或其机构之一或由政府或其机构担保的利息利率为 0%。

3. 如果显示多个费率，这意味着费率将取决于支付的特许权使用费类型。

4. 18%的税率适用于特权股票的股息或其他股票固定支付，以及变相的就业收入。从乌克兰法人实体企业所得税支付人处收到的股息（集体投资安排除外）适用 5%的税率。从集体投资基金收到的股息适用 9%的税率。

5. 较低的利率适用于某些信贷销售和金融机构发放的贷款所支付的利息。

6. 与日本、马来西亚和西班牙签订的条约是苏联在解体前签订的。乌克兰将继续遵守这些条约，除非它们被取代。已经与马来西亚签署了一项新条约，等待马来西亚方面批准。乌克兰已经批准了新条约。西班牙和乌克兰于 2020 年 9 月 10 日签署了税收协定，等待两国批准程序。2024 年 2 月 19 日，乌克兰和日本签署了一项新的税收协定，乌克兰于 2024 年 6 月批准了该条约。根据新的条约，股息和特许权使用费的预扣税率将降低 5%，利息将降低 5%和 10%。

7. 较低的利率适用于与赊销任何工业、商业或科学设备相关的利息，除非债券是关联企业之间的。

8. 如果投资者持有支付股息的公司至少 50%的资本，并且投资资本至少为 100 万美元，则适用 0%的税率；股息支付者不应在赌博、演艺界或中介业务领域或拍卖中经营。

9. 如果一家或多家法国公司直接或间接持有乌克兰公司至少 50%的资本，并且总投资超过 500 万法郎，则适用 0%的税率。

10. 较低的利率适用于银行发放的任何贷款所支付的利息。

11. 如果收入的接收者是养老基金或其投资，或者支付股息的公司资本由政府或其机构之一担保或保险，则适用 0%的税率。

12. 如果接受股息的公司支付股息前两年内不间断地拥有支付股息的公司至少 25%的股本，则适用 10%的税率。

13. 如果投资资本至少为 50,000 美元，则适用 5%的税率。

14. 如果瑞典公司直接持有支付股息的公司至少 25%的投票权，并且瑞典公司至少 50%的股份由瑞典居民持有，则适用 0%的税率。

15. 如果塞浦路斯公司持有支付股息的乌克兰公司至少 20%的资本，并且投资资本至少为 100,000 欧元，则适用 5%的股息率。

16. 较低的利率适用于与赊销工业、商业或科学设备或银行发放的任何贷款有关的利息。

17. 如果特许权使用费是对科学作品的任何版权、任何专利、商标、设计或模型、计划、秘密配方或工艺的使用或使用权的付款，或有关工业、商业或科学经验的信息，则适用 5%的税率。10%的税率适用于使用或使用任何文学或艺术作品的版权，包括电影胶片以及用于广播或电视广播的电影或磁带。

18. 乌克兰在前南斯拉夫解体前与前南斯拉夫签署了一项条约。乌克兰在与当前黑山和塞尔维亚的关系中适用该条约，除非该条约被取代。

19. 乌克兰和伊朗之间的双边税收协定（DTT）将于 2025 年 1 月 1 日终止。

20. 2025 年 6 月 7 日，该法律得到执行，规定多边公约（MLI）不适用于已经与白俄罗斯、古巴、叙利亚和俄罗斯联邦谴责的双边税收协定（DTT）。相反，其范围将扩展到与奥地利、丹麦、荷兰、英国、瑞士、新加坡、阿联酋的协议，以及与马来西亚的新协议。

附录三 乌克兰基础税目税率表

税目	税率
企业所得税	
标准税率	18%
个人所得税	
标准税率	18%
增值税	
标准税率	20%
低税率	0%/7%/14%

编写人员： 黄碧波、王旭东、金靖淼、庞丹雪、王润清、张宇宸

审校人员： 唐芳王、王锦良、王凯霞、颜洁、孙宇凡、焦玲慧