中国居民赴俄罗斯
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

为了响应“一带一路”倡议，帮助中国赴俄罗斯联邦（Россия Федерация，以下简称“俄罗斯”、“俄联邦”、“俄”等）投资的企业和个人了解和熟悉俄罗斯政治、经济、地理和人文环境，特别是税收制度和管理规定，有效地应对境外税收风险，我们编写了《中国居民赴俄罗斯投资税收指南》（以下简称《指南》）。

《指南》共分为六章，重点介绍俄罗斯有关的税收制度和管理规定。第一章介绍了俄罗斯国情、投资环境。第二章介绍了俄罗斯税收制度，包括联邦税收：企业利润税、个人所得税、增值税、消费税、矿产资源开采税、水资源使用税等；联邦主体税收：企业财产税、交通运输税、博彩税等；地方税收：个人财产税、土地税等。另外还针对小微企业等特定纳税人适用的简易征收制度、核定征收制度、统一农业税、特许征税制度、产品分成协议征税制度等特别税收制度进行了简要说明。第三章介绍了俄罗斯税收征管制度。第四章介绍了俄罗斯特别纳税调整政策。第五章介绍了中俄税收协定和相互协商程序。第六章介绍了投资俄罗斯应注重防范的税收风险。

《指南》仅基于2023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，建议中国“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

前言.....1
第一章　俄罗斯经济概况.....1
1.1 近年经济发展情况.....1
1.2 支柱产业和重点行业.....3
1.3 经贸合作.....5
1.3.1 贸易关系.....5
1.3.2 经贸合作.....7
1.3.3 引进外资.....8
1.3.4 与中国的经贸合作.....10
1.4 投资政策.....11
1.4.1 投资吸引力.....16
1.4.2 行业鼓励政策.....17
1.4.3 地区鼓励政策.....18
1.4.4 投资退出政策.....20
第二章　俄罗斯税收制度简介.....22
2.1 概览.....22
2.1.1 **税制综述**.....22
2.1.2 税收法律体系.....22
2.1.3 最新税制变化.....35
2.2 企业利润税.....37
2.2.1 **居民企业**.....39
2.2.2 外国企业.....56
2.3 个人所得税.....63
2.3.1 居民纳税人.....64
2.3.2 非居民纳税人.....80
2.4 增值税.....85
2.4.1 增值税概述.....85
2.4.2 税率.....87
2.4.3 税收优惠.....89
2.4.4 应纳税额.....94
2.4.5 申报制度.....95

2.5 其他税（费）.....97
2.5.1 消费税.....97
2.5.2 矿产资源开采税.....103
2.5.3 水资源使用税.....109
2.5.4 企业财产税.....116
2.5.5 交通运输税.....120
2.5.6 博彩税.....122
2.5.7 个人财产税.....122
2.5.8 土地税.....127
2.5.9 社保费.....131
第三章 俄罗斯税收征收和管理制度.....135
3.1 税收管理机构.....135
3.1.1 税务系统机构设置.....135
3.1.2 税务管理机构职责.....137
3.2 居民纳税人税收征收管理.....137
3.2.1 税务登记.....138
3.2.2 账簿凭证管理制度.....139
3.2.3 纳税申报.....142
3.2.4 税务检查.....143
3.2.5 税务代理.....145
3.2.6 法律责任.....145
3.2.7 其他征管规定.....147
3.3 外国企业的税收征收管理.....150
3.3.1 外国企业税收征管措施简介.....150
3.3.2 外国企业税收管理.....151
第四章 俄罗斯特别纳税调整政策.....153
4.1 关联交易.....153
4.1.1 关联关系判定标准.....153
4.1.2 关联交易基本类型.....154
4.1.3 关联申报管理.....156
4.2 同期资料.....156
4.2.1 分类及准备主体.....156
4.2.2 具体要求及内容.....157

4.3 转让定价调查.....159
4.3.1 原则.....159
4.3.2 转让定价主要方法.....159
4.4 预约定价安排.....160
4.4.1 适用范围.....160
4.4.2 程序.....161
4.5 受控外国企业规则.....164
4.5.1 判定标准.....165
4.5.2 税务调整.....165
4.5.3 案例.....165
4.6 成本分摊协议管理.....166
4.7 资本弱化.....167
4.7.1 判定标准.....167
4.7.2 税务调整.....167
4.8 法律责任.....168
第五章 中俄税收协定及相互协商程序.....169
5.1 中俄税收协定.....169
5.1.1 中俄税收协定.....169
5.1.2 适用范围.....170
5.1.3 常设机构的认定.....172
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....173
5.1.5 俄罗斯税收抵免政策.....178
5.1.6 无差别待遇原则.....179
5.1.7 在俄罗斯享受税收协定待遇的手续.....180
5.2 中俄税收协定相互协商程序.....182
5.2.1 相互协商程序概述.....182
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....183
5.2.3 相互协商程序的适用.....183
5.2.4 启动程序.....184
5.2.5 相互协商的法律效力.....186
5.3 中俄税收协定争议的防范.....187
第六章 在俄罗斯投资可能存在的税收风险.....189
6.1 信息报告风险.....189

6.1.1 登记注册制度.....189
6.1.2 信息报告制度.....189
6.2 纳税申报风险.....189
6.2.1 在俄罗斯设立子公司的纳税申报风险.....189
6.2.2 在俄罗斯设立分公司或代表处的纳税申报风险.....190
6.2.3 在俄罗斯取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险.....190
6.2.4 在俄罗斯取得与常设机构有关的所得的纳税申报风险.....190
6.3 调查认定风险.....191
6.4 享受税收协定待遇风险.....192
附 录.....194
1.增值税税率表.....194
2.与俄罗斯签订关于避免双重征税双边协定国家（地区）一览表.....201
3.俄罗斯签订的税收协定预提税率表.....212
4.俄罗斯联邦各联邦主体 2023 年税期的税目税率表.....216

第一章　俄罗斯经济概况

1.1 近年经济发展情况

据俄罗斯通讯社援引国际货币基金组织的数据，2022 年俄罗斯人均 GDP 达到 1.544 万美元，接近 2013 年创纪录的水平。据报道，2022 年俄罗斯人均 GDP 与上年相比增加 2820 美元，增长率为 22.3%，达到 2013 年之后的最高水平。2013 年俄罗斯人均国内生产总值（GDP）为 1.593 万美元。在参与人均 GDP 调研的 100 个国家中，74 个国家人均 GDP 上涨，19 个国家下降，大部分 GDP 出现下降的国家位于欧洲。根据世界银行和俄罗斯国家统计局 2022 年的统计数据，俄罗斯自 2014 年之后首次重返世界十大经济体行列。

表 1　2022 年 1-4 季度俄罗斯 GDP 实际增长率

时间	GDP 总额实际同比%
2022 年	-2.1
2022 年 1 季度	3
2022 年 2 季度	-4.5
2022 年 3 季度	-3.5
2022 年 4 季度	-2.7

数据来源：俄罗斯统计局

2022 年俄罗斯财政收入约 28 万亿卢布，为国内生产总值（GDP）的 2.3%，财政预算赤字为 3.3 万亿卢布。截至 2022 年 11 月，剔除基数后，俄罗斯消费增速达到 8%以上，高于疫情（2020 年 3 月）之前水平。尤其是服务类消费远高于平均水平，例如医疗服务、医疗保健以及个人服务增速消费增速均在 10%以上；而旅游、文化、交通以及通信等消费增速则相对较低，但也是正增长。

俄罗斯国家统计局 2023 年 5 月 12 日公布数据，俄罗斯 4 月消费者价格指数（CPI）同比上涨 2.31%，上月为 3.51%，低于俄央行

4%的目标。俄罗斯 4 月 CPI 环比上涨 0.38%，上月为 0.37%。不过，去年夏天，由于出口收入激增和进口锐减将经常账户推至历史新高，俄罗斯物价持续下跌，这意味着目前导致年通胀较低的基数效应可能在未来几个月发生逆转。

从通货膨胀看，俄罗斯总统普京听取俄罗斯经济发展部部长马克西姆·列舍特尼科夫关于宏观经济形势的工作汇报，俄罗斯通货膨胀率显著低于发达国家水平。2023 年 3 月份的通货膨胀率达 3.5%的最低水平，而 4 月份这一数据进一步降至 2.6%。德国 3 月份通胀率同比增长 7.4%，整个欧元区为 6.9%，法国为 5.7%，美国为 5%。2022 年俄罗斯采取的政策为今年抑制通胀打下良好基础，实施的灵活关税政策发挥了“阻尼器”作用，阻止了国际市场通货膨胀向俄罗斯国内扩散。

普京表示，总体上俄经济在新增长模式下保持了积极发展态势。根据 2023 年 4 月份的结果，俄罗斯实质 GDP 将大幅增长，俄罗斯经济的增长潜力超出了外界预测。国际货币基金组织（IMF）最近将俄罗斯 2023 年 GDP 增长预期从 1 月份的 0.3%上调至 0.7%。不仅如此，俄罗斯国内对经济的预测也在上调。有消息称，政府预估本年度俄经济增幅将达 1%。俄罗斯自 2014 年起实施了外汇管制政策，旨在抑制外汇流失和保护国内金融市场的稳定。该政策主要包括限制外汇交易、限制外币存款、限制跨境转账等措施。2022 年 4 月俄罗斯央行决定放松对所有出口商的外汇管制措施，将所得外汇结汇规定期限从 3 天内增加到了 60 天内。

2020 年 7 月，俄罗斯总统普京签署总统令，确定 2030 年前俄国家发展目标，对俄经济、教育、城市建设和数字化等领域的发展提出具体指标。例如，在经济领域，提出在保持宏观经济稳定的同时，实现国内生产总值增长高于世界平均水平；俄非资源和非能源产品出口额比 2020 年增长不少于 70%；对俄固定资产投资规模比 2020 年实际增加至少 70%；在教育和民生方面，俄科研开发工作的

总体规模跻身世界前十；在城市建设方面，到2030年前俄城市环境质量指数比目前整体提高50%；在数字化方面，到2030年前在具有社会重要意义的公共服务领域电子化服务达95%。

考虑在俄罗斯开展经营涉及到税收问题。俄罗斯个人所得税和企业利润税的税率具有竞争力，个人收入超过500万卢布的收入税率为15%，标准企业利润税税率为20%，但如果适用优惠政策，激励措施可以将其降低到15.5%。增值税的征收范围为10%－20%，具体取决于产品。俄罗斯与欧美一些国家的税率情况对比如下表所示：

表2　俄罗斯与欧美国家的税率情况

国家	个人所得税	增值税	公司所得税
俄罗斯	13－15	10－20	15－20
英国	20－45	20	19
德国	14－45	19	20.5
美国	10－37	10	21

此外，俄罗斯正在跟上国际税收管理的趋势。税收管理流程的数字化实际上使俄罗斯联邦税务局摆脱了进行传统审计的需要，并促成了一个更加透明、以高效数据计算为基础为企业和个人提供优质纳税服务的系统。俄罗斯还拥有广泛的避免双重征税条约（DTA）网络，在较大程度上避免了企业双重征税问题。目前，中俄双边贸易走廊正在扩大，预计到2024年将增加一倍，达到2000亿美元。中俄两国政府都制定了具体的政策和贸易激励措施来鼓励贸易往来。不论是从俄罗斯营商环境考虑还是中俄双边的贸易合作，俄罗斯都不失为合适的投资目的地国。

1.2 支柱产业和重点行业

俄罗斯的四大产业是石油天然气、军工、金属和木材。根据俄罗斯联邦统计局发布的数据，俄罗斯四大产业的GDP占比如下：石

油天然气产业：约占 GDP 的 16.5%；军工产业：约占 GDP 的 2.2%；金属产业：约占 GDP 的 6.3%；木材产业：约占 GDP 的 1.1%。需要注意的是，这些数字只是近年来的一个参考，并且可能会因时间、数据来源等因素而有所不同。另外，值得一提的是，俄罗斯还有一些其他重要的产业，如煤炭、化工、钢铁等，它们也在俄罗斯的经济中扮演着重要的角色。

（1）在俄罗斯经济中，石油和天然气产业发挥着核心作用，乌拉尔牌石油价格是俄罗斯制定国家财政预算的重要依据。俄罗斯能源部数据显示，2019 年俄罗斯石油和天然气凝析油日产量达到创纪录的 1125 万桶，年产量从 2018 年的 5.56 亿吨增至 5.60 亿吨，同比增长 0.8%；原油一次加工量为 2.85 亿吨，同比减少 0.4%；出口量为 2.68 亿吨，同比增加 2.8%。天然气产量为 7376 亿立方米，同比增加 1.7%；天然气出口量为 2199 亿立方米，同比减少 0.3%。受国际油价下跌因素影响，俄罗斯油气领域的税收收入贡献为 8 万亿卢布，同比减少 12.1%，占政府财政收入的比重从上年的 46.4%下降到 39.3%。

（2）在俄罗斯经济中，矿石开采和冶金行业发挥着重要作用。冶金行业是俄罗斯重要的工业部门之一，其产值约占俄罗斯国内生产总值的 5%，占工业生产的 18%。冶金产品是俄罗斯主要出口商品之一。从出口创汇额来看，俄罗斯冶金行业占俄罗斯所有行业创汇额的 14%，仅次于燃料动力综合体，列第 2 位。

综上所述，俄罗斯是一个拥有丰富资源和广阔发展空间的大国，其主要产业涵盖了液体天然气和石油、金属、木材、化学品、食品加工和轻工业等领域。虽然产业面临了市场风险和技术挑战，但俄罗斯的政府和企业已经采取了积极的措施来应对这些问题。未来，俄罗斯产业的多样性和创新能力将是其持续发展和扩大国际市场份额的重要支撑。

（3）俄罗斯外商投资的概况：俄罗斯近年来吸引外商投资的总量呈增长趋势，2019 年外商直接投资金额达到 320 亿美元，较 2018 年的 88 亿美元有所增长。俄罗斯吸引外商投资的领域主要分布在工业、服务业和农业等行业，其中，工业领域占比最大。从外商投资来源国家来看，荷兰、塞浦路斯和卢森堡等欧洲国家是俄罗斯外商投资的主要来源国家。数据显示，尽管俄罗斯在经济和政治领域存在一定的不确定性，但其巨大的市场潜力和不断完善的法律制度，仍然吸引了大量的外商投资。

（4）俄罗斯外商投资的行业分析：俄罗斯工业领域是外商投资的重点行业之一，其下属的石油、天然气、化工等产业具有较强的吸引力。服务业也是俄罗斯外商投资的重要领域，其中，零售、餐饮、医疗等行业受到外资青睐。近年来，俄罗斯政府大力推进农业现代化，外商投资也逐渐向农业领域扩展，包括农产品种植、养殖、加工等环节。可以看出，俄罗斯外商投资的行业分布相对较为分散，其中重点关注的是具备高附加值产业的工业领域和消费升级势头明显的服务业领域。

（5）俄罗斯外商投资的地域分析：俄罗斯作为一个国土辽阔的国家，各地区的发展状况和经济特点也存在较大差异，因此，外商投资的地域分布也差异较大。莫斯科是俄罗斯外商投资的最主要目的地，该地区拥有俄罗斯最发达的经济、金融和人口资源，是吸引外商投资的重要门户。圣彼得堡是俄罗斯西北部的经济中心，是俄罗斯的第二大城市，也是外商投资的重要目的地。除此之外，乌拉尔地区、远东地区等也是俄罗斯外商投资的重要目的地，这些地区具备独特的经济、文化和地理特点。掌握各地区的发展特点和经济形势，对外商投资者在选择投资地点时有着重要的指导意义。

1.3 经贸合作

1.3.1 贸易关系

据俄罗斯海关统计，从俄罗斯2009－2019年外贸进出口总额情况来看，俄罗斯外贸市场波动性较大，出口额与进口额基本保持同步波动，但出口额始终大于进口额，贸易结构始终保持顺差状态。

2016年以后，随着全球贸易环境回暖，俄罗斯对外贸易市场也逐渐回暖。2017年，俄罗斯外贸总额为5876亿美元，同比增长24.7%，顺差1306亿美元。其中，出口3591亿美元，同比增长24.8%；进口2285亿美元，同比增长24.5%。2018年，俄罗斯外贸总额为6926亿美元，同比增长17.6%，外贸顺差2116亿美元，同比增加810亿美元。其中，出口额为4521亿美元，同比增长25.6%；进口额为2405亿美元，同比增长5.1%。2019年俄罗斯对外贸易总额为6720亿美元，同比下降3%，外贸顺差1772亿美元，减少337亿美元；其中，出口额为4246亿美元，同比下降6%；进口额为2474亿美元，同比增长2.7%。受新冠肺炎疫情影响，2020年前7个月，俄罗斯外贸总额为3114亿美元，同比下降17.7%，外贸顺差594亿美元，较去年同期减少457亿美元，同比下降43.48%。其中，出口额为1854亿美元，同比下降23.3%；进口额为1260亿美元，同比下降7.7%。然而，受疫情及防疫限制性措施影响，多国因担心出现食品短缺而扩大农产品采购量，使俄农产品出口逆势上扬。2020年上半年俄罗斯农产品出口大幅增长19%，出口额超过130亿美元，几乎所有主要农产品出口均实现增长，其中植物油（增长38%）和小麦（增长17%）增幅最大。

2020年前7个月，俄主要贸易伙伴国：中国外贸总额为599亿美元，同比下降6.3%；德国外贸总额为221亿美元，同比下降26.8%；荷兰外贸总额为169亿美元，同比下降43.4%；美国外贸总额为161亿美元，同比下降8.3%；英国外贸总额为121亿美元，同比增长56.9%；土耳其外贸总额为113亿美元，同比下降20.9%；意大利外贸总额为108亿美元，同比下降24.8%；韩国外贸总额为

107 亿美元，同比下降 26.9%；日本外贸总额为 95 亿美元、同比下降 16.5%；波兰外贸总额为 77 亿美元，同比下降 16.6%。2020 年前 7 个月，俄罗斯主要出口产品为燃料能源类，占比 53.7%（去年同期为 64.3%）；主要进口产品为机械和设备，占比 46.3%（去年同期为 45.9%）。

1.3.2 经贸合作

俄罗斯是世界贸易组织成员。俄罗斯自 1995 年开始启动加入关贸总协定的谈判，于 2011 年 12 月最终完成加入世界贸易组织的谈判。2012 年 8 月 22 日，俄罗斯成为世界贸易组织第 156 个正式成员。俄罗斯签署的区域贸易协定主要包括：

（1）关税同盟与欧亚经济联盟。2010 年 1 月，俄罗斯、白俄罗斯、哈萨克斯坦试运行关税同盟。2010 年 7 月 6 日，关税同盟海关法正式生效，三国建立共同市场和统一货币区域。2010 年 12 月 9 日，俄罗斯、白俄罗斯、哈萨克斯坦三国总统宣言建立统一经济空间，自 2012 年 1 月 1 日起开始生效。2012 年 2 月起，关税同盟和统一经济空间的监管机构欧亚经济委员会开始运作。2014 年 5 月 29 日，俄罗斯、白俄罗斯和哈萨克斯坦总统签署条约成立欧亚经济联盟，于 2015 年 1 月 1 日正式启动，计划建立类似于欧盟的经济联盟，形成一个拥有 1.7 亿人口的统一市场，于 2025 年实现商品、资本、服务和人员的自由流动。亚美尼亚于 2015 年 1 月 2 日、吉尔吉斯斯坦于 2015 年 8 月 12 日先后成为欧亚经济联盟第四个和第五个成员国。2018 年 5 月，中国与欧亚经济联盟签署了《中华人民共和国与欧亚经济联盟经贸合作协定》。

（2）独联体自由贸易区。独联体为独立国家联合体的简称，成立于 1991 年 12 月，是由前苏联大多数共和国组成的进行多边合作的独立国家联合体。独联体曾经有 12 个成员，分别为阿塞拜疆、亚美尼亚、白罗斯、格鲁吉亚（1993 年 12 月起）、吉尔吉斯斯坦、摩尔多瓦（1994 年 4 月起）、哈萨克斯坦、俄罗斯、乌兹别

克斯坦、乌克兰、塔吉克斯坦和土库曼斯坦。2005 年 8 月，土库曼斯坦宣布退出独联体。2008 年 8 月 14 日，格鲁吉亚宣布退出独联体，并于 2009 年 8 月 18 日正式推出。

2011 年 10 月 18 日，独联体经济一体化进程取得重要进展，俄罗斯、白俄罗斯、乌克兰、哈萨克斯坦、亚美尼亚、吉尔吉斯斯坦、摩尔多瓦和塔吉克斯坦等 8 个国家签署《独联体自由贸易区协议》。2013 年 5 月 31 日，除塔吉克斯坦外的上述其余 7 国与乌兹别克斯坦签署了《关于乌兹别克斯坦加入 2011 年 10 月 18 日签署的独联体成员国自由贸易区协议议定书》。2014 年 3 月，乌克兰因为克里米亚独立问题，启动退出独联体程序。2016 年 1 月 1 日起，俄罗斯中止与乌克兰的独联体国家自由贸易区协定。2018 年 4 月 12 日，乌克兰总统波罗申科表示，乌克兰将正式退出独联体。

（3）中蒙俄经济走廊。2016 年 6 月 23 日，中国、蒙古、俄罗斯在塔什干签署《中蒙俄经济走廊规划纲要》（以下简称“规划纲要”），旨在通过在增加三方贸易量、提升产品竞争力、加强过境运输便利化、发展基础设施等领域实施合作项目，进一步加强三边合作。规划纲要重点关注以下合作领域：促进交通基础设施发展及互联互通；加强口岸建设和海关、检验检疫监管；加强产能与投资合作；深化经贸合作；拓展人文交流合作；加强生态环保合作；推动地方及边境地区合作。规划纲要涉及项目的投融资将就具体情况以单独协议的形式落实，包括利用国家投资、私营机构投资，引入公私合营模式等可能性。共同推动国际金融机构融资，包括但不限于亚洲基础设施投资银行、金砖国家开发银行、上海合作组织银行联合体、丝绸之路基金等金融机构的投融资支持。规划纲要自签署之日起生效，有效期五年。规划纲要有效期结束前，三方对实施情况进行联合评估，根据评估结果并经三方约定，有效期可延长至下一个五年。

1.3.3 引进外资

2008 年金融危机爆发后，俄罗斯吸引外资陷入低谷。为吸引更多外资，俄罗斯政府提出了“现代化战略”，推行国有资产私有化，并通过修改相关法律法规，简化外资手续、调低外资准入门槛，以及成立“俄罗斯直接投资基金”等举措，吸引外资呈回暖趋势。根据俄罗斯经济发展部 2019 年对外经济活动报告，俄罗斯过去的 10 年中，外商直接投资除 2012 年、2016 年和 2019 年外，其流入量均小于流出量，外商直接投资呈净流出状态。2012 年、2016 年和 2019 年外商直接投资分别净流入 18 亿美元、102 亿美元和 92 亿美元。其中，2019 年外商直接投资流入量 318 亿美元，同比大幅增长了 3.6 倍；外商直接投资流出量为 226 亿美元，同比下降了 28.1%。根据联合国贸发会议报告，俄罗斯过去的 10 年中，吸引外商直接投资的世界排名自 2008 年全球金融危机爆发之初的第 5 名（759 亿美元，占全球外商直接投资流入量的 5.1%，仅次于美国、中国、英国和西班牙），下降到 2019 年的第 22 位（318 亿美元，占全球外商直接投资流入量的 2.1%）。其中，2015 年是俄罗斯自 2004 年以来外商直接投资流入量最低的一年，只有 119 亿美元，在全球外商直接投资流入量中的份额仅为 0.6%；2018 年外商直接投资净流入为-226 亿美元，为 2014 年以来外商直接投资净流入最低的一年。据俄罗斯中央银行数据，截至 2020 年 1 月 1 日，俄罗斯的外商投资累计达到 5858 亿美元（含债权投资），投资来源地主要是离岸司法管辖区，塞浦路斯（占比最大，为 30.7%）、荷兰、百慕大、卢森堡、巴哈马、英属维尔京群岛等 6 个离岸司法管辖区的直接投资额占总额的 83.4%；投资目的地主要是莫斯科、圣彼得堡和滨海边疆区；投资的行业主要是采矿业、制造业、金融和保险业、批发和零售业。从流量看，2019 年俄罗斯的外商投资 25.6%来自塞浦路斯（81 亿美元），18.7%来自荷兰（60 亿美元），15.2%来自英国（48 亿美元），10.1%来自爱尔兰（32 亿美元），8.5%来自中国香港（27 亿美元）。安永会计师事务所根据外商在俄罗斯直

接投资项目的数量估算，投资俄罗斯的最终来源国主要是美国、德国、中国和法国。联合国贸易和发展委员会根据截至2017年底的相关数据估算，投资俄罗斯的最终来源国主要是美国（占比8.9%）、德国（占比7.5%）、英国（占比7.1%）和俄罗斯（占比6.5%，为返程投资）。

1.3.4 与中国的经贸合作

近些年来，中俄全面战略协作伙伴关系不断巩固深化，政治高度互信，经贸合作稳步发展。据俄罗斯海关统计，从2013年到2019年，中俄双边贸易额占俄罗斯外贸总额的比重逐年攀升，从8.1%增长至16.6%，2019年俄罗斯与中国的双边贸易额达到1109.19亿美元，同比增长2.5%，俄中贸易额占俄罗斯对外贸易总额的比重同比上升0.9个百分点。其中，俄罗斯对中国出口额达567.91亿美元，同比增长1.4%；自中国进口额达541.27亿美元，同比增长3.6%。连续10年成为俄罗斯最大贸易伙伴国。2019年，中俄两国元首开启新时代中俄全面战略协作伙伴关系，确定了到2024年双边贸易额达到2000亿美元的目标。尽管新冠肺炎疫情给全球产业链、供应链造成一定冲击，但中俄贸易表现出较高的韧性。2020年1－8月，中俄贸易额686.3亿美元，同比虽下降3.2%，但下降幅度远低于俄罗斯同期对外贸易下降幅度，降幅较1－7月继续收窄1.1个百分点。2020年上半年，中方对俄医疗器械、纺织原料、电子电器等出口额均实现两位数增长，自俄能源矿产、农产品进口量持续扩大，俄首批牛肉已输华。疫情推动跨境电商快速发展，中欧班列在俄逆势加速发展。两国首个合作建设的物流中心——别雷拉斯特物流中心于2020年7月底正式投入运营。目前，中国商务部与俄经济发展部正加快编制双边贸易高质量发展路线图，以落实两国元首提出的2024年双边贸易额达2000亿美元的目标。

近些年，两国贸易结构也发生了新变化，最初的以中方劳动密集型产品和俄方资源密集型产品为主的贸易结构得到了一定优化。尽管能源资源、采矿业和冶金产品仍是中俄双边贸易的主要领域，但农产品、木材、高新技术等领域的贸易额已呈现增长态势。2019年6月，两国元首见证了大豆合作规划的签署。此外，中俄还签署了冷冻禽肉双向出口议定书、俄产大麦油籽输华检疫议定书。2020年中俄农产品贸易在新冠肺炎疫情冲击下实现逆势增长，上半年贸易额达28.6亿美元，中国自俄农产品进口21.5亿美元，同比增29.1%。据中国经济信息社发布的《中俄经贸指数报告（2020）》，中国出口俄罗斯进口的产品中，贸易互补性较强的为按原料分类的制成品、机械与运输设备和杂项制成品，包括食品、纺织品、钢铁、机械、汽车、服装等；俄罗斯出口中国进口方面，俄罗斯非食用原料和矿物燃料、润滑油出口中国的互补性较强。中俄投资合作也在不断拓展。据中国商务部统计，截至2019年底，中国对俄罗斯直接投资存量128亿美元，占中国对外直接投资存量的0.6%，位列对外直接投资国家的第13位。投资的行业主要有采矿业、农林牧渔业、制造业、租赁和商务服务业、批发和零售业、金融业等领域。近年来，中国对俄罗斯的投资领域从传统的能源油气、农林开发延伸至汽车、家电、食品加工等制造业，投资方式也由传统的绿地投资向参股、并购、设立基金等领域拓展。此外，中俄双方正在积极推进中俄联合科技创新基金的组建工作，助力科技创新领域投资合作，农业、科技、航空航天、核能及地方合作方兴未艾。其中，能源合作从油气贸易合作发展到上游勘探开发、中游管道建设、下游精炼化工的全方位合作。

1.4 投资政策

在俄罗斯开展投资、贸易、承包工程和劳务合作的过程中，要特别注意事前调查、分析、评估相关风险，事中做好风险管理工作，切实保障自身利益。包括对项目或贸易客户及相关方的资信调

查和评估，对项目所在地的政治风险和商业风险分析，对项目本身实施的可行性分析等。企业应积极利用保险、担保、银行等保险金融机构和其他专业风险管理机构的相关业务保障自身利益，包括贸易、投资、承包工程和劳务类信用保险、财产保险、人身安全保险等，各类担保业务（政府担保、商业担保、保函）等。如果投资或者工程承包的周期较长，要关注俄罗斯自身的通胀率、物价水平，并有一定的应对风险的储备。

（1）遵从相关法规和双边协议。俄罗斯法律众多，持续整顿和规范市场秩序。2013 年，俄罗斯在俄白哈关税同盟境内大力打击“灰色清关”，严打假冒伪劣和走私。2008 年 5 月 7 日，俄罗斯颁布了《关于实施外资进入对国防和国家安全具有战略意义经济部门程序》联邦法律，法律规定在关系到国家安全的 42 个战略领域对外商的投资比例严格设限。2011 年，俄罗斯对《俄罗斯联邦外国投资法》进行了修改，旨在降低外资进入门槛，涉及到简化外资进入食品、医疗、银行及地下资源使用等行业的手续。外国人在俄罗斯从事投资和生产等经营活动，必须严格遵守俄罗斯的相关法律，要获得合法的身份，缴纳税费；要加强与所在地政府部门、执法机关的沟通，最后还要融入当地社会，建立平等互利的合作伙伴关系；建立安全责任体系和应急机制，在俄罗斯出现重大安全责任事故，项目将被勒令停产，责任人将被追究刑责。建议投资前向当地资深律师咨询项目的可行性，充分运用法律维护自身权益，积极防范法律合规风险。

（2）选择合作伙伴。选择可靠的、实力雄厚的合作伙伴是俄罗斯投资项目成功的关键。如果是中方独资项目或企业，亦需聘请有经验、有实力的顾问，帮助协调解决与各级政府和企业之间的相关事宜。

（3）考虑地区差异。俄罗斯幅员辽阔，东西跨越 11 个时区，南北气候差异较大。俄罗斯各联邦主体以及经济特区等对外资企业

的税收优惠政策不同。因此，投资方在俄罗斯注册企业或投资项目应充分考虑企业税费、产品生产条件、销售市场、交通运输、人文、气候和民族风俗等各种因素。

（4）办好注册手续，认真对待合同条款。在俄罗斯注册企业，需要提供较多文件，并需符合一定的文件格式和程序，最好聘用当地律师协助准备注册文件，正确履行相关程序。俄罗斯严格按照合同办事，如果对合同条款不够了解，容易产生风险，最终遭受损失。

（5）有效雇佣当地劳动力。俄罗斯相关法律以配额方式限制外籍劳务，且配额逐年递减。俄罗斯联邦移民局严厉打击非法劳务移民和用工，2013 年以来莫斯科市已遣返非法劳务移民逾 4000 人。俄罗斯本地工资和税赋水平因地区及行业而异，投资方必须遵守俄罗斯各项法律规定，选择自己需要的当地劳务，有效配置劳动力资源，提高劳动生产率。赴俄罗斯务工人员，应选择经中国商务部批准、具备对外劳务合作资质的机构，签订正式劳务合同，办理合法工作签证，提前了解清楚工作要求、条件、待遇等相关情况。如到国外后合法权益受到侵犯，应及时报警，并可向中国驻当地使领馆寻求帮助。

（6）充分核算成本。俄罗斯由于基础性建材价格居高不下，且产能不足，造成原材料供应出现问题，如砖、瓦、水泥、钢筋等基础性建材市场价格比中国高出数倍，且在全款预付的情况下仍不能保证交货期。建议“走出去”企业在成本核算时，应对当地物价和供应情况进行充分调研。

（7）2022 年 12 月 31 日，俄罗斯联邦政府总理米舒斯京签署第 2573 号政府令，对外国公民通过在俄罗斯投资获得绿卡的标准作出具体规定。

在俄罗斯投资的外国人，如果符合该政府令规定的标准，则不需要先取得临时居留许可，而可以直接申请俄罗斯绿卡。

四项投资换绿卡的具体标准如下：

①在提起绿卡申请年份之前的 3 年内，外国投资人向俄罗斯联邦主体的社会重大项目投资超过 1500 万卢布。

②外国投资人在俄罗斯注册了法人（法人形式必须是合伙企业、一人股东的有限责任公司、一人股东的股份公司、农业合作社或者合伙经营企业），而被投资法人在提起绿卡申请年份之前的最近 2 年内以及提出绿卡申请的年份都在俄罗斯进行了经营活动。获得绿卡的前提：在决定发放绿卡时，申请人应当是被投资的股份公司或者有限责任公司的唯一股东；被投资法人支付的税款和社保费用不少于 400 万卢布（已经退还的税款不予计算）。

③外国投资人对俄罗斯法人进行了不少于 3000 万卢布的投资，而该被投资法人以合伙企业、一人股东的有限责任公司、一人股东的股份公司、农业合作社或者合伙经营企业的形式在俄罗斯境内进行了不少于 3 年的经营活动。

获得绿卡的前提：在外国投资人提出绿卡申请年份的前一年，前述被投资法人支付的税款和社保费用不少于 600 万卢布。

④外国投资人在俄罗斯联邦境内购买了（使用权或者共同所有）处于建设阶段或刚刚投产后 2 年内的不动产（任何用途），并且在提出绿卡申请之前 1 年内持续持有该不动产。

获得绿卡前提：属于外国投资人的不动产的地籍总价不少于 5000 万卢布（莫斯科市的不动产）或者不少于 2000 万卢布（远东联邦区主体境内的不动产）或者不少于 2500 万卢布（俄罗斯联邦其他主体境内的不动产）。

俄罗斯的远东联邦包括 11 个联邦主体，其中有海参崴、布拉格维申斯克市、哈巴罗夫斯克、赤塔等华人比较集中的城市。从地域范围来看，圣彼得堡可能是购买不动产性价比最高的地区，只需要 2500 万卢布就可以申请绿卡。

（8）俄罗斯有限责任公司注册基本条件：①股东至少一个，个人或公司都可以；如果股东是公司，不可以是单一股东的独资公司。②最低注册资本为 1 万卢布，在公司创立合同或公司创立决定中规定的期限内完成注册资本支付，但该支付不可迟于公司注册完成后的四个月。③公司注册地址，应与其通讯地址相一致。为进行税务登记，法人住所地址应由出租人出具的地址担保函或所有权证书予以证明。④需要一名当地总经理 1 位，如为外国公民，需申请工作签证或者是当地拥有永居的外国人。

（9）根据《俄罗斯联邦外国公民法律地位法》第 18.1 条第 5 款，俄罗斯联邦政府有权利根据各地区劳动市场的情况和优先安排本国公民就业的必要性，每年制定关于各地区使用外国劳动力的数量限制以及各行业的外国劳动力用工比例。俄罗斯联邦政府基于以上法律规定，于每年 11－12 月份公布下一年度特定行业雇佣外国劳动力的比例限制，即：用工单位属于规定行业的，其雇佣的外国员工与本地员工比例不得高于规定比例。以 2019 年为例，俄罗斯联邦政府 2018 年 11 月 14 日签署第 1365 号政府令对特定行业外国用工数量作出比例限制。根据规定，按照《全俄经营活动类型划分》对应的行业编号：

①外国用工比例不得超过 80%的行业有建筑业（编号 F 组，但哈巴罗夫斯克边疆区、阿穆尔州、莫斯科市除外）；

②外国用工比例不得超过 50%的行业有蔬菜种植（编号 01.13.1，但滨海边疆区、阿斯特拉罕州除外）；

③外国用工比例不得超过 26%的行业有从事其他陆上客运活动（编号：47.3）、从事汽车货运活动（编号：49.41）；

④外国用工比例不得超过 25%的行业有其他体育领域活动（编号：43.19）；

⑤外国用工比例不得超过 15%的行业有酒精饮品专卖店零售业（编号：47.25.1）、烟类产品专卖店零售业（编号：47.26）；

⑥不得雇佣外国员工的行业有药品专卖店零售业（编号：47.73）、在非固定贸易场所或市场从事零售活动（编号：47.8）、在商店和市场外从事零售活动（编号：47.99）。

综上所述，除了法律法规和俄罗斯联邦政府对外国劳动力用工比例作出特殊限制的情况外，用工单位在雇佣外国员工与本地员工的比例上不受限制。此外，持有暂居证或长居证的外国员工、持有高级专家工作签证的外国员工及其家属不计入该比例。违反该比例要求的用人单位，应按照《俄罗斯联邦行政违法法典》第 18.17 条第 1 款规定，将受到 80 万－100 万卢布的行政罚款或 14－90 天停业整顿。

1.4.1 投资吸引力

根据《俄罗斯联邦外国投资法》规定，在外国投资者对俄罗斯联邦政府确定的优先投资项目（主要涉及生产领域、交通设施建设或基础设施建设项目）进行投资时，且投资总额不少于 10 亿卢布（约合 2857 万美元），将根据《俄罗斯联邦海关法典》和《俄罗斯联邦税法典》的规定对外国投资者给予相应进口关税和税收的优惠。

减免进口关税和增值税：外国投资者作为法定投入而进口的技术设备及零配件属于生产性固定资产的物资免征进口关税。

减免利润税：外商投资俄罗斯政府鼓励的优先发展领域项目，且外方投资占项目总投资的 30%以上，投资额不低于 1000 万美元，前两年免缴利润税，第三年缴纳 40%的利润税、第四年缴纳 50%的利润税。

《俄罗斯联邦产品分成协议法》提供的税收优惠使征税基本上被按协议条款分配产品所取代。在协议有效期内，投资者免缴除企业利润税、资源使用税、俄籍雇员的社会医疗保险费和俄罗斯居民国家就业基金费以外的其他各种税费。

俄罗斯海关法和俄罗斯联邦税收法规定，对外国投资者和有外国投资的商业组织，在实施优先投资项目时给予海关税费优惠。

俄罗斯各地区、州、边疆区、共和国分别根据本地区的不同情况，分别制定地方法律和法规，对外国投资实行不同的减免税的优惠政策，以吸引外国投资者对本地区进行投资活动。

1.4.2 行业鼓励政策

俄罗斯政府鼓励外商直接投资领域大多是传统产业，如石油、天然气、煤炭、木材加工、建材、建筑、交通和通讯设备、食品加工、纺织、汽车制造等行业。

2011 年，俄罗斯对《俄罗斯联邦外国投资法》进行了修改，旨在降低外资进入门槛，目前政府已通过一揽子修改条款，涉及到简化外资进入食品、医疗、银行及地下资源使用等行业的手续。2012 年 8 月，俄罗斯正式加入世贸组织，根据俄罗斯入世议定书，俄罗斯承诺入世 4 年后取消电信领域外资股比限制，同意适用《世贸组织基本电信协议》的条款；9 年后允许外资保险公司建立分支机构，允许外国银行建立分支机构，单个银行业机构中外资资本不设上限，但俄罗斯联邦整体银行体系中外资不得超过 50%；允许外国独资企业进入批发、零售和专营领域。

2014 年 12 月，俄罗斯通过《俄罗斯联邦工业政策法》，提出特别投资合同。如投资者在俄境内投资大型工业项目（最低投资额不得低于 7.5 亿卢布，不含增值税），则与俄罗斯政府签订特别投资合同，以获得土地租赁特殊条件、不恶化税收条件及税收优惠、对于延期本地化的产品可获得“俄罗斯制造”地位、获得政府采购等优惠。2019 年，俄罗斯对《俄罗斯联邦工业政策法》进行修订，提出新版特别投资合同，取消对于最低投资额的要求，强调投资项目的科技属性，即鼓励投资者在俄境内开发或引进现代技术，并基于该技术生产具有国际竞争力的高技术产品。俄罗斯联邦及投资项目所在地的俄罗斯联邦主体和地方自治机构政府将根据其与投资者

签署的新版特别投资合同，保障投资者经营环境的稳定并提供支持措施。

为发展畜牧业、畜产品加工、畜产品市场基础设施建设和物流保障，2015 年，俄罗斯政府对畜牧业追加资助 51.08 亿卢布（约合 0.82 亿美元）。而在 2015 年联邦预算中用于该领域的资助金额为 241.38 亿卢布（约合 3.86 亿美元）。这样，对畜牧业的资助总额为 292.46 亿卢布（约合 4.68 亿美元）。2016 年俄罗斯政府对农业的国家资金扶持达 2200 亿卢布（约合 34 亿美元）。2017 年俄罗斯对农业的国家资金扶持 2420 亿卢布，同时引入对农业企业优惠贷款的机制，年贷款利率不超过 5%。2018 年俄罗斯对农业的国家资金扶持亦超过 2400 亿卢布，2019 年又增长 600 多亿卢布，达到 3030 亿卢布。2019 年俄罗斯在总统普京新五月法令框架下通过联邦项目《建立支持农场主和农业企业发展体系》，并据此加大了对在农业领域进行创业的年轻人的支持。

2020 年 4 月，俄总统普京签署《俄罗斯联邦保护和鼓励投资法》，投资者（含外国投资者）可与俄罗斯联邦政府、俄罗斯联邦主体政府及地方自治机构政府签订“保护和鼓励投资协议”（简称“投保协议”），以获得一定期限内税收条件不变、一系列稳定条款和国家预算资金补偿等优惠。具体优惠的实施:50 亿卢布以内的投资项目，可享受优惠政策 6 年不变，50 至 100 亿卢布的项目可享受优惠政策 15 年不变，100 亿卢布以上项目则是 20 年不变。投保协议适用于投资特定经济活动领域的新项目、俄罗斯联邦或俄罗斯联邦主体计划实施的项目。协议签订门槛为：医疗、教育、文化和体育领域项目的投资额不得少于 2.5 亿卢布；数字经济、生态和农业领域项目的投资额不得少于 5 亿卢布；制造业领域项目的投资额不得少于 15 亿卢布；其他领域项目的投资额不得少于 50 亿卢布。

1.4.3 地区鼓励政策

为吸引本国和外商投资，俄罗斯在各州区设立经济特区、跨越式发展区、产业园区等实行特殊税制的园区，为入驻企业提供税费优惠、海关优惠、市政基础设施服务、行政监管便利等。各州区因地制宜，所提供的具体政策、优惠和便利化程度各有差异，政策实际落地效果也不尽相同，有关信息在各州区政府官网或其招商引资门户网站上皆可查得。根据 2019 年俄罗斯各联邦主体投资环境排名，莫斯科市、鞑靼斯坦共和国、秋明州、卡卢加州、圣彼得堡市、图拉州、莫斯科州、别尔哥罗德州、列宁格勒州、乌里扬诺夫斯克州、楚瓦什共和国、克拉斯诺达尔边疆区、沃罗涅日州、汉特—曼西自治区、诺夫哥罗德州等地排名靠前。

俄罗斯远东联邦区整体排名相对落后，但其营商环境正在不断改善，联邦区内各州区鼓励外商投资的政策也比较一致。近年来，俄罗斯政府大力实施远东开发战略，在远东联邦区广泛推行跨越式发展区、符拉迪沃斯托克自由港、“远东一公顷土地”等政策，积极开展招商引资。

跨越式发展区和符拉迪沃斯托克自由港各项优惠政策日益趋同，仅在个别方面存在差别。主要利好政策如下：

（1）财税优惠

入驻企业自注册之日起 10 年内享受优惠政策。10 年内社会保险费率为 7.6%（非入驻企业为 30%）；入驻企业最初 5 年的利润税率为 0%，接下来 5 年为 12%（非入驻企业为 20%）；入驻企业最初 5 年的财产税率为 0%，接下来 5 年为 1.1%（非入驻企业为 2.2%）；入驻企业最初 5 年的土地税率为 0%，接下来 5 年按普通企业对待（非入驻企业为 0.3%－1.5%）；简化的增值税退税程序，办理时间缩减至 10 天（非入驻企业为 30 天）。

（2）行政监管便利化

采用“一个窗口”办事程序，即企业从申请到办理相关入驻手续均可在“一个窗口”办理。压缩例行和非例行行政检查的时间：

例行检查和非例行检查时间均不超过 15 天。若入驻企业出现法律纠纷，发展区管理公司有权在司法程序中保护入驻企业的合法权益。企业用地不需要通过招标，仅按地籍价格向入驻企业提供租赁地块。雇用外国劳务免受配额限制，即入驻企业雇用外国劳动力不需要办理劳务许可，雇用的数量可向发展区和自由港监事会提出申请，审核同意后即可雇用（外籍员工一般不超过企业员工总数的 20%）。

（3）海关优惠

入驻企业适用自由关税区（保税区）制度，允许入驻企业免税进口、存放、使用外国商品。例如：入驻企业可向海关提出申请，要求对上述免税进口、存放和使用的外国商品建立保税区。在得到主管部门批准后，企业依规配备必要的硬件设施后即可建立保税区。

2016 年 5 月，“远东一公顷土地”法正式生效。法案规定，每位俄罗斯公民可以免费申请位于远东地区的一公顷土地，使用 5 年后，若土地得到开发，则产权归使用者所有，但不允许转让给外国人。自 2017 年 2 月 1 日起，所有俄罗斯居民都有权申领远东土地。自 2019 年 3 月起，自愿加入俄罗斯国籍的俄海外侨民也可获得申请资格。

1.4.4 投资退出政策

据德新社 2022 年 12 月 5 日报道，在俄罗斯投资的西方企业家需要继续获得政府的特别许可，才能出售其在俄罗斯大公司的股份。这项规定适用于所有的银行和能源部门。据国际文传电讯社报道，俄罗斯总统普京 8 月批准的一项法令的有效期被延长一年，至 2023 年 12 月 31 日。由于俄乌战争爆发后，西方对莫斯科实施制裁，导致投资风险增加，许多企业和企业家都设法减少与俄罗斯的业务往来。

但俄罗斯政府几个月前下令，禁止外商出售在原材料或金融等重要战略部门的股份。若想出售股份，必须得到政府许可。报道指出，这一规定适用于来自“不友好国家”的投资者，也就是对俄罗斯实施制裁的国家。克里姆林宫希望借助这一规定，阻止西方企业大规模外逃。与此同时，俄罗斯政府也支持外国公司以远低于市场价的价格将所属企业交给俄罗斯国有企业。比如，汽车制造商法国的雷诺和日本的日产就曾以 1 卢布的象征性价格出售了其在俄罗斯的工厂。

2023 年 3 月 30 日，综合包括俄罗斯塔斯社在内的多家外媒报道，本月 27 日，俄罗斯政府对外宣布，俄罗斯政府要求撤离的外资企业缴纳 5%－10%不等的义务捐款，在俄罗斯对乌克兰展开特别军事行动后，针对被指定为“非友好国家”的美欧和日本一些国家的企业出售在俄资产撤出时，将有义务向俄罗斯国库缴纳一定金额的“自愿捐款”（税金）。据悉，俄罗斯政府在去年 12 月发表了针对撤资的外资企业“自愿捐款”相关方针，此次的表态既是落实本月 2 日俄罗斯政府外国投资委员会的上述决定，也等于从法律层面将可以选择的“自愿捐款”变为不可选择的义务化。新方针规定，“非友好国家”的在俄企业撤出俄罗斯时，该企业有义务缴纳资产评估额 5%以上的返还国库的捐款，如果是折价 90%以上的“抛售”，上缴国库的捐款金额将达评估额的 10%以上。俄政府此举并不令人费解，一方面提高外资撤离成本，阻止高新技术企业规模性撤资，另一方面似乎也可以借此筹措战争费用。

第二章　俄罗斯税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

俄罗斯税法由《俄罗斯联邦税法典》（以下简称《税法典》）及据其颁布的其他法规组成。2000 年前后，俄罗斯税收制度经历了重大的变革。在此期间，《税法典》第一部分（1998 年）和第二部分（2000 年）编写完成并被批准通过。之后通过立法，对《税法典》不断地修订完善。《税法典》第一部分是一般规定，涵盖了最抽象且最重要的法条，主要包括俄罗斯税制的基本原则、税种以及设立联邦主体税和地方税的基本原则、反避税规则、履行纳税义务的方式和纳税人与税务机关的权利与义务、税收监督的形式和方法、税收违法行为所应承担的责任，以及对税务机关及其公职人员违反国家规定的行为进行控告的方式等。《税法典》第二部分对具体税种作出规定。

根据《税法典》，俄罗斯税收按俄罗斯联邦、联邦主体（也译为“地区”）和地方三个层级征收。联邦税费根据《税法典》和联邦法律确定，联邦主体税根据《税法典》和联邦主体法律确定，地方税根据《税法典》和市政当局的法规确定。联邦主体立法和地方立法可根据《税法典》规定确定联邦主体和地方的税收减免、确定特定范围内的税率、纳税程序和截止时间等。因此，在俄罗斯不同地区登记的纳税人的税收负担不同。

2.1.2 税收法律体系

2.1.2.1 法律体系

（1）联邦税费

联邦税费包括增值税、消费税、个人所得税、企业所得税、矿产资源开采税、水资源使用税、碳氢化合物开采额外收入税、野生动物和水生生物资源使用费、国家规费和保险费共 10 项税费，在俄联邦范围内征收。

（2）联邦主体税

俄联邦主体税收法律是依照俄《税法典》相关规定，由俄联邦主体立法机构批准的税收法律法规。联邦主体税在相应的联邦主体范围内缴纳，包括组织财产税、博彩税和交通运输税 3 项税费。

（3）地方税费

俄地方税收法律是指各地市政机构根据俄《税法典》规定，由俄各地立法机构批准的税收法律法规。地方税费在相应的市、区内缴纳，主要包括土地税、个人财产税、交易费 3 项税费。

此外，《税法典》规定了支持个体创业、小型企业和农业发展以及矿产合作开采的特别征税制度，提供了简单便捷的征税方式，供符合条件的纳税人选择使用。包括：简易征税制度、核定征收制度（特定经营活动估算收入统一税收制度，2021 年 1 月 1 日失效）、统一农业税、特许征税制度以及产品分成协议征税制度。除产品分成协议征税制度外，适用特别征税制度的纳税人仅支付单一的统一税，无需再缴纳其他税项。特别征税制度对于符合条件的纳税人来说，提供了一定的纳税便利与税收优惠。

2.1.2.2 税法实施

俄罗斯《税法典》规定俄罗斯税收管理的基本原则是：任何人都应当依法纳税；税法面前人人平等；征税不得妨碍公民行使宪法赋予的权利；税和费的设立不得破坏俄罗斯联邦统一的市场经济活动，特别是直接或间接限制货物（劳务、服务）或资金在俄罗斯联邦境内自由流动；税费征收必须依《税法典》规定的程序进行；税收法律应当明确，使每一个纳税人都能够明晰应当缴纳什么税，何

时缴纳，如何缴纳；法律不明确、产生歧义的，按照有利于纳税人的方式解释。

（1）注册登记

经营者进行注册登记，可以任意形式向俄罗斯联邦税务局提出注册登记申请，并附带提交下列文件：

①根据规定的程序予以证明的组织机构设立文件复印件；

②该组织机构或自然人在国家统一注册机构进行登记的事实确认文件复印件；

③在税务机关办理登记的证明文件复印件；

④投资报告（附带投资方案）；

⑤根据本法典和相应的俄罗斯联邦主体法律规定，针对地区投资项目或其参与方要求提供的其他文件。

俄罗斯联邦税务局审核注册申请文件时限不超过文件提交之日起 3 个工作日，根据审核结果向提交文件的经营者作出是否受理的决定。在通过注册决定次月的第一日为该经营者注册登记日期。

（2）账簿凭证管理制度

①税务会计

《税法典》第 313 条至 315 条规定了税务会计的一般要求。为了更好的规范税收管理，税法要求纳税人（包括常设机构）保存独立的账目。税务会计规则可能不同于俄罗斯的法定会计原则（如有关折旧、利息开支确认等）。

应用于企业利润税的方法应在纳税人的税务会计政策中清楚说明。一旦选定，财务年度内税务会计政策不得更改，除非立法变更。在立法变更时，税务会计政策的变更不得早于立法的改变。

②俄罗斯会计原则

俄罗斯会计受法律体系所规范，该体系包括四个不同级别。

第一级别主要是规范公司设定和维护会计方法的法律，包括：《联邦会计法》，包含基本会计和报告规定。

A.2012 年 12 月 6 日，俄罗斯议会通过第 4022－FZ 号联邦法律（《会计法》），于 2013 年生效。此法律取代 1996 年 11 月 21 日通过的第 129－FZ 号联邦会计法。

B.《俄罗斯联邦民法典》规定了法律实体、子公司、关联公司等与会计实体有关的术语定义，以及不同种类法律实体的重组和清算程序等与会计核算相关的内容。

C.《俄罗斯联邦政府支持小企业联邦法律》，规定依据简化程序进行会计处理和编制报告。

D.有关股份公司和有限责任公司的联邦法律，确定信息披露和报告要求、规定年度报告中包含的数据需由内部审计师确认的要求、确定年度财务报表批准程序，以及需要审计意见的情况。

第二级别包括会计法规（准则），规范会计政策、财务报表的编制和呈报、固定及无形资产、存货、贷款、收入、开支、金融投资、企业利润税等的会计处理。

在内容上，许多这些法规接近于国际财务报告准则（IFRS）。将国家会计系统与 IFRS 保持一致是 1998 年开始的会计改革的一部分。计划在未来颁布新的会计法规。涵盖主题将与 IFRS 最新准则列表一致。例如，俄罗斯会计法规目前对资产租赁或减值没有任何标准。此外，现有会计法规定期进行修订，以增强与 IFRS 的一致性。

第三级别主要是会计方法说明，包括建议针对特定类别的活动，应用会计原则和法规的具体程序。

此级别最重要的文件之一就是会计科目表和相关说明。

第四级别包括公司本身签发的文件，确定其在所有系统性、技术性和组织性方面的会计政策，并且经由有关公司会计政策的内部命令予以批准。如果有任何未在相关会计准则中具体指明的特定会计方法，公司有权独立制定该方法，并通过将其纳入会计政策命令中予以采用。

外国企业位于俄罗斯联邦的分支机构和办事处获准根据该外国企业所在国家制定的法规保持会计账目，除非这些法规与国际财务报告准则冲突。但是，分支机构和办事处需要向税务局提交年度活动报告以及纳税申报表。

俄罗斯联邦的主要会计原则有：

A.独立实体原则：根据该原则，公司的资产和负债独立于拥有人的资产和负债或其他人提供给该实体的资产和负债。

B.持续经营原则：根据该原则，假设公司在可预见的将来将持续经营。

C.会计政策一致性原则：公司所选的会计政策应一致适用于各个报告年度，并且仅在俄罗斯联邦立法、会计法规发生变动、公司制定新会计方法或经营状况发生重大变化时，才可以更改会计政策。

D.配比原则：这一原则规定业务经营情况应在发生的报告期间记录，而不论与这些交易有关的收入或付款是否实际完成。

E.记录交易的时间性和完整性原则：会计师应根据规定时间表进行记录，并反映所有已完成交易。

F.审慎原则：会计师不仅应记录资产和收入、负债和支出，并且还应考虑任何隐藏的减值准备。

G.实质重于形式原则：交易应基于经济实质和业务情况计账，而非法律形式。

H.无矛盾原则：分析会计数据应与每个月最后一日的综合会计数据完全相同。

I.合理性原则：基于公司的规模和业务环境应用合理的会计方法。

J.重要性原则：有关重要资产、负债、收入、开支和交易的数据，如果对评估实体的财务状况或财务业绩产生重大影响，则应单独记录。

公司使用以集中建立的会计科目表为基准制定的可行会计科目表。

公司开展的所有业务经营均应由以俄语编制的相关原始文件加以证明。这些文件是编制财务报表相关的主要会计文件。以其他语言编制的原始文件应逐字逐句地翻译成俄语。

③法定报告要求

公司的财务报表必须全面准确地呈报公司的经济和财务状况及变动情况，并包括公司活动的财务结果。

根据俄罗斯立法，商业法律实体应编制中期财务报表和年度财务报表。

年度财务报表包括：

A.资产负债表；

B.损益表；

C.上述两个报表的附录，包含有关股本变动、现金流、借贷资金变动、应收和应付账款变动等的额外信息；

D.附注；

E.审计意见（在立法规定的情况下发布）；

F.中期财务报表，包括资产负债表和损益表，除非创始人（股东）另有规定。

纳税申报表不包括在财务报表中。

公司必须以可比较的格式呈报报告年度和前两年的财务报表信息。公司的财务报表必须包括公司分支机构、代表处及其他附属机构的活动结果。

如果公司拥有子公司或关联公司，则除公司自身的财务报表外，还必须编制合并财务报表。

自 2012 年起，信贷、保险行业和上市公司须根据俄罗斯联邦财政部正式采纳和发布的财务报告准则修订版，编制合并财务报表。

俄罗斯法律实体的财政年度为日历年。

公司将年度财务报表提交给：

A.股东；

B.统计局；

C.税务局；

D.其他有关使用者（由股东决定）。

④俄罗斯审计规定

俄罗斯联邦审计法规定以下实体须开展年度审计：

A.开放式股份公司；

B.上市公司；

C.以专业方式参与股市的公司；

D.信贷或保险公司，结算机构，互保协会，货币、货物和证券交易所，合并投资基金，非预算国家基金，合并投资基金的管理公司，单位投资基金或非国家养老金基金（非预算国家基金除外）；

E.会计年度前一年的销售货物（劳务、服务）所得年盈利额超过 4 亿卢布或截至会计年度前一年末资产负债表上的资产价值超过 6000 万卢布的公司（农业合作社及其联盟除外）；

F.呈报、发布合并财务报表的公司；

G.其他联邦法律规定必须进行审计的公司。

（3）纳税申报

在俄罗斯注册法人机构时，企业需获得税务登记证（号），依据联邦及地方政府规定按时纳税。法人机构的会计师必须是俄罗斯公民。纳税申报时间依税种的不同，分为按月缴纳、按季度缴纳及按年度缴纳等，纳税人应当根据税收法律规定的具体期限进行纳税申报，提交申报表和有关资料。

纳税人应向办理税务登记的税务机关进行纳税申报，并载明纳税人识别号。纳税人自行到税务部门进行纳税申报，需携带所在地证明（法人注册证、税务登记证）、银行账户、需纳税项目的收据

证明等，可以纸质材料进行申报，也可以网上进行申报。税务机关对符合要求的纳税申报应注明受理。

纳税申报表的格式及填写方法由《税法典》作出统一规定。除法律规定的内容之外，税务机关无权要求纳税人填报与税款计算缴纳无关的信息。

提交纳税申报表可以用纸质形式和电子形式两种形式，但符合下列条件之一的，必须提交电子申报表：

①上一日历年度企业雇员超过 100 人的；

②本年度新开业或重组的企业雇员超过 100 人的；

③2015 年 1 月 1 日以后适用增值税的纳税申报。

（4）税务检查

税务机关对纳税人实施的税务检查分为案头检查和实地检查。税务检查是对纳税人、支付人和扣缴人遵守税收法律情况的监督。

①案头检查。是税务机关根据自己掌握的纳税人提交的申报资料等进行的检查。税务机关工作人员无需上级批准，在纳税人提交申报之后 3 个月内进行案头检查。

案头检查中发现纳税人提交的申报资料存在错误等情况的，纳税人必须在 5 日内作出说明或者在规定期限内进行纠正。

②实地检查。税务机关对纳税人实施实地检查，需要取得税务机关领导的批准。如纳税人没有能力提供房间进行实地检查，检查可以在税务机关内进行。

实地检查可以针对纳税人一个或者多个税种的缴纳情况。但是，禁止税务机关针对同一税种在一个纳税期间内进行两次及以上实地检查。除非有负有监督税收征管情况的联邦权力机关的批准，税务机关不得在一日历年度内对同一个纳税人进行两次以上的实地检查。

（5）在线收银机系统

联邦税务局2012年在韩国学习了国际经验后，开始研发在线收银机。2014年至2015年进行了在线收银机试点。在成功进行试点之后，引入了强制在俄罗斯所有零售企业中使用在线收银机的立法，于2017年初开始分三个阶段强制推行在线收银机系统（OCR）。从2017年7月1日开始，此前曾被要求使用收银机的所有零售商必须使用新的在线收银机系统，包括使用一般税制或简化税制的零售业纳税人；从2018年7月1日开始，使用核定征收制度或特许征税制度的零售行业纳税人，以及提供公共餐饮服务而没有雇佣员工的纳税人，都必须使用新的在线收银机系统；从2019年7月1日开始，所有在前两个阶段没有使用新的在线收银机系统的纳税人必须使用新系统，主要是以前没有义务使用收银机的服务业纳税人。

在线收银机可立即将销售数据上传到俄罗斯联邦税务局数据处理中心。客户可以通过手机app（可免费下载使用的移动应用程序）扫描在线收银机开具的发票的二维码，实时与税务管理部门存储的信息验证发票。在线收银机应用系统可以验证发票、监视收银机开具并在数据不匹配时自动提出风险提示。实时验证发票是否违规，是对违规行为的有力震慑。俄罗斯报告说，在引入新的在线收银机系统之前，原来收银机系统无法确保收入数据来源的可靠性或完整性，导致了零售业避税的高风险。在引入在线收银机系统后，零售商的增值税合规率有了显著提高。与2016年相比，2017年零售业的增值税征收额增长了38%。

（6）税务代理

俄罗斯《税法典》对税务代理没有进行规定，实践中，税务代理中介机构实行行业自律，代理纳税人办理涉税事宜。

（7）法律责任

根据《税法典》第一部，对纳税人不同类型的税务违法行为可以进行处罚。最重要的罚则是：

①违反基本规定的处罚

A.逾期税务登记。如果错过登记截止时间，处 1 万卢布罚款；如果在未登记的情况下开展业务，处该期间开展业务收入的 10%但不低于 4 万卢布的罚款。

B.违反税收会计规定。未造成税款少缴的，根据其性质和持续情况处以 1 万卢布至 3 万卢布罚款（在几个纳税期均违规）；如果因少计税基而导致违规的，处未缴税款的 20%但不少于 4 万卢布的罚款。

C.无正当理由逾期提交纳税申报表。处以应纳税额 5%且不低于 1000 卢布的罚款，但不得超过应纳税额的 30%。

D.未提交用于税收监控管理目的所需要的基本信息或提交的信息不完整。对于个人，处 100－300 卢布罚款；对于公司管理人员，处 300－500 卢布罚款。

②不履行纳税义务的处罚

A.逾期纳税。每日向纳税人和扣缴义务人收取逾期纳税利息（滞纳金），利率为俄罗斯中央银行再融资利率的 1/300。2018 年 12 月 27 日之后产生的因未缴税款而征收的滞纳金，不得高于未缴税款。

B.少缴税款。少报应缴税款的，处少报未缴税款 20%的罚款；如果故意少报税款的，处少报未缴税款 40%的罚款。

C.代扣代缴义务人未预提税款或欠缴税款。处代扣代缴义务人未预提欠缴税款 20%的罚款。

D.刑法规定公司管理人员应承担的逃税责任。除公司外，其管理人员如果不履行纳税义务，还可能根据俄罗斯法律受到行政罚款。此外，故意逃税导致少缴税款的行为，情节严重的，可能受到刑事处罚。刑法第 199 条规定了刑事处罚的逃税行为：根据法律规定应向税务机关提交而未提交纳税申报表或其他文件或提交的纳税申报信息明知是不正确的。重大逃税行为可能导致最长 6 年监禁，

禁止开展特定业务 3 年，以及罚款 20 万－50 万卢布或违法者 1 至 3 年的工资或其他收入总额。重大逃税行为是指连续 3 年少缴税费或社会保障金超过 500 万卢布并且少缴的税费或社会保障金超过应缴税费的 25%或者超过 1500 万卢布而无论少缴税费的比例；特别重大逃税行为是指少缴税费或社会保障金超过 1500 万卢布并且少缴的税费或社会保障金超过应缴税费的 50%或者超过 4500 万卢布而无论少缴税费的比例。如果组织或个人首次税务犯罪、并已全额支付未缴的税费和社会保障金以及相应逾期利息和罚款，则免于承担刑事责任。

③其他处罚

A.俄罗斯法律规定，如果一家公司在至少 12 个月的时间内没有申报纳税，也没有进行任何银行交易，税务机关可以对该公司进行清算。

B.对银行不遵守税法规定相关义务的，有特别的处罚。

（8）税务争议的申诉

纳税人认为税务机关及其工作人员行为不恰当的，可通过被申诉机关向上一级税务机关进行申诉。被申诉的税务机关应在申诉提交之日起 3 日内将申诉状及其附带材料提交给上一级税务机关。

如《税法典》中未有其他规定，申诉人自知道或应当知道自身权益被损害之日起一年之内有权直接向上一级税务机关进行申诉。

对于未经申诉已经生效的追究或不追究税收违法行为责任的决定进行申诉，应在该决定作出之日起一年内进行。

对受理申诉机关的申诉处理决定不服的，在该处理决定作出之日起 3 个月内向授权负责监督税收及费用征收的联邦执行权力机关进一步申诉。

申诉期已过但有正当理由的，根据申诉人的申请，上一级税务机关可以延长其申诉期。

纳税人认为税务机关及其工作人员行为不恰当的，也可以直接向法院起诉。组织和个体企业家对税务机关的法令（包括标准法令）、税务人员的行为或不作为提起司法申诉，应按照联邦法律规定的仲裁程序向仲裁法院提交申诉书；自然人对税务机关的法令（包括标准法令）、税务人员的行为或不作为提起司法申诉，应按照对政府机关和公务人员非法行为提起申诉的联邦法律的规定向普通审判法院提交申诉书。

（9）俄罗斯纳税人的权利和义务

①纳税人的权利

《税法典》赋予纳税人享有如下权利，承诺对纳税人权利和合法利益进行行政和司法保护，规定对纳税人权利的保护是相关税务人员的义务，未能履行或不恰当的履行保护纳税人权利的义务应按照联邦法律规定承担责任。

A.从登记所在地税务机关无偿获取关于现行税费法律、法案以及纳税人的权利和义务、税务机关和其公务人员的权力的信息；

B.从税务机关获取有关贯彻税法问题的书面说明；

C.按税法的规定并在具备条件的情况下享有税收优惠；

D.根据本法典规定的条件和方式办理延期纳税、分期纳税、税务贷款或投资税收减免；

E.及时减免税款或退还税款、罚款利息、多支付或多征收的罚款金额以及超过正确数额的金额；

F.亲自或通过其代表在税务法律关系中代表自己的利益；

G.就税收和费用的计算和缴纳等问题向税务机关和其公务人员提供说明书；

H.进行税收检查时应在场；

I.获取税务检查和税务机关决定的副本，以及税务通知和缴纳税款的要求。

J.当税务人员对纳税人执行公务时遵守税务和其他法律的要求；

K.不执行税务机关和其公务人员不符合本法典或其他联邦法律的不合法决定和要求；

L.根据规定的方式对税务机关的决议和其公务人员的行为（不作为）提起申诉；

M.要求保守税收秘密；

N.因税务机关所作的不合法决定或其公务人员的不合法行为（不作为）造成的损失，根据既定的方式要求全额补偿。

②纳税人的义务

A.依法支付所征税收和费用；

B.如果《税法典》有规定，有义务在税务机关注册；

C.如果《税法典》有规定，有义务根据规定的方式对其收入（费用）和应税项目保存账簿；

D.如果《税法典》有规定，有义务根据规定的方式向登记所在地的税务机关上报所需支付税款的税务申报表，以及按照联邦会计法提供会计账簿；

E.在《税法典》规定的情况下，向税务机关和其公务人员提供所需的计算和支付税款的资料；

F.遵循税务机关合法要求，不得违反税收及费用法律；当税务人员执行公务时，不得妨碍税务人员的正常执法；

G.按照税收及费用立法规定的情况和方式向税务机关提供必要信息和文件；

H.保证税费的计算和支付所需的账目数据和其他资料以及确认收入（对于组织也包括费用）和已付（预提）税金的资料的完好无缺；

I.企业和个体工商户在以下情况下，应书面形式通知所在地的税务机关：

a.参股俄罗斯企业或外国企业10%以上股份的，应在1个月内报告；

b.在俄罗斯联邦境内、外设立分支机构的，应在1个月内报告；设立的分支机构信息发生变更和终止的，应在3日内报告。

J.履行《税法典》规定的其他义务。

2.1.3 最新税制变化

2023年，俄罗斯将实施一系列新的税务规定，以确保国家收入稳定增长并支持国家财政平衡。这些新规定将影响企业和个人在多个方面的税务问题。

（1）非居民个人所得税

俄财政部官网2023年5月31日报道，俄政府当日向俄国家杜马提交了关于统一居民个人和非居民个人所得税征税规定的法案，规定无论在俄境外远程工作的俄籍雇员的税收居民身份是居民个人或非居民个人，其根据签订的劳动合同和民法合同取得的收入适用13%的个人所得税税率（年收入超过500万卢布（约合5.8万美元）的部分税率为15%）。俄财政部副部长萨扎诺夫表示，雇员在境外远程工作时，作为扣缴义务人的雇员公司很难判断雇员是否为俄税收居民，明确远程雇员适用统一规则将极大简化扣缴义务人的管理程序。

俄税收居民个人向外国公司提供服务的情况下，该外国公司须在俄税务机关注册为扣缴义务人。如果外国公司未履行其扣缴义务，则俄税收居民个人须自行申报缴纳税款。如果俄与该外国公司所在国签署了避免双重征税协议，俄税收居民个人有权抵免在境外已付税款。如果俄与该国的双重征税协议已中止，税收抵免规则仍将继续适用。

（2）统一税收账户制度

俄自2023年1月1日起强制推行统一税收账户制度。该制度覆盖7270万俄纳税人，主要旨在提高税收征管效率、解决纳税人

税款缴纳错误问题、减少欠缴税款数量。此前俄税务机关每年处理6.5亿笔付款，其中八分之一有误。统一税收账户制度框架下，俄各种税收制度没有发生变化，纳税人仍按照税法规定的税率缴纳税费，统一税收账户系统账户显示纳税人需缴纳税款总额，纳税人须将所有税费全部缴入俄财政部的统一税收账户，由俄税务部门后台自动计算计入各地预算的税款金额。

适用范围方面，统一税收账户制度适用于俄所有组织、个体工商户和自然人，只有个体经营者可以选择“我的税务”APP特别征税制度，也可选择转为统一税收账户制度。无论俄企业注册地或征税对象所在地，凡是俄税务机关管理的全俄各地所有税款都纳入统一税收账户，但纳税人遇到的税收问题仍按照注册地原则联系注册地税务局。

统一税收账户的开设和运行方面，统一税收账户有税务部门为纳税人自动开立，纳税人无需申请。2023年1月1日，俄所有组织、个体工商户和自然人已开设统一税收账户，账户内余额为前期纳税人的债务和多缴税费、保险费、罚款、利息和滞纳金计算余额。纳入统一税收账户制度的税种包括增值税、企业所得税、个人所得税、消费税、财产税、保险费、简易征税制税收、专利征税制税收和统一农业税。每月25日统一税收账户显示税务部门计算出的应纳税额，纳税人在每月28日前一次性付款。统一税收账户制度的引入简化了预算结算以及纳税人与税务机关的互动。个体经营者在“我的税务”APP应用程序可自动生成税率，个体经营者通过该应用程序向统一税收账户缴纳税款，俄税务局将自动根据预算分配规则分配税款。

统一税收账户的预算分配规则方面，纳税人统一税收账户内税款的预算分配顺序依次为：个人所得税欠缴税款（按照时间先后），当期个人所得税应纳税款，其他欠缴税费和保险费，当期应缴税费和保险费，罚金、利息和滞纳金。如果账户余额不足且付款

条件一致的情况下，税务部门将按税款金额比例分配。纳税人也可以申请退回多付款项，税务部门在收到纳税人退税申请的次日发送退款命令，实现快速退还。

统一税收账户制度的优势和存在问题方面，统一税收账户制度是俄税收征管的重大改革措施，具有简化纳税人纳税程序、统一税款预算分配的明显优势，有效排除了纳税人在不同税种间同时存在欠缴税款和多缴税款的情况，同时便于税务局对纳税人欠缴税款征收利息和滞纳金。

但俄推行统一税收账户制度的过程中也出现一些制度设计不合理问题和技术问题。统一税收账户制度实行初期，部分企业账户显示不合理税收债务额，纳税人查看账户信息的部分权限受限。俄各地对该制度下个人所得税缴入预算的顺序也提出质疑，认为顺序设置严重影响俄各地预算收入。

2.2 企业利润税

（1）定义

俄罗斯企业利润税，中俄税收协定译为“团体企业利润税”由所有取得应纳税所得额的法人单位在纳税年度缴纳。法人单位包括在俄罗斯注册和实际管理机构在俄罗斯的公司（俄罗斯税收居民）和通过常驻机构在俄罗斯开展活动或从俄罗斯获得收入的外国企业（非俄罗斯税收居民）；应纳税所得额是按照《税法典》第 25 章规定核算的收入减去税法规定的可扣除的支出和费用计算的利润，与中国企业利润税中的所得核算原则基本一致。按照与收入相匹配的原则，经济上合理且适当记录的支出和费用，才可以扣除。《税法典》第 25 章中明确了不能扣除的具体支出和费用。

（2）最新变化

2023 年 1 月 1 日，俄罗斯税改的重要内容——企业利润税改革开始实行。新的企业利润税规定主要内容有：

①企业利润税税率由原来的35%（对银行、代理业与其他特种企业是43%）降为24%，适用于所有应税企业。

②从2023年1月1日起，除季流转额在100万卢布以下的企业外，所有企业计算应税所得，均应采用权责发生制。

③对经营费用的列支，以往是按政府规定的“限制扣除费用表”列举的项目计算，改革后基本上同国际惯例接轨，凡费用确系为经营目的所发生，并有合法凭证的均应准予列支。

④限制列支的费用有：A.雇员的保险与养老费限制最高额为工薪的12%；医疗保险费限制为工薪的3%；人寿与长期健康保险费，每人每年限额为1万卢布。B.除重要产业、农业与自然资源部门外，企业维修费用不得超出固定资产总成本的10%。C.对矿产开采费用分5年摊销。D.研究与开发费用可分3年摊销，如：为非生产性的费用则限报70%。E.招待费限制为工薪费用的4%。F.对广告费用扣除不加限制。

⑤关于固定资产折旧：将固定资产分为10类，对各类规定不同的折旧年限，从1年－30年以上不等。对使用年限在20年以内的资产，纳税人可在直线折旧法与余额递减法间任选一种；使用年限在20年以上的资产则一律使用直线折旧法。使用余额递减法的资产，其残值减到资产原值20%时，应在剩余使用年限内摊销。

⑥企业亏损结转弥补的期限由现行的5年放宽到最长为10年。

⑦对利息的列支应比照市场利率。如果缺乏可比依据，对卢布贷款的利息可按中央银行融资利率乘以1.1计算列支；对外币贷款利息，按年利9%列支，最高可达15%。

⑧外国公司驻俄常设机构所得计算比照本国公司，但亏损可结转下期。

⑨对外国纳税人来源于俄罗斯的以下所得，其预提所得税税率如下：

A.出租船舶、飞机与其他运输工具等的所得为10%；

B.俄实体支付给外国股东的股息为15%，支付给俄公司或个人居民为6%；

C.其他所得包括利息为20%。

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准及扣缴义务人

依据《税法典》第246.2条，自2015年1月1日起，俄罗斯企业利润税的居民纳税人为在俄罗斯注册成立的企业、实际管理机构在俄罗斯境内的外国企业，以及根据适用的税收协定被视为俄罗斯税收居民的外国企业。

（1）俄罗斯企业（包括国际控股公司）

根据俄罗斯法律（民法典第50条）设立的俄罗斯公司的主要类型包括：上市股份公司、非上市股份公司、有限责任公司、普通合伙企业、有限合伙企业、工业合作企业、国有独资企业（联邦或地方政府全资所有的特殊形式的法人）、以法人形式设立的农民（农场）企业。

合伙企业因缺乏法人资格，收入由分配给合伙人后征收个人所得税。

从2014年9月1日起，开放式股份公司、封闭式股份公司和附加责任公司等部分实体法律形式不再存在，由上市股份公司、非上市股份公司或有限责任公司等实体形式取代。

从2018年8月3日起，一个商业企业组织的外国企业满足下列条件可以在俄罗斯注册成为国际公司（联邦法律FZ－290）：

①外国企业在包括俄罗斯在内的多个国家境内开展业务活动；

②外国企业以俄罗斯特别行政区（目前为加里宁格勒地区和滨海边疆区）参与者身份申请订立活动合同；

③外国企业已承诺在俄罗斯投资；

④外国企业在反洗钱金融行动特别工作组（FATF）或欧洲理事会打击洗钱和资助恐怖主义行动专家委员会的成员国或观察员国注册成立。

根据《税法典》第 24.2 条，国际控股公司是根据《俄罗斯联邦国际公司法》注册的，同时满足以下条件的国际公司：

①该国际公司根据其本国法律于 2018 年 1 月 1 日之前成立，然后按照外国组织迁居方式在俄罗斯重新注册；

②该国际公司在俄罗斯注册后的 15 天内，向登记地税务机关提交了必要的文件资料（注册日前一会计年度的财务报表，非否定意见或拒绝表达意见的财务报表审计报告，国际公司控制人的信息）；

③以外国组织迁居方式在俄罗斯重新注册的国际公司的控股人，在 2017 年 1 月 1 日前即已成为该外国组织的控股人。

（2）实际管理机构在俄罗斯境内的外国企业

根据《税法典》第 246.2 条，从 2015 年 1 月 1 日起，如果外国企业的实际管理地点是俄罗斯，那么该外国企业应当被认定为俄罗斯税收居民。

外国企业及其活动至少符合下列条件之一的，其管理地点应为俄罗斯联邦：

①外国企业的执行机构定期在俄罗斯联邦开展与该外国企业有关的活动；

②外国企业的主要（首席）执行官（被授权计划、控制、管理企业活动并对此负责的人员）主要在俄罗斯联邦进行该外国企业的管理活动。

符合上述条件的外国企业符合以下至少一项条件的，俄罗斯联邦被认为是这个外国企业的实际管理地点：

①外国企业的会计核算或会计管理在俄罗斯联邦进行（准备和编制外国企业合并财务与管理报告以及对其经营进行分析的活动除外）；

②外国企业的办公室工作在俄罗斯联邦进行；

③外国企业的人员业务管理在俄罗斯联邦进行。

在俄罗斯联邦执行下列一项或多项活动并不被认为是一个外国企业在俄罗斯联邦的管理工作：

①拟订和通过与外国企业股东（参会者）大会有关问题的决议；

②筹备外国企业的董事会以及其他合议制管理机构的会议，包括拟订会议议程和决定草案；

③俄罗斯税收居民企业或个人作为不在俄罗斯开展经营活动的外国企业关联方，履行外国企业活动规划与监控框架内的职能，主要是指：战略规划与预算；编制合并财务与管理报告；经营活动分析；内部审计与内部控制；筹资的准备和组织；投资、财务、生产和其他风险的管理；采用（批准）适用于与俄罗斯税收居民企业或个人互为关联方的外国企业的标准、方法和政策，执行类似的功能，属于独立的经营部门或业务部门；协调外国企业作出的决定，以监测该决定是否符合税法规定的标准、方法和政策；

④对外国企业在俄罗斯联邦以外进行的地质勘探和采矿作业过程中的控制（包括批准外国企业的决策）。

2.2.1.2 征收范围

根据《税法典》第 25 章，居民企业需要对其来源于俄罗斯境内和境外的全部所得，在俄罗斯缴纳企业利润税。

2.2.1.3 税率

（1）法定税率

企业利润税的法定税率为 20%。企业利润税 2%的税率支付给联邦预算（2017 年至 2024 年为 3%），18%的税率支付给联邦主体预算

（2017 年至 2024 年为 17%）。2018 年 9 月 3 日起，各联邦主体有权通过联邦主体立法的形式针对特定的纳税人计入联邦主体预算的企业利润税实行优惠税率。自 2018 年 9 月 3 日起，各联邦主体除《税法典》第 25 章规定的特定情况（如经济特区居民和区域投资项目参与人等）外，均无权制定企业利润税优惠税率。2018 年 9 月 3 日前确定的企业利润税优惠税率，适用至期满之日止，但不得迟于 2023 年 1 月 1 日。与此同时，根据俄罗斯各联邦主体的法律，在 2019－2022 年纳税期内可提高已降低的计入联邦主体预算的企业利润税税率。

（2）特定类型所得税率

①股息红利所得税税率：

零税率，适用于在俄罗斯注册成立的居民企业和永久位于外国并通过单独的分支机构在俄罗斯经营的外国组织以《税法典》第 246.2 条第 8 款规定的方式独立承认自己是俄罗斯的居民企业以股息形式获得的收入，但须符合一定的前提条件：在决定支付股息之日，其持有支付股息企业至少 50%的股份且持股时间至少 365 日；其中，国际控股公司以股息形式获得的收入适用零税率的前提条件是，国际控股公司连续持有支付股息企业至少 15%的股份；如果支付股息的组织是外国组织，则外国组织的永久性住所必须位于俄罗斯联邦财政部公布的《提供税收优惠制度和不提供金融交易信息披露和情报交换的国家和地区（离岸区）名单》之外（详见附录二，下同）。零税率不适用于按照《税法典》第 246.2 条规定，因实际管理机构在俄罗斯境内而被确认为俄罗斯税收居民的外国企业收到的股息。

13%的税率，适用于俄罗斯居民企业从俄罗斯和外国企业取得的不符合零税率适用范围的股息收入。

②利息所得税税率：

0%税率，适用于 1997 年 1 月 20 日前发行的国家和地方债券的利息收入；1999 年在第三系列境内国家外币贷款债券更新发行实施期间、为解决前苏联和俄罗斯外币债务发行的国家外币债券的利息收入；俄罗斯联邦中央银行从其履行《俄罗斯联邦中央银行联邦法》所规定职能有关的活动中获得的利润。

9%税率，适用于 2007 年 1 月 1 日前发行的且发行期不少于 3 年的市政债券的利息收入；2007 年 1 月 1 日前发行的抵押贷款债券的利息收入；信托管理创始人收购抵押贷款债券经理人 2007 年 1 月 1 日前签发的抵押贷款证明书取得的收入。

15%税率，适用于下列类型债券的利息收入：联邦主体发行的政府债券和市政债券的利息收入；2007 年 1 月 1 日后发行的抵押债券的利息收入；信托管理创始人收购抵押贷款债券经理人 2007 年 1 月 1 日后签发的抵押贷款证明书取得的收入；俄罗斯居民企业（不含被认定为居民纳税人的外国组织）于 2017 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日（含 2021 年）期间发行的以卢布计价的在证券市场上流通的债券的利息收率。

20%税率，适用除上述以外的其他类型的利息收入。

③某些特定财产转让收益所得税税率：零税率。

依据《税法典》第 284.2 条，出售或其他处置（包括赎回）俄罗斯组织的法定资本中的股份的交易所得，当持股连续 5 年以上且符合下列条件之一的，适用 0%税率。

A.在纳税人持股的整个期间内，该俄罗斯组织的股票不是证券市场上的流通证券；

B.在纳税人持股的整个期间内，该俄罗斯组织的股票是证券市场上的流通的高科技（创新）领域的股票；

C.俄罗斯组织的股份在纳税人收购之日不是证券市场上的流通证券，在纳税人出售或其他处置（包括赎回）之日是证券市场上的流通证券，并且这些股票是高科技（创新）领域的股票；

D.出售或以其他方式处置（包括赎回）俄罗斯组织的法定资本构成中，其直接或间接由位于俄罗斯联邦境内的不动产所构成的资产不得超过 50%。

依据《税法典》第 284.2.1 条，出售或其他处置（包括赎回）属于高科技（创新）领域的俄罗斯组织的股票、债券的交易所得，当持股连续 1 年以上且符合下列条件之一的，适用 0%税率。

A.在纳税人持股的整个期间内，该俄罗斯组织的股票是证券市场上的流通的高科技（创新）领域的股票；

B.俄罗斯组织的股份在纳税人收购之日不是证券市场上的流通证券，在纳税人出售或其他处置（包括赎回）之日是证券市场上的流通证券，并且这些股票是高科技（创新）领域的股票。

依据《税法典》第 284.7 条，国际控股公司出售或其他处置（包括注销）俄罗斯或外国组织的股份（法定资本中的参与权益）所得的收入，符合以下条件的适用 0%税率：

A.在出售或其他处置（包括赎回）俄罗斯或外国组织股份之日，国际控股公司连续持有该公司股份至少 15%的份额且连续持有至少 365 日；

B.在出售或其他处置（包括赎回）俄罗斯或外国组织股份日期之前的最后一个报告日，被出售或其他处置（包括赎回）的俄罗斯或外国组织直接或间接由位于俄罗斯联邦境内的不动产所构成的资产不得超过 50%；

C.国际控股公司并非在注册为国际公司之前或之后的 365 日内，通过重组或转让而获得其出售或其他处置（包括赎回）的俄罗斯或外国组织股份；

D.如果出售或其他处置（包括赎回）的股份是外国组织的股份，则该外国组织的永久性住所须位于俄罗斯联邦财政部公布的离岸地区（离岸地区提供大量的税收优惠，且不提供税收情报交换）清单之外。

2.2.1.4 税收优惠

（1）豁免企业利润税纳税人义务

根据《斯科尔科沃创新中心联邦法律》或2017年7月29日的《创新科技中心联邦法律》获得一个项目参与者（创新科技项目参与者）税收居民，自其按照指定的联邦法律获得项目参与者身份之日起10年内，其进行研究、开发并将其成果商业化所获得的利润，有权按照《税法典》第246.1条规定的条件和方式豁免企业利润税纳税人义务，但创新科技项目参与者丧失了参与者身份或者创新科技项目参与者年销售货物、劳务、服务、产权等收入总额超过10亿卢布的除外。

（2）税率优惠

①从事教育、医疗活动的法人实体取得的收入（股权、债权收入除外）适用零税率。前提是符合税法规定的某些条件（《税法典》第284.1条），包括持有特定的联邦主体执照（国家许可证），以及满足有关收入来源和雇员人数的标准等。

②符合《税法典》第346.2条规定标准的农业和渔业生产者销售其自产的农产品或自行加工的农副产品适用零税率。

③区域投资项目优惠税率。自实施区域投资项目生产货物销售取得第一笔利润的纳税期开始的10个纳税期内，区域投资项目参与者根据税收会计数据，应计入联邦预算的企业利润税税率为0%；应计入联邦主体预算的企业利润税税率由俄罗斯各联邦主体的法律规定，《税法典》规定了税率范围：自实施区域投资项目生产货物销售取得第一笔利润的纳税期开始的前5个纳税期间内，应计入联

邦主体预算的企业利润税税率不超过 10%，在第 6－10 个纳税期间，应计入联邦主体预算的企业利润税税率至少为 10%。

④对于参加特殊投资合同的纳税人，应计入联邦预算的税率为 0%，应计入联邦主体预算的企业利润税税率由俄罗斯各联邦主体在《税法典》规定税率范围内立法确定，可降低到 0%。

⑤经济特区优惠税率。对科技创新型经济特区和旅游休闲型经济特区的居民企业，应计入联邦预算的企业利润税率为零税率；其他经济特区的居民企业应计入联邦预算的企业利润税率为 2%。应计入联邦主体预算的企业利润税税率由俄罗斯各联邦主体在《税法典》规定税率范围内立法确定，《税法典》规定的税率是不能超过 13.5%。在加里宁格勒经济特区，从投资项目的实施中获得第一笔利润开始的前 6 个纳税期，适用零税率；第 7 至 12 个纳税期，减按 10%的税率征收：其中，应计入联邦预算的企业利润税率为 1%（2017 年至 2024 年为 1.5%），应计入联邦主体预算的企业利润税税率 9%（2017 年至 2024 年为 8.5%）。

⑥跨越式发展区和符拉迪沃斯托克自由港优惠税率。符合条件的纳税人从跨越式发展区或符拉迪沃斯托克自由港投资项目获得第一笔利润的纳税期开始 5 个纳税期内，应计入联邦预算的税率为 0%；应计入联邦主体预算的企业利润税税率前 5 个纳税期内不高于 5%，之后的第 6－10 个纳税期内不低于 10%，具体由各有关联邦主体立法确定。如果符合条件的纳税人投资后连续 3 个纳税期内（投资额至少为 5 亿卢布的为连续 5 个纳税期；投资额至少为 10 亿卢布的为连续 6 个纳税期；投资额至少为 1000 亿卢布的为连续 9 个纳税期）未从跨越式发展区或符拉迪沃斯托克自由港投资项目获得第一笔利润，则第 4 个纳税期（投资额至少为 5 亿卢布的为第 6 个纳税期；投资额至少为 10 亿卢布的为第 7 个纳税期；投资额至少为 1000 亿卢布的为第 10 个纳税期）视同获得第一笔利润的纳税期，计算适用优惠税率的纳税期限。

⑦克里米亚和塞瓦斯托波尔自由经济区优惠税率。从自由经济区实施指定投资项目获得第一笔利润的纳税期开始连续 10 个纳税期内，应计入联邦预算的税率为 0%；应计入相应联邦主体预算的税率可以设置为 0%至 13.5%，具体由克里米亚共和国和塞瓦斯托波尔联邦市区分在自由经济区执行的投资项目与开展的活动类型立法确定。

⑧在远东联邦区开展旅游和休闲活动的组织，同时满足以下条件的，有权在 2018 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日的纳税期内适用 0%的税率：

A.该组织的所在地是远东联邦区的领土；

B.该组织进行的活动属于俄罗斯联邦政府批准的适用 0%税率的旅游和休闲活动类型清单项目；

C.在整个纳税期内，该组织拥有一家旅馆和其他住宿设施，并已在远东联邦区的联邦主体地籍登记册中登记；

D.在整个纳税期内，组织均未根据《税法典》第 284 条第 1－1.10 款的规定享受企业利润税减税；

E.该组织在纳税期内未使用证券、衍生金融工具进行营业；

F.该组织在远东联邦区领土之外没有单独的分支机构；

G.一个纳税期内，在计算应纳税所得额时，从实施清单中所列的旅游和休闲活动获得的收入至少占全部收入的 90%。

⑨根据《斯科尔科沃创新中心联邦法律》或 2017 年 7 月 29 日的《创新科技中心联邦法律》获得一个项目参与者（创新科技项目参与者）的税收居民，因其年销售货物、劳务、服务、产权等收入总额超过 10 亿卢布而丧失豁免企业利润税纳税人义务的权利后，其进行研究、开发并将其成果商业化所获得的利润，适用零税率，但下列情况除外：

A.创新科技项目参与者因其年销售货物、劳务、服务、产权等收入总额超过 10 亿卢布而丧失豁免企业利润税纳税人义务的纳税

期的第一天起，按照权责发生制获得的累计利润总额超过 3 亿卢布（2017 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日（含）期间除外）；

B.2017 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日（含）期间，创新科技项目参与者因其年销售货物、劳务、服务、产权等收入总额超过 10 亿卢布而丧失豁免企业利润税纳税人义务的纳税期的第一天起，按照权责发生制获得的累计利润总额超过 3 亿卢布（企业研发中心为 10 亿卢布），或者企业研发中心向关联方销售货物、劳务、服务、产权等收入的金额少于其总收入的 50%。

⑩废物利用优惠税率。根据 1998 年 6 月 24 日“关于生产和消费废物”的第 89－FZ 号联邦法律，俄罗斯联邦主体可以立法，对被指定为城市固体废物管理区域运营商从合同规定的提供固体城市废物管理服务活动中获得的利润，应计入联邦主体预算的税率确定为 0%，据此应计入联邦预算的税率也为 0%。

⑪向公民提供社会服务的组织（税收居民）在纳税期内满足以下条件，则有权适用 0%的税率：

A.该组织已列入俄罗斯联邦主体的社会服务提供者登记册；

B.在计算应纳税所得额时，为公民提供社会服务活动的收入至少占全部收入的 90%；

C,在纳税期间，该组织至少连续拥有 15 名员工；

D.该组织在纳税期内不使用汇票和衍生金融工具进行交易。

⑫俄罗斯联邦或市政机构的组成实体创建的博物馆、剧院、图书馆，其至少 90%的收入为俄罗斯联邦政府制定的文化活动类型清单中的活动收入，适用 0%的税率。

（3）亏损弥补

在纳税年度中，每季度的利润按累计方式计算，即当前纳税人的某项活动中出现的季度亏损可用于抵消同一纳税期从另一活动中获得的利润。不可从企业利润税中扣除和不可提前执行的资本亏损除外。在某些情况下，如果纳税人在发生亏损的期间内按 0%的税率

缴纳企业利润税，则不能结转亏损。例如，适用 0%企业利润税税率的教育、医疗企业生产经营，或者在斯科尔科沃创新中心作为项目参与者的公司进行的研究活动产生的损失。

2017 年以前，当公司年度经营亏损时，可用今后 10 年的利润相抵消，前提是企业的储备基金必须全部用于弥补亏损。某些类型的活动（例如证券、金融工具）的亏损是分开确定和结转的，只能用后期同类活动的利润来弥补。自 2017 年开始，弥补以前年度的亏损取消了 10 年的时间限制，即 2017 年 1 月 1 日之后的纳税期内发生的亏损可以无限期地用其以后的利润来抵免，但在 2017 年至 2020 年期间，纳税人弥补以前年度的亏损不能超过当期应纳税所得额的 50%。

（4）计提准备金或储备金税前扣除

税法允许为将来的成本或支出形成储备，作为费用税前扣除。例如坏账准备金、担保准备金和未来研究与开发费用储备金等。

①坏账准备金可以在每个报告期末根据应收账款到期日计算坏账准备金进行税前扣除，对于有担保或有担保的应收账款，不允许纳税人计提坏账准备金。从 2017 年 1 月 1 日起，坏账准备金额不得超过前一个纳税期的销售收入的 10%或当前报告期的销售收入的 10%（在 2017 年 1 月 1 日之前，坏账准备金额限于当前报告期销售收入的 10%）；

②担保准备。企业纳税人根据有关合同负有保证义务的，可以在每个报告期末计提担保准备金，担保准备金数额不得超过前三年的实际担保费用占销售收入的百分比。在首次计提担保准备金的情况下，计提担保准备金数额限于预期的担保费用；

③研发储备金。纳税人还可以为特定的研发项目计提最长为 2 年的储备金，一个纳税申报期间计提研发储备金的最高限额为：公司销售收入的 3%扣除纳税人根据《国家科学技术政策联邦法律》设

立的用于支持科学、技术和创新活动的基金所发生的费用（该项费用不得超过销售收入的 1.5%）。

（5）研发费用扣除优惠加计扣除。纳税人按照俄罗斯联邦政府建立的科学研究、实验、设计、开发清单开展研发活动而发生的费用，当不同阶段的研发工作已经完成，或者形成了可折旧的无形资产的初始成本的，可按实际记录的成本的 1.5 倍加计扣除费用，纳入该纳税期间的其他费用构成中进行税前扣除。

研发的无形资产初始成本费用化。纳税人对研发活动的成果享有专有权，并被确认为无形资产，该研发费用可纳入无形资产的初始成本进行摊销，或者由纳税人选择，将该研发费用在 2 年内作为与生产和销售相关的其他成本的一部分，进行税前扣除；按照规定计入其他费用的研发费用，不得恢复计入无形资产的初始成本。

（6）安置残疾人就业

吸纳残疾人和退休人员的企业实施特殊的税收优惠政策，即企业中残疾人数超过职工总数的 50%或残疾人和退休人员数量超过职工总数的 70%，企业利润税减半征收；但采取税收优惠制度的必要条件是，这类企业应将所获利润的一半以上用于残疾人的基本社会需求。

（7）社会公益事业

各种社会团体、社会联合会、社会慈善基金、创作联合会所属企业的利润；宗教组织从事宗教活动和销售宗教活动必需品所得利润；用于实施企业章程规定活动的利润，免税。

（8）小微企业

对于从事农产品生产和加工、民用消费品生产、建筑和建材生产的小企业，如果其上述业务的销售总额占其全部销售货物、劳务、服务总额的 70%以上，那么，在其创建的前两年免缴企业利润税。如果企业成立后的第 3 年和第 4 年其上述业务活动的销售总额达 90%以上，分别缴纳企业利润税的 25%和 50%。

（9）境外所得税收抵免

根据《税法典》第 311 条，对在国外缴纳的企业利润税给予抵免，但抵免的数额限于对该收入按俄罗斯企业利润税法计算的税额。

计算国外纳税的抵免额，应汇总纳税人的所有来源收入，并按以下方式进行，超出抵免限额的部分不允许结转后期进行抵免。

①国外来源收入的应税金额是根据俄罗斯税法计算的；

②计算最高抵免额，即俄罗斯对国外来源收入的税额；

③将该最大金额与实际在国外支付的税额进行比较，较小的金额予以抵免。

对于外国股息，只有在税收协定中规定的情况下，才可以对在国外支付的任何预扣税项给予抵免。

（10）应对新冠肺炎疫情税收优惠

应对新冠肺炎疫情，自 2020 年 1 月 1 日起，向政府部门、事业单位、国有独资企业和非营利组织的医疗机构、用于防止新冠肺炎病毒传播、诊断和治疗的捐赠支出，可以企业利润税前扣除。

由于新冠肺炎疫情，纳税人用于房屋消毒以及购买仪器、实验室设备、工作服和其他个人和集体防护设备的费用可以企业利润税前扣除。

由于新冠肺炎疫情，2020 年 3 月 1 日前已在小企业统一登记系统登记注册的小企业，从事的营业活动在受新冠肺炎疫情影响最严重的经济行业清单（详见附录三，下同）之中，而从联邦预算获得的补贴收入为免税收入。

由于新冠肺炎疫情，在 2020 年每月按照上一季度应纳税款的三分之一预缴企业利润税税款的纳税人，可以选择切换为每月根据实际所得基础预缴企业利润税税款，无须在 2019 年 12 月 31 日前通知当地主管税务机关。

由于新冠肺炎疫情，居民企业纳税人2020年按季度计算的平均营业额不超过2500万卢布（正常为1500万卢布），可以按季度预缴企业利润税。

由于新冠肺炎疫情，旅游和航空运输业的纳税人已获准延迟至2020年5月1日缴纳企业利润税。

对于截至2020年3月1日登记册中并在受影响最大的经济部门中经营的中小型企业，企业利润税的缴纳期限延长如下：

①将2019年企业利润税和2020年3月、2020年第1季度应预缴企业利润税交款期限延长6个月；

②将2020年4月至6月、2020年第2季度和2020年上半年应预缴企业利润税交款期限延长4个月。

对于来自受新冠肺炎疫情影响最严重的行业的公司，提供了申请延期缴税或分期缴税的简化程序，适用于2020年应缴税款（不包括消费税和矿产开采税）以及收入减少了10%以上或在2019年没有亏损的情况下2020年无法盈利的公司。

2.2.1.5 应纳税所得额

应纳税所得额按各报告期的税务会计资料计算。应纳税收入以卢布计算。在计算应纳税所得额时，以外国货币计算的所有收入和费用，必须按交易发生日中央银行的官方汇率折算为卢布。纳税义务人在报送企业利润税纳税申报表前，有义务在专用表格上调整会计利润为应纳税所得额。

税务会计是根据会计记录中的数据确定应纳税所得额的一种信息汇总制度。如果一般的会计记录不足以维持税务会计，纳税人可以使用附加的会计表格和记录来遵守税法或保留单独的税务会计记录。会计核算一般采用权责发生制，不论收入是否实际收到，都必须在产生收入的报告期间内入账。企业前四个季度销售收入（不含增值税）每季度都不超过100万卢布的，可以采用收付实现制（现金制）。纳税人必须采用一套税务会计制度，并始终如一地执行。

税务会计的程序必须在税务会计政策中说明（除一般会计政策外），并经总监批准。会计政策的变更只能从变更次年的 1 月 1 日起实施。

2.2.1.6 应纳税额

（1）税款计算

居民企业纳税人按每个纳税申报期自行计算企业利润税。纳税申报期间的应纳税所得额为年度开始时起的累计额，即年度开始时起的累计收入减累计支出。

应纳税额=应纳税所得额×适用税率

适用不同税率的应纳税所得，其计算基础应分别核算。计税周期为一日历年度，即 1 月 1 日至 12 月 31 日。

（2）税款缴纳

居民企业纳税人需在纳税年度内每月预缴企业利润税税款，应于相关纳税月份的次月 28 日前支付。每月预缴税额为上一季度应纳税款的三分之一，本纳税年度第一季度的预缴税款，以上一年最后一季度的纳税义务为基础。居民企业纳税人可选择按每月实际所得基础计算、申报、缴纳应纳所得税，但应于上一年 12 月 31 日前通知当地主管税务机关。如果居民企业纳税人一年内每个季度计算的平均营业额都不超过 1500 万卢布（2016 年 1 月 1 日之前，1000 万卢布），或非居民纳税人在俄罗斯通过一个常设机构开展经营活动，企业利润税可以按季度预缴。新成立的企业如果每月营业额不超过 500 万卢布或每个季度营业额不超过 1500 万卢布，可以按季度预缴企业利润税。居民企业纳税人对支付股息和利息的扣缴税款，必须在支付款项的次日缴纳。居民企业纳税人在年度终了之后，应当计算全年最终应缴纳的企业利润税税额，并与全年各个申报期预缴的税款累计总额相比较：如预缴税款总额低于全年应纳税额，则需要补缴，应在次年 3 月 28 日之前结清应缴税款；如果高于全年应纳税额，则多缴的税款可在下一申报期抵缴，也可在多缴

税款后 3 年内提交退税申请，税款将在提交退税申请后的 30 日内退还。但是实际上，纳税人很难获得退款，多缴的税款通常会抵缴其他应缴税项。如果在提交退款申请后的 30 天内未进行退款，则会产生利息，利率是俄罗斯中央银行规定的银行同业拆借利率。

2.2.1.7 合并纳税

自 2012 年 1 月 1 日起，大型俄罗斯企业集团可以合并其所属企业的企业利润税纳税与申报。合并纳税申报制度是可选的，仅适用于俄罗斯公司（即不允许跨境合并）。要组成一个合并纳税集团，纳入合并纳税集团的成员公司必须签署《税收合并协议》，详细说明集团成员、合并期（适用至少 5 个纳税期；在 2016 年 1 月 1 日之前适用至少 2 个纳税期），以及负责合并申报和缴税的成员。组成一个合并纳税集团，必须同时满足一系列条件，其中最重要的是：

（1）直接或间接参与另一家公司至少 90%的资本；

（2）公司未进入清算、重组或破产程序；

（3）公司的净资产额必须超过其股本；

（4）增值税、消费税、企业利润税和矿产开采税的全年总税额至少为 100 亿卢布；

（5）集团成员合并后的营业额至少为 1000 亿卢布；

（6）集团成员合并后的资产总值至少为 3000 亿卢布。

一般而言，合并纳税自税务机关登记注册合并纳税人集团成立协议日历年之后的纳税期的第一天开始，合并利润是根据集团成员的所有收入和支出确定的，集团成员适用从源头上征税的收入不包括在合并利润中。集团成员合并前的亏损不能从合并纳税集团合并的收入中扣除。离开合并纳税集团后的成员无法弥补合并纳税集团产生的亏损。自 2017 年 1 月 1 日起，合并纳税集团的亏损成员应确认的亏损金额限于纳税当期合并纳税集团合并税基的 50%。

在下列情况下，合并纳税集团不再存在：

（1）《税收合并协议》中指定的合并期限到期；

（2）终止税收合并协议；

（3）合并纳税集团的负责纳税申报成员不符合成为合并纳税集团成员的条件；

（4）法院宣布《税收合并协议》无效的决定；

（5）合并纳税集团的负责纳税申报成员进行重组、清算或破产。对合并纳税集团的处罚。如果合并纳税集团的成员向负责合并纳税申报集团成员提供了不正确的信息，导致少付了税款，则处以少付税款 20%的罚款（如果是故意行为，则处以 40%的罚款）。

2.2.1.8 纳税申报

企业利润税的纳税期为一日历年。纳税人须在纳税年度次年的 3 月 28 日前提交年度所得税纳税申报表。此外，纳税人在年度内须按季或按月提交简化纳税申报表，纳税人也可以选择每月累计报告收入（即报告第一个月，前两个月，前三个月等的收入）。无论选择哪个报告期，申报的截止日期为申报期后的次月 28 日。对居民和非居民所得项目负有扣缴义务的扣缴义务人，扣缴申报期限同上。

从 2016 年 1 月 1 日起，扣缴义务人必须就向个人支付的款项需预扣税款的，向税务机关提交季度预扣税款申报表和年度预扣税款申报表。季度预扣税款申报表报告期限为每季度后的次月最后一天之前，年度预扣税款申报表不迟于次年的 4 月 1 日提交。如果扣缴义务人在截止日期后的 10 天内仍未能向税务机关提交预扣税款申报表，税务机关则有权冻结扣缴义务人的银行账户。

地方主管税务机关在纳税人报送纳税申报表时，可以要求提供与纳税申报有关的必要文件和资料。与纳税申报表一起申报的主要文件是资产负债表和损益表。法定的文件保存期限取决于文件的类型（例如，资产负债表和损益表应至少保存 10 年）。财务报表也必须提交给俄罗斯联邦统计局。

企业利润税纳税申报表可以通过电子方式提交。在纳税年度之前的一日历年，雇员人数超过 100 人的居民企业纳税人，以及税法规定的纳税大户而无论其雇员人数多少，必须以电子方式提交纳税申报表；从 2017 年 1 月 1 日起，还有义务提交社会保险费缴费情况的电子报告。从 2015 年 7 月 1 日起，纳税人可以使用俄罗斯联邦税务局官方网站（www.nalog.ru）上的“企业账户”电子服务平台，实现其提交纳税申报表，提交所需文件以及向上级税务机关提起复议等权利和义务。

2.2.2 外国企业

2.2.2.1 概述

《税法典》第 306－309 条确定了在俄罗斯境内进行业务活动的外国企业计算税款的细节。根据《税法典》第 25 章，通过常设机构在俄罗斯境内从事经营活动的外国企业或者有来源于俄罗斯收入的外国企业，需要在俄罗斯缴纳企业利润税。其中，通过常设机构在俄罗斯境内从事经营活动的外国企业归属于常设机构的所得的企业利润税纳税义务和税收管理类似于居民企业；外国企业与常设机构无关的来源于俄罗斯境内的所得实行来源地税收管辖权，由俄罗斯境内的支付方代扣代缴企业利润税。

2.2.2.2 所得来源地的判定标准

通过常设机构在俄罗斯境内从事经营活动的外国企业或者有来源于俄罗斯收入的外国企业为企业利润税的纳税人。

外国企业来源于俄罗斯境内的与常设机构无关的所得需要缴纳的企业利润税由支付方（俄罗斯税收居民、非居民的常设机构等）代扣代缴，支付方为代扣代缴义务人。

2.2.2.3 税率

（1）外国企业设立常设机构的税率

归属于外国企业在俄罗斯设立的常设机构的利润，一般须按适用于居民企业的税率征税，法定税率为 20%，2017 年至 2020 年，其中 3%的税率支付给联邦预算，17%的税率支付给联邦主体预算。常设机构从居民企业取得的股息收入按 15%的税率征税；依据判例法，如果在俄罗斯设立常设机构的外国企业所在地国家（地区）与俄罗斯签署了带有任意一项非歧视条款税收协定，这一税率可申请税收协定待遇降低至适用于居民企业的 13%的股息预提税率。

（2）外国企业未设立常设机构或与常设机构无关的所得预提税率

①股息红利所得税税率

15%税率，除非《税法典》另有规定，适用于外国企业取得的股息收入。

5%税率，自 2019 年 1 月 1 日起，至 2029 年 1 月 1 日止，外国企业从国际控股公司获得股息收入，同时该国际公司为 2018 年 1 月 1 日前按照外国法人迁居程序在俄罗斯注册的上市公司，在决定支付股息之日被确认为国际控股公司，并且外国企业直接参与该国际控股公司超过 5%的股份，并向扣缴义务人提供了最终受益所有人证明的，以及该收入权利在外国代理持有人、授权持有人或托管人的托管账户中进行登记的有关信息，适用 5%的税率。如果非居民企业承认没有以股息形式取得收入的实际权利的（非受益最终所有人），可以依照《税法典》第 312 条第 1.1 款和第 1.2 款的规定，对其他外国人（最终受益所有人）适用 5%的税率。

②利息所得税税率

0%税率，适用于 1997 年 1 月 20 日前发行的国家和地方债券的利息收入；1999 年在第三系列境内国家外币贷款债券更新发行实施期间、为解决前苏联和俄罗斯外币债务发行的国家外币债券的利息收入；

9%税率，适用于 2007 年 1 月 1 日前发行的且发行期不少于 3 年的市政债券的利息收入；2007 年 1 月 1 日前发行的抵押贷款债券的利息收入；信托管理创始人收购抵押贷款债券经理人 2007 年 1 月 1 日前签发的抵押贷款证明书取得的收入；

15%税率，适用于下列类型债券的利息收入：联邦主体发行的政府债券和市政债券的利息收入；2007 年 1 月 1 日后发行的抵押债券的利息收入；信托管理创始人收购抵押贷款债券经理人 2007 年 1 月 1 日后签发的抵押贷款证明书取得的收入；俄罗斯居民企业（不含被认定为居民企业纳税人的外国组织）于 2017 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日（含 2021 年）期间发行的以卢布计价的在证券市场上流通的债券的利息收入；20%税率，适用除上述以外的其他类型的利息收入。

从 2013 年 12 月 3 日起，外国企业从俄罗斯居民企业发行的债券取得的收入（不包括股息形式的收入），必须根据《税法典》第 310.1 条规定的方式、形式和时间，向扣缴义务人提供其取得该债券利息收入的最终受益所有人资格证明，以及该收入权利在外国代理持有人、授权持有人或托管人的托管账户中进行登记的有关信息，否则适用 30%的税率（按照《税法典》规定，债券收入免税、适用 0%的税率，或者支付人不计算也不代扣代缴税款的除外）。

③股权转让收益所得税税率

零税率，外国企业在俄罗斯未构成常设机构，转让不动产未超过占企业全部资产 50%的俄罗斯企业股份取得的收益；或者在公开证券市场转让的俄罗斯企业股份取得的收益。

依据《税法典》第 284.2 条，出售或其他处置（包括赎回）俄罗斯组织的法定资本中的股份的交易所得，当持股连续 5 年以上且符合下列条件之一的，适用 0%税率：

A.在纳税人持股的整个期间内，该俄罗斯组织的股票不是证券市场上的流通证券；

B.在纳税人持股的整个期间内，该俄罗斯组织的股票是证券市场上的流通的高科技（创新）领域的股票；

C.俄罗斯组织的股份在纳税人收购之日不是证券市场上的流通证券，在纳税人出售或其他处置（包括赎回）之日是证券市场上的流通证券，并且这些股票是高科技（创新）领域的股票；

D.出售或以其他方式处置（包括赎回）俄罗斯组织的法定资本构成中，其直接或间接由位于俄罗斯联邦境内的不动产所构成的资产不得超过 50%。

依据《税法典》第 284.2.1 条，出售或其他处置（包括赎回）属于高科技（创新）领域的俄罗斯机构的股票、债券的交易所得，当持股连续 1 年以上且符合下列条件之一的，适用 0%税率：

A.在纳税人持股的整个期间内，该俄罗斯组织的股票是证券市场上的流通的高科技（创新）领域的股票；

B.俄罗斯组织的股份在纳税人收购之日不是证券市场上的流通证券，在纳税人出售或其他处置（包括赎回）之日是证券市场上的流通证券，并且这些股票是高科技（创新）领域的股票。

20%税率，外国企业在俄罗斯未构成常设机构，转让不动产超过企业全部资产 50%的俄罗斯企业股份取得的收益。

④国际运输收入税率

外国企业经营国际运输使用、维护或租赁（包租）船舶、飞机或集装箱（包括运输所需的拖车及辅助设备及其他移动运输设备所取得的收入（与该公司通过其常设机构在俄罗斯境内的活动无关），适用 10%税率。

⑤其他收入所得税率

20%税率，租金、特许权使用费、转让不动等除上述①－④以外的其他所得。

2.2.2.4 征收范围

对通过常设机构在俄罗斯进行活动的外国企业，征税对象是归属于常设机构的全球所得，即收入减去根据《税法典》第 25 章所列费用后的利润。

对于没有俄罗斯常设机构，或与常设机构的业务无关的来源于俄罗斯收入的外国企业，征税对象是《税法典》第 309 条所列示的从俄罗斯境内获得的收入。

（1）应税收入

外国企业通过俄罗斯境内的常设机构开展活动的应税收入与居民公司的收入相同，税法特定条款限定居民纳税人的除外。

外国企业未通过俄罗斯境内的常设机构开展活动，但从俄罗斯获得的以下类型的收入为来源于俄罗斯的应税收入，须缴纳企业利润税：

①股息收入：俄罗斯组织股息分配支付给外国企业的股息；

②清算所得收入：俄罗斯组织清算时分配给外国企业的利润、财产收益等收入；

③利息收入：包括有权参与利润分配的债券和可转换债券在内的下列任何形式的负债，支付给外国企业的债务利息：

A.国家和市政权益证券，其发行和流通条款规定以利息形式支付；

B.上述条件未规定的俄罗斯组织的其他负债。

④特许权使用费收入：因在俄罗斯境内使用特许权而支付给外国企业的特许权使用费；

⑤股权转让收入：外国企业转让其直接或间接持有的俄罗斯企业股份取得的收入，条件是被转让的俄罗斯企业 50%以上的资产由坐落在俄罗斯联邦领土上的不动产组成；在证券市场公开交易的股权转让除外（按照《税法典》第 280 条第 9 款处理）；

⑥销售不动产收入：外国企业出售俄罗斯联邦境内不动产的收入；

⑦租金收入：外国企业出租或转租俄罗斯联邦境内的财产（包括国际运输上使用的飞机、船舶、车辆、集装箱等）取得的租金收入，包括租赁业务收入；

⑧国际运输收入，包括运输期间的滞期费和其他付款。“滞期费”为俄罗斯联邦“商船法”规定的含义；

⑨合同违约金收入：俄罗斯国家机关、地方自治行政机构、组织或个人违反合同义务支付给外国企业的违约金；

⑩投资于封闭式租赁基金或房地产基金收入：外国企业投资于封闭式租赁基金或房地产基金取得的投资收益（包括还款）；

⑪其他类似收入。

（2）例外条款

①外国企业在俄罗斯销售除上述股权、不动产之外的货物和权益以及承包工程、提供劳务未构成常设机构而取得的收入，不视为俄罗斯来源的收入；

②支付给外国合伙人的再保险费和奖金不视为俄罗斯联邦来源的收入；

③外国企业从俄罗斯存托凭证发行人发行的证券和参与证明书取得收入不视为俄罗斯联邦来源的收入。

2.2.2.5 应纳税所得额

上述应税收入⑤、⑥、⑩项所得在确定应纳税所得额时，可以按照《税法典》第 268 条和第 280 条规定程序扣除相应的成本，外国企业必须在账簿中详细记载有关成本，并于代扣代缴义务人支付款项时提供相应的书面成本数据证明。

除上述⑤、⑥、⑩项所得之外的其他所得，应纳税所得额为收入的全额。

2.2.2.6 应纳税额

应纳税额=应税收入×适用税率

适用不同税率的应税收入，其计算基础应分别核算。

外国企业在俄罗斯通过常设机构开展业务的应税收入与居民企业的应税收入的界定方式相同，会计核算规则与居民企业的相同，需要自行核算常设机构取得的应税收入。如果外国企业在俄罗斯有一个以上的常设机构，应税收入应分别进行核算；只有常设机构从事相同或者类似工艺作业的，才允许合并核算纳税，但须经税务当局批准。

在俄罗斯未设常设机构的外国企业或从俄罗斯取得的收入与常设机构无关的，由代扣代缴义务人在支付款项或到期应支付时实行源泉扣缴，并于次日缴纳税款。自 2014 年 6 月 24 日起，支付给外国企业的股利由股票托管人预扣企业利润税。

2.2.2.7 预提所得税

在俄罗斯，外国企业在提取利润时需要预提所得税。预提所得税需根据企业利润税法规定的税率，按照企业的利润额进行计算和缴纳。根据俄罗斯税法，外国企业的预提所得税率一般为 20%。预提所得税是在企业提取利润之前就需要预先缴纳的税款。企业在提取利润时，需要将预提所得税从利润中扣除，并在一定期限内向税务机关缴纳。预提所得税的缴纳是非常重要的，企业需要按时履行纳税义务，以避免可能的罚款和法律风险。具体的税务规定和程序，外国企业需要咨询专业的税务顾问或当地税务机关。

2.2.2.8 亏损弥补

在俄罗斯，外国企业如果在一年内发生亏损，可以在未来的年度利润中进行亏损弥补。亏损弥补是指将当前年度的亏损额度用于抵扣未来年度的利润，从而减少未来年度应缴纳的所得税额。根据俄罗斯税法规定，外国企业可以在未来五个年度内弥补亏损。

亏损弥补的具体规定如下：

（1）在亏损年度，企业需要在所得税申报表中记录亏损金额。

（2）在未来年度，当企业获得利润时，可以使用亏损额度进行抵扣，减少应缴纳的所得税额。

（3）亏损额度可以在未来五个年度内进行弥补，超过五年则不能再继续弥补。

（4）弥补亏损时需要按照适用税率计算所得税。

需要注意的是，亏损弥补的具体规定可能会根据税法的修订而有所变化，因此外国企业在进行亏损弥补时应咨询专业的税务顾问或当地税务机关，以确保遵守最新的税法规定。

2.2.2.9 特殊事项的处理

外国企业申请享受税收协定待遇

俄罗斯签署的税收协定，一般规定了优于国内税法的税收协定待遇。外国企业申请享用税收协定待遇，必须向扣缴义务人提交外国企业居住国税务机关出具的《税收居民身份证明》，以及从俄罗斯企业取得证券收入（包括股息）的最终受益所有人资格和该收入权利在外国代名持有人、授权持有人或托管人的托管账户中进行登记的有关信息。如果扣缴义务人已扣缴税款，外国企业可以在纳税年度后三年内提交退税表格和外国企业居住国税务机关出具的《税收居民身份证明》、合同和代扣代缴证明等申请表格和资料，申请退还国内税法超过税收协定的税收差额。

2.3 个人所得税

2001 年，俄罗斯以 13%的单一税率个人所得税取代了原累进税率的个人所得税（税率为 12%－30%）。现行俄罗斯个人所得税（Налог на доходы физических лиц）纳税人分为二类：一类是俄罗斯常住居民个人，对其来源于俄罗斯境内外的全部所得纳税，除非税收协定另有规定，在境外缴纳的税款不会

从在俄罗斯计算的税款中扣除；另一类是从俄罗斯境内取得收入的非俄罗斯常住居民个人，仅对其来源于俄罗斯境内的所得（只有特定的几类）纳税。。

2020 年 6 月 23 日，普京总统在全民电视讲话中宣布，从 2021 年 1 月 1 日起，俄公民年收入超过 500 万卢布的部分适用 15%的个人所得税税率，即年收入超过 500 万卢布的部分的个人所得税税率从 13%提高到 15%，意味着从 2021 年起，俄罗斯的个人所得税将实行累进税率。这将每年增加 600 亿卢布的预算收入，该笔收入将用于治疗患有罕见疾病的儿童。

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 判定标准

俄罗斯的居民纳税人是指属于俄罗斯联邦税收居民的个人，以及从俄罗斯联邦境内（包含克里米亚和塞瓦斯托波尔）获得收入，但不属于俄罗斯联邦税收居民的个人。

俄罗斯常住居民个人是指俄罗斯公民和外国公民或无国籍人士，在任何连续 12 个月内在俄罗斯联邦居住至少 183 天。其中境外旅行、不到 6 个月的短期境外治疗或培训、因用工合同或其他责任到境外工作或提供服务、近海油气矿床从事劳动等情况不中止居住时间的计算。2015 年俄罗斯联邦确定在 2014 年 3 月 18 日至 2014 年 12 月 31 日期间在克里米亚共和国及其重要港口塞瓦斯托波尔居住至少 183 天也为俄罗斯常住居民个人，其中到俄罗斯领土以外的不到 6 个月短期境外活动同样不中止居住时间的计算。

一般合伙企业和有限合伙企业是法人实体，缴纳企业利润税。简单合伙企业的合伙人按其收入份额纳税。在税务机关登记并根据相关双边税收协定在俄罗斯纳税的个体企业家也是俄罗斯的居民纳税人。

在 2020 年 1 月 1 日至 12 月 31 日期间，在俄罗斯联邦实际停留 90 至 182 日的个人，在该个人向其居住地的税务机关提交的情况下，应被认定为俄罗斯联邦的居民纳税人。

无论在俄罗斯联邦境内实际停留的时间长短，在国外服役的俄罗斯军人以及被借调到俄罗斯联邦境外工作的国家和地方当局的雇员都被认定为俄罗斯联邦的居民纳税人。

如果某个自然人被外国政府、跨国组织实行限制性措施，并且俄罗斯联邦承认这些限制性措施，无论其实际在俄罗斯境内停留多久，也不承认他的居民纳税人身份。

2.3.1.2 征税范围

（1）受雇所得

①薪金。薪金、工资和其他在签订了受雇合同情况下所得的任何报酬。有受雇者不扣除任何费用或付还款项的情形，比如旅游或与工作相关的活动是无须纳税的。日津贴只有在超过了当地政府规定的限制时才需纳税，剩余款项是免税的。

②实物形式的津贴。原则上讲，实物津贴应被视为受雇所得对其征税。法律中的普遍估价规则也同样适用于对实物津贴的估价。相应地，对物品和服务的估价以相似物品和服务的市场价为准，其随增值税、消费税和营业税的增加而增加。

③养老金所得。商业保险自愿养老方案（非因退休原因保险公司支付给投保人的所得）需要征收个人所得税，由养老金付给方付给时代为扣除。

（2）营业和专业所得

①营业所得。个体工商业户（个人企业家）从营业活动中取得的收入，通常以营业利润征税。营业利润是指从事此项活动的收入与支出之间的差额。个体工商业户是指没有设立法人实体而从事创业活动的个人。根据税法的定义，公证员、安保人员和私家侦探的

活动可以被认定为创业活动，尽管根据民法的规定，这些活动没有被认定为创业活动。

一般来说，纳税人所发生的一切合理的、有文件证明的费用是可以扣除的。合理支出是指经济上合理的支出。为雇员支付的某些保险费和广告费用、利息等某些类别的支出设置了扣除限制；对于不符合税法规定的捐赠不能扣除。个体工商业户也可以选择按照收入总额的 20%计算费用扣除额，以此替代实际支出予以扣除。

自 2015 年 1 月 1 日起，从事经营活动缴纳交易费的个体工商户，有权按该纳税期间缴纳的相关交易费，抵扣该纳税期间的应纳税额。

个人出租自有土地等财产所取得的收入，根据《税法典》第 221 条第 1 款规定，如果依照程序登记为个体生产经营的，有权根据合法有效的凭证在税前扣除实际发生的、与取得收入有关的费用；若没有依照程序登记为个体工商户的，则不能在税前扣除实际发生的、与取得收入有关的费用，而是按照收入全额纳税。

②专业收入。个人从事专业活动取得的所得，按与营业所得相同的方式纳税。对于从某种职业（专业活动）取得的收入，应纳税所得额是收入总额和与这种活动有关的费用之间的差额。对某些特定专业所得，纳税人可从总收入中扣除一定比例作为费用扣除额，以此替代实际支出予以扣除。具体如下：

A.创作古典音乐和相似性质音乐作品的收入，按收入的 40%计算扣除额；

B.创作其他音乐作品的收入，按收入的 25%计算扣除额；

C.视听作品的创作（视频、电视和电影）和摄影师、设计师、建筑师的专业活动收入，以及出售发明、创造的样品或技术的使用权收入（以头 2 年的收入总额计算收入），按收入的 30%计算扣除额；

D.从事文学、艺术创作（如戏剧、电影、舞台、马戏表演等）、艺术活动表演、科学作品、科学设计等的收入，按收入的20%计算扣除额。

营业和专业所得由纳税人自行申报纳税。

（3）投资所得

①股息所得。股息是指股东从税后利润分配中获得的收入。自2019年1月1日起，个人股东退出公司或因公司清算而取得的超过原始出资额的所得，也属于个人所得税的股息。

下列来自股份或其他参与权利的收入不视为股息，不缴纳个人所得税：

A.不超过股东原始出资额的清算所得；

B.个人在法人中的持股比例不增加，因固定资产评估增值而在股东之间按持股比例分配的红利；

C.新旧股票票面价值的差额；

D.因重组（合并、收购）而取得的股份收入。

从俄罗斯居民企业获得的股息所得由俄罗斯居民企业代扣代缴个人所得税。从境外取得的股息由纳税人自行申报缴纳，可依据税收协定对境外所得进行税收抵免，抵免限额为按照俄罗斯个人所得税法计算的税额。股息收入中不允许有扣除额或宽免额。

②利息所得。利息是指任何贷款的固定收益，包括存款和普通贷款的收入。利息通常由支付者代扣代缴个人所得税；若税款在支付当时未被扣缴，则由纳税人自行申报缴纳。

③特许权使用费收入。特许权使用费收入按一般税率作为普通收入征税。

（4）资本利得

在商业体系下获得的资本收益属于营业所得范畴。

①转让股份、证券所得。处置由俄罗斯居民企业发行的股份、转让证券及以证券为基础的衍生金融工具所得的资本利得，需要缴

纳个人所得税。应纳税所得额是净资本收益，纳税人可以扣除实际发生的费用。

根据证券种类的不同，需要区分不同证券分别核算收入与费用。出售挂牌证券（上市证券）的收入必须与出售其他证券收入分别计算纳税；与证券取得、存放、销售有关的费用，必须分别核算。与购买证券有关的利息支出扣除额的利率，不得超过中央银行再融资利率。

在类似证券交易中，损失可以抵销收益。挂牌证券交易的损失，不得减少非挂牌证券交易的收入，反之亦同。自 2014 年 1 月 1 日起，挂牌证券转让所得可享受投资税收抵扣；如果在 2014 年 1 月 1 日或之后购买的证券由纳税人持有超过 3 年，可以要求扣除。

②转让不动产及其他财产所得。个人转让持有不满 5 年的不动产或不满 3 年的动产所得，不动产销售额超过 100 万卢布或者动产销售额超过 25 万卢布的部分，应缴纳 13%的个人所得税；除此之外免税。自然人将自有住宅拆分出售时，分割后的不动产产权应从原房屋登记日期起算。

当销售总收入超过了免税数额时，纳税人可以选择以资本利得的形式纳税，即以财产售价与财产获得成本和持有成本之间的差额进行缴税。纳税人扣除实际发生的费用时，须向税务机关提交证明文件。在财产共有的情况下，纳税人在财产中的份额根据协议规定确定。

（5）不征税所得

①政府补助金，除了临时伤残补助金（包括照顾生病儿童的补助金）以及其他根据现行法律规定的支付和补偿。在此情况下，免税补助包括失业、怀孕和生育补助。

国家养老金和工龄养老金，按照现行法律规定的方式确定，以及根据俄罗斯联邦法律和法规的规定支付的社会福利金；

②俄罗斯联邦的赔偿措施：

俄罗斯联邦法律规定下的赔偿措施范围，其中包括以下内容：

A.赔偿因伤害或其他健康损害造成的损失，包括符合俄罗斯联邦法律规定的赔偿金额；

B.免费提供住房和公共设施、燃料或相应的金钱补偿；

C.支付运动员和体育组织员工用于训练和参加比赛的餐费、运动装备、设备、运动和礼服的成本以及体育裁判员参加体育比赛的费用；

D.解雇员工时的赔偿，不包括未使用的假期补偿、离职补偿金、在职期间的平均月收入、针对组织领导、副领导和总会计师的补偿，这些补偿金额不能超过员工月收入的三倍，对于在极地地区和相当地区的组织解雇员工，这些补偿金额不能超过员工月收入的六倍；

E.在执行税务义务时的补偿，包括搬迁工作地点和支付差旅费用。

③对于捐献血液、母乳和其他援助的捐赠者给予奖励；

④纳税人支付的抚养费用；

⑤单次支付金额（包括物质援助），包括以下情况：向遭受自然灾害或其他特殊情况影响的纳税人支付，以及向在自然灾害或其他特殊情况中失去家庭成员的纳税人支付，无论支付来源如何；向死亡员工、前员工、退休员工或退休前员工的家庭成员支付；

⑥雇主支付的医疗费用，包括其员工、配偶、父母、子女（包括收养的子女）和 18 岁以下的受监护人，并且仍然在企业缴纳利润税后留在企业中的已离职员工；

⑦由残疾人社会组织支付给残疾人的医疗费用；

⑧高等教育机构或研究机构的学生、研究生、实习医师、博士生、初中职业教育学生、中职教育学生、宗教教育机构学员、由俄罗斯联邦总统、立法机关或行政机关、俄罗斯联邦主体机构、慈善

基金设立的奖学金，以及由失业服务机构指导的纳税人培训的奖学金；

⑨纳税人从其在俄罗斯联邦境内的个人辅助农业经营中所生产的畜牧业产品（无论是活的还是未加工或加工后的屠宰产品）和植物产品（无论是自然的还是加工后的）销售所得的收入；

⑩农民（农场主）经营的成员从该农场生产和销售农产品以及生产、加工和销售农产品所得的收入，自该农场注册年起计算五年。

⑪以遗产形式获得的货币或实物类型的收入，但不包括向科学、文学、艺术作品的作者、发明家和工业样品的继承人（合法继承人）支付的酬金；

⑫在税收期内每个基础上获得的不超过 4000 卢布的收入：

A.纳税人从组织或个体企业获得的礼品的价值；

B.纳税人在政府决策、立法（代表）机关或地方自治机关决策下参加的比赛和竞赛中以货币和实物形式获得的奖品的价值；

C.雇主向其员工及已离职的因残疾或年龄退休的前员工提供的物质援助金额；

D.在为了推广商品（作品、服务）而进行的比赛、游戏和其他活动中获得的任何奖金和奖品的价值；

E.由残疾人组织向残疾人提供的物质援助金额。

⑬由选举委员会、公民投票委员会支付给个人的金额；

⑭以自然形式获得的收入，由遭受恐怖袭击、自然灾害或其他紧急情况影响的纳税人，在俄罗斯联邦境内持有相应许可证的教育机构或持有相应地位的外国教育机构就基础和额外的普通教育计划提供的培训服务，为纳税人提供住宿服务，以及在上述教育机构提供的职业培训和再培训方面提供的服务，以及向他们提供的医疗服务和度假胜地的服务。

（6）免税所得

①由国家或市政府提供的最低保障所得；

②银行储蓄利息所得（纳税周期内超过中央银行规定的本币存款再融资利率上调 5 个百分点或 9%年利率的外币存款除外；从 2021 年 1 月 1 日起，卢布本币存款利息所得免税限额不超过 100 万卢布乘以俄罗斯央行的基准利率，外币存款收入将按实际收到收入之日俄罗斯中央银行确定的官方汇率兑换成卢布，并据此规则计算免税限额）；

③以个人养老计划为基准的国家养老金款项和从养老基金中得到的款项；

④雇主为雇员及其家属提供的医疗支援；

⑤来自经批准的私人农场的牲畜饲养和农业活动的收入；

⑥5 年内以合伙方式从事农业活动取得的收入；

⑦因资产重估而获得的红利股；

⑧处置持有超过 5 年（2016 年 1 月 1 日前为 3 年）的不动产所得。从 2016 年 1 月 1 日起，处置持有满 3 年的不动产免税的优惠，仍然适用于继承财产、家庭成员赠与的财产，以及私有化和执行以房养老扶养协议取得的不动产；

⑨转让俄罗斯公司股份所得的资本收益，在转让之时已持有 5 年以上；

⑩转让动产取得的所得，在处分前持有 3 年以上的；

⑪个人因无法人资格的外国企业（外国实体）的清算而收到的收入（现金或实物），同时符合下列条件的：

A.个人在报送纳税申报表时，向税务机关提出免税申请，并提供被清算的外国企业或实体向纳税人转让财产账面价值的证明文件；

B.无法人资格的外国企业（外国实体）的清算在次年 3 月 1 日前完成。

2.3.1.3 税率

（1）13%的税率：

在税法第 210 条 2.1 款中，如果年收入不超过 500 万卢布，包括主要纳税基础的收入：工资、企业经营收入和其他基本收入。

例外情况是：在税法第 224 条第 1.1 款中规定，有些收入的固定税率为 13%：

①股权参与收入；

②赌博和彩票获胜者的收入；

③证券和衍生金融工具交易的收入；

④以证券为对象的回购交易的收入；

⑤以证券为抵押的贷款交易的收入；

⑥投资信托的收入；

⑦在个人投资账户上进行的证券和衍生金融工具交易的收入；

⑧包括固定收益的外国控股公司利润；

⑨俄罗斯与数字金融资产和数字权利的交易收入，同时包括 CFA 和实用数字权利；

⑩以非购买相关付款形式进行的数字金融资产交易收入，如果发行这些数字金融资产的人决定支付与收到的股息相等的收入金额；

⑪出售除证券和股份以外的其他财产的收入；

⑫在捐赠方面获得的财产的价值，除证券外；

⑬根据保险合同获得的保险赔偿和养老金支付。

（2）15%的税率：

在税法第 210 条第 2.1 款中，如果年收入超过 500 万卢布，则包括在个人所得税主要纳税基础内的收入有：工资、奖金、企业经营所得和其他基本收入。

以下收入按 15%的税率纳税：

①持股收益；

②博彩和彩票中奖；

③与证券和衍生金融工具交易有关的收入；

④证券回购交易中涉及的证券所得；

⑤证券借贷收益；

⑥投资基金参与者的收益；

⑦在个人投资账户中与证券和衍生金融工具交易有关的收入；

⑧证券投资基金的收益，包括固定收益；

⑨与金融资产和数字权利有关的交易收益，包括同时包含金融资产和实用数字权利的交易；

⑩与金融资产交易有关的支付收益，不包括涉及 CFA 赎回的支付收益，如果发行金融资产的个人或实体已决定在发行 CFA 时支付的收益与其获得的股息数额相同。

（3）35%的税率：

在广告活动中获得的奖金和奖品的价值，如果超过 4000 卢布，则应纳税。

从节约利息的实际利益中获得的经济利益。但是，根据税法规定，2021 年到 2023 年的节约利息的实际利益不应纳入个人所得税税基。

成为信贷消费合作社成员（股东）的成员费用。

农业信贷消费合作社及其成员（联合成员）发放的贷款利息。

（4）9%的税率：

在 2007 年 1 月 1 日之前发行的抵押债券的利息。

基于购买参与抵押证券的收益，信托管理公司的股东收到的抵押担保基金。前提是这些证券是在 2007 年 1 月 1 日之前由抵押担保基金管理人发行的。

(5)30%的税率:

非居民个人收入按 30％的税率征税,但税法有特殊规定的,从其规定。

2.3.1.4 税收优惠

根据税法第 215、217 条的规定，税收优惠主要包括以下收入：

（1）孕妇和产妇津贴。

（2）赡养费。

（3）在孩子出生或被领养后的第一年内支付的一次性物质援助。

（4）旅游费用的补偿。

（5）雇主从净利润中支付的医疗费用，适用于员工、他们的配偶、父母和子女（包括被领养人和未成年的受监护人）以及退休员工和残疾人员工。

（6）俄罗斯公司股份出售收益，如果这些股份连续五年以上由一个自然人拥有，并在 2011 年 1 月 1 日后获得（根据 2010 年 12 月 28 日第 395－Ф 3 号法律“关于对俄罗斯税法第二部分修正案”第 7 条第 5 款）。对于在 2011 年 1 月 1 日之前购买的股票的销售，适用第 214.1 条的规定。

（7）补偿购房或建房贷款和借款利息支出。在这种情况下，这些支付必须计入企业利润税的支出。

（8）国际组织向其员工支付的津贴，符合组织章程的规定。

（9）在规定范围内的日常津贴。

①应对新冠肺炎疫情税收优惠：

由于新冠肺炎疫情，2019 年个人所得税纳税申报表的提交截止日期推迟 2020 年 7 月 30 日。

由于新冠肺炎疫情，登记在册的个体企业家的个人所得税缴纳截止日期为 2020 年 3 月 1 日（标准日期为 1 月 15 日前），并且在受影响最严重的经济行业中进行经营的个体企业家的个人所得税缴纳截止日期延长了 3 个月。

由于新冠肺炎疫情，只要满足以下条件，个人企业家从联邦预算中获得的任何补贴均免税：

A.截至 2020 年 3 月 1 日，纳税人已纳入个人企业家的统一登记册；

B.纳税人从事受新冠肺炎疫情影响最大的经济行业清单中提供的活动。

由于新冠肺炎疫情，旅游和航空运输业的纳税人已获准将扣缴个人所得税的缴纳时间推迟到 2020 年 5 月 1 日。

对于受新冠肺炎疫情影响最大的行业中的个体企业家，提供了简化的程序来申请延期缴税或分期缴税。具体来说，简化程序适用于 2020 年收入减少 10%以上或在 2019 年没有亏损的情况下 2020 年的经营出现亏损的个体企业家于 2020 年到期的应纳税款。

自 2020 年 4 月 1 日起，纳入统一登记册并从事受新冠肺炎疫情影响最大的经济行业清单中提供的活动的个体企业家可免征个人所得税。免税方式为计算 2020 年上半年的预缴税款时抵扣 2020 年第一季度已缴的税款。

②对儿童的优惠：

在孩子出生或被领养后的第一年内支付的一次性物质援助，适用于领养人和监护人（俄罗斯联邦税法第 217 条第 7.1 款）。对于领养人，年限从领养日算起。经济援助可由父母任何一方或双方在工作场所领取。

该优惠规定，在不超过 50000 卢布的物质援助中，不需要缴纳个人所得税。如果父母双方都从各自的雇主那里获得物质援助，则优惠总额为 50000 卢布。

③在解雇（包括双方协议解雇和退休）时支付的假期津贴享受个人所得税的优惠。根据俄罗斯联邦税收法第 217 条第 3 款第 1、6、8 段规定，个人所得税的减免适用于以下支付：

A.假期津贴；

B.就业期间的平均工资；

在解雇领导、首席会计师或副领导时支付的补偿，金额不超过平均工资的 3 倍（对极地居民为 6 倍）最后一项限制适用于每个员工，并与 2014 年实行的俄罗斯劳动法新条款相适应。该条款规定，对于国家机构或控股国家大多数股份的公司的领导，这些限制（3 倍和 6 倍）限制了解雇时可能的支付金额：

a. 公司中由国家或地方政府拥有超过 50%股份（注册资本份额）的公司：

领导者；

副领导；

首席会计师；

签署了劳动合同的国有公司、国有企业或企业的联合机构的成员。

b. 非预算基金、单独企业：

领导者；

副领导；

首席会计师。

违反俄罗斯劳动法第 349.3 条规定的劳动合同仅在该条规定的限制范围内执行。在这种情况下，限制不会影响法律规定的这些人员的其他支付形式，例如：

a. 工资，包括某些期间支付的平均工资；

b. 未使用的休假支付；

c. 应强制补偿的支出支付；

d. 就业期间的支付。

同样，俄罗斯联邦法律第 56 条规定，禁止在以下情况下使用个人所得税优惠：

a. 纪律处分；

b. 违反俄罗斯劳动法或其他法律法规的有罪行为（或不作为）。

通常情况下，雇主保证在法律范围之外支付假期津贴（例如，因退休或双方协议解雇）。然而，不应免税支付没有立法规定的金额。尽管财政部和税务局的解释允许这样做，但法院在这个问题上持有明确的立场。

2.3.1.5 税前扣除

《税法典》规定的法定个人所得税扣除项目包括：标准扣除额、社会化扣除额、房屋扣除额、经营业务费用扣除额和投资扣除额。扣除额只适用于按一般税率（13%）征税的收入，适用其他税率的收入没有减免。

（1）标准扣除额

①符合特定条件的纳税人每月扣除额为 3000 卢布，主要是对切尔诺贝利核污染及其他核辐射受害者、卫国战争中的残疾者等群体；

②符合特定条件的纳税人每月扣除额为 500 卢布，主要是对前苏联英雄、俄罗斯英雄、三级荣誉勋章获得者、国内战争和卫国战争的参加者，自幼残疾和一、二度残疾人；

③抚养子女的父母、养父母每月扣除额，按照所供养的子女数量和扣除标准计算扣除额（扣除标准见表 2）。父母一方放弃抚养子女扣除额，另一方可以双倍扣除；单亲（父亲或母亲）可以双倍扣除，直到其结婚的次月止。对于在俄罗斯联邦以外有需要供养子女的纳税人，根据所需要供养子女所居住的国家主管当局核证的文件，可以享受抚养子女扣除额。

同时符合上述①、②项扣除额的纳税人，只能选择其一扣除。当纳税人自纳税期开始之日（每年的 1 月 1 日）起，按照权责发生制计算的收入（不包括俄罗斯联邦税务居民个人以股息形式参加组织活动的收入）累计超过 35 万卢布的月份开始，不能再享用上述③项的扣除额（抚养子女扣除额）。

表 3　抚养子女扣除标准表

标准	生或养父母每月扣除额	寄（托）养父母每月扣除额
第 1 个子女和第 2 个子女，每个子女	1400 卢布	1400 卢布
第 3 个子女起，每个子女	3000 卢布	3000 卢布
患有 1 类或 2 类残疾的子女，每个子女	12000 卢布	6000 卢布
子女年龄限制：18 周岁；子女为全日制学生、大学生、军校学员、研究生、毕业实习生、		
家长收入限制：自纳税期开始之日（每年的 1 月 1 日）起，按照权责发生制计算的收入（不包括俄罗斯联邦税务居民个人以股息形式参加组织活动的收入）累计超过 35 万卢布。		

（2）社会化扣除额

①教育费用扣除。纳税义务人可以扣除其本人的教育费用和 24 岁以下子女的教育费用。

②医疗费用扣除。纳税人可扣除为其本人及配偶、子女及父母所支付的医疗费用（医生费用、医疗护理费用、药物）。

③保险费扣除。从 2015 年 1 月 1 日起，纳税人可以抵扣。

A.根据为纳税人本人或其家庭成员或近亲属的利益而签订的非国家养老保险协议缴纳的保险供款；

B.为纳税人本人或其配偶、父母或残疾子女的利益而签订的自愿养老协议所支付的保险供款；

C.为纳税人本身或其配偶、父母或子女的利益而签订的自愿人寿保险协议所支付的保险供款，但该等保险协议必须签订超过 5 年。

④劳动资格评估费扣除。从 2017 年 1 月 1 日起，纳税人可以扣除用于本人的特定类型劳动活动所需资格的独立评估费用。

⑤捐赠扣除。向教育、文化、科学或医疗机构，以及提供体育教育的机构的慈善捐款，限额内可扣除个人所得税。

教育费用、医疗费用（除了子女的教育费用和某些昂贵类型的医疗保健）、私人养老金和自愿人寿保险费以及特定类型劳动活动资格的独立评估费用合计每年不得超过 12 万卢布。对于子女的教育费用扣除额，每名子女最多不超过 5 万卢布。例如，如果父母一方为一个子女申请扣除 1.5 万卢布的教育费用，另一方不得为同一个子女申请超过 3.5 万卢布的教育费用。捐赠可扣除最高限额一般不得超过纳税人收入总额的 25%；向国家和市级文化事业单位或者支持文化事业单位的非商业组织捐赠的，可扣除最高限额为纳税人收入总额的 30%。

（3）房屋扣除额

纳税人在俄罗斯为取得或者建造房屋所发生的实际费用，包括抵押贷款本金和利息费用，可以扣除，最高扣除额为 200 万卢布（2008 年 1 月 1 日前建造或购买的住宅扣除额为 100 万卢布）。从 2014 年起，住房扣除额在纳税期间未使用完的，可以结转下期（2014 年以前，房屋扣除额只可扣除一次）。例如，如果纳税人在取得或者建造一个住宅时没有用完房屋扣除额，可以将剩下的部分用于另一个住宅。如果该住宅由多个共有人拥有，那么每个共有人可以使用 200 万卢布扣除额；从 2014 年起，抵押贷款（按揭）利息扣除限额为 300 万卢布。然而，抵押贷款利息（按揭）的扣除只可用于一个住宅。

（4）投资扣除额

①个人投资账户投资所得扣除额。

个人投资账户是由经纪人或管理公司（通过信托管理）根据独立的经纪服务或资产管理协议建立和维护的内部账户。自 2015 年 1 月 1 日起，纳税人通过个人投资账户取得的下述投资所得在限额内可以扣除：

A.处置俄罗斯证券市场上市交易的证券或俄罗斯管理公司管理的开放式基金的投资所得。纳税人在 2014 年 1 月 1 日或之后取得

该等证券或基金投资并持有 3 年以上的扣除限额为，不超过 300 万卢布乘以特殊系数的数额；

B.纳税人在纳税期间转入个人投资账户的资金不超过 40 万卢布的，可在 2015 纳税年度及以后的纳税申报中扣除；

C.个人投资账户的经营收入。

②外国企业或者外国非法人单位清算取得的财产处置所得扣除额。

自 2015 年 6 月 10 日起，纳税人对因外国企业或者外国非法人单位清算而取得的财产，有权按照被清算公司清算日所记载的账面价值（不得超过该财产的市场价值）进行扣除。

自 2016 年 1 月 1 日起，纳税人在退出公司、公司清算或减少其所持股份的名义价值时，可以扣除下列费用：

A.在公司成立或增加股本时，向公司股本缴纳的现金或财产；

B.因取得或增加公司股本而产生的现金、财产或产权形式的费用。

上述费用必须是纳税人实际发生、向税务机关提交有关文件并已经得到确认的的费用。如果用于购买公司股份的股本费用不能在文书上证明，纳税人终止（或部分终止）其对公司的参与而实际收到收入不超过 25 万卢布的部分可以扣除。

2.3.1.6 应纳税额

（1）计算方法

一般公式如下：应纳税额=税率×（收入－优惠或扣除）。

（2）列举案例

该雇员当月的收入为 52000 卢布。没有给予他任何扣减。税率按 13%计算。会计师将根据 52000 卢布的总收入计算个人所得税。应纳税额将是 6760 卢布（52000 卢布×13%）。

2.3.2 非居民纳税人

2.3.2.1 判定标准及扣缴义务人

俄罗斯非居民个人所得税纳税人是指连续 12 个月内在俄罗斯联邦居住不满 183 天，但有来源于俄罗斯境内应税所得的自然人，其中境外旅行、不到 6 个月的短期境外治疗或培训以及因用工合同或其他责任到境外工作或提供服务等情况，不中止居住时间的计算。

2015 年俄罗斯联邦确定在 2014 年 3 月 18 日至 2014 年 12 月 31 日期间在克里米亚共和国及其重要港口塞瓦斯托波尔居住不满 183 天，但有来源于俄罗斯境内应税所得的自然人，其中到俄罗斯领土以外的不到 6 个月短期境外活动同样不中止居住时间的计算。

2.3.2.2 征税范围

参照居民纳税人征税的范围，但仅就非居民纳税人来源于俄罗斯境内的所得征税。

2.3.2.3 税率

（1）具有高素质专家身份的外籍员工在俄罗斯受雇所得收入；以免签证形式停留在俄罗斯的非居民外籍人士和凭借特殊许可证从事为个人、家庭和类似需求工作的个人在俄罗斯受雇所得收入的税率，为 13%。

（2）非居民个人从俄罗斯公司收到的股息收入的税率，为 15%。

（3）上述（1）除外的非居民个人来源于俄罗斯的收入税率，为 30%。

（4）特定类型的非雇佣收入的税率为 35%，包括：各种博彩、竞赛中的得奖，奖金收入和广告收入等超过 2000 卢布以上的收入部分；从自愿性保险合同中获得的超过《税法典》有关规定的保险赔款；纳税周期内超过中央银行规定的本币存款再融资利率加 5 个

百分点或外币存款9%年利率的卢布或外币存款获得的利息收入；纳税人个人借款所获得的利息收入。

2.3.2.4 税前扣除

没有俄罗斯公民身份并不影响个人获得税前扣除的权利。外国公民和俄罗斯联邦公民的收入都要接受相同的税收，这取决于这些公民是否被承认为俄罗斯联邦的税收居民。因此，俄罗斯和外国公民以及无国籍人士都可以获得扣除。最重要的是要证明俄罗斯联邦税收居民的身份，因为在这种情况下，他们的收入将按13%的税率纳税。可以进行税前扣除的情况包括：

（1）属于某些社会类别的纳税人的扣除，以及对儿童的扣除；

（2）用于慈善、教育、医疗、养老、人寿保险费用；

（3）对长期拥有的证券进行扣除，对固定资产退休计划的贡献进行扣除，对固定资产退休计划的收入进行扣除；

（4）购买财产时，出售财产时；

（5）对个人企业家、公证人、律师、作家等；

（6）证券和衍生金融工具业务的亏损结转的税收减免。

2.3.2.5 税收优惠

《税法典》第215条规定了特殊类别的外国公民的特定收入免于缴纳个人所得税：

（1）除俄罗斯联邦以外的国家外交使团人员以及与他们生活在一起的家属取得的与外交和领事服务相关的来源于俄罗斯联邦的收入；

（2）外国政府代表处的行政和技术人员及其家属，如果不是俄罗斯联邦的公民或者不是永久居留在俄罗斯联邦，其取得的与外国政府代表处工作相关的所得；

（3）外国政府代表处的随从服务人员，如果不是俄罗斯联邦的公民或者不是永久居留在俄罗斯联邦，取得的与外国政府代表处服务工作相关的所得；

（4）国际组织的雇员按照国际组织章程活动取得的收入；

（5）在俄罗斯银行储蓄利息所得（纳税周期内超过中央银行规定的本币存款再融资利率上调 5 个百分点或 9%年利率的外币存款除外；从 2021 年 1 月 1 日起，卢布本币存款利息所得免税限额不超过 100 万卢布乘以俄罗斯央行的基准利率，外币存款收入将按实际收到收入之日俄罗斯中央银行确定的官方汇率兑换成卢布据此规则计算免税限额）；

（6）2019 年 1 月 1 日起，居民纳税人转让不动产所得免税条件开始适用于非居民纳税人。即：自然人出售自有的持有年限不少于 3 年的不动产免征个人所得税的规定，适用于继承或者家庭成员及近亲属间相互赠予的不动产转移，以及私有化和执行以房养老扶养协议进行的不动产转移。取得的其他不动产出售时，若要免征个人所得税则需要持有该不动产 5 年以上。自然人将自有住宅拆分出售时，分割后的不动产产权应从原房屋登记的时候算起。若符合上述持有时间规定，则免征个人所得税。

2.3.2.6 应纳税额

与居民纳税人缴税计算方法相同。

2.3.2.7 申报制度

（1）申报要求

个人所得税以日历年为准，由雇主在支付时代扣代缴或者由纳税人按年度自行申报。

A.代扣代缴制度。个人所得税税款的征收主要依靠支付单位代扣代缴，其中：工资薪金由雇主为其代为扣缴个人所得税；商业养老保险在养老金支付给接受者时由支付方代为扣缴个人所得税。

B.自行申报制度。除代扣所得之外，《税法典》还规定了必须申报的纳税人范围，包括：从事经营活动的个体业主；私人公证人员；律师和从事私人执业的其他人员；取得特许权使用费或创作、演出或其他科研、文学艺术等报酬收入的个人；发明或设计作品所得的个人；从非代扣人那里获得收入的个人；租赁财产取得收入的个人；转让财产取得收入的个人；从境外取得收入的个人；取得博彩奖金的个人；取得应税收入但未经代扣人扣税的个人；接收捐赠的个人。

纳税人申请税收减免扣除，可以在应纳税期间终了时自行提交个人所得税纳税申报表；也可以向雇主提出书面申请，由其代扣代缴税款时减免扣除。后一种情况，纳税人需要向雇主提出书面申请，同时提供其从税务机关获得扣除的权利确认书；雇主作为代扣代缴义务人，应当自纳税人提出书面申请之月起，在以后纳税期为纳税人扣除相应的减免扣除额。

如果纳税人认为最初税基的计算中没有考虑到减免扣除额，纳税人可以提交一份年度纳税申报单。但必须提供其实际支出或其他扣除额的文件证明。纳税申报单提交最后期限为次年 4 月 30 日。

个体营业和专业活动终止时，纳税人须在终止后的 5 日内提交纳税申报单，税款查定由当地税务机构根据纳税申报单完成。如外籍公民为俄罗斯税收居民，则必须在离境前 1 个月内履行纳税申报义务。

从 2015 年 7 月 1 日起，个人所得税纳税申报表可以通过纳税人的“个人账户”以电子方式进行申报。纳税人的“个人账户”是联邦税务局网站上的一个平台，纳税人可以使用它来实现自己的纳税权利和义务，包括提交纳税申报表和所需的文件。

（2）税款缴纳

税款的支付。个体业主和从事某特定行业的纳税人必须估计其当年的营业收入并计算其当年的预期纳税义务，纳税义务的一半应

于当年 7 月 15 日前完成；剩余部分的四分之一（7 至 9 月部分）于当年的 10 月 15 日前完成；剩余部分（10 至 12 月部分）应于次年 1 月 15 日前完成。预期内若有重大变化可做相应调整，最终纳税评估截至到次年的 7 月 15 日。

代扣代缴税款情况下，税款应由扣缴义务人支付给相应机构。对于受雇所得，纳税义务始于每月最后一日。对于其他所得，应在实际付款或以实物形式转交给纳税人的当日缴税。税款应全部由扣缴义务人代扣代缴，除非税款超过了实际付给纳税人现金的 50%。

在营业和专业活动或契约义务终止的情况下，税款应在提交最后纳税申报单之日起 5 日内缴纳。非居民纳税人个人所得税实行代扣代缴制度，由支付单位代扣代缴。代扣代缴税款申报与居民纳税人代扣代缴税款申报相同。

2.4 增值税

2.4.1 增值税概述

1992 年 1 月 1 日起，俄罗斯取消了前苏联时期的周转税和销售税，开始征收增值税（Налог на добавленную стоимость）。俄罗斯目前实行的增值税是根据 2000 年 8 月 5 日通过的《税法典》第二部分第 21 章征收的，属于消费型增值税，适用目的地原则，把国民经济的所有行业都纳入增值税征收范围，在俄罗斯境内销售或提供货物、劳务和服务的收入都要缴纳增值税。即：在俄罗斯境内消费或使用以及进口的货物、劳务和服务征收增值税，在俄罗斯境外使用的出口货物或服务豁免征收增值税。2019 年 1 月 1 日起，增税税率为 0%、10%和 20%三档（2019 年 1 月 1 日以前的税率为 0%、10%和 18%三档）。

2.4.1.1 纳税义务人及扣缴义务人

根据《税法典》第 143 条规定，增值税的纳税人为：

（1）具有法人地位、从事生产和其他经营活动的各种组织形式和所有制形式的企业、机构和组织；非居民企业在俄罗斯境内设立的分支机构和代表机构。

（2）从事生产和其他商业活动的外商投资企业。

（3）个体（家庭）企业、私营企业、由个体和社会组织创办的从事生产和其他商业活动的企业。

（4）具有独立结算账户并独自销售货物的各类企业的分厂、分部和其他独立分支机构。

（5）在俄罗斯境内从事生产和其他商业活动的国际联合公司和外国法人；自 2017 年 1 月 1 日开始，通过互联网向俄罗斯纳税人提供电子服务的外国企业。

（6）非商业性组织，其中包括：消费合作社、社会和宗教联合组织、从事商业活动的慈善和其他基金会。

（7）向俄罗斯境内进口货物的企业，在海关是增值税的纳税人。

2.4.1.2 征税范围

（1）在俄罗斯联邦领土上销售货物（劳务、服务），包括销售已质押的货物、根据补偿协议或续订协议转让货物（劳务、服务）以及转让产权；货物（劳务、服务）的销售是指货物（劳务成果、提供服务）所有权的转移；

（2）俄罗斯联邦的企业内部用于自己生产需要转移的货物（劳务成果、提供服务）；

（3）自用建筑安装工程；

（4）进口到俄罗斯联邦或其管辖范围内的其他领土的货物；

（5）外国企业通过互联网向俄罗斯居民提供的电子服务，包括通过互联网提供计算机软件使用权，游戏和数据库的使用权，以及提供互联网广告服务、发布信息服务、提供数据库服务、提供电子书和提供网上音乐、视频等。

2.4.2 税率

目前，俄罗斯增值税税率分为零税率、低于标准的税率（10%）和标准税率（20%，2019 年 1 月日前为 18%）三档税率。

（1）零税率主要包括：

①通过海关出口货物（石油、凝析油和天然气除外）和在俄罗斯境外提供相关服务；

②与不征收增值税的出口货物的生产和销售有直接关系的劳务；

③与过境运输有直接关系的服务（国际运输服务）；

④以统一的国际转运协议为基础的旅客和行李的转运服务（出发地或目的地在俄罗斯境外的俄罗斯境内的旅客、行李运输业务）；

⑤直接为宇宙空间提供的劳务及其在技术工艺上所依赖并与之有关的地面准备劳务；

⑥贵重金属开采者或利用含贵金属的废金属及下脚料的生产者卖给俄联邦贵金属和宝石国立基金、俄联邦中央银行、其他银行的贵金属；

⑦外交代表机构及与之享受同等待遇的代表机构的专用货物（劳务、服务）以及这些代表机构的外交官或行政技术人员及其随行家属的自用货物（劳务、服务）；

⑧2014 年 3 月 18 日至 2016 年 1 月 1 日期间，对出发地或目的地位于克里米亚共和国或塞瓦斯托波尔市的国内旅客及行李运输服务；

⑨从 2018 年 1 月 1 日起，按照保税区规定程序存放的货物、按照海关处理程序存放的货物再出口的转口货物和按照保税区、保税仓库的程序存放的货物再出口的转口货物或出口存放货物生产出来的产品；

⑩2019 年 10 月 1 日起，在俄罗斯国际机场提供的列入俄罗斯政府批准名单的国际航空运输相关服务。

（2）10%低税率的货物：

增值税税率为 10%的货物种类由俄罗斯联邦政府根据全俄产品分类表和对外经济活动货物清单加以规定，包括以下四类：

①基础食品类货物：活牲畜、活禽；肉和肉制品（高级美味食品除外：精肉、牛犊肉、舌头、香肠制品、上等生熏制品、上等半干生熏制品、上等半干制品、上等带馅制品、猪肉熏制品、羊肉熏制品、牛肉熏制品、小牛犊肉熏制品、禽肉熏制品、鱼肉熏制品、肉罐头等）；奶和奶制品（包括奶制品冰淇淋，水果、浆果冰淇淋除外）；蛋和蛋制品；植物油；人造奶油；糖（包括原糖）；食盐；粮食、混合饲料、粮食废料；油料种子及油料种子加工品（油粕、油渣）；面包及面包制品（奶油面包、面包干、面包圈）；米类；面粉；通心粉制品；活鱼（白鲑鱼、波罗的海和远东地区的鲑鱼、鲟鱼等珍贵品种鱼除外）；海鱼、海产品和水产品（珍贵品种鱼及高等营养食品除外）；儿童食品及糖尿病患者食品；蔬菜（包括马铃薯）；

②儿童货物类：新生儿、幼儿、学龄前儿童、中学高、低年级学生的针织外衣、床单、帽子；新生儿和幼儿的衣服及服装制品；鞋（运动鞋除外），婴儿软底鞋，学龄前儿童鞋，中学生鞋，毡鞋，幼儿胶鞋，儿童胶鞋，中学生胶鞋；儿童床上用品；儿童用床垫子；儿童四轮推车；学生用练习本；玩具；模型造具；文具盒；计算尺；学生用算盘；学生用日记本；图画本；画册；绘画本；练习本封面；教科书、日记本、练习本封皮；数字字母盘；尿布；

③期刊杂志，广告杂志和色情杂志除外；

④个人使用的医药产品。

此外，销售用于工业加工和工业消费食品用途的农产品和米粉产品；销售用于技术目的、饲料生产和药品制剂生产的粮食、鱼粉和海产品等适用 10%税率。

（3）20%税率

俄罗斯现行增值税税率除以上征收低税率货物外，其他货物（劳务、服务），包括应征收消费税的食品，增值税税率都为 20%。

如果企业生产和销售按不同税率征税的货物，会计部门应根据规定的税率单独分开核算产品销售额和增值税额，并按货物种类在结算凭证中指明增值税额。如不能保证分开核算，则统一适用 20%的最高税率。

此外，在实践中还常常使用结算税率。结算税率是从基本税率派生出来的，根据基本税率倒推出的以含增值税的收入为税基的税率，如 20%税率的结算税率为 16.67%。销售货物（劳务、服务）的价格包含增值税时，常常使用结算税率计算增值税。从 2017 年 1 月 1 日起，外国企业向俄罗斯个人提供电子服务的增值税税率为 16.67%，电子服务的增值税计税依据为包含增值税在内的电子服务价值。

增值税税率表详见附录 1

2.4.3 税收优惠

俄罗斯联邦的税法规定了全国统一的增值税税收优惠，地方政府无权改动。

（1）豁免增值税纳税人义务

①销售额在规定范围内的纳税人（相当于起征点政策）。纳税人前 3 个月的销售额不超过 200 万卢布的，可申请免征增值税，免征增值税的期限为 12 个月，在此期间，均不得超过此限额，纳税人销售应征消费税的货物或进口货物的除外；

②适用统一农业税制的农产品生产者。适用统一农业税制的企业和个人企业家，纳入统一农业税制征税范围的销售商品（劳务、服务）的年收入金额2018年不超过1亿卢布、2019年不超过9000万卢布、2020年不超过8000万卢布、2021年不超过7000万卢布、2022年及以后年度不超过6000万卢布的，豁免增值税纳税义务，纳税人销售应征消费税的货物或进口货物的除外；

③创新科技项目参与者。根据《斯科尔科沃创新中心联邦法律》或2017年7月29日的《创新科技中心联邦法律》获得一个项目参与者（创新科技项目参与者）税收居民，自其按照指定的联邦法律获得项目参与者身份之日起10年内，其进行研究、开发并将其成果商业化所销售的货物、劳务、服务、产权（销售进口货物的除外），豁免增值税纳税义务，但创新科技项目参与者丧失了参与者身份或者创新科技项目参与者年销售货物、劳务、服务、产权等收入总额超过10亿卢布的下列情况除外：

A.创新科技项目参与者年销售货物、劳务、服务、产权等收入总额超过10亿卢布的纳税期的第一天起，按照权责发生制获得的累计利润总额超过3亿卢布（企业研发中心除外）；

B.企业研发中心创新科技项目参与者年销售货物、劳务、服务、产权等收入总额超过10亿卢布的纳税期的第一天起，按照权责发生制获得的累计利润总额超过10亿卢布，或者企业研发中心向关联方销售货物、劳务、服务、产权等收入的金额少于其总收入的50%。

（2）不征增值税项目

①货币兑换交易（除非此类交易的目的是古币）、股份收益和其他参与权收益（股息）、集团内部重组的固定资产、无形资产和其他资产转让以及非营利性组织的转让固定资产、无形资产和其他财产；

②无偿转让住宅、幼儿园、疗养所以及其他用于社会文化用途和市政住宅用途的设施，以及向国家权力机关和地方自治机关转让道路、电网、电站、煤气管道网、引水设施，或按上述机关的决定将上述设施转让给专业使用和经营这些设施的机关；

③转让按私有化程序购买的国营企业和市政企业的财产；

④在俄罗斯联邦立法、联邦主体立法和地方自治机关文件规定的情况下，国家权力机关系统、地方自治机关系统中的机关完成职权范围以内的工作（提供服务）；

⑤将固定资产设施无偿转让给国家权力机关、地方自治机关和依靠预算支持的机关、国营企业和市政企业。

（3）免征增值税项目

①在生产阶段的药品和医疗用品的生产；

②一个企业的一些部门为生产需要而销售给该企业其他部门的产品、半成品、工程和劳务的销售额；

③以非生产性为目的，销售、交换、无偿转让所购置的含增值税的固定资产和货物，但以超过购买价的价格销售上述货物的情况除外；

④销售军需品和俄罗斯联邦国防部提供劳务所取得的资金，但必须用于改善军人、退役人员和这些人员家属的社会经济条件和住房条件；

⑤煤炭开采企业向煤炭销售机构出售煤炭和选煤产品的销售额；

⑥企业生产者直接出口的货物、出口的劳务和工程，以及出口货物的运输、装卸、换装服务；

⑦专门用于外国外交代表机构及这些代表机构的外交人员和行政技术人员及其家属个人使用的货物和劳务；

⑧城市客运服务（出租车服务除外）以及近郊客运服务；

⑨住宅房租，包括公寓房租；

⑩以私有化方式收购的国有企业财产的价值、以国有财产为基础建立的租赁企业的租金；

⑪保险、贷款和货币存款业务以及结算账户、往来账户和其他账户业务；

⑫与外币、货币、银行券和有价证券流通相关的业务，但印制和保管上述货币和证券的业务除外；

⑬邮票（不含集邮邮票）、明信片、信封、彩票的销售；

⑭律师公会成员提供的服务；

⑮地下资源付费；

⑯与工业产权对象相关的专利许可证业务（不含中介业务）以及著作权的取得；

⑰某些公共饮食企业自产的产品，如大学生食堂、其他学校的食堂、医院、儿童学前机构以及预算拨款的社会文化领域其他机构和单位的自产产品；

⑱与教学生产过程和教育过程相关的教育领域的服务、教育培养儿童的服务、向儿童和青少年提供使用体育设施的服务；

⑲教育机构的企业制造和销售的货物（劳务、服务），但须将其所得收入直接用于发展和完善教育过程的需要；

⑳依靠国家预算，以及俄罗斯联邦基础研究基金、俄罗斯联邦技术发展基金、各部和部门的预算外基金而完成的科学研究和试验设计工作，由教育机构根据经济合同而完成的科学研究和试验设计工作；

㉑文化艺术单位和宗教联合会的服务，电影戏剧演出、体育、文化教育和娱乐措施；

㉒赌场、游艺机营业额和赛马场中彩收入；

㉓殡仪馆和墓地的葬礼仪式服务，包括制作纪念碑、墓志铭，由宗教组织主持葬仪；

㉔罚没的和无主的财产销售额；

㉕为矿石深加工和精炼而出售精选矿和含有贵金属的其他工业品的销售额；

㉖为居民提供的有偿医疗服务、药品、医疗用品、医疗器械、疗养证、旅行证等；

㉗精神病治疗机构所属的治疗劳动小型工厂，以及残疾人社会组织所生产和销售的货物（劳务、服务）；

㉘残疾职工超过企业职工总数 50%以上的企业、机构和组织销售的自产货物（劳务、服务）；

㉙在实物劳动报酬和工资实物配给项下销售集体农庄、国有农场和其他农业企业自产产品；

㉚民间手工艺制品；

㉛按俄罗斯联邦政府规定的方式运入俄境内的人道主义援助物资，向外国公民和派驻俄罗斯联邦的法人出租办公和居住场所；

㉜输入俄罗斯联邦境内的下列货物：食品（应课消费税的食品除外）及其生产原料、列入俄罗斯政府规定清单的儿童货物、用于科学研究目的的仪器设备、技术设备、药品、医疗设备，以及用于生产这些设备的原料与配件；

㉝向企业出售用于加工的宝石原料和贵金属原料的销售额；

㉞农业企业用于出售给曾在本企业工作过的老人和残疾退休人员的货物、工程和服务；

㉟结核病防治所和精神病治疗机构所属的，以及社会保障机构所属的教学生产小型企业所销售的自产货物（劳务、服务）；

㊱从事某些种类活动的许可证发放费；

㊲外商投资企业自登记注册之日起一年内运入俄罗斯联邦境内用于该企业法定投资的货物；

㊳运入俄罗斯联邦境内用以保证生产诊断用的医疗免疫生物制剂，预防和治疗传染病与流行病的技术设备及其配件和材料；

㊴按政府间协议以及与外国组织和公司签订的共同科研协议，输入俄罗斯联邦境内作为外国用于无偿技术援助的货物和技术设备；

㊵为教育机构进口的书籍、定期刊物和教学参考书；

㊶2018 年 1 月 1 日至 2019 年 6 月 30 日，在俄罗斯机场和港口提供的列入俄罗斯政府批准名单的飞机和技术服务；从 2019 年 7 月 1 日起，在俄罗斯机场提供的列入俄罗斯政府批准名单的飞机和技术服务；为应对新冠肺炎疫情，在俄罗斯进口和销售医用口罩、用于新冠肺炎检测、治疗的药物和呼吸机等基本医疗产品，免征增值税；从 2020 年 1 月 1 日起，为防止病毒传播、诊断和治疗新冠肺炎感染，而向国家或地方的政府部门、事业单位或其独资的企业捐款，免征增值税。免征增值税的基本医疗产品应最迟于 2020 年 9 月 30 日前确认其预期用途并进行了申报注册。

2.4.4 应纳税额

纳税人的应纳增值税额通常为销项税额抵扣进项税额后的余额。进项税是纳税人为进行增值税范围内的经营活动而采购货物（劳务、服务）和财产权支付的增值税。销项税是纳税人销售货物（劳务、服务）收取的增值税。其计算公式如下：

应纳税额=当期销项税额－当期进项税额

其中，销项税额=销售额×税率；进项税额为采购发票记载的税额。当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时，其不足部分可以结转下期继续抵扣；如果一个季度可抵扣的进项税额超过了当期的销项税额，纳税人可以书面申请进项税额退回（详见本章 2.4.9）。进项税包括在俄罗斯境内采购货物（劳务、服务）和财产权支付的增值税，进口货物（劳务、服务）所支付的增值税，以及纳税人作为买方从外国法律实体采购货物（劳务、服务）代扣代缴的增值税。从 2019 年 7 月 1 日起，在俄罗斯境外提供服务所使

用的货物（劳务、服务，即“出口”服务）的进项税额也可以抵扣，但若在俄罗斯境内提供该等服务免税的情况除外。

纳税人在取得货物（劳务、服务）或产权并登记入账后的 3 年内，可以在纳税期内抵扣增值税。纳税人实际收到货物（劳务、服务）或产权并从卖方获得增值税发票后，即可在增值税纳税时抵扣增值税进项税额。对于向卖方的预付款，买方可以在收到相关货物（劳务、服务）之前就该预付款进行增值税进项税额抵扣。可抵扣增值税进项税额必须为按照俄罗斯增值税法规定开具的增值税发票上注明的增值税金额。

对于未用于增值税范围内经营活动而采购货物（劳务、服务）和产权支付的增值税，不能进行进项税抵扣。例如，个人消费、家庭电话费用、停车费、餐厅用餐费等购买的商品用于企业经营者个人使用的增值税进项税不能抵扣。对于采购的企业利润税费用扣除受到限制的某些营业费用的进项税，不能完全抵扣。

如果增值税纳税人同时提供免增值税货物（劳务、服务）和应税货物（劳务、服务），则必须分别进行会计核算。与应税货物（劳务、服务）直接相关的进项增值税可全额抵扣，而与免税货物（劳务、服务）直接相关的进项增值税则不能抵扣，必须转为企业利润税税前支出。对于不能直接归属于应税或免税货物（劳务、服务）的进项增值税，例如企业间接费用的增值税，必须分摊。法定的分摊方法，是根据应税货物（劳务、服务）的价值与企业总营业额的比值计算。

2.4.5 申报制度

（1）申报要求

销售货物（劳务、服务）的纳税期限为发出货物、提供劳务或服务的日期与所有权转移或收款日期中较早者。

增值税纳税申报表应按季度提交，申报期限不迟于纳税季度结束后次月的 25 日。若纳税人未能在规定最后日期的 10 天内向税务

机关提交纳税申报，将暂停该纳税人账户上的交易。增值税申报表包含纳税人的采购分类账和销售分类账，包含报告期内纳税人收到或开具的每张增值税发票的信息。纳税申报资料必须保留至少 4 年。申报表上应以卢布为单位，不应出现戈比。以戈比为单位的数字要么取整为卢布（若超过 50 戈比），要么舍弃（若少于 50 戈比）。

所有纳税人都必须提交申报表的标题页和第一部分。该要求也适用于在季度末税基为零的纳税人。申报表的第二部分至第十二部分以及申报表的附件只有在纳税人开展相关业务时才需被列入其中。

从 2015 年 1 月 1 日起，增值税申报表必须以指定的电子格式提交，必须通过经批准可提交电子文件流程的运营商提交，以纸质形式提交的增值税申报表视为未提交。采购和销售分类账作为增值税申报表的组成部分，也必须以电子方式提交。作为电子服务提供商的外国法律实体可以通过俄罗斯联邦税务局网站“在线个人账户”提交简化的增值税申报表。

从 2015 年 1 月 1 日起，不应纳增值税的单位（如实行简化税制的公司）或免征增值税的单位，但根据代理协议为另一方利益进行中介活动的代理人，也应以电子方式进行增值税申报，同时以电子形式向税务机关报送增值税发票日记账。

（2）税款缴纳

俄罗斯《税法典》第 174 条规定，增值税可分期缴纳，可在报告季度结束后的连续 3 个月中的每个月 28 日前分 3 个等额缴纳。例如，根据 2023 年第一季度的申报，应缴纳 240 卢布。需按照以下时间缴纳：4 月 28 日前缴纳 80 卢布；5 月 28 日前缴纳 80 卢布；6 月 28 日前缴纳 80 卢布。

但非增值税纳税人开具增值税发票，则必须在纳税季度结束后次月 28 日前缴纳全部税款。在代扣代缴机制下应付的增值税应单

独核算，并且必须在向卖方付款的同时代扣代缴。提供电子服务的外国法人应按季度申报增值税申报表并缴纳增值税，申报期限不迟于纳税季度结束后次月的 25 日，在 28 日前缴纳。进口增值税应在海关办理手续前或清关时缴纳。在没有海关边界的情况下，增值税应不迟于会计账簿（如总分类账）中记载进口货物相应分录月份的次月 20 日内缴纳。

2.5 其他税（费）

2.5.1 消费税

2.5.1.1 纳税人

消费税（Акцизы）纳税人是指生产、销售应税消费品的机构、组织和个人，也包括向俄罗斯进口货物的组织、私营企业和其他个人；进口消费品的纳税人是俄罗斯海关法规定的企业和个人；由在俄罗斯境内注册的订货人提供原材料并在境外加工的消费品，其消费税的纳税人是支付加工费并销售这些消费品的俄罗斯企业。

2.5.1.2 征税对象

（1）酒精类产品：包括各种原料制成的酒精半成品、酒，以及变性酒精、原料酒、烈性酒、葡萄酒、果酒、香槟酒、干邑白兰地酒、伏特加酒、利口酒和啤酒；

（2）烟草类产品：包括烟草及其产品、加热吸用的烟草、电子烟、电子烟液等；

（3）汽车、摩托车（发动机功率超过 112.5 千瓦）；

（4）原油和天然气；

（5）燃料油类产品：动力汽油、柴油、航空煤油、中质馏分油、机油、直馏汽油等产品；

（6）苯、对位二甲苯、邻二甲苯。

在俄罗斯生产、进口到俄罗斯或在俄罗斯销售的特定消费品没有征过消费税，都要征收消费税。另外，出口消费品也要征收消费税，除非有具体规定予以免除。

2.5.1.3 计税依据

消费税计税依据根据生产消费品的市场价格确定。用已征收了消费税的原材料进行加工的企业，企业购买原材料已经支付的税款，从应征税款中扣除，然后计算缴纳消费税。

进口应税消费品的计税依据是根据海关细则规定由报关价值决定的，并随着海关关税额和通关费的增加而增加。

2.5.1.4 税率

消费税的税率一般有两种形式：一种是比例税率；另一种是定额税率，即单位税额。消费税定额税率一般将根据商品消费价格的实际变化，于每年年初进行调整，但也有在年中进行调整的情形，处于不断变化之中。俄罗斯联邦 2023 年至 2025 年消费税税率如下：

①酒精制品的消费税税率（见表 4）

表 4　酒精制品消费税税率表

税目	2023 年	2024 年	2025 年
	税率：每升的税额		
由食品或非食品原料生产的酒精（包括变性酒精、原料酒精、蒸馏物）出售给预先支付消费税的组织、包括从欧洲经济联盟成员国境内进口到俄罗斯的组织、从 2021 年 1 月 1 日起属于欧洲经济联盟的货物	0	0	0
含酒精产品	613 卢布	638 卢布	664 卢布
酒精含量在 9%以上的各种酒类制品（不包括啤酒、葡萄酒（加强型利口酒除外）、葡萄酒原料（散装加强型葡萄酒除外）、果酒、起泡酒包括俄罗斯香槟、俄罗斯境外生产的葡萄酒）及酒精制品	613 卢布	638 卢布	664 卢布

酒精含量在 9%（含）以下的各种酒类制品	490 卢布	510 卢布	530 卢布
苹果酒、波烈、米德	25 卢布	26 卢布	27 卢布
起泡酒（包括俄罗斯香槟）	45 卢布	47 卢布	49 卢布
酒精标准含量在 0.5%以下的啤酒	0 卢布	0 卢布	0 卢布
酒精标准含量在 0.5%—8.6%的啤酒	25 卢布	26 卢布	27 卢布
酒精标准含量在 8.6%以上的啤酒	47 卢布	49 卢布	51 卢布
葡萄酒（不包括加强型（利口酒）葡萄酒）、果酒、果酒产品	34 卢布	35 卢布	36 卢布
葡萄汁、水果汁、水果发酵原料、葡萄酒原料，不包括散装加强型葡萄酒	34 卢布	35 卢布	36 卢布

②烟草及其制品的消费税税率（见表 5）

表 5　烟草及其制品消费税税率表

税目	2023 年	2024 年	2025 年
烟斗、烟嘴、鼻烟壶、水烟袋（不包括烟草作为原料生产的烟草制品）	每公斤 4116 卢布	每公斤 4281 卢布	每公斤 4452 卢布
加热吸用的烟草（烟草制品）	每公斤 8669 卢布	每公斤 9016 卢布	每公斤 9377 卢布
雪茄烟	每支 278 卢布	每支 289 卢布	每支 301 卢布
小雪茄生烟卷、比迪烟、丁香烟	每 1000 支 3965 卢布	每 1000 支 4124 卢布	每 1000 支 4289 卢布
不带过滤嘴香烟、白杆烟	每 1000 支 2603 卢布+16%×估算成本（按零售价的最高价格计算，但每 1000 支不少于 3536 卢布）	每 1000 支 2707 卢布+16%×估算成本（按零售价的最高价格计算，但每 1000 支不少于 3678 卢布）	每 1000 支 2815 卢布+16%×估算成本（按零售价的最高价格计算，但每 1000 支不少于 3825 卢布）
电子烟液	每毫升 20 卢布	每毫升 21 卢布	每毫升 22 卢布

③轿车、摩托车的消费税税率（见表 6）

表 6　轿车、摩托车消费税税率表

税目	2023 年	2024 年	2025 年
	税率：每 0.75 千瓦（1 马力）的税额		
发动机功率为 67.5 千瓦（90 马力）（含）以下的轿车	0 卢布	0 卢布	0 卢布
发动机功率为 67.5 千瓦（90 马力）——112.5 千瓦（150 马力）（含）的轿车	55 卢布	57 卢布	59 卢布
发动机功率为 112.5 千瓦（150 马力）——150 千瓦（200 马力）（含）的轿车	531 卢布	552 卢布	574 卢布
发动机功率为 150 千瓦（200 马力）——225 千瓦（300 马力）（含）的轿车	869 卢布	904 卢布	940 卢布
发动机功率为 225 千瓦（300 马力）——300 千瓦（400 马力）（含）的轿车	1482 卢布	1541 卢布	1603 卢布
发动机功率为 300 千瓦（400 马力）——375 千瓦（500 马力）（含）的轿车	1534 卢布	1595 卢布	1659 卢布
发动机功率为 375 千瓦（500 马力）以上的轿车	1584 卢布	1747 卢布	1713 卢布
发动机功率为 112.5 千瓦（I50 马力）以上的摩托车	531 卢布	552 卢布	574 卢布

④燃油的消费税税率（见表 7）

表 7　燃油消费税税率表

税目	2023 年	2024 年	2025 年
车用汽油：不符合 5 级	每吨 14736 卢布	每吨 15325 卢布	每吨 15938 卢布
车用汽油：5 级	每吨 14345 卢布	每吨 14919 卢布	每吨 15516 卢布
柴油	每吨 9938 卢布	每吨 10336 卢布	每吨 10749 卢布
柴油及汽化器发动机机油	每吨 6318 卢布	每吨 6571 卢布	每吨 6834 卢布
航空煤油	每吨 2800 卢布	每吨 2800 卢布	每吨 2800 卢布

⑤天然气的消费税税率为 30%，俄罗斯签署的国际条约另有规定的除外；

⑥原油的消费税税率（АНС）为按照公式计算的定额税率（每吨卢布，计算结果四舍五入为整数）：

АНС=（（Цнефть×7.3－182.5）×0.3+29.2）×Р×Спю×Ккорр×Крег

⑦直馏汽油的消费税税率（АПБ）为按照公式计算的定额税率（每吨卢布，计算结果四舍五入为整数）：

АПБ=13100+4865×Ккорр

⑧苯，对二甲苯，邻二甲苯（АБПО）的消费税税率为按照公式计算的定额税率（每吨卢布，计算结果四舍五入为整数）：

АБПО=2800+774×Ккорр

上述⑥－⑧款中的系数Ккорр自2019年起每年增加1/6，6年增加到1为止。即2019－2023年的系数分别为：0.167、0.333、0.500、0.667、0.833，自2024年1月1日开始的系数为1。

上述⑥款中的价格Цнефть为按税法典第342条第3款规定的每月国际市场每桶美元计价的乌拉尔石油的平均价格，系数Спю表示一篮子石油精炼产品系数；系数Крег表示石油精炼产品市场地区特征系数。

2.5.1.5 计税方法

消费税的计税依据因实行从价税率或从量税率而有所不同：

（1）对于适用从价税率的应售商品，以及用于生产不课消费税商品或自用的商品，征税对象是按不含增值税的出厂价格计算的商品价格。

（2）对于企业用订货人提供的原材料生产的产品、销售没收的和无主的商品以及未办理海关手续而输入俄罗斯境内的商品，计税依据是移交应税商品时按不含增值税的企业最高出厂价格。

（3）对于实行从量税率的应税商品，计税依据是以实物计算的已售商品数量。

（4）进口商品的计税依据是应税商品的报关价值加上关税和海关手续费。实行从量税率的进口商品的计税依据是实物形式的进口商品数量。

（5）消费税的征税对象还包括企业以财政援助、补充专门用途的基金形式生产和销售应征收消费税商品所获得的资金。

2.5.1.6 征收管理

消费税按月征收，纳税人应在纳税期满后的次月 28 日内缴纳税款；对于持有资质的法人实体，须在纳税期满后的第 3 个月 28 日内缴纳税款。纳税人应在纳税期满后的次月 25 日内向税务机关提交纳税申报。

酒精货物制造商实行消费税预缴，消费税应在当前纳税期限届满 28 日内预缴。

2.5.1.7 税收优惠

（1）俄罗斯规定了一些消费税优惠政策，下列商品不征收消费税：

①为生产其他应税品而进行的某些应税品的内部转让；

②应税货物的出口，包括由加工的所有者－客户或代表人出口的货物，以及从俄罗斯其他地区进口到港口经济特区的此类货物；

③将没收的、无主的或被遗弃的可消费货物进行初级销售或转让，以便在海关或税务部门的控制下进行工业加工或销毁。

（2）不征收消费税的条件

①企业应将用于出口的应征消费税产品的生产和销售单独核算，这是消费税优惠征税的必要前提条件。

②生产和销售自产应征消费税商品出口的企业，自办理货物报关单之日起的 90 日内向税务机关提交下列文件：与外国合作伙伴签订的应征收消费税商品供货合同副本或中介人与外国合作伙伴签订的合同副本；能够证明交易收入已入账的付款凭证和银行对账

单；盖有“准予放行”海关印章的货物报关单；运输凭证、随货单证、海关凭证或其他任何凭证的副本，并带有能够证明货物越过国境线的海关机构的标记。

③已征消费税产品完税后出口，已纳税款可以抵扣或在 3 个月内退还。申请退税时，纳税人要向税务机关提交一系列文件证明出口。

2.5.2 矿产资源开采税

2.5.2.1 概述

矿产资源开采税（Налог на добычу полезных ископаемых）于 2002 年 1 月 1 日起开始征收，对有权使用地下资源的法律实体和个体工商户开采矿产资源征收，税率可以是从价（通常是一个百分比）适用于应税基数（例如，泥炭税率为 4%），也可以是从量税，具体适用于提取矿物的数量（例如，以卢布每吨计算），取决于开采条件和矿物资源的类型。纳税人缴纳的矿产资源开采税可以在企业利润税税前扣除。

2.5.2.2 征税对象

（1）征税对象

①矿产资源开采税纳税对象为从俄联邦境内地下开采的，供纳税人使用的矿产；

②从矿产开采中产生的残渣及废料中获得的、根据俄联邦矿产法应该获得许可的矿产；

③在俄境外俄联邦司法管辖区域内的矿场开采的矿产（在外国租赁的地区或根据国际条约的规定）。

（2）不征税对象

①个体工商户提取的不影响国家资源平衡体系的，直接用于个人消费的普通资源和地下水；

②提取或收集的矿物学、古生物学和其他地质材料；

③从地下土壤中提取的，可用于因科学、文化、美学、卫生或者其他公共重要性而特殊保护的地质遗址的修复的矿产，上述地质遗址由俄罗斯联邦政府认定；

④将按照既定程序征税的从自己的土壤中提取的矿产及开采和冶炼过程中产生的废料；

⑤在矿床开发或地下结构中未纳入国家资源平衡体系的地下水排水系统；煤层甲烷。

2.5.2.3 税基

《税法典》第 338 条规定了矿产资源开采税的税基为所开采矿产的价值或数量。其中，需经脱水、脱盐、稳定后的石油和伴生气、天然气、凝析油（在新的海上油气田开采、符合规定期限的除外），以及煤和全部或部分位于克拉斯诺亚尔斯克边疆区领土的地下土壤中开采的多成分复合矿石，按照开采矿产的实物数量征税。

2.5.2.4 税率

（1）从价税率

矿产资源开采税依据不同矿产分别加以规定，税率由 4%－30%不等。

①非碳氢化合物矿产资源开采税率主要有：泥炭、磷灰石和磷矿、油页岩的税率为 4.0%；符合条件的黑色金属矿石（铁矿石除外）、和稀有金属矿石的税率为 4.8%；放射性金属原料、化学非金属原料（钾盐，磷灰石和磷矿除外）、主要用于建筑业的非金属原料、天然和纯净的氯化钠盐、地下工业用热水、铝土矿的税率为 5.5%；

非金属原料、含沥青岩石、含黄金精矿及其他半成品、其他未包括在内的其他矿物的税率为 6.0%；含有贵金属（黄金除外）的精矿和其他半成品、含贵金属的多成分复合矿石（黄金除外）、符合条件的压电原材料、超纯石英原材料和半宝石的税率为 6.5%；矿泉

水和药用泥的税率为7.5%；有色金属（不含霞石和铝土矿）、天然钻石以及其他宝石、多成分复合矿石（不含贵金属和稀有金属的多成分复合矿石和全部或部分位于克拉斯诺亚尔斯克边疆区领土的地下土壤中开采的多成分复合矿石）的税率为8.0%。

②在新的近海油气田开采碳氢化合物原料，在下列区域内、规定期限内，分别适用以下从价定率税率：

A.完全位于亚速海或50%及以上区域位于波罗的海，从一个新的海上油气田开始商业生产油气的月份的次月开始的60日历月到期之前，税率为30%；

B.0%及以上区域位于黑海（深度最大为100米）、日本海，里海俄罗斯部分，以及碳氢化合物商业化生产日期截至2020年1月1日（含）的、50%及以上区域位于白海、伯朝拉海、鄂霍次克海南部（北纬55度以南），从一个新的海上油气田开始商业生产油气的月份的次月开始的84日历月到期之前，税率为15%；

C.0%及以上区域位于黑海（深度超100米），以及碳氢化合物商业化生产日期截至2020年1月1日（含）的、50%及以上区域位于位于鄂霍次克海北部（北纬55度及其以北）、巴伦支海的南部（北纬72度以南），从一个新的海上油气田开始商业生产油气的月份的次月开始的120日历月到期之前，税率为10%（天然气除外），天然气的税率为1.3%；

D.0%及以上的区域位于喀拉海、巴伦支海的北部（北纬72度及其以北）、东北极（拉普捷夫海、东西伯利亚海、楚科奇海和白令海），2020年1月1日以后开始碳氢化合物商业化生产的、50%及以上区域位于白海、伯霍拉海、鄂霍次克海、巴伦支海南部（北纬72度以南），从一个新的海上油气田开始商业生产油气的月份的次月开始的180日历月到期之前，税率（天然气除外）为5%或4.5%（适用于无权将由新的近海油气田的天然气生产的液化天然气出口到世界市场的纳税人）；天然气的税率为1%。

（2）从量定额税率

①碳氢化合物（石油、天然气、凝析油）的税率（在新的海上油气田开采、符合规定期限的除外）。根据《税法典》第 342 条第 2 款规定，经过脱水、脱盐、稳定后的石油、天然气、凝析油开采税的税率为：基准税率（由政府确定，不断调整之中）×国际价格系数×各区块的资源开采程度系数。石油开采税的基准税率自 2002 年起，不断进行调整。例如，2002 年至 2003 年为每吨 340 卢布，2004 年为每吨 347 卢布，2005 年起为每吨 400 卢布，2007 年起为每吨 419 卢布。2015 年为每吨 766 卢布，2016 年为每吨 857 卢布；2017 年至今为每吨 919 卢布（新征碳氢化合物额外收入税的石油除外）。2019 年 1 月 1 日起，新征碳氢化合物额外收入税的石油开采税的基准税率每吨为 1 卢布，与此同时，对生产碳氢化合物（石油）的额外收入征税。凝析油的开采税的基础税率为每吨 42 卢布；天然气的开采税率的基础税率为每千立方米 35 卢布。

②煤炭税率。煤炭税率为不同种类的煤炭基准税率乘以相应种类煤炭价格平减系数。煤炭价格平减系数每季度调整一次，综合上一季度俄罗斯联邦煤炭价格的变化及上一季度的煤炭价格平减系数等因素，由官方公布。煤炭基准税率：无烟煤 1 吨 47 卢布；炼焦煤 57 卢布；褐煤 11 卢布；其他煤 24 卢布（不包括无烟煤，炼焦煤和褐煤）。

③克拉斯诺亚尔斯克边疆区开采的复合矿石税率。在全部或部分位于克拉斯诺亚尔斯克边疆区的地下土壤中开采的包含铜、镍、铂族金属的多成分复合矿石每吨 730 卢布；不含铜和镍和铂族金属的多成分复合矿石每吨 270 卢布。

④绿磷灰石每吨 82 卢布，磷灰石磁铁矿每吨 207 卢布，低铁磷灰石每吨 132 卢布。

2.5.2.5 纳税期限

按月征收，纳税人应向纳税人所在地（居住地）的税务机关提交纳税申报。纳税申报应在纳税期满后的次月 25 日内提交，在纳税期满后的次月 28 日内缴纳矿产资源开采税。

2.5.2.6 税收优惠

（1）零税率

①在俄罗斯联邦政府确定的损失标准范围内，生产过程中矿物的实际损失，矿物质方面的矿物质标准损失；

②伴生气；

③含有矿物质的地下水（工业用水），其提取与其他类型矿物质的开发有关，并在矿床开发以及地下结构的建造和运营过程中提取；

④按照俄罗斯联邦政府制定的程序将矿产储量划为不合格储量，在开发不合标准（低质量的剩余储量）或先前核销的矿产储量期间的矿物质（由于选择性开采矿藏而导致矿储量质量下降的情况除外）；

⑤从覆岩、封闭（稀释）岩石和在生产过程中因俄罗斯缺乏用于提取的工业技术或符合俄罗斯规定标准而形成的采矿废料中提取的矿物；

⑥专门用于药用和度假目的非直接销售（包括制备，加工，装瓶等）的矿泉水；

⑦专门用于农业目的的地下水，包括农田灌溉、牲畜养殖场、牲畜综合体、家禽养殖场、农业合作社、园艺和菜园非营利合伙企业供水；

⑧在一个或几个地下土层中生产凝析气过程中，根据该项目开发技术，纳税人获得许可在指定的地下区块，为维持储层压力而向储层注入的可燃天然气（不包括伴生气）；

⑨2013 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日期间，在全部或部分远东联邦区领土内的地下土壤田中开采的符合条件的锡矿石；

⑩位于亚马尔－涅涅茨自治区的亚马尔半岛和吉丹斯基的全部或部分地下土壤中的可燃气体，作为原料专门用于生产液化天然气的，从销售第一批液化天然气的当月的第一天起算的 12 年内，或直到地下土壤区域的可燃气体的累计生产量达到 2500 亿立方米为止；

⑪阿尔汉格尔斯克州、涅涅茨自治区、科米共和国、亚马尔－涅涅茨自治区、克拉斯诺亚尔斯克边疆区、萨哈共和国（雅库特）、楚科奇自治区境内完全位于北极圈以北的地下土壤中的天然可燃气体，专门作为原料用于生产液化天然气和用作在新的生产设施中生产石化产品的，从销售第一批指定商品的当月的第一天起算的 12 年内，或直到该地下土壤区域的可燃气体的累计生产量达到 2500 亿立方米为止；新的生产设施是生产液化天然气和将可燃气体加工成石化产品的设施，于 2022 年 1 月 1 日首次投入运营；

⑫位于亚马尔－涅涅茨自治区的亚马尔半岛和吉丹斯基的全部或部分地下土壤中的凝析气，将凝析气与天然可燃气体一起专门用于生产液化天然气，从销售第一批液化天然气的当月的第一天起算的 12 年内，或直到地下土壤区域的凝析气的累计生产量达到 2000 万吨为止；

⑬阿尔汉格尔斯克州、涅涅茨自治区、科米共和国、亚马尔－涅涅茨自治区、克拉斯诺亚尔斯克边疆区、萨哈共和国（雅库特）、楚科奇自治区境内完全位于北极圈以北的地下土壤中的凝析气，将凝析气与天然可燃气体一起作为原料专门用于生产液化天然气和用作在新的生产设施中生产石化产品的，从销售第一批指定商品的当月的第一天起算的 12 年内，或直到该地下土壤区域的凝析气的累积产量达到 2000 万吨为止；

⑭截至 2016 年 1 月 1 日，从完全位于俄罗斯联邦内海、领海、大陆架或里海俄罗斯部分区域内的底层土壤中碳氢化合物矿床生产的每种碳氢化合物原材料（不包括伴生气）的储量枯竭度小于

0.1%，或者生产的碳氢化合物储量未包括在国家矿产储量余额之中的碳氢化合物原料。

（2）减征税率

①马加丹州经济特区的纳税人在全部或部分位于马加丹地区的地下土壤中开采矿物质的（碳氢化合物除外），减按税率的60%征收；

②纳税人自费对正在开发的矿藏进行勘探和勘探，或者已全额偿还了所有国家在勘探这些矿藏相应储量的支出，在这些矿床开采矿物质的，减按税率的70%征收。

2.5.3 水资源使用税

2.5.3.1 纳税人

水资源使用税（Водный Налог）的纳税人为根据俄罗斯立法使用水资源的组织机构和自然人，包括个人企业家。

《俄罗斯联邦水资源法典》颁布之后，根据其条款签订的水资源使用、水体利用协议的组织机构以及自然人，不属于水资源使用税的纳税人。

2.5.3.2 征税范围

水资源使用税的征税范围包括：

（1）开采（采用）水资源；

（2）使用（利用）水域表层，木筏（材）漂流作业除外；

（3）利用水体发电，取水发电除外；

（4）利用水体进行木筏（材）漂流作业。

2.5.3.3 税率

水资源使用税区分水的性质（地下水、河水、湖水、海水）、使用方式和经济区域等，确定不同的基准税率。每个年度的实际税率为：基准税率×水资源使用税的年度系数。水资源使用税的年度

系数依据商品消费价格的实际变化系数来确定。每个年度的实际税率需要四舍五入至整数卢布。

（1）基准税率

①开采（采用）水的税率。包括采用淡水地表水、地下水和海水。在规定的季度（年度）用水限额内采用地表水和依据地下水使用许可在规定的每天（年）用水限额内（最大许可量）采用地下水的水资源使用税率见表 8；在规定的季度（年度）用水限额内采用俄罗斯的临海或内海水域的水资源使用税率见表 9。

表 8　开采河（湖）水、地下水的水资源使用税率表

经济区域	河水、湖水区	税率（卢布/1000 立方米水）	
		水体表层开采	地下水开采
北部	伏尔加河	300	384
	涅瓦河	264	348
	伯朝拉河	246	300
	北德维纳河	258	312
	其他河水与湖水	306	378
西北部	伏尔加河	294	390
	西德维纳河	288	366
	涅瓦河	258	342
	其他河水与湖水	282	372
中心区域	伏尔加河	288	360
	第聂伯河	276	342
	顿河	294	384
	西德维纳河	306	354
	涅瓦河	252	306
	其他河水与湖水	264	336
伏尔加维亚特卡	伏尔加河	282	336
	北德维纳河	252	312
	其他河水与湖水	270	330
中央黑土	第聂伯河	258	318
	顿河	336	402
	伏尔加河	282	354
	其他河水与湖水	258	318

伏尔加	伏尔加河	294	348
	顿河	360	420
	其他河水与湖水	264	342
高加索北部	顿河	390	486
	库班	480	570
	萨穆尔	480	576
	苏拉克	456	540
	捷列克河	468	558
	其他河流与湖泊	540	654
乌拉尔地区	伏尔加河	294	444
	鄂毕河	282	456
	乌拉尔河	354	534
	其他河流与湖泊	306	390
西伯利亚西部	鄂毕河	270	330
	其他河流与湖泊	276	342
西伯利亚东部	阿穆尔河	276	330
	叶尼塞河	246	306
	莱娜河	252	306
	鄂毕河	264	348
	贝加尔湖及流域	576	678
	其他河流与湖泊	282	342
远东地区	阿穆尔	264	336
	莱娜河	288	342
	其他河流与湖泊	252	306
加里宁格勒地区	涅曼河	276	324
	其他河流与湖泊	288	336

表 9　开采海水的水资源使用税率表

海水	**税率（卢布/1000 立方米水）**
波罗的海	8.28
白海	8.40
巴伦支海	6.36
亚速海	14.88
布莱克	14.88
里海	11.52
卡拉	4.80

捷普捷夫海	4.68
西伯利亚东部	4.44
楚克塔地区	4.32
白令海	5.28
太平洋（俄罗斯 5.46 海里领海界限内）	5.64
鄂霍次克海	7.68
日本海	8.04

②使用（利用）水域表层的税率。包括利用河（湖）地表水域和海水水域。利用河（湖）地表水域的水资源使用税率见表 10（不包括利用水体成排成箱漂流木材作业）；利用俄罗斯领海及内海地表水域的水资源使用税率见表 11。

表 10　利用地表水域的水资源使用税率表

经济区	**税率（千卢布/每年每平方公里水域）**
北部	32.16
西北	33.96
中部	30.84
伏尔加—维亚特卡	29.04
中央黑土	30.12
伏尔加	30.48
北高加索	34.44
乌拉尔	32.04
西伯利亚西部	30.24
西伯利亚东部	28.20
远东	31.32
加里宁格勒	30.84

表 11　利用领海及内海水域表层的水资源使用税率表

海洋	**税率（千卢布/每年每平方公里水域）**
波罗的海	33.84
白海	27.72

巴伦支海	30.72
亚速海	44.88
黑海	49.80
里海	42.24
喀拉海	15.72
拉普捷夫海	15.12
东西伯利亚	15.00
楚科奇	14.04
白令	26.16
太平洋（俄罗斯联邦领海界限内）	29.28
鄂霍次克海	35.28
日本海	38.52

③利用水体（不包括取水）发电的水资源使用税税率。利用水体发电的水资源使用税税率见表 12。

表 12　利用水体发电的水资源使用税率表

河、湖、海洋区域	**税率** **（卢布/1000 千瓦时电量）**
涅瓦河	8.76
涅曼河	8.76
拉多加与奥涅加湖、伊尔曼湖湖区河流	9.00
波罗的海区域其他河流	8.88
北德维纳河	8.76
白海区域其他河流	9.00
巴伦支海区域河流	8.76
阿穆尔河	9.24
伏尔加河	9.84
顿河	9.72
叶尼塞河	13.70
库班河	8.88
勒拿河	13.50
鄂毕河	12.30

苏拉克河	7.20
捷列克河	8.40
乌拉尔河	8.52
贝加尔湖和安加拉河地区	13.20
东西伯利亚海区域河流	8.52
楚科奇海和白令海区域河流	10.44
其他河（湖）	4.80

④利用水体成排成箱漂流木材作业。这是以漂流方式使用水资源运输原木的作业方式，其水资源使用税率见表 13。

表 13　利用水体成排成箱漂流木材作业的水资源使用税率表

河，湖，海洋区域	**税率（卢布/千立方米木材漂流 100 公里）**
涅瓦河	1656.0
拉多加湖、奥涅加湖和伊尔曼湖流域的河流	1705.2
波罗的海区域的其他河流	1522.8
北德维纳河	1650.0
白海区域的其他河流	1454.4
伯朝拉河	1554.0
阿穆尔河	1476.0
伏尔加河	1636.8
叶尼塞河	1585.2
勒拿河	1646.4
鄂毕河	1576.8
其他河（湖）	1183.2

（2）水资源使用税的年度系数

2015－2025 年水资源使用税的年度系数见表 14。从 2026 年开始，水资源使用税的年度系数将根据商品消费价格的实际变化（年平均）系数来确定。

表 14　水资源使用税的年度系数表

年份	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
系数	1.15	1.32	1.52	1.75	2.01	2.31	2.66	3.06	3.52	4.05	4.65

（3）超量使用水资源的税率

当取水量超过了规定的用水季度（年度）限值时，超量水资源使用税税率为基准税率乘以水资源使用税的年度系数确定的实际税率的 5 倍。如果纳税人没有批准的季度限额，则季度限额应计算为批准的年度限额的四分之一。

（4）纳税人没有测量工具（具有测量功能的技术系统和设备）来测量从水体中抽取的水资源数量的，水资源使用税税率为上述的年度实际税率再乘以系数 1.1。

（5）所开采的地下水（不包括工业水、矿产水和热水）如果是为了后续加工、制备和容器包装的，水资源使用税税率为上述的年度实际税率再乘以系数 10。

（6）从水体取水向居民供水的水资源使用税税率 2015－2025 年从水体取水向居民供水的水资源使用税税率见表 15。从 2026 年开始，该类型水资源使用税税率为：上年有效的该类型水资源使用税税率乘以根据商品消费价格的实际变化（年平均）系数确定的水资源使用税的年度系数。

表 15　从水体取水向居民供水的水资源使用税税率表

年份	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
税率：（卢布/千立方米）	81	93	107	122	141	162	186	214	246	283	326

2.5.3.4 征收管理

（1）纳税申报

①纳税人应在纳税期满后的次月 25 日内将纳税申报表提交给应税项目所在地的税务机关；

②根据《税法典》第 83 条规定被归类为最大纳税人的俄罗斯纳税人，将纳税申报提交给其注册的税务机关；

③纳税人为外国税收居民的，也应在纳税期满后的次月 25 日内向签发用水许可证的主管部门所在地的税务部门提交纳税申报表的副本。

④水资源使用税按季度征收。

（2）税款缴纳

①纳税人计算的水资源使用税总税额应在应税项目所在地支付；

②税款应不迟于纳税期满后的次月的 28 日内支付。

2.5.4 企业财产税

纳税人资产负债表中明确为资产的动产及不动产（土地除外）须缴纳企业财产税（Налог на имущество организаций）。自 2019 年 1 月 1 日起，取消对动产征收企业财产税，只对不动产征收企业财产税。

2.5.4.1 纳税人

（1）俄罗斯机构和组织：包括俄罗斯法人以及单独编制资产负债表的俄罗斯法人的独立分支机构，其中独立分支机构应在其机构所在地缴纳财产税。

（2）在俄罗斯通过常设机构经营的外国机构和组织。

（3）在俄罗斯拥有不动产的外国机构和组织。

2.5.4.2 征税对象

（1）通过常设机构进行经营，按照《税法典》规定的会计方式，作为固定资产记入企业资产负债表的不动产（包括暂时占有、

使用、处置、信托管理、参与联合活动或根据特许协议获得的不动产）。

（2）位于俄罗斯联邦领土上且根据所有权、经济管理权属于纳税人或由纳税人根据特许协议获得的不动产。

2.5.4.3 税率

（1）《税法典》规定的企业财产税的税率最高不得超过2.2%，另有特殊规定的除外；以地籍确定税基的房地产的企业财产税税率，最高不得超过2%。《税法典》允许针对不同纳税人或应税财产的类别，适用差别税率，具体税率由各联邦主体的权力机关根据企业活动的类型确定。如果联邦主体的权力机关没有就具体税率作出决定，则应按照《税法典》规定的税率征税。

（2）公共铁路轨道及技术上与其构成整体组成部分的构筑物（有关财产清单由俄罗斯联邦政府批准）的企业财产税税率，2019年不能超过1.3%，2020－2023年不能超过1.6%。

（3）拥有天然气统一供气系统设施的企业或者直接或间接参与天然气统一供气系统设施超过了50%的企业，于2015年1月1日开始的纳税期内首次投入运营，且全部或部分位于萨哈共和国（雅库特）、伊尔库茨克或阿穆尔州境内的下列不动产，适用零税率：

①天然气主管道及其生产设施，氦气生产及储存设施；

②用于开发矿藏、地下区块开采设计、基础设施设计和确保天然气主管道及其生产设施、氦气生产及储存设施有关的房地产正常运转的设施。

2.5.4.4 税收优惠

税法规定的财产税减免情况，大致可分为以下三类：

（1）对特定组织免税

①预算经费领用机构和组织、立法和行政机关、地方自治机构、联邦养老基金会、联邦社会保险基金会、联邦国家就业基金会、联邦法定医疗保险基金会；

②宗教联合会和宗教组织、民族文化协会；

③社会组织（包括残疾人联合会成立残疾人社会组织）的成员中，如果残疾人在员工当中平均在册人数不少于 50%的份额，其劳动报酬总额不低于 25%。其唯一财产用于实现对残疾人的教育、文化、医疗保健、体育运动、科学、信息等其他残疾人康复和社会保护相关项目，以及法律援助和帮助残疾人、残疾儿童和家长；

④以生产医药产品为主要经营活动的组织；

⑤假肢和矫形器材专业企业；

⑥律师事务所和法律咨询部门；

⑦科学院的科研机构、企业和单位，各部门的科研机构。

（2）对纳税人部分财产免税

①纳税人财产中属于国家公路及技术上与其构成整体组成部分的构筑物（有关财产清单由俄罗斯联邦政府批准）；

②纳税人新购进设施，具有高能源效益，如符合俄罗斯联邦法律规定的能源效率等级，自购进起 3 年内免征财产税；

③从 2013 年 1 月 1 日起，已确定为固定资产的动产免征企业财产税，但已确定为资产重组、被清算法律实体、或作为关联方之间转让的设备不在免税行列。从 2018 年 1 月 1 日起，已确定为固定资产的动产免征企业财产税仅适用于俄罗斯设立的特定免税地区。自 2019 年 1 月 1 日起，全面取消动产的企业财产税；

④由俄罗斯企业就位于俄罗斯境外的不动产缴纳的不动产税可以抵缴该不动产在俄罗斯境内的应纳财产税。抵缴时，纳税人应提交确认在境外已缴纳不动产税的文件。

（3）对经济特区等特定地区投资减免

①在经济特区（加里宁格勒经济特区除外）、自由经济区投资的纳税人，或者参与斯科尔科沃创新中心、创新科技中心获得项目参与人资格的纳税人，与有关管理机构缔结了有关投资协定，为在该特定区域从事活动而设立或取得的、位于该特定区域内、且在该特定区域内使用的、列入资产负债表固定资产的不动产，自该不动产登记次月起 10 年内，免征该不动产的企业财产税。

②加里宁格勒经济特区的纳税人，自在该经济特区登记之日起的前 6 日历年中，为在该经济特区从事活动而设立或取得的、位于该区域内、且在该区域内使用的、列入资产负债表固定资产的不动产，适用 0%的企业财产税税率；自第 7－12 日历年期间（包括首尾两天），减半征收企业财产税。

2.5.4.5 税款缴纳

企业财产税纳税期限为日历年。纳税人应当根据其有关纳税年度的年平均财产价值和联邦主体立法机构为本纳税年度规定的税率，计算缴纳企业财产税。税款由纳税人从年初起，根据报告期确定的实际年均财产价值，以累计方式按照季度预缴。预缴税款和最终纳税义务的期限由各联邦主体规定。

纳税人应在纳税期满后的次年 2 月 28 日之前缴纳税款。预付税款由纳税人在纳税期满次月 28 日内支付。2016 年 1 月 1 日开始，以地籍计税的企业财产税的预缴纳税期限为日历年的 1 季度、2 季度和 3 季度。此前的纳税期限为 1 季度、半年和前 3 季度。在计税时，按照申报期间地籍的平均价格计税。当征税对象（不动产）被出售或者被买入时，新的规定将改变预缴税款的计税方法。比如，纳税人 2016 年 2 月 16 日出售了一处不动产，按照旧规定，纳税人应当 1 季度按照财产持有系数 k=2/3 计缴税款，半年按照系数 k=2/6 计缴税款，前三个季度按照系数 k=2/9 计缴税款，全年清缴时按照系数 k=2/12 计缴税款。清缴后，多缴部分需要办理退税。按照新规定，纳税人 2016 年 1 季度按照财产持有系数 k=2/3

计缴税款，2、3 季度的财产持有系数分别为 0/3，税款预缴额为 0，因为应税财产已经被出售。全年清缴财产税时，该项不动产应纳税额就是 1 季度预缴数额。因此，新的规定是有利于纳税人的。

企业财产税年度申报表应在纳税年度次年的 3 月 25 日之前提交。拥有需缴纳企业财产税财产的外国企业，在提交企业财产税年度申报表的同时，还必须提交截至相关纳税年度 12 月 31 日的直接或间接持股外国企业超过 5%的企业股东信息。

由于新冠肺炎疫情，2019 年企业财产税纳税申报的截止日期延长至 2020 年 6 月 30 日。2020 年第一季度和第二季度应预缴的企业财产税的缴纳期限分别延期到 2020 年 10 月 30 日前和 2020 年 12 月 30 日前支付。

2.5.5 交通运输税

2.5.5.1 纳税人

交通运输税（Транспортный налог）类似于中国的“车船税”，纳税人包括拥有应税交通运输工具的法人和自然人。

2.5.5.2 征税对象

交通运输税以依法注册的交通运输工具为征税对象，包括汽车、摩托车、小轮摩托车、公共汽车、飞机、直升机、机动船舶、游艇、帆船、船、雪地车等。

2.5.5.3 税率

根据征税对象的分类，区分有引擎的交通运输工具的发动机功率（马力、千克力、总吨位）或无引擎的交通运输工具的数量单位（个），实行每单位马力（千克力、总吨位或交通运输工具的数量单位）1－200 卢布不等的定额税率，具体由俄罗斯联邦主体的法律确定。联邦主体法律可以对《税法典》规定的税率进行 10 倍以内

的增减调整（发动机功率不超过 150 马力的乘用车除外）；可以根据交通工具生产年份以来累计使用的年数和其环境等级等，针对每种类型的交通工具建立差别的税率；可以为特定纳税人制定税收优惠政策和补贴。

2.5.5.4 税收优惠

以下交通工具免税：

（1）按照法律规定的方式通过社会保障机构接收（购买）的专门为残疾人使用的、发动机功率 100 马力以下的乘用车；

（2）远洋、内河捕鱼船；

（3）企业或个体企业家以实施客货运输为主要目的、以经济管理权或经营管理权方式拥有的客货海船、内河船、空气动力船；

（4）各种品牌的拖拉机、自动收割机，运送牛奶、牲畜、家禽的专用车辆，运输和施用化肥的车辆，兽医护理的车辆等注册为农业生产的特种车辆；

（5）军事或准军事用途的运输工具；

（6）依法证明被盗的交通工具；

（7）空中救护和医疗服务的飞机或直升机；

（8）在俄罗斯国际船舶注册簿中登记的船舶；

（9）海上固定和浮动平台、海上移动式钻井平台和钻井船；

（10）根据 2018 年 8 月 3 日的《加里宁格勒州和滨海边疆区的特别行政区联邦法律》获得特别行政区参与者身份的纳税人登记注册的船舶和飞机。

2.5.5.5 征收管理

下列部门应当向税务机关提供相关的税收资料：

（1）国家船舶登记局；

（2）地区海运和河运管理局；

（3）体育运动委员会；

（4）地区空运管理局；

（5）进行交通运输工具登记的其他组织。

对不向税务机关提供相关税收资料的上述机构的公职人员，可处以相当于法律规定最低月薪 5 倍的罚款。

交通运输税的纳税期限为日历年。法人实体应在纳税期满后的次年 2 月 28 前缴纳税款；自然人的应纳税额由税务机关核算，根据税务机关发送的税务通知缴纳税款。应在纳税期满后的次年 12 月 1 日前缴纳税款。

2.5.6 博彩税

2.5.6.1 纳税人

博彩税（Налог на игорный бизнес）的纳税人主要是从事博彩业的组织和个人。

2.5.6.2 征税对象

博彩税的征税对象是博彩业，按照赌博活动的类型征收税款。具体征收对象包括赌桌、赌博机等。

2.5.6.3 税率

博彩税税率由俄罗斯各联邦主体的法律制定。每台赌桌的税额为 5－25 万卢布，每台赌博机的税额为 0.3－1.5 万卢布。如果俄罗斯各联邦主体法律没有制定税率，则按以下税率征税：每台赌桌的税额为 5 万卢布，每台赌博机的税额为 3 千卢布。

2.5.6.4 征收管理

博彩税的纳税期限为月，纳税人应当在纳税期满后的次月 28 日前缴纳博彩税。

2.5.7 个人财产税

2.5.7.1 纳税人

拥有不动产并且由税务局进行评估后符合缴纳税款条件的个人须缴纳个人财产税（Налог на имущество физических лиц）。

2.5.7.2 征税对象

以下位于市区（包括莫斯科、圣彼得堡、塞瓦斯托波尔以及“天狼星”俄联邦直辖市）的财产：

（1）住宅建筑，是指位于附有配套设施、园艺和个人住房构造的房屋；

（2）居所指公寓（公摊部分除外）、房间；

（3）车库，停车位；

（4）单独的综合建筑；

（5）在建工程；

（6）任何其他建筑物，构筑物。

2.5.7.3 税基

个人财产税以国家不动产统一登记清册（以下简称“清册”）中的评估价格作为计税基础，法律另有规定的除外。

《税法典》378.2 条规定的征税对象，以其清册中的价格计税。其余的以征税对象的存货价值为计税基础。

纳税人拥有多套房产的，以其拥有的全部房产评估价格总和扣除免征额后的余额计征房产税。

不动产的评估价格由每年 1 月 1 日国家不动产统一登记清册中规定的不动产价值决定；对于征税期间内新建成的不动产，自纳入国家不动产统一登记之日起按其规定价值缴纳房产税。

除本法另有规定外，不考虑征税期间不动产价值的变动；有关部门在确定不动产价值时，应考虑到不动产价值变动的误差。

纳税人对于评估价格有异议的，经纠纷审理委员会或法院裁决；不动产评估价格发生变化的，确定税基时应参考纠纷审理委员

会和法院给出的评估价格并在纳税人提出复核申请的纳税期间对不动产价格予以更正，但此条不适用复核发生时未纳入国家不动产统一登记的不动产。对于房间面积 10 平方米、公寓面积 20 平方米，单栋房屋面积 50 平方米以及独立的综合建筑 100 万卢布以内的部分免征财产税。俄联邦直辖市（莫斯科、圣彼得堡、塞瓦斯托波尔以及“天狼星”）的市政代表机构有权依法增加房产税的免征额。扣除免征额后余额为负的以零税基计税。

2.5.7.4 税率

个人财产税税率由联邦和地方政府共同确定，联邦规定税率范围，地方政府可在联邦规定的税率范围内根据以下情况确定差别税率：

（1）征税对象的清册价值，即应纳税对象的总存货价值乘以平减指数系数（考虑纳税人在共同拥有的权利中所占的份额）；

（2）征税对象的类型；

（3）征税对象的所在地；

（4）征税对象所在的区域类型。

以清册中价格计税的：评估价为 30 万卢布以下，税率不超过 0.1%；评估价为 30 万至 50 万卢布，税率为 0.1%至 0.3%；评估价为 50 万卢布以上，税率为 0.3%至 2.0%。其中：

①0.1%税率：包括住房、住房的部分、住宅、住宅的部分、房间；在建房屋；至少包括一个住宅（房子）的独立综合建筑；车库和车位；面积不超过 50 平方米的商业建筑或结构；

②2%税率：评估价值超过 3 亿卢布的应税财产；

③0.5%税率：除上述财产之外的应税财产。

市政代表机构依法律（莫斯科、圣彼得堡、塞瓦斯托波尔以及“天狼星”联邦直辖市的法律）规定可增加或缩减所列税率，但此种调整行为不得超过三次。

以存货价格计税的：以纳税人拥有的全部财产价值乘以系数指数（考虑到每个征税对象的公摊部分），此规定仅适用于位于市区（三大直辖市下属的市）的财产。

2.5.7.5 税收优惠

符合以下条件的个人有权享有税收优惠：

（1）前苏联英雄、俄罗斯联邦英雄以及被授予荣誉三等功的；

（2）一级、二级伤残的；

（3）天生残疾的，残疾儿童；

（4）参加过内战、卫国战争及其他军事行动且在隶属于军队、战前游击队及退伍军人的军事行动的团体机构中参与保卫前苏联的；

（5）前苏联军队、海军、内务部和国家安全机构的文职人员；

（6）根据俄罗斯联邦法律有权获得社会援助的；

（7）军人以及服兵役人员在达到兵役、健康状况或与组织和工作人员安排有关的年龄限制时，总服役期满 20 年或以上的；

（8）直接参与核试验和核武器试验以及核武器和相关军事设施安装的安保团队的组成人员；

（9）根据 1998 年 5 月 27 日 76 号联邦法律关于军人地位的调查，失去经济来源的军人家属；

（10）养老金的领用者，根据相关法律按月领取养老金、抚恤金，且男性年满 60 岁，女性年满 55 岁的；

（11）免于兵役的或者参与过军事训练的公民，在阿富汗等国家履行国际义务的；

（12）因试验、演习和与任何类型的核设施，包括核武器和空间技术有关的其他工程而获得或遭受辐射病或致残的个人；

（13）在执勤期间死亡的军人和公务员的父母和配偶；

（14）专职从事创意活动的自然人拥有的特别装备过的，且在其使用期间作为创意工坊、工作室、居所仅用于组织私人博物馆、画廊、图书馆的房屋；

（15）面积不超过 50 平方米，位于建设私人附属设施、避暑别墅、卡车耕作或私人住所用地范围的财产；

（16）对于纳税人拥有的未用于创业活动的财产已征收财产税的，应予以退税；

（17）应对新冠肺炎疫情税收优惠。由于新冠肺炎疫情，纳入统一登记册并从事受新冠肺炎疫情影响最大的经济行业清单中提供的活动的个体企业家，免征 2020 年 4 月 1 日至 6 月 3 日期间与企业家活动有关的财产的个人财产税。

确定纳税人应纳税额时，不论纳税人申请的免税项目数量多少，都应该根据纳税人选择的优惠对每个项目予以免税。

以下征税对象享受税收优惠：

（1）公寓、公寓的部分或房间；

（2）住宅建筑或住宅建筑的部分；

（3）《税法典》第 407 条 1 款 14 项所指明的住所或建筑；

（4）《税法典》第 407 条 1 款 15 项规定的结构；

（5）车库或停车位。

对于《税法典》第 406 条 2 款 2 项所规定的征税对象，不给予税收优惠，但位于此类征税对象的车库和停车位除外。

享受税收优惠的纳税人应向所属税务机关提交减免税申请并提出文件证明其享有税收优惠并选择其所享受项目的权利。

纳税人须在提出享受财产税优惠政策申请当年的 12 月 31 日前向主管税务机关报送其选择享受税收优惠的财产。

纳税人已经报送享受优惠的财产名单的，纳税期间的 12 月 31 日以后不得申请修改优惠财产清单。

未报送享受优惠财产清单的，税务机关应使其享受其能够享受的全部税收优惠项目，并计算出最大优惠额度。

报送清单的格式由联邦行政机关规定，授权给税收相关部门控制与监督。

2.5.7.6 纳税申报

个人财产税由税务局每年进行评估计税，由纳税人根据税务评估结果在纳税年度的次年 12 月 1 日之前支付。

2.5.8 土地税

土地税（Земельный налог）是由《税法典》和市政代表机构的法律法规制定的，所有在俄罗斯的市辖区域内拥有土地或根据特定条件使用土地的单位和个人应缴纳的地方税。

2.5.8.1 纳税人

具有俄罗斯境内土地的所有权、永久使用权和终身可继承占有权的单位和个人，视为土地税的纳税人，包括：

（1）俄罗斯法律规定的法人，包括企业、联合公司、组织和机构；

（2）外国法人；

（3）国际非政府组织；

（4）个人，包括俄罗斯公民、外国公民和无国籍公民。

无偿、临时使用或承租土地的单位及个人不视为土地税的纳税人。

若该土地为单位投资资源的组成部分，视该纳税人为单位的管理者，以获得该土地资产的实际耗费计税。

2.5.8.2 征税对象

（1）对于市（包括联邦直辖市莫斯科、圣彼得堡、塞瓦斯托波尔和“天狼星”）辖区内的土地计征土地税，包括：

①提供给企业和农户、农场、农副业生产的其他企业的土地；

②提供给个人用于从事个体副业、住房建筑、园艺、蔬菜栽培和畜牧业的土地；

③提供给居民合作社用于园艺、蔬菜栽培和畜牧业的土地；

④提供给交通运输、林业、水利、渔业和狩猎业企业、机构、组织的某些职工的份地；

⑤用于住宅、别墅和车库建设和其他目的的土地；

⑥工业、交通、通信、无线电广播、电视、信息、宇航保障和动力用地；

⑦物质生产和非生产领域其他部门用地；

⑧采伐木材的林地、林地中的农业用地；

⑨用于经济活动的水资源用地；

⑩用于休息目的的林地和水资源用地。

（2）以下土地不纳入征税范围：

①俄罗斯联邦法规定的不进入流通环节的土地；

②俄罗斯联邦法规定的流通受限制的土地，俄联邦民族文化遗产中具有特别价值的建筑以及在世界遗产名录、历史和文化保护区、考古遗址、博物馆中的文物占用的土地；国有水利机构管辖的水资源占用的土地；

③森林资源占用的土地；

④公寓建筑公摊部分占用的土地。

2.5.8.3 税基

土地税以俄联邦土地法（国家土地登记清册）中列出的征税对象的土地价值为计税依据。土地价值依据纳税人拥有、占有或使用的应税土地的面积，以及是否为住宅用地等因素，由有关主管部门确定。如果房屋和建筑物用地由若干单位和个人分别使用，则分别按照各自的用地计算征税。

2.5.8.4 税率

土地税实行差别税率，区分农业用地、住宅用地和非农业、非住宅用地等土地用途，适用不同的税率。市政代表机构在下列《税法典》规定的最高税率限定范围内，立法确定本市辖区域内的土地税税率：

（1）0.3%的税率

①农业用地、用于农业生产或居住区中用于农业部分的土地；

②住宅、社区服务和居住的基础设施建设占用的土地以及购买的建筑用地；

③购买（取得）的用于个人业余时间耕种、园艺、卡车耕作、畜牧以及别墅农业的用地；

④根据俄联邦法律规定，流转受限的国防、安全和海关用地。

（2）1.5%的税率

除上述规定以外的土地。

2.5.8.5 税收优惠

下列土地免税：

（1）刑罚系统的机构和团体用于执行刑罚使用的土地；

（2）国家公路占用的土地；

（3）宗教组织用于宗教及慈善用途使用的土地；

（4）残疾人及其法定代表人至少占80%的残疾人公共组织（包括那些由残疾人公共组织工会组成的公共组织）用于开展法定活动的土地；

（5）民间工艺组织用于生产和销售民间工艺产品的土地；

（6）属于俄罗斯联邦北部、西伯利亚和远东土著少数民族个人以及这些少数民族社区用于保存和发展其传统生活方式、商业和手工艺的土地；

（7）经济特区的居民企业拥有或使用的位于经济特区境内的土地，自拥有每个土地的月份起5年内免税；

（8）斯科尔科沃创新中心和其他创新科技中心的居民企业拥有或使用的位于斯科尔科沃创新中心或其他创新科技中心领土的土地；

（9）具有工业生产型经济特区居民身份的造船企业，该组织注册之日起 10 年内，用于船舶建造和修理的土地免税；

（10）自由经济区的居民企业拥有或使用的位于自由经济区境内的土地，自拥有每个土地的月份起 3 年内免税；

（11）应对新冠肺炎疫情税收优惠。由于新冠肺炎疫情，纳入统一登记册并从事受新冠肺炎疫情影响最大的经济行业清单中提供的活动的个体企业家，免征 2020 年 4 月 1 日至 6 月 30 日期间与企业家活动有关的土地的土地税。由于新冠肺炎疫情，2020 年第一季度和第二季度应预缴的企业财产税的缴纳期限分别延期到 2020 年 10 月 30 日前和 2020 年 12 月 30 日前支付。

2.5.8.6 税款缴纳

土地税的纳税期限为日历年。预缴税款和最后纳税期限由市政代表机构具体规定。

单位纳税人缴纳土地税采用自行计算，按季预缴的缴纳方式缴纳税款。个人纳税人应于纳税期限届满的次年的 12 月 1 日之前缴清税款。从 2021 年 1 月 1 日起，单位纳税人也无需提交年度纳税申报表，而由税务机关向纳税人发送需缴纳税款的通知书。单位所有、占有或者使用的每处土地应单独计税，住宅用地按照每处房产单独计算。对于新拨用地，单位应自取得土地之日起 1 个月以内提交税款计算单。单位的应税土地位于不同的税务机关的管辖区内，应当分别向每个税务机关提交位于该税务机关管辖区内的应纳税土地的税款计算书。组织纳税人应于纳税期满后的次年 2 月 28 日前缴清税款。

个人纳税人缴纳土地税，由税务机关负责计算其应纳税额；纳税人根据税务机关发送的税款缴纳通知书纳税。

2.5.9 社保费

2.5.9.1 纳税人

社保费（Страховые взносы）的纳税人为根据有关特定类型的强制性社会保险的联邦法律而成为投保人的下列人员：

（1）向自然人支付款项和其他报酬的人；组织；个人企业家；不属于个人企业家的自然人。

（2）个人企业家、律师、调解员、从事私人业务的公证员、仲裁经理、评估师、专利律师和其他根据俄罗斯联邦法律从事私人业务的人员。

2.5.9.2 征税对象

（1）具有劳动关系，根据民法合同完成工作，提供服务；

（2）根据为作品作者的利益签订的著作合同；

（3）根据科学、文学、艺术作品专有权转让协议、出版许可协议、授予科学、文学、艺术作品使用权的许可协议，包括权利管理组织在集体基础上根据与用户签订的协议为作品作者累积的报酬。

2.5.9.3 税基

（1）2017 年至 2022 年期间（截至并包括 2022 年 12 月 31 日）从相关年份的 1 月 1 日起根据俄罗斯联邦的平均增长工资来计算临时丧失劳动能力和与生育有关的强制性社会保险的保险费上限，进行年度指数化；

（2）向自然人支付款项和其他报酬的人、组织、个人企业家、不属于个人企业家的自然人，在 2017－2021 年期间，计算强制性养老保险缴费基数的最高金额应考虑到相关年度确定的俄罗斯联邦平均工资，并增加 12 倍，以及对其适用的相关日历年的以下

系数来确定：2017 年，1.9；2018 年，2.0；2019 年，2.1；2020 年，2.2；2021 年，2.3。

（3）计算社保费最高基数的数额应由俄罗斯联邦政府每年确定，计算保险费的最高基数的金额应四舍五入到整千卢布。在这种情况下，500 卢布以上的数额应四舍五入到整千卢布，不足 500 卢布的数额应予舍弃。

（4）在计算涉及到作者订单合同、《俄罗斯联邦民法典》第 1225 条第 1 款第 1－12 项规定的知识产权活动成果转让协议、出版许可协议、《俄罗斯联邦民法典》第 1225 条第 1 款第 1－12 项规定的授予知识活动成果使用权许可协议等部分社保费税基时，减少与此类收入相关的实际发生和记录费用的金额。

（5）如果（4）所述的费用不能用文件证实，则应按以下数额（占应得收入的百分比）予以扣除：

①文学作品，包括剧院、电影院、舞台和马戏团的创作，20%；

②平面艺术、摄影、建筑和设计作品的创作，30%；

③雕塑、纪念装饰绘画、应用艺术和设计、架上绘画、戏剧电影场景以及使用不同技术创作的图形创作，40%；

④用于视听创作（录像、电视和电影）、录音制品、广播或有线广播或电视节目，30%；

⑤用于舞台音乐作品（歌剧、芭蕾舞剧、音乐喜剧）、交响乐、合唱、室内乐作品、管弦乐队作品、电影、电视和录像片以及戏剧的原创音乐创作，40%；

⑥用于创作其他音乐作品，包括为出版准备的作品，25%；

⑦用于文学和艺术作品的表演，20%；

⑧用于创作科学作品，研发计算机程序、数据库，20%；

⑨发现、育种成果、发明、实用模型的创造、工业设计、生产秘密（专有技术）、集成电路布局（在使用的前两年中获得的收入），30%。

2.5.9.4 税率

（1）除另有规定外，到 2022 年 12 月 31 日（包括该日）为止的保费率应定为以下数额：

①对于强制性养老保险：在计算该类保险的保险费既定范围一，22%；高于该类保险的保险费既定范围，10%；

②针对暂时残疾和与生育有关的强制性社会保险：在该类保险的保险费既定范围内，2.9%；对暂时伤残的强制性社会保险和与生育有关的、有利于临时居住在俄罗斯联邦的外国公民和无国籍人士（根据 2002 年 7 月 25 日 N115－FZ《关于外国公民在俄罗斯联邦的法律地位》的联邦法律，高水平专家除外）的付款和其他补偿，在计算该类保险的保险费既定最高范围，1.8%；

③强制性健康保险，5.1%。

（2）除另有规定外，从 2023 年起，强制养老保险、临时丧失劳动能力和与生育有关的强制社会保险以及强制医疗保险的保费率应按以下统一数额（统一保险费率）：

①在既定统一保险费计算基数限额内，30%；

②超过既定统一保险费计算基数，15.1%；

（3）对于为检察官、俄罗斯联邦调查委员会成员、联邦法院法官和治安法官支付款项和其他报酬的保险缴款人，自 2023 年起将这些款项的保险缴款率定为以下数额：

①在计算保险费单一最高限额范围内，针对暂时丧失工作能力和与生育有关的强制性社会保险，2.9%；

②强制性医疗保险，5.1%

③检察官、俄罗斯联邦调查委员会成员、联邦法院法官和治安法官支付款项和其他报酬的保险缴款人，不计算上述款项的强制养老保险缴款。

2.5.9.5 税款缴纳

2023 年 1 月 1 日前，为一日历月计算的社保费应在纳税期满后的次月 15 日前缴纳。2023 年 1 月 1 日起，为一日历月计算的社保费应在纳税期满后的次月 28 日前缴纳。需要汇出的保险费数额应以卢布和戈比为单位计算。

除非另有规定，保险费应由组织在其所在地和该组织已开立银行账户的独立分支机构的所在地计算并支付保险费。

第三章　俄罗斯税收征收和管理制度

3.1 税收管理机构

俄罗斯联邦税务局隶属于俄罗斯联邦财政部，是俄罗斯负责税收征管的主要部门。俄罗斯联邦税务局目前总计有约 15 万名工作人员，税收征收机构共 900 多个，负责全国约 300 多万户企业和其他纳税人的税款征收。俄罗斯联邦税务局正在实现税收征管新的数字化转型——IT 架构已经成为所有税收征管流程的基础，为实现税收征管现代化奠定了基础。目前俄罗斯联邦税务局数据处理中心是所有税收征管业务的唯一平台，新近完成建设的基础设施在唯一的纳税人识别码下，归集全部相关的经营活动，可以实现一户式的纳税人档案查询。自 2015 年起，俄罗斯联邦税务局利用大数据和高级分析技术，监控增值税的纳税遵从行为；自 2016 年起，率先在皮草商品上加贴电子标签，试图通过二维码扫描等无线射频识别技术，实现在线监控货物的流动，改善皮草市场的透明度。目前这项工作已经推广到了医药、烟草、服装、鞋类等行业。2016 年 3 月 14 日，俄罗斯联邦税务局局长签发税务局令，制定、开发、使用俄罗斯联邦税务局自动信息系统 3 期（俄文：Автоматизированной Информационной Системе，简称АИС《Налог－3》；英文：the Automated Information System 简称 AIS“Tax－3”）。2017 年开始强制推行使用在线收银机系统，以此实现实时直接向联邦税务局云存储器传送零售交易数据。为了应对数字经济相关问题，联邦税务局在 2017 年实行了在线主动遵从方案，通过国际在线服务供应商，为缴纳增值税提供便利。联邦税务局的创新战略通过运用新技术提高了税法遵从度，增加了税收收入。

3.1.1 税务系统机构设置

（1）俄罗斯联邦税务局

俄罗斯联邦税务局是俄罗斯联邦税务部门的中央机关，下设 9 个行业跨区域特大型纳税人税务管理局、8 个联邦管区税务管理局、84 个联邦主体税务局（俄罗斯有 85 个联邦主体，阿尔汉格尔斯克州和涅涅茨自治区共设 1 个联邦主体税务局）、3 个跨区域数据集中处理管理局、1 个跨区域转让定价调查局和 1 个跨区域案头检查局（见图 1）。

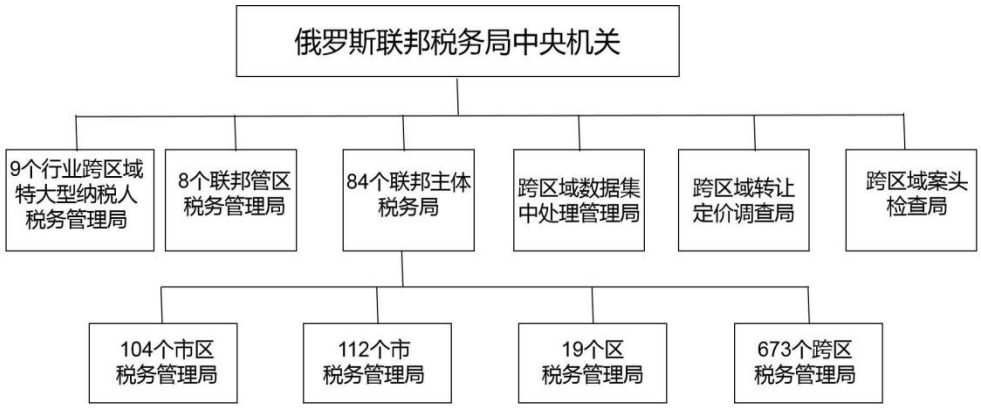

图 1　俄罗斯联邦税务局系统

（2）所属税务机关

9 个行业跨区域特大型纳税人税务管理局包括：行业跨区域特大型纳税人税务管理局第一局（石油行业）、第二局（天然气行业）、第三局（制造、建筑和贸易行业）、第四局（电力行业）、第五局（冶金行业）、第六局（交通运输行业）、第七局（通信行业）、第八局（军工行业）、第九局（金融行业）。跨区域特大型纳税人税务管理局对分管行业内的大企业进行管理。8 个联邦管区税务管理局分别是：中央联邦管区税务管理局、南部联邦管区税务管理局、西北联邦管区税务管理局、北高加索联邦管区税务管理局、远东联邦管区税务管理局、西伯利亚联邦管区税务管理局、乌拉尔联邦管区税务管理局、伏尔加河沿岸联邦管区税务管理局。联

邦管区税务管理局对管区内的联邦主体税务局的税收执法和行政管理进行监督。

俄罗斯联邦主体（共和国、州、边疆区等）设有 84 个联邦主体税务局（阿尔汉格尔斯克州和涅涅茨自治区共设一个联邦主体税务局），下设 19 个区税务管理局、104 个市区税务管理局、112 个市税务管理局和 673 个跨区税务管理局，全部为基层税务管理部门，统一征收俄罗斯联邦税费、联邦主体税费和地方税费，实行全国统一规范的税务管理和服务。

3.1.2 税务管理机构职责

俄罗斯联邦税务局是联邦执法机关，履行监督税法的执行情况、税款以及国家征收的其他费用能否按照有关法律规定准确、足额、及时缴纳，同时还监督酒精、酒精制品和烟草制品的生产和流转，并且还负有在其管辖范围内外汇管理的职能。

俄罗斯联邦税务局还被授权进行法人组织的注册登记，以及作为个体经营者、农场经营者的自然人注册登记，此外，在破产事务中代表国家要求破产的组织机构履行有关支付义务。

俄罗斯联邦税务局负责建立并维护各类人口和商业数据信息的统一记载和保存。自 2017 年起，联邦税务局负责收取雇主和个体企业家支付的社会保险费。

俄罗斯联邦税务局按照宪法、宪法性法律、联邦法律、俄罗斯联邦总统令、联邦政府法令、俄罗斯联邦签署的国际条约、俄罗斯联邦财政部规范性法律文件、联邦税务局组织法履行自己的职能。

俄罗斯联邦税务局直接或者通过其派驻在各地的机构与其他联邦执法机关、俄罗斯联邦主体执法机关、地方政府执法机关、国家预算外基金组织、其他社会团体以及其他组织协调配合开展工作。

3.2 居民纳税人税收征收管理

《税法典》规定俄罗斯税收管理的基本原则是：任何人都应当依法纳税；税法面前人人平等；征税不得妨碍公民行使宪法赋予的权利；税和费的设立不得破坏俄罗斯联邦统一的市场经济活动，特别是直接或间接限制货物（劳务、服务）或资金在俄罗斯联邦境内自由流动；税费征收必须依《税法典》规定的程序进行；税收法律应当明确，使每一个纳税人都能够明晰应当缴纳什么税，何时缴纳，如何缴纳；法律不明确、产生歧义的，按照有利于纳税人的方式解释。

3.2.1 税务登记

（1）单位纳税人登记：

为了进行税收监管，单位需在单位所在地、其独立的分支机构所在地、以及其拥有的不动产和车辆所在地和法律规定的其他地点向税务机关进行相应的登记。

外国组织应在税务机关收到以下任一文件之日起 5 个工作日内，根据《俄罗斯联邦税法》规定在税务机关进行登记：

①经俄罗斯财政部 2018 年 12 月 28 日第 293n 号令批准，税务机关规定的非生产共享协议下的投资者或协议运营商的外国组织的登记申请和文件；

②税法第 85（4）和（7）条中提到的信息；

③将信息输入国家统一法律实体登记册。

符合俄罗斯财政部 2018 年 12 月 28 日第 293n 号命令批准的非生产共享协议下的投资者或协议经营者的外国组织的税务机关核算的具体形式和要求的申请和随附文件，可以通过邮寄方式寄给税务机关，并要求提供回执。在寄出的文件中，必须附上一份经正式认证的个人身份文件副本，证明申请中所提供信息的准确性和完整性。

（2）个体纳税人登记：

为了进行税收监管，个人需在个人所在地、其独立的分支机构所在地、以及其拥有的不动产和车辆所在地和法律规定的其他地点向税务机关进行相应的登记。并在俄罗斯的各类税费中分配单一纳税人识别号。个人纳税人登记是由税务机关在其居住地（所在地——如果该人在俄罗斯没有居住地）根据国家统一公民身份记录登记簿中的出生数据和根据税法第 85 条第 1—6、8 和 13 款收到的信息，或根据个人向其选择的任何税务机关提交的申请进行的。

税务机关有义务在收到个人申请后的五天内根据该个人申请进行登记，并在同一时期内颁发税务登记证书（如果之前没有颁发过该证书）。

登记申请由申请人亲自提交给任何与个人合作的税务机关，可以通过提供国家和市政服务多功能中心、挂号信，或以电子形式通过“个人向税务机关登记申请”服务发送等方式提交给税务机关。登记申请也可由个人授权代表持根据俄罗斯民事法律签发的委托书向税务机关提交。当个人向税务机关提交申请时，应同时提交证明个人身份和确认在居住（所在）地登记的文件。如果俄罗斯公民在俄罗斯境内没有居住（所在）地，则只需提交身份证明文件。外国公民或无国籍人士在向税务机关提交登记申请时，应同时提交证明其身份和确认其在俄罗斯居住（居留）权的文件。外国公民根据规定，登记所需文件应以俄语或外语提交给税务机关，并附上按规定方式认证的俄语译本。当申请书通过挂号信寄出时，可附上登记所需文件，包括证明个人身份的文件；确认在居住地或逗留地登记的文件，即确认外国公民或无国籍人士在俄罗斯居住（居留）权利，的正式认证副本。

3.2.2 账簿凭证管理制度

（1）账簿设置要求

①会计（财务）报表应真实、公正地反映一个经济实体在报告日的财务状况、财务结果以及报告期内的现金流量，这是报表使用者做出经济决策所必需的；

②经济实体应编制年度会计（财务）报表，除其他联邦法律、国家会计监管机构的监管法律法规另有规定；

③年度会计（财务）报表应在会计报告年度内完成；

④在俄罗斯联邦法律、国家会计监管机构的监管法规规定的情况下，经济实体应编制中期会计（财务）报表；

⑤中期会计（财务）报表应在不少于会计报告年度的会计期内编制；

⑥会计（财务）报表应包括一个经济实体所有分支部门的活动指标，包括其分支机构和代表机构；

⑦会计（财务）报表应以卢布为单位编制；

⑧会计（财务）报表的批准和公布应按照联邦法律规定的方式和情况进行；

⑨如果公布须经强制审计的会计（财务）报表，这些会计（财务）报表必须与审计报告一起公布；

⑩会计（财务）报表不得作为商业机密；

⑪除非其他联邦法律另有规定，综合财务报表的法律监管应根据本联邦法进行。

（2）会计制度简介

一个经济实体进行其会计记录的全部方式构成了其会计政策。经济实体应根据俄罗斯的会计法、联邦和行业标准独立制定会计政策。在为某一特定会计项目制定会计政策时，要从联邦准则允许的方法中选择一种会计方法。如果联邦准则没有规定某一特定会计项目的会计方法，则根据俄罗斯会计立法、联邦和行业标准规定的要求，独立制定该方法。为了确保若干年内会计（财务）报表的可比

性，会计政策的变更应从会计年度开始，除非变更的原因另有规定。会计政策在下列情况下可以改变：

①俄罗斯联邦的会计立法、联邦和行业标准规定的要求发生变化；

②开发或选择新的会计方法，应用该方法会提高会计对象的信息质量；

③经济实体经营环境发生重大变化。

（3）账簿凭证的保存要求

①初级会计文件、会计登记簿、会计（财务）报表应由经济实体保存，保存期限根据国家档案组织规则确定，但在会计年度后不少于五年；

②会计政策文件、经济实体的标准、与组织和维护会计工作有关的其他文件，包括复制电子文件的方式以及电子签名认证，应在最后一次用于编制会计（财务）报表的年份之后，由经济实体至少保存五年；

③经济实体必须确保会计文件在安全条件下保存，并防止被更改。

（4）发票等合法票据管理

发票是作为买方按规定的方式向货物（工程、服务）和财产权的卖方（包括以自己名义销售货物（工程、服务）和财产权的委托代理人）申请扣税的依据文件。发票可以以纸质形式和电子形式编制和开具。除非另有规定，在交易双方同意的情况下，如果上述各方具有接收和处理这些发票的兼容技术手段和能力，则应按照既定的格式和程序编制电子形式的发票。当需要追踪的货物被售出时，应以电子方式开具发票，包括校正发票，以下情况除外：

①为个人、家人、家庭和其他非商业目的向个人销售可追踪的商品，以及向职业所得税的纳税人销售商品；

②按照出口（再出口）的海关程序从俄罗斯境内销售和转移可追踪的货物；

③从俄罗斯到欧亚经济联盟另一成员国领土内可追踪货物的销售和流动。

电子发票是具有法律效力的原件，同纸质发票一样包含相同的细节和数据，必须由负责人或被授权人签字，并在 5 天内发出。电子发票也必须在日志和采购与销售分类账中登记，并以电子方式存储 4 年。它可以作为增值税扣减的依据而提交。

3.2.3 纳税申报

在俄罗斯注册法人机构时，企业需获得税务登记证（号），依据联邦及地方政府规定按时纳税。法人机构的会计师必须是俄罗斯公民。纳税申报时间依税种的不同，分为按月缴纳、按季度缴纳及按年度缴纳等，纳税人应当根据税收法律规定的具体期限进行纳税申报，提交申报表和有关资料。

纳税人应向办理税务登记的税务机关进行纳税申报，并载明纳税人识别号。纳税人自行到税务部门进行纳税申报，需携带所在地证明（法人注册证、税务登记证）、银行账户、需纳税项目的收据证明等，可以纸质材料进行申报，也可以网上进行申报。税务机关对符合要求的纳税申报应注明受理。

纳税申报表的格式及填写方法由《税法典》作出统一规定。除法律规定的内容之外，税务机关无权要求纳税人填报与税款计算缴纳无关的信息。

纳税申报可由纳税人（征税人、保险缴款人、税务代理人）亲自或通过代表向税务机关提交、或通过邮寄附件清单的方式提交、或通过电信渠道、或纳税人的个人账户进行电子提交。提交纳税申报表可以用纸质形式和电子形式两种形式，但符合下列条件的之一的，必须提交电子申报表：

（1）上一日历年度企业雇员超过 100 人的；

（2）本年度新开业或重组的企业雇员超过 100 人的；

（3）2015 年 1 月 1 日以后适用增值税的纳税申报。

3.2.4 税务检查

（1）纳税评估

必要时，可在合同基础上聘请专家参与具体的税务监督活动，包括进行实地检查。需要科学、艺术、技术或工艺方面的特殊知识以解释说明出现的问题时，应任命一名专家进行评估。应根据进行现场检查的税务机关人员的决议任命专家，决议中将指出评估任命、专家姓名和进行检查组织的名称、向专家提出的问题和向专家提供的材料。专家有权研究与评估对象有关的检查材料并申请补充材料。若提供的材料不充分，或不具备进行评估的必要知识，专家可以拒绝提供意见。在任命和履行专家职责期间，被检查人应有权：

①质疑专家；

②要求从被检查人指定的人员中任命一名专家；

③提交补充问题，听取专家对这些问题的意见；

④在税务人员的允许下，在专家评估期间在场，并向专家作出解释；

⑤了解专家的意见。

专家的意见或其关于无法提供意见的报告应提交给被检查人，被检查人有权作出解释和提出异议，并要求向专家提出更多的问题和指定额外或重复的专家评估。在结论不够清晰或完整的情况下，应指定同一或另一专家进行补充评估。若专家的结论不合理或对其正确性存疑，则应指定另一专家进行二次评估。

（2）税务稽查

税务机关对纳税人实施的税务检查分为案头检查和实地检查。税务检查是对纳税人、支付人和扣缴人遵守税收法律情况的监督。

①案头检查。是税务机关根据自己掌握的纳税人提交的申报资料等进行的检查。税务机关工作人员无需上级批准，在纳税人提交申报之后 3 个月内进行案头检查。（对外国公司纳税而言，在其提交申报之后六个月内进行案头检查）

案头检查中发现纳税人提交的申报资料存在错误等情况的，纳税人必须在 5 日内作出说明或者在规定期限内进行纠正。

在根据纠正后的纳税申报进行税务检查时，如果与之前提交的纳税申报相比，向俄罗斯预算体系缴纳的税款有所减少，税务机关则有权要求纳税人在 5 天内提交必要的解释说明，说明纳税申报中相关指标的变化。

②实地检查。税务机关对纳税人实施实地检查，需要取得税务机关领导的批准。如纳税人没有能力提供房间进行实地检查，检查可以在税务机关内进行。

进行实地检查的决议需包含以下信息：

A.纳税人的全名和缩写名或姓、名和父称；

B.检查对象，即要检查其计算和支付的正确性的税种；

C.纳税人被检查的时期；

D.被委托进行检查工作的税务局员工的职位、姓氏和姓名缩写。

实地检查可以针对纳税人一个或者多个税种的缴纳情况。但是，禁止税务机关针对同一税种在一个纳税期间内进行两次及以上实地检查。除非有负有监督税收征管情况的联邦权力机关的批准，税务机关不得在一日历年度内对同一个纳税人进行两次以上的实地检查。

实地检查不得超过两个月，但该期限可延长至 4 个月，在特殊情况下可延长至 6 个月。现场检查的期限应从决定进行检查的日期开始计算，到编写检查报告的日期。

作为实地检查的一部分，税务机关有权检查纳税人分支机构和代表机构的活动。在对纳税人分支机构和代表机构进行独立的现场检查时，检查时间不得超过一个月。

（3）结果处理

根据现场检查的结果，授权的税务人员必须在现场检查报告发布之日起的两个月内以规定的形式起草一份税务检查报告。如果在案头检查过程中发现有违反税法的情况，进行检查的税务机关人员必须在案头检查结束后十天内按照规定格式起草一份税务检查报告。税务稽查报告应由进行相关稽查的人员和被稽查人（其代表）签署。

接受税务检查的人（或其代表）在收到税务检查报告之日起一个月内，如果对税务检查报告中陈述的事实以及检查人员的结论和建议有异议，有权就上述行为的整体或个别条款向有关税务机关提出书面异议。在这种情况下，接受税务检查的人（或其代表）有权在书面反对意见中附上或在商定的期限内向税务机关提交确认其反对意见有效性的文件（经认证的副本）。

3.2.5 税务代理

俄罗斯《税法典》对税务代理没有进行规定，实践中，税务代理中介机构实行行业自律，代理纳税人办理涉税事宜。

3.2.6 法律责任

根据《税法典》第一部，对纳税人不同类型的税务违法行为可以进行处罚。最重要的罚则是：

（1）违反基本规定的处罚

①逾期税务登记。如果错过登记截止时间，处 1 万卢布罚款；如果在未登记的情况下开展业务，处该期间开展业务收入的 10%但不低于 4 万卢布的罚款。

②违反税收会计规定。未造成税款少缴的，根据其性质和持续情况处以 1 万至 3 万卢布罚款（在几个纳税期均违规）；如果因少计税基而导致违规的，处未缴税款的 20%但不少于 4 万卢布的罚款。

③无正当理由逾期提交纳税申报表。处以应纳税额的 5%且不低于 1000 卢布，但不得超过应纳税额的 30%。

（2）不履行纳税义务的处罚

①逾期纳税。每日向纳税人和扣缴义务人收取逾期纳税利息（滞纳金），利率为俄罗斯中央银行再融资利率的 1/300。2018 年 12 月 27 日之后产生的因未缴税款而征收的滞纳金，不得高于未缴税款。

②少缴税款。少报应缴税款的，处少报未缴税款 20%的罚款；如果故意少报税款的，处少报未缴税款 40%的罚款。

③代扣代缴义务人未预提税款或欠缴税款。处代扣代缴义务人未预提欠缴税款 20%的罚款。

④刑法规定公司管理人员应承担的逃税责任。除公司外，其管理人员如果不履行税务义务，还可能根据俄罗斯法律受到行政罚款。此外，故意逃税导致严重少缴税款的行为可能受到刑事处罚。刑法第 199 条规定了刑事处罚的逃税行为：根据法律规定应向税务机关提交而未提交纳税申报表或其他文件或提交的纳税申报信息明知是不正确的。重大逃税行为可处以 10 万至 30 万卢布的罚款或没收被定罪者 1－2 年的工资或其他收入的罚款，或强迫劳动长达 2 年，剥夺或不剥夺担任特定职位或开展特定业务权利，最长可达 3 年，或逮捕 6 个月，或监禁 2 年，剥夺或不剥夺担任特定职位或开展特定业务权利，最长可达 3 年。重大逃税行为是指连续 3 年少缴税费或社会保障金超过 1500 万卢布。特别重大逃税行为可处以 20－50 万卢布的罚款或没收被定罪者 1－3 年的工资或其他收入，或强迫劳动 5 年，剥夺或不剥夺担任特定职位或开展特定业务权利，

最长可达 3 年，或 5 年以下监禁，剥夺或不剥夺担任特定职位或开展特定业务权利，最长可达 3 年。特别重大逃税行为是指少缴税费或社会保障金超过 4500 万卢布。如果组织或个人首次税务犯罪、并已全额支付未缴的税费和社会保障金以及相应逾期利息和罚款，则免于承担刑事责任。

（3）其他处罚

①俄罗斯法律规定，如果一家公司在至少 12 个月的时间内没有申报纳税，也没有进行任何银行交易，税务机关可以对该公司进行清算。

②对银行不遵守税法规定相关义务的，有特别的处罚。

3.2.7 其他征管规定

纳税人认为税务机关及其工作人员行为不恰当的，可通过被申诉机关向上一级税务机关进行申诉。被申诉的税务机关应在申诉提交之日起 3 日内将申诉状及其附带材料提交给上一级税务机关。

当收到关于税务机关、非法行为或不作为的行为的投诉时，税务机关有责任采取措施解除申诉人的权利违规。如果违规被解除，税务机关应在三天内将此事通知上级税务机关，并附上证明文件（如具备）。

如《税法典》中未有其他规定，申诉人自知道或应当知道自身权益被损害之日起一年之内有权直接向上一级税务机关进行申诉。对于未经申诉已经生效的追究或不追究税收违法行为责任的决定进行申诉，应在该决定作出之日起一年内进行。

对受理申诉机关的申诉处理决定不服的，在该处理决定作出之日起 3 个月内向授权负责监督税收及费用征收的联邦执行权力机关进一步申诉。

申诉期已过但有正当理由的，根据申诉人的申请，上一级税务机关可以延长其申诉期。

纳税人认为税务机关及其工作人员行为不恰当的，也可以直接向法院起诉。组织和个体企业家对税务机关的法令（包括标准法令）、税务人员的行为或不作为提起司法申诉，应按照联邦法律规定的仲裁程序向仲裁法院提交申诉书；自然人对税务机关的法令（包括标准法令）、税务人员的行为或不作为提起司法申诉，应按照对政府机关和公务人员非法行为提起申诉的联邦法律的规定向普通审判法院提交申诉书。

（1）纳税人的权利

《税法典》赋予纳税人享有如下权利，承诺对纳税人权利和合法利益进行行政和司法保护，规定对纳税人权利的保护是相关税务人员的义务，未能履行或不恰当的履行保护纳税人权利的义务应按照联邦法律规定承担责任。

①从登记所在地税务机关无偿获取关于现行税费法律、法案以及纳税人的权利和义务、税务机关和其公务人员的权力的信息，以及获取税务申报表格和填写方法；

②从税务机关获取有关俄罗斯联邦主体税收和收费法律法规、地方税收和收费规范性法规的书面说明；

③按税法的规定并在具备条件的情况下享有税收优惠；

④根据本法典规定的条件和方式办理延期纳税、分期纳税、税务贷款或投资税收减免；

⑤及时减免税款或退还税款、罚款利息、多支付或多征收的罚款金额以及超过正确数额的金额；

⑥亲自或通过其代表在税务法律关系中代表自己的利益；

⑦就税收和费用的计算和缴纳等问题向税务机关和其公务人员提供说明书；

⑧进行税收检查时应在场；

⑨获取税务检查和税务机关决定的副本，以及税务通知和缴纳税款的要求。

⑩当税务人员对纳税人执行公务时遵守税务和其他法律的要求；

⑪不执行税务机关和其公务人员不符合本法典或其他联邦法律的不合法决定和要求；

⑫根据规定的方式对税务机关的决议和其公务人员的行为（不作为）提起申诉；

⑬要求保守税收秘密；

⑭因税务机关所作的不合法决定或其公务人员的不合法行为（不作为）造成的损失，根据既定的方式要求全额补偿；

⑮在本法典规定的情况下，参与税务检查或税务机关其他行为的审议过程中。

（2）纳税人的义务

①依法支付所征税收和费用；

②如果《税法典》有规定，有义务在税务机关注册；

③如果《税法典》有规定，有义务根据规定的方式对其收入（费用）和应税项目保存账簿、向登记所在地的税务机关上报所需支付税款的税务申报表，以及按照联邦会计法提供会计账簿；

④如税务机关要求，向个体工商户、开展私人业务的公证人、成立律师事务所的律师的居住地的税务机关提交收入和支出、经济交易的账簿记录；

⑤在《税法典》规定的情况下，向税务机关和其公务人员提供所需的计算和支付税款的资料；

⑥遵循税务机关合法要求，不得违反税收及费用法律；当税务人员执行公务时，不得妨碍税务人员的正常执法；

⑦按照税收及费用立法规定的情况和方式向税务机关提供必要信息和文件；

⑧保留会计和税务记录以及其他用于计算和缴纳税款的文件，包括确认收入、支出（对于组织和个体工商户），以及缴纳（代扣）税款的文件，五年内保存，除非本法典另有规定；

⑨在税务机关要求下，个体工商户、从事私人执业的公证员、设立律师事务所的律师需提供收支和经营业务记录的账簿；报告年度结束后三个月内，将不需要提供年度财务报告，作为国家财务信息资源的组织的年度财务报告提交给其所在地税务机关，以下情况除外：该组织根据联邦法律不需要进行会计核算,该组织为宗教组织，或者是向俄罗斯联邦中央银行提交年度财务报告的机构，除非本款另有规定。俄罗斯联邦中央银行应在报告年度结束后的次年 5 月 15 日之前向负责税收和征收监管的联邦行政机关提交包括资产负债表和财务报表在内的年度财务报告；

⑩履行《税法典》规定的其他义务。

3.3 外国企业的税收征收管理

3.3.1 外国企业税收征管措施简介

不论外国企业是否在俄罗斯设立常设机构，都应当遵从俄罗斯税务机关相应的登记和信息报告的有关规定。

（1）外国企业税务登记时间标准。根据相关规定，如果外国企业在一年内通过分支机构在俄罗斯进行或者准备进行超过 30 日（连续或者总计）的活动，则该公司应当在活动开始后的 30 日之内在俄罗斯税务机关进行税务登记。

（2）经营活动告知义务。如果外国企业在俄罗斯进行活动的时间在一年内少于 30 日，则应当通知俄罗斯税务机关。当外国企业取得来源于俄罗斯境内的收入，但收入不属于该公司在俄罗斯常设机构时，应当通知俄罗斯税务机关。

（3）财产税务登记。如果外国企业在俄罗斯拥有不动产或者交通工具，以及外国企业在俄罗斯开立银行账户或者进行有价证券交易时，则必须在俄罗斯税务机关进行登记。

（4）增值税税务登记。自 2017 年 1 月 1 日开始，通过互联网向俄罗斯纳税人提供电子服务的外国企业，应当通过俄罗斯联邦税务局网站电子税务局“互联网公司增值税办公室”办理税务登记和纳税申报。

3.3.2 外国企业税收管理

（1）设立子公司的税收管理

外国企业在俄罗斯设立的子公司为俄罗斯居民企业纳税人，在俄罗斯负有居民企业纳税人义务。与此同时，子公司在俄罗斯亦是《税法典》上非居民母公司的代扣代缴义务人，须履行《税法典》规定的代扣代缴义务，否则将承担法律责任。

代扣代缴义务人的义务主要包括：

①在源头计算扣缴支付给纳税人款项的相应税款，并及时正确汇至预算（或预算外资金）账户中；

②如出现不可能扣缴税款的情况，在 1 个月内书面通知税务机关并且将欠款金额通知登记所在地税务机关；

③保存支付给纳税人收入和扣缴税款的记录；

④向登记所在地税务机关提供正确计算、预提和划拨的税金所需的资料。其中，企业利润税，代扣代缴义务人须对中国居民分配的股息（利润）、支付的利息或特许权使用费等负有代扣代缴预提税的义务，纳税期限为对外支付的次日。

（2）分公司或代表处的税收管理

外国企业在俄罗斯设立的分公司或代表处在俄罗斯不是独立的法人，为俄罗斯外国企业纳税人，负有外国企业纳税人义务。其中，企业利润税依据其在俄罗斯所从事的经营活动是否构成常设机构来确定。构成常设机构的，需就归属于常设机构的利润在俄罗斯

缴纳企业利润税，纳税期限为每季度预缴，年度申报为次年 3 月 28 日前，逾期将受到处罚；不构成常设机构的，则这些活动的所得在俄罗斯免于缴纳企业利润税。外国企业作为总公司，取得俄罗斯办事处或分支机构汇回总部的利润无需缴纳任何预提税，但清算收益须在收益来源地缴税。

（3）取得的与常设机构无关的所得的税收管理

外国企业在俄罗斯未设立机构场所，但有来源于俄罗斯的收入（如租金、特许权使用费、利息和股息、货运收入等）或者虽设立机构场所但取得的收入与机构场所无关，即该收入不属于在俄罗斯所构成的常设机构的收入，则按照来源地征税原则，非居民在俄罗斯收入来源地需缴纳预提所得税，由俄罗斯支付方代扣代缴的预提税（企业利润税）。来源于俄罗斯的收入及适用税率详见 2.2.2 外国企业。

第四章　俄罗斯特别纳税调整政策

俄罗斯特别纳税调整政策主要包括转让定价、预约定价、资本弱化和受控外国企业等规则。俄罗斯税法没有一般反避税规则，但实质重于形式的原则被广泛使用。

俄罗斯转让定价适用综合的转让定价规则，大体上与经济合作与发展组织（OECD）独立交易转让定价原则相似。转让定价规则广泛采用了 OECD 转让定价指南的原则，适用于关联方或非关联方受控交易。俄罗斯转让定价规则由 2011 年 7 月 18 日第 227－FZ 号联邦法律发布，具体体现在《税法典》第 5 章，自 2012 年 1 月 1 日起生效。

4.1 关联交易

4.1.1 关联关系判定标准

关联方是指交易双方所做的交易行为直接或间接影响他们所代表的利益受益者经济结果的居民或非居民（个人或与此相关的法人）。《税法典》第 105.1 条对关联方列出了 11 种类型，其中直接拥有 25%以上的股权是最主要的标准。除此之外，立法机关有权在其它情况下以逐个审查为基准判定双方为关联方。

11 种类型关联方：

（1）组织间的，如果一个组织直接和间接地参与另一个组织活动并且持有股份总和达到 25%以上；

（2）自然人和一个组织间的，如果该自然人直接和间接地参与该组织活动并且持有股份总和达到 25%以上；

（3）组织间的，如果这些组织同为一方直接和间接地参与活动并且在每个组织持有股份总和达到 25%以上；

（4）组织和个人（包括第 11 条所指的相互关联的个人）有权指定（选举）本组织的总经理或任命（选举）本组织集体执行机构、董事会（监事会）半数以上人选；

（5）同一人（包括第 11 条所指的相互关联的个人）有权决定（推选）多个组织的总经理或这些组织的集体执行机构、董事会（监事会）半数以上人选；

（6）多个组织的集体执行机构或董事会（监事会）的半数以上人选是同一自然人（包括第 11 条所指的相互关联的个人）；

（7）组织和个人间，组织与唯一行使该组织权力的人；

（8）组织间，这些组织由同一人唯一行使这些组织的权力；

（9）组织和个人间，如果每个上一层组织和个人直接参与每个下一层组织并且持有股份总和达到 50%以上；

（10）自然人之间，如果一个自然人在职位上服从于另一个自然人；

（11）自然人、其配偶、父母（包括养父母）、子女（包括领养的）、同父母和非同父母的兄弟姐妹、监护人（保护人）和被监护人。

4.1.2 关联交易基本类型

2018 年 8 月 3 日，俄罗斯联邦总统签署了第 302－FZ 号法案，对转让定价规则的适用范围进行了修订，从转让定价规则中剔除了大量国内交易，对跨境交易规定了统一的交易额门槛。该规定自 2019 年 1 月 1 日起实施。根据《税法典》第 105.14 条：关联交易包括符合条件的跨境交易和国内交易。

（1）跨境交易包括：

①关联方之间的交易额超过 6000 万卢布的跨境交易；

②独立企业间原油、油产品、化肥、黑色金属、有色金属、贵金属和宝石等特定类型商品的跨境交易，且跨境交易额超过 6000 万卢布；

③与位于 2007 年 11 月 13 日财政部第 108 号令所列低税管辖区黑名单内的独立企业间的年交易额超过 6000 万卢布的跨境交易。

（2）国内关联交易是指一日历年度超过 10 亿卢布并至少符合下列条件之一的关联方之间的国内交易，包括：

①交易各方对从该交易中获得的利润适用不同的税率；

②其中一方以从价税率缴纳矿产资源开采税；

③交易的一方适用核定征收制度或统一农业税等特殊税制，而另一方不适用；

④其中一方免征企业利润税；

⑤交易同时符合以下条件：交易的一方是本法典第 275.2 条第 1 款所述的纳税人，并在根据本法典第 275.2 条确定企业利润税纳税基础时考虑该交易的收入（支出）;任何其他交易方不是本法典第 275.2 条第 1 款所述的纳税人，或者是本法典第 275.2 条第 1 款所述的纳税人，但在确定企业利润税纳税基础时未考虑该交易的收入（支出）；

⑥一方或双方是“斯科尔科沃”创新中心的居民或 2017 年 7 月 29 日 216－FZ 联邦法律规定的科技创新中心项目的参与者，并且适用增值税免税政策；

⑦如果交易的至少一方在税期内根据本法典第 286.1 条规定的公司所得税的投资减免享受优惠，则本款规定不适用于交易，无论签订合同的日期如何，其收入和支出根据本法典第 25 章规定从 2022 年 1 月 1 日至 2024 年 12 月 31 日期间确认；

⑧如果交易的至少一方是石油和天然气开采附加所得税的纳税人，则该交易的收入（支出）将在计算石油和天然气开采附加所得税纳税基础时予以考虑。

转让定价规则不适用合并纳税的集团企业间的交易，但其中一方按从价税率缴纳矿产资源开采税或碳氢化合物开采额收入税的纳

税人除外。2015 年 1 月 19 日发布应视为“关联交易”的情形的详细指引中规定交易的一方属于银行业企业的，有关关联贷款交易的条款不适用；交易涉及在交易所交易的股票时，则有关关联交易的定价评估条款不适用。

4.1.3 关联申报管理

纳税人必须在次年 5 月 20 日前将当年所进行的关联交易向当地税务局提交固定格式的关联交易申报（报告），包括交易类型、交易金额、合同内容、合同金额等，然后由地方税务当局递交到联邦税务局转让定价部门，由专门的转让定价局负责进行转让定价审计和纳税调整的评定。未在规定时限内提交关联交易申报或提交载有不准确资料的关联交易申报，将被罚款 5000 卢布（税法典第 129.4 条）。税务当局可以在 6 月 1 日以后向关联交易的纳税人要求提供上年度的转让定价文档，纳税人需要在 30 日内提供。

4.2 同期资料

作为 G20 成员之一，俄罗斯于 2017 年 11 月采纳了 BEPS 第 13 章节，阐述了跨国企业集团及其组成实体的定义，列示了提交包括国别报告、主体文档和本地文档在内的三个层次的转让定价文档及其信息自动交换的有关规定。

俄罗斯使用国别报告信息的主要目的，在于开展风险评估。根据俄罗斯联邦税务局网站上的信息，俄罗斯联邦税务局可以使用收到的转让定价文档信息进行审计前分析。

4.2.1 分类及准备主体

俄罗斯于 2017 年 11 月 27 日出台了准备和申报主体文档的法规。关于主体文档的法规与国别报告的法规相同。主体文档的必要内容符合 OECD 指南，它适用于从 2017 年开始的财政年度。

按照俄罗斯术语，主体文档称为“跨国企业集团的全球文档”。目前，尚没有正式批准的主体文档格式，也没有任何公开可

用的在线工具来准备主体文档。法律规定，主体文档可以任意方式编制，只要其中包括法律所列的资料。

4.2.2 具体要求及内容

（1）填报主体文档的纳税人

跨国企业集团的组成实体根据俄罗斯法律被视为纳税人的，需要准备主体文档；提交主体文档的收入门槛与国别报告的收入门槛相同，为跨国企业集团财政年度合并报表收入 500 亿卢布。

在俄罗斯没有常设机构且仅从俄罗斯获得消极收入的非居民实体不需要准备主体文档。如果所属同一跨国企业集团的另一个实体已经向俄罗斯联邦税务局提交了主体文档，则该纳税人无需再次向税务当局提交该主体文档。

主体文档无需与国别报告一起提供，只需在俄罗斯联邦税务局要求时提交。俄罗斯联邦税务局要求提交时，符合条件的跨国企业集团组成实体的俄罗斯纳税人必须提交主体文档，无论最终母公司所在国家或集团的其他报告实体所在税收管辖区的立法中是否要求报告主体文档。

（2）主体文档编制要求

根据《税法典》第 105.16－3（4）条，主体文档应以俄文提交，纳税人也有权以俄语以外的其他语言提交主体文档。主体文档中必须以俄罗斯卢布或跨国企业集团编制合并财务报表时使用的货币表示。货币转换应根据编制统一财务报表的规则进行。有关汇率的资料必须载于主体文档的注释内。

根据《税法典》第 105.16－4（1）条，主体文档应包括下列资料：

①以图表形式说明跨国企业集团的全球组织架构、股权结构和所有成员实体的地理分布，以及跨国企业集团各组成实体经营活动的产品（劳务和服务）的市场信息；

②关于跨国企业集团经营活动的信息：

A.企业集团业务描述，包括利润的重要价值贡献因素；

B.企业集团营业收入前五位以及占营业收入超过5%的产品或者劳务的供应链，及其主要市场地域分布情况。供应链情况可以采用图表形式进行说明；

C.企业集团除研发外的重要关联劳务及简要说明。说明内容包括主要劳务提供方提供劳务的胜任能力、分配劳务成本以及确定关联劳务价格的转让定价政策；

D.企业集团内各成员实体主要价值贡献分析，包括执行的关键功能、承担的重大风险、以及使用的重要资产；

E.企业集团会计年度内发生的业务重组，产业结构调整，集团内企业功能、风险或者资产的转移。

③关于跨国企业集团无形资产信息：

A.企业集团开发、应用无形资产及确定无形资产所有权归属的整体战略，包括主要研发机构所在地和研发管理活动发生地及其主要功能、风险、资产和人员情况；

B.企业集团对转让定价安排有显著影响的无形资产或者无形资产组合，以及对应的无形资产所有权人；

C.企业集团内各成员实体与其关联方的无形资产重要协议清单，重要协议包括成本分摊协议、主要研发服务协议和许可协议等；

D.企业集团内与研发活动及无形资产相关的转让定价政策；

E.企业集团会计年度内重要无形资产所有权和使用权关联转让情况，包括转让涉及的企业、国家以及转让价格等。

④关于跨国企业集团财务活动的信息：

A.企业集团内部各关联方之间的融资安排以及与非关联方的主要融资安排；

B.企业集团内提供集中融资功能的成员实体情况，包括其注册地和实际管理机构所在地；

C.企业集团内部各关联方之间融资安排的总体转让定价政策。

⑤其他信息：

A.企业集团最近一个会计年度的合并财务报表；

B.企业集团内各成员实体签订的单边预约定价安排、双边预约定价安排以及涉及国家之间所得分配的其他税收裁定的清单及简要说明。

（3）准备和提交日期

主体文档须在俄罗斯联邦税务局提出申报要求后的 3 个月内提供。俄罗斯联邦税务局向纳税人提出提交主体文档的时间不得早于纳税人每一会计年度终了后的 12 个月内，也不得晚于纳税人每一会计年度终了后的 36 个月之后。

（4）未及时申报或申报不完整、不正确的处罚规定逾期提交主体文档，可处 10 万卢布罚款。该罚款不适用于 2017－2019 年的报告期间。

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则

俄罗斯的转让定价按照独立交易原则确定。

4.3.2 转让定价主要方法

俄罗斯对市场价的确定方法与 OECD 的规定类似：

（1）可比非受控价格法：寻找“可比非受控交易”，并将这些交易中的价格与向纳税人支付（或收取）的价格相比较。这种方法通常是在有相似产品销售给非关联方的情况下使用。

（2）再销售价格法：衡量经销商从关联方购买产品再销售获得的毛利率，并将其与从非关联供应商处购买可比产品再销售所获得的毛利率相比较。该方法通常适用于经销商不改变或增加实物商品价值的情形。

（3）成本加成法：计算销售方向关联方出售商品的毛利水平上的成本加成率，并与向非关联方出售商品所取得的、基于毛利水平的成本加成率相比较。该方法通常适用于生产商向关联方出售产品的情形。

（4）可比利润法：衡量在相似环境下从事相似商业活动的非关联方客观的“可比利润水平指标”，并与纳税人相应的指标相比较。

（5）利润分割法：公司合并财务营业利润是各方之间根据贡献（即承担的风险和履行的职能）的相对价值进行分配的。该方法通常适用于没有其他方法可用的复杂交易，如向关联方出售嵌套无形资产的制造品以供其在国内市场销售等。

4.4 预约定价安排

《税法典》第 14.6 章规定了预约定价安排。《税法典》第 83 条规定的属于大企业级别的俄罗斯纳税人有权向税务机关递交预约定价协议（以下简称为“定价协议”）签订申请书。定价协议是纳税人和税务机关之间为了确保遵守《税法典》第 105.3 条第 1 款规定而签署的关于定价程序和其有效期内受控交易预约定价方法适用程序方面的一项协议。申请人申请缔结或修正预约定价安排协议的须缴付 200 万卢布的政府规费（如服务费）（《税法典》第 333.33（1—133）条）。

4.4.1 适用范围

（1）定价协议的内容

①签约受控交易和商品（劳务、服务）的种类、清单；

②定价程序、预约定价方法（公式）的描述和适用程序；

③确定交易价格是否符合协议条款过程中所用信息来源清单；

④协议有效期；

⑤可证实已履行定价协议条款文件的清单及其提供程序和提供期限。

除了上述所列内容之外的其他定价协议条款可根据双方的协商结果来规定。

（2）定价协议的有效期

①可就具有同样标的的一个或几个交易（一组同类交易）签订定价协议，签订期限不超过 3 年。

在这种情形下，定价协议的效力可能扩展到纳税人向税务机关递交协议签订申请书当年的 1 月 1 日至上述协议生效日期间。

②纳税人在其遵守定价协议全部条款之条件下有权向税务机关递交定价协议有效期延期申请书。

③定价协议可依照《税法典》第 105.22 条所规定的程序根据双方的协商结果被延期不超过两年。

④如果定价协议未直接另有规定，则定价协议自其签署年度的次年 1 月 1 日起生效。

4.4.2 程序

4.4.2.1 定价协议签订程序

（1）纳税人向税务机关递交的定价协议签订申请书，包括以下资料：

①定价协议草案；

②纳税人与受控交易相关的经营活动文件以及纳税人拟签订定价协议方面的受控交易文件；

③纳税人成立文件的复印件；

④纳税人最近一个报告期的会计（财务）报表；

⑤可证实申请人付讫税务机关审核定价协议签订申请书的国家规费的凭证；

⑥包含对签订定价协议具有意义的信息的其他文件。

（2）如果俄罗斯联邦法律未规定其他格式，则上述所列举的文件以任意格式提交给税务机关。

（3）税务机关有权向纳税人索要上述未曾规定的、定价协议所必需的其他文件。纳税人应在收到税务机关的相关要求后 10 天内向税务机关提交所需文件。若纳税人无法在规定期限内提交，税务机关在收到通知后可延长文件提交期限。

根据《税法典》第 105.20.2 条，纳税人向税务机关提交定价协议签订申请时，应提供有关纳税人作为税收居民向外国税务机关提交签订此类协议的申请的信息。

（4）税务机关自收到上述文件之日起在不超过 6 个月的期限内审核纳税人所提交的申请书和其他文件。上述期限可延长至 9 个月或 27 个月。审核纳税人所提交文件的期限延期的依据和程序由税务机关来确定。

（5）税务机关根据纳税人提交上述（1）至（3）款所要求文件的审核结果，作出如下决定之一：

①关于签订定价协议的决定；

②关于拒绝签订此类协议的决定，并说明拒绝的理由；

③关于修正协议草案的决定：税务机关建议纳税人按照《税法典》的要求修正并重新提交定价协议草案和上述（1）之②项所列的文件（即，纳税人与受控交易相关的经营活动文件以及纳税人拟签订定价协议方面的受控交易文件）。

(6)关于签订定价协议（拒绝签订定价协议，必须修正协议草案）的相关决定（如果做出签订定价协议的决定，则指明定价协议签署的地点、日期和时间）自作出此类决定之日起 5 日内发送给纳税人（纳税人的全权代表）。如果税务机关通过了上述（1）之③规定的决定，则纳税人应在收到相关决定后 30 天内提交定价协议草案终稿和（1）之②所列的文件。

（7）当依据上述（5）之③项规定重新提交定价协议草案时：

①不收取《税法典》第 333.33 条第 1 款第 133 项规定的国家规费；

②税务机关在 3 个月内作出决定。

（8）作出拒绝签订定价协议决定，依据主要是：

①未提交或未全部提交上述（1）款所规定的文件；

②未付讫或未全额付讫国家规费；

③合理的结论：通过采用纳税人在定价协议草案中所建议的定价程序、定价方法，将不能确保履行《税法典》第 105.3 条第 1 款的规定。

④未能与授权的外国税法机关达成相互协议，以签订本法第 105.20（2）条规定的定价协议；

⑤未按本条规定的方式和时限提交本条（3）规定的文件（资料）；

⑥纳税人不同意关于需要最终确定定价协议草案的决定（包括未能在本条（6）规定的期限内提交最终定价协议草案）；

⑦纳税人拒绝签订定价协议（包括纳税人（其代表）未到税法机关签订定价协议）。

如果根据本条（8）之④规定的理由作出拒绝签订定价协议的决定，纳税人有权在收到上述决定的三个月内，按照本条（7）规定的方式，即至少有一方是外国税收居民的外贸交易，向税务机关重新提交定价协议草案。

（9）关于拒绝签订定价协议的决定可根据俄罗斯联邦法律上诉至法院。

（10）与纳税人所签订的定价协议复印件由税务机关自该协议签署之日起 3 日内发送给纳税人税务登记地的税务机关。

（11）纳税人提交给税务机关的定价协议签订申请书可由上述纳税人撤回。在这种情形下，已付讫的本法第 333.33 条第 1 款第 133 项所规定的国家规费金额不予退还。

（12）定价协议可依照上述所规定程序进行修改。

4.4.2.2 终止定价协议的程序

（1）定价协议在其有效期届满后终止效力或者在本条所规定的情形下在此种期限届满之前终止效力。

（2）当依照《税法典》第 14.5 章所规定的程序进行检查过程中查明纳税人在定价协议有效期内未全额付讫税款而违反定价协议时，根据税务机关领导人（领导人副职）的决定，定价协议效力提前终止。

定价协议还可以根据双方的协商结果或者根据法院的判决书提前解除。

（3）税务机关关于终止定价协议的决定自作出相关决定之日起 5 日内应当面呈递给纳税人（其代表），并由纳税人签字确认或者以其他方式转交给纳税人（其代表），并需由纳税人（其代表）证明其收件日期或者以挂号信方式邮寄给纳税人。

以挂号信方式邮寄给纳税人的定价协议终止决定自此类挂号信邮寄之日起 6 日届满后即被视为已收件。

上述决定的复印件在同样期限内发送给最大纳税人税务登记地的税务机关。

（4）税务机关关于终止定价协议的决定可由纳税人依照俄罗斯联邦仲裁程序法所确定的程序上诉至仲裁法院。

（5）只有在因未履行（违反）定价协议条款而终止定价协议导致税款降低的情况下方能缴纳税款、滞纳金和罚金。

4.5 受控外国企业规则

《俄罗斯联邦税收法典》于 2014 年 11 月加入受控外国企（CFC）规则，从 2015 年 1 月 1 日起生效，并于 2015 年 6 月进行了修订。受控外国企业规则适用于俄罗斯税收居民（公司或个人）控制的外国管辖区的法人和非法人分支机构的未分配利润，俄罗斯

税收居民的税基包括那些受控外国企业应当向俄罗斯股东分配而未分配的利润。

4.5.1 判定标准

受控外国企业是指俄罗斯税收居民（个人或公司）控制的外国管辖区的税收居民和非法人分支机构。

（1）满足以下所有条件的外国组织，属于受控外国企业：

①该组织为非俄罗斯联邦税务居民；

②该组织控制人为俄罗斯联邦法人实体和个人；

（2）在《税法典》中，受控外国企业也指没有形成法律实体的外国实体，其控制人为俄罗斯联邦法人实体和个人；

（3）该组织控制人为俄罗斯法人或自然人（包括配偶、子女和其他亲属在内），其直接或间接持有 25%以上外国企业股份，单一直接或者间接持有外国企业 10%以上股份（包括配偶、未成年子女在内），共同持有该外国企业 50%以上股份。

就本法典而言，国际公司以及其外国组织的控制人为俄罗斯法人或自然人，持有该国际公司 15%以上的股份（包括配偶、未成年子女在内）。股份多少应根据本法典第 105.2 条确定。

4.5.2 税务调整

没有填报受控外国企业信息报表或提供错误的受控外国企业信息的，每个受控公司罚款 10 万卢布；没有提交受控外国企业财务报表的，每个受控公司罚款 10 万卢布；没有将受控外国企业收入纳入应纳税所得额进行纳税的，处以没有缴纳税款 20%但不少于 10 万卢布的罚款（2018 年开始执行）。

超过该债资比产生的利息将被视作股息分配，借款方在计算俄罗斯企业利润税时不得扣除，且须代扣代缴外国企业股息预提税。

4.5.3 案例

下列受控外国企业的利润不受受控外国企业规则限制：

（1）在俄罗斯缴纳企业利润税；

（2）欧亚经济联盟内拥有永久性住所的公司；

（3）非营利组织在股东之间不分配利润；

（4）金融保险公司经许可和授权从事金融保险活动；

（5）信托基金等非法律实体，如果根据法律规定或创建合同不能分配利润的；

（6）欧洲债券发行者，其收入的 90%以上为贷款的利息；

（7）注册在与俄罗斯联邦有税收情报交换的税收管辖区，并且对股息或其他收入征收实际税率超过俄罗斯联邦企业利润税率 75%的受控外国企业；

（8）注册在与俄罗斯联邦有税收情报交换的税收管辖区，2015 年总利润不超过 5000 万卢布、2016 年 3000 万卢布、2017 年及以后年度 1000 万卢布的受控外国企业；

（9）从事生产经营等积极所得的公司（消极所得不超过 20%）。消极所得包括，但不限于股息、特许权使用费、利息，租赁或租金收入，资本收益和从事提供咨询、市场营销和法律等服务获得的收入；

（10）矿产开采参与产量分成、特许经营和类似协议项目的外国企业，其收入的 90%以上源自产量分成协议；

（11）在大陆架的项目经营者；

（12）2019 年 1 月 1 日起，如果控股人通过外国上市公司（不仅是俄罗斯）拥有以下公司：

①在经合组织国家的交易所交易（联邦税务局黑名单上的国家除外）；

②在交易所进行交易的有关公司的股份比例为 25%或以上；

③控股人对每家上市公司的直接或间接参与权益少于 50%。

4.6 成本分摊协议管理

成本分摊协议是指企业间签订的一种契约性协议。新税法规定了“成本分摊”条款，即“企业”与其关联方共同开发、受让无形资产，或者共同提供、接受劳务发生的成本，在计算应纳税所得额时应当按照独立交易原则进行分摊。

4.7 资本弱化

4.7.1 判定标准

关联方贷款利息的扣除和下列情况下的贷款提供方适用资本弱化规则：

（1）直接或间接拥有俄罗斯公司超过 25%注册资本的外国企业或自然人；

（2）上述外国企业或自然人的俄罗斯关联公司；

（3）任何上述俄罗斯关联公司或外国企业或自然人向俄罗斯借款方为其提供担保的公司或自然人，包括自身作为担保人或以任何其它方式提供担保。

此外，法院可以判定某些债务的清偿是受控债务（比如在向境外投资者或其关联公司清偿债务的情形）。

通常，关联法人实体的债权性投资与权益性投资的比例不得超过 3:1，银行和租赁公司的该比例不得超过 12.5:1。对具有受控债务特征的债务汇总计算债权性投资与权益性投资的比例。

4.7.2 税务调整

超过该债资比产生的利息将被视作股息分配，借款方在计算俄罗斯企业利润税时不得扣除，且须代扣代缴外国企业股息预提税。

根据《俄罗联邦税法典》，可扣除利息支出为受控债务根据一定比例进行拆分的部分。比例的计算方法如下：

比例=未偿还的受控债务金额×（该外国公司在债务方公司持有股权权益×3 或 12.5）

当直接从发起人或通过俄罗斯相互依赖的人获得的资本贷款金额超过股权金额的 3 倍以上，以及对于以贷款活动为主要活动的实体来说，超过 12.5 倍，就可以在股息的名义下支付利息。

标准比例参照 4.7.1 规定的比例。

4.8 法律责任

如果税务机关查明受控交易价格与市场价格不符，则对该纳税人进行处罚，罚款金额为未缴企业利润税的 40%，且不得少于 3 万卢布。

但是，此条款不适用于收入和（或）费用在 2022 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日（含）期间根据《俄罗联邦税法典》第 25 章确认的受控交易。

纳税人应免于承担本条规定的责任，条件是他向有权控制和监督税收和征收的联邦执行机构提交文件，证明根据《俄罗联邦税法典》第 105.15 条规定的程序或根据为税收目的的定价协议规定的程序在受控交易中适用的市场价格水平。

第五章　中俄税收协定及相互协商程序

5.1 中俄税收协定

根据俄罗斯联邦宪法和《税法典》的规定，俄罗斯签订的国际条约规定与俄罗斯国内法律规定不一致时，应当遵守国际条约的规定，除俄罗斯在批准该条约时另有保留外。俄罗斯联邦认为自己是苏联的合法继承者，同意兑现苏联缔结的税收协定，直到谈判缔结新的税收协定为止。目前，俄罗斯与包括中国在内的 84 个国家（地区）签订的税收协定已经生效执行，俄罗斯适用的税收协定，在很大程度上采用了 OECD 税收协定范本。

因此，中国居民到俄罗斯投资、承包工程、提供劳务等跨国经济活动，在俄罗斯境内取得的营业利润等积极收入和租金、股息、利息、特许权使用费、财产收益等收入，在俄罗斯缴纳企业利润税等具有所得性质的税收时，优先适用中俄税收协定。当依据俄罗斯国内税法缴纳的所得性质的税收高于中俄税收协定规定的税收时，中国居民可申请享受中俄税收协定给予的优惠待遇。根据《税法典》，若税收协定规定了较低的税率或在俄罗斯境内免征税，中国居民作为受益所有人应向税款扣缴人提供中国税收居民身份证明，在获得所得的发生地进行减免。若支付款项之前未出具类似证明，则超出协定税率的预扣款项应在中国居民作为俄罗斯非居民纳税人提交申请书之后给予退还。

5.1.1 中俄税收协定

中国政府与俄罗斯政府于 1994 年 5 月 27 日在北京签订了《中华人民共和国政府和俄罗斯联邦政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下统称“1994 年协定”）。2014 年 10 月 13 日在莫斯科重新签订了《中华人民共和国政府和俄罗斯联邦政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下简称“中俄税收协

定”）及议定书，于 2015 年 5 月 8 日在莫斯科签订了《关于修订〈中华人民共和国政府和俄罗斯联邦政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定〉的议定书》，协定于 2016 年 4 月 9 日生效，于 2017 年 1 月 1 日起执行。

俄罗斯协定网络见附录 2

5.1.2 适用范围

（1）主体范围。协定适用于中国和俄罗斯一方或者同时为双方居民的人，包括个人、公司和其他团体。

①个人税收居民

中国：在中国境内有住所，或者无住所而在境内居住满一年的个人应认定为中国税收居民。在中国境内有住所是指因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住。所谓习惯性居住，是判定纳税义务人是居民或非居民的一个法律意义上的标准，不是指实际居住或在某一个特定时期内的居住地。如因学习、工作、探亲、旅游等而在中国境外居住的，在其原因消除之后，必须回到中国境内居住的个人，则中国即为该纳税人习惯性居住地。居住满一年是指在一个纳税年度居住 365 日，一次不超过 30 日或多次累计不超过 90 日的临时离境，不扣减天数。

俄罗斯：俄罗斯税务居民是指在未来连续 12 个月内在俄罗斯停留至少 183 日的个人，且税收状况与公民国籍无关。

②企业税收居民

中国：依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业，应认定为中国税收居民。依法在中国境内成立的企业，包括依照中国法律、行政法规在中国境内成立的企业、事业单位、社会团体以及其他取得收入的组织。依照外国（地区）法律成立的企业，包括依照外国（地区）法律成立的企业和其他取得收入的组织。实际管理机构是指对企业的生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构。

俄罗斯：俄罗斯公司，根据俄罗斯联邦税收国际条约被确认为俄罗斯联邦税收居民的外国公司以及管理地点为俄罗斯联邦的外国组织（除非俄罗斯联邦关于税收问题的国际条约另有规定）。

③双重居民身份的协调

关于个人税收居民，根据居民身份认定的规定，同时为中俄双方居民的个人，其身份应按以下规则确定：

A.应认为仅是其永久性住所所在国的居民；如果在中俄双方同时有永久性住所，应认为仅是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心所在）的国家的居民；

B.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，应认为仅是其习惯性居处所在国家的居民；

C.如果其在中俄双方都有或者都没有习惯性居处，应认为仅是其国籍所属国家的居民；

D.如果发生双重国籍问题或者其不是中俄任何一方的国民，中俄双方主管当局应通过协商解决。如果双方主管当局无法达成一致，该个人不应被认为是中俄任何一方的居民，且不可享受本协定规定的任何税收减免。

关于除个人以外的公司和其他团体，同时为中俄双方居民的人，应认为仅是其实际管理机构所在国家的居民。

（2）客体范围。协定适用于对所得征收的税收，包括对全部所得或某项所得征收的税收，对来自转让动产或不动产的收益征收的税收以及对企业支付的工资或薪金总额征收的税收，以及协定签订之日后征收的属于新增加的或者代替现行税种的相同或者实质相似的税收。目前，协定在中国适用于个人所得税和企业利润税，在俄罗斯适用于企业利润税和个人所得税。

（3）领土范围。协定适用于地理概念上的“中国”和“俄罗斯”。

“中国”是指中华人民共和国，是指所有适用中国有关税收法律的中华人民共和国领土，包括领海，以及根据国际法和国内法，中华人民共和国拥有勘探和开发海床和底土及其上覆水域资源主权权利的领海以外的区域；“俄罗斯”是指俄罗斯联邦，是指所有适用俄罗斯有关税收法律的俄罗斯联邦领土，包括内河水域和领海，以及按照《联合国海洋法公约》（1982 年），俄罗斯联邦拥有主权权利和管辖权的专属经济区和大陆架。

5.1.3 常设机构的认定

（1）一般规定

常设机构是指在中国或俄罗斯进行全部或部分营业的固定营业场所，特别包括：管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所、矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所，以及非独立代理人（指某一企业、个人或其他团体在中国或俄罗斯有权并经常行使这种权利以俄罗斯或中国居民企业的名义签订合同，进行活动）。

特定类型“常设机构”的认定工程型常设机构认定。建筑工地，建筑、装配或安装工程或者与其有关的监督管理活动，但仅以该工地、工程或活动连续超过 18 个月的为限；劳务型常设机构认定。企业通过雇员或雇用的其他人员在缔约国一方提供劳务，包括咨询劳务，但仅以该性质的活动（为同一项目或相关联的项目）在相关纳税年度开始或结束的任何 12 个月中连续或累计超过 183 天的为限。

代理型常设机构认定。当一个人（独立地位代理人除外）在缔约国一方代表缔约国另一方的企业进行活动，有权以该企业的名义签订合同并经常行使这种权力，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设有常设机构，除非这个人通过固定营业场所进行的活动限于下列不构成常设机构的情形。

（3）常设机构例外

以中国居民企业为例，根据中俄税收协定，下列情况不构成常设机构，企业可在俄罗斯申请享受协定待遇。一是建筑工地，建筑、装配或安装工程或者与其有关的监督管理活动，该工地、工程或活动连续不超过 18 个月的；二是中国居民企业通过雇员或者雇用的其他人员，在俄罗斯为同一个项目或相关联的项目提供的劳务，包括咨询劳务，在相关纳税年度开始或结束的任何 12 个月中连续或累计不超过 183 天的；三是专为储存、陈列或者交付中国居民企业货物或者商品的目的而使用的设施；四是专为储存、陈列或者交付的目的而保存中国居民企业货物或者商品的库存；五是专为另一企业加工的目的而保存中国居民企业货物或者商品的库存；六是专为中国居民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；七是专为中国居民企业进行其他准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所；八是专为上述第三项至第七项活动的任意结合所设的固定营业场所，条件是这种结合使该固定营业场所的全部活动属于准备性质或辅助性质。此外，中国居民企业在俄罗斯设立的子公司，也不能仅凭此项事实构成常设机构。在利润归属上，也不应仅由于常设机构为中国居民企业采购货物或商品，而将利润归属于该常设机构。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

（1）营业利润

中国居民企业在俄罗斯设立分支机构、代表处等进行经营活动或在俄罗斯进行承包工程、提供劳务等经营活动取得的营业利润，在俄罗斯是否负有企业利润税纳税义务，依据其在俄罗斯所从事的经营活动是否构成常设机构和是否归属于该常设机构来确定。中俄税收协定给予了优于《税法典》对常设机构的判定标准，并仅对属于该常设机构的利润赋予俄罗斯征税权。在确定常设机构的利润时，应当允许其扣除营业发生的各项费用，包括行政和一般管理费用，不论其发生于俄罗斯，还是中国。如果在俄罗斯没有构成常设

机构或者营业利润不属于该常设机构，则该营业利润在俄罗斯没有纳税义务，在俄罗斯不用缴纳企业利润税。

（2）国际运输

国际运输是指中国居民企业经营的涉及中俄两国国境的运输，不包括仅在俄罗斯各地之间经营的运输。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，涉及来源于俄罗斯的所得，包括参加合伙经营、联合经营或者参加国际经营机构取得的利润，俄罗斯没有征税权。对于陆路国际运输，2014 年签订的中俄税收协定没有规定，应当以中俄两国国内法的有关规定执行。

（3）与常设机构无关的股息、利息、特许权使用费、财产收益、不动产所得

中俄税收协定针对中国居民企业来源于俄罗斯的与在俄罗斯构成的常设机构无关的股息、利息、特许权使用费、财产收益等所得设定了优于《税法典》规定的预提所得税税率。为了防止滥用，同时规定了一些反避税条款，主要是如果据以支付股息的股份或其他权利、据以支付利息的债权、据以支付特许权使用费的权利等的产生或转让，是由任何人以取得股息、利息、特许权使用费条款利益为主要目的或主要目的之一而安排的，则税收协定规定的优惠税率不再适用。

对与中国居民企业在俄罗斯构成的常设机构有实际联系的股息、利息、特许权使用费、财产收益等所得，应并入该常设机构的利润，依据《税法典》缴纳企业利润税。

①股息。中国居民企业从设立在俄罗斯的子公司取得的股息收入，依据中俄税收协定股息条款，如果股息受益所有人为中国居民公司（合伙企业除外），并直接拥有支付股息的公司至少 25%资本且持股金额至少达 8 万欧元（或等值的其他货币）的情况下，俄罗斯股息预提税不应超过股息总额的 5%；在其他情况下，不应超过股息总额的 10%，优惠于俄罗斯企业利润税法规定的 15%的税率。

②利息。依据中俄税收协定利息条款，如果中国居民企业为利息受益所有人，则中国居民企业在俄罗斯拥有的债权取得的利息收入，俄罗斯免征预提所得税，优惠于俄罗斯企业利润税法规定的20%的税率。但由于延期支付而产生的罚款不享受免税待遇。

③特许权使用费。“特许权使用费”指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，任何专利、商标、设计或模型、图纸、秘密配方或秘密程序，为使用或有权使用工业、商业、科学设备所支付的作为报酬的各种款项或者为有关工业、商业、科学经验的信息所支付的作为报酬的各种款项。依据中俄税收协定特许权使用费条款，如果中国居民企业为特许权使用费受益所有人，对中国居民企业从俄罗斯取得的特许权使用费收入，俄罗斯具有有限征税权，所征预提所得税不应超过特许权使用费总额的 6%，优惠于俄罗斯企业利润税法规定的 20%的税率。

④转让财产收益。中俄税收协定规定了俄罗斯具有征税权的转让财产收益类型。一是中国居民企业转让位于俄罗斯的不动产取得的收益；二是中国居民企业转让在俄罗斯的常设机构营业财产部分的动产或者在俄罗斯从事独立个人劳务的固定基地的动产取得的收益，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；三是中国居民企业转让俄罗斯公司股份取得的收益，该股份价值的 50%（不含）以上直接或间接来自于俄罗斯的不动产所组成。除此之外，转让的其他财产取得的收益，俄罗斯没有征税权，包括中国居民企业转让从事国际运输的船舶、飞机或者转让与上述船舶或飞机的运营相关的动产取得的收益。

⑤不动产所得。不动产所得是指在不动产所有权不转移的情况下，直接使用、出租或者以任何其他形式使用不动产取得的所得。中国居民企业从位于俄罗斯的不动产取得的所得（包括农业或林业所得），俄罗斯拥有征税权。在俄罗斯的不动产是依据俄罗斯法律

所规定的含义，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。船舶和飞机不应视为不动产。

（4）独立个人劳务

中国税收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。“专业性劳务”特别包括独立的科学、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。但具有以下情况之一的，可以在俄罗斯征税：

①在俄罗斯为从事上述活动设有经常使用的固定基地（个人从事其独立个人劳务的固定地点）。在这种情况下，俄罗斯可以仅对归属于该固定基地的所得征税；

②在有关纳税年度开始或结束的任何 12 个月内在俄罗斯停留连续或累计达到或超过 183 天。在这种情况下，俄罗斯可以仅对在俄罗斯进行活动取得的所得征税。

（5）受雇所得

除适用董事费、退休金、政府服务等特别规定外，中国居民因受雇取得的薪金、工资和其他类似报酬，除在俄罗斯从事受雇的活动以外，应仅在中国征税。在俄罗斯从事受雇活动取得的报酬，可以在俄罗斯征税。但在中国企业经营国际运输的船舶或飞机上从事受雇活动取得的报酬，仅中国征税；同时具有以下三个条件的，中国居民因在俄罗斯从事受雇活动取得的报酬应仅在中国征税：

①收款人在有关纳税年度开始或结束的任何 12 个月内在俄罗斯停留连续或累计不超过 183 天；

②该项报酬由并非俄罗斯居民的雇主支付或代表该雇主支付；

③该项报酬不是由雇主设在俄罗斯的常设机构或固定基地所负担。

（6）董事费

中国居民作为俄罗斯居民公司的董事会成员取得的董事费和其他类似款项，可以在俄罗斯征税。

（7）演艺人员和运动员

中国居民作为表演者，如戏剧、电影、广播或电视演艺人员，音乐家及运动员，在俄罗斯从事个人活动取得的所得，以及未归属于表演者或运动员本人而归属于其他人时，可以在俄罗斯征税。但按照中俄双方的文化协议或安排从事上述活动取得的所得，如果对俄罗斯的访问完全或实质上由中俄任何一方的公共基金或者政府基金所资助，俄罗斯应予免税。

（8）退休金

除适用政府服务的特别规定外，因以前的雇佣关系支付给缔约国一方居民的退休金和其他类似报酬，应仅在该缔约国一方征税。缔约国一方政府或其行政区或地方当局按该缔约国一方的社会保险制度的公共福利计划支付的退休金和其他类似款项，应仅在该缔约国一方征税。

（9）政府服务

俄罗斯政府或其行政区或地方当局对向其提供服务的个人支付退休金以外的薪金、工资和其他类似报酬，应仅在俄罗斯征税。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，并且该居民是中国的国民；或者不是仅由于提供该项服务而成为中国居民的，则上述薪金、工资和其他类似报酬应仅在中国征税。

俄罗斯或其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和其他类似报酬，应仅在俄罗斯征税。但是，如果提供服务的个人是中国居民，并且是中国国民的，上述退休金和其他类似报酬应仅在中国征税。

（10）学生

如果一个学生是中国居民或者在前往俄罗斯之前曾是中国居民，仅由于接受教育的目的停留在俄罗斯，对其为了维持生活或接受教育的目的而收到的来源于俄罗斯以外的款项，在俄罗斯应免予征税。

（11）其他所得

由中国居民取得的各项所得，不论发生于何地，凡协定上述各条未作规定的，应仅在中国征税。但下列情况例外：

①协定规定的不动产所得以外的其他所得，如果所得的收款人为中国居民，通过设在俄罗斯的常设机构在俄罗斯进行营业或者通过设在俄罗斯的固定基地在俄罗斯从事独立个人劳务，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。

②如果据以支付所得的权利的产生或转让，是由任何人以取得本条利益为主要目的或主要目的之一而安排的。

5.1.5 俄罗斯税收抵免政策

在中国，中国居民企业从俄罗斯取得的所得，按照中俄税收协定规定在俄罗斯缴纳的税额，可以在中国征收的企业利润税中抵免，抵免额不应超过对该项所得按照中国企业利润税法计算的税收数额。其中，从俄罗斯取得的股息所得的税收抵免额为支付该股息公司就该项所得缴纳的俄罗斯税收，以中国居民公司拥有支付股息公司股份不少于 20%为限。反之，在俄罗斯，俄罗斯居民企业从中国取得的所得，按照中俄税收协定规定在中国缴纳的税额，可以在俄罗斯征收的企业利润税中抵免，抵免额不应超过对该项所得按照俄罗斯企业利润税法计算的税收数额。其中，从中国取得的股息所得的税收抵免额为支付该股息公司就该项所得缴纳的中国税收，以俄罗斯居民公司拥有支付股息公司股份不少于 20%为限。

（1）企业境外所得的税收抵免办法

《税法典》第 311 条规定了企业境外所得的税收抵免办法。俄罗斯居民企业应当对其境外所得在俄罗斯境内申报缴纳企业利润

税，并对上述收入以及在俄罗斯国内和国外产生的支出进行全额记录。在划分税基时，俄罗斯居民企业因在俄罗斯境外获取收入而发生的支出应按照《税法典》第 25 章企业利润税设定的程序和数量进行扣减。俄罗斯对其居民企业的境外所得所负担的境外所得税实行限额抵免法，即抵免金额以该境外所得按照俄罗斯税法计算的税额为限。

俄罗斯居民企业申请境外所得税收抵免时，必须提交其在俄罗斯联邦境外缴纳税费的证明，且在当前纳税期内有效。针对公司自行缴纳税费而言，应由相应的外国税务机构出具证明；针对由代扣代缴义务人根据外国立法或国际协议进行的预提税扣缴，应当由扣缴义务人出具证明。

（2）个人境外所得的税收抵免办法

《税法典》第 232 条规定了俄罗斯税收居民个人境外所得的税收抵免办法，实行限额抵免法，抵免金额以该境外所得按照俄罗斯税法计算的税额为限。在国外对该项所得的纳税，需由有关外国授权机构证明，将其翻译成俄文并公证。

（3）饶让条款相关政策

俄罗斯与阿尔及利亚、阿根廷、古巴、塞浦路斯、蒙古、沙特阿拉伯、泰国、越南等国家签订的双边税收协定规定了饶让条款，与中国签订的税收协定没有饶让条款。

5.1.6 无差别待遇原则

根据中俄税收协定，非歧视待遇适用于所有种类的税收，包括四个方面：一是中国居民企业在俄罗斯负担的税收或者有关要求，在相同情况下，特别是在居民身份相同的情况下，不应与俄罗斯国民负担或可能负担的税收或者有关要求不同或比其更重；二是中国居民企业在俄罗斯常设机构的税收负担，不应高于进行同样活动的俄罗斯企业，但由于民事地位、家庭责任而给予俄罗斯居民的任何税收上的个人补贴、优惠和减免除外；三是除适用反避税条款的规

定外，俄罗斯企业支付给中国居民企业的利息、特许权使用费和其他款项，在确定俄罗斯企业应纳税利润时，应像支付给俄罗斯居民企业的一样，在相同情况下予以扣除；四是俄罗斯企业资本全部或部分，直接或间接为中国一个或多个居民企业拥有或控制，该俄罗斯企业在俄罗斯负担的税收或者有关要求，不应与俄罗斯其他同类企业负担或可能负担的税收或者有关要求不同或比其更重。

5.1.7 在俄罗斯享受税收协定待遇的手续

（1）俄罗斯执行税收协定的模式

税收协定待遇是指按照税收协定可以减轻或者免除按照国内税收法律规定应该履行的纳税义务。税收协定在法律效力上高于缔约国国内税法；税收协定不构成对缔约国税收主权的限制；适用税收协定优惠，按“孰优”原则处理，国内税法规定的税率高于税收协定税率的，在符合条件的前提下，适用税收协定税率，即纳税人可享受税收协定待遇。

在俄罗斯如果想适用协定待遇还是要提交资料，然后通过税务检查局的审核的，中国居民企业在俄罗斯取得的租金、特许权使用费、利息和股息、货运收入等所得所得如果符合享受中俄税收优惠的条件，需要向俄罗斯税务机关进行相关材料的提交进行审核。

（2）享受中俄税收协定待遇办理流程及所需资料

根据俄罗斯税法，非居民从俄罗斯取得的租金、特许权使用费、利息和股息、货运收入等所得需要在俄罗斯缴纳预提所得税。但根据与俄罗斯签署的双边税收协定，上述预提所得税可能会有优惠，非居民可以在俄罗斯申请享受税收协定待遇。俄罗斯《税法》第 1 条第 312 款规定，非居民纳税人有义务向俄罗斯税务机关提供相关材料，证明他是实际受益人，并且在与俄罗斯缔结税收协定的国家境内拥有永久居住证明（或税收居民身份证明）。如果证明文件是用外语起草的，那么需要将其翻译成俄语。此外，大多数情况下，税务当局要求文件有加注。为了使税收机关不对外国人的收入

预扣税款（或适用优惠税收制度），有必要在缴纳税收之前提供上述所有证明文件。如果在之后提供，将根据俄罗斯税收立法的规范预扣所得税，但在提交文件后，可以退还已支付的税款。

为了享受中俄税收协定中的优惠税率，在俄罗斯取得收入的中国居民需要是该收入的受益所有人并且向俄罗斯境内的支付方提供由其中国主管税务机关出具的税收居民身份证明。税收居民身份证明需要在对外支付前出具，公证并且翻译成俄语。需要注意的是，这个证明应在支付发生的当年提供或明确标注是为特定年度出具。

在俄罗斯，《税法》第 1 条第 7 款规定国际协定优先于国内税法。这意味着，如果税率根据税法的规范设定为 10%，在国际协议中设定为 5%，那么纳税人有权适用国际条约规定的税率。但是，在这种情况下，必须遵守国际条约中规定的所有条件。（例如：俄罗斯对利息所得的国内预提所得税率一般是 20%，而依据中俄税收协定，所征税款不应超过利息总额的 5%。假设中国企业在俄罗斯投资持有俄罗斯企业股权，俄罗斯企业向中国企业分配 100 万元股息。根据俄罗斯国内税法规定，对支付给非居民企业的股息征收 15%的预提所得税，但根据中俄税收协定，对于支付给中国税收居民企业的股息，俄罗斯税务当局征税的税款不应超过股息总额的 10%。因此，中国的居民企业可以向俄罗斯税务机关提出按照税收协定 10%的税率（符合条件的甚至可以享受 5%的协定税率）纳税，即在俄罗斯至多缴纳 10 万元的所得税，这部分税款可以计入在中国税收抵免的范围。但如果中国居民企业未在俄罗斯提出享受协定待遇，而按照当地税法缴纳 15 万元的所得税，那么多出协定规定的 5 万元税款是不能在中国抵免的。）

（3）开具税收居民身份证明的流程

申请人应向主管其所得税的县税务局（以下称主管税务机关）申请开具《税收居民证明》。中国居民企业的境内、境外分支机构应由其中国总机构向总机构主管税务机关申请。合伙企业应当以其

中国居民合伙人作为申请人，向中国居民合伙人主管税务机关申请。申请人申请开具《税收居民证明》应向主管税务机关提交以下资料：

①《中国税收居民身份证明》申请表；

②与拟享受税收协定待遇收入有关的合同、协议、董事会或者股东会决议、相关支付凭证等证明资料；

③申请人为个人且在中国境内有住所的，提供因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住的证明材料，包括申请人身份信息、住所情况说明等资料；

④申请人为个人且在中国境内无住所，而一个纳税年度内在中国境内居住累计满 183 天的，提供在中国境内实际居住时间的证明材料，包括出入境信息等资料；

⑤境内、境外分支机构通过其总机构提出申请时，还需提供总分机构的登记注册情况；

⑥合伙企业的中国居民合伙人作为申请人提出申请时，还需提供合伙企业登记注册情况。

上述填报或提供的资料应提交中文文本，相关资料原件为外文文本的，应当同时提供中文译本。申请人向主管税务机关提交上述资料的复印件时，应在复印件上加盖申请人印章或签字，主管税务机关核验原件后留存复印件。

5.2 中俄税收协定相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

相互协商程序即是两国主管当局为解决上述争议，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。中俄税收协定第二十五条相互协商程序条款为两国主管当局之间的协商解决机制提供了法律依据。根据中俄税收协定，当中国居民企业认为，俄罗斯所采取的措施导致或将导致对其不符合协定规定的征税时，可

以不考虑俄罗斯国内法律的补救办法，而在发生不符合税收协定规定的征税措施第一次通知之日起 3 年内，将案情提交中国主管税务当局，层报税务总局与俄罗斯税务当局进行相互协商解决，以避免不符合税收协定规定的征税，维护企业和国家税收权益。

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

中俄税收协定第二十五条规定了相互协商程序：

（1）如有人认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其的征税不符合本协定的规定时，可以不考虑各缔约国国内法律的救济办法，将案情提交该人为其居民的缔约国主管当局或者如果其案情属于第二十四条“非歧视待遇”第一款，可以提交该人为其国民的缔约国主管当局。该项案情必须在不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起 3 年内提出。

（2）上述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，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合本协定的征税。所达成协议的执行不受缔约国国内法时限的限制。

（3）缔约国双方主管当局应通过相互协商设法解决在解释或实施本协定时所发生的困难或疑义，也可以对本协定未作规定的消除双重征税问题进行协商。

（4）缔约国双方主管当局为达成上述两款的协议，可以相互直接联系。为有助于达成协议，双方主管当局的代表可以进行会谈，口头交换意见。

5.2.3 相互协商程序的适用

根据中俄税收协定相互协商程序条款规定，如有人认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其的征税不符合本协定的规定时，可以不考虑各缔约国国内法律的救济办法，将案情提交该人为其居民的缔约国主管当局或者如果其案情属于第二十四

条“非歧视待遇”第一款，可以提交该人为其国民的缔约国主管当局。税收协定中的“居民”一词所指的是税收居民身份；“国民”是指拥有缔约国国籍的个人和按照缔约国现行法律成立的法人、合伙企业或团体。中国《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）第七条规定，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，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；

（3）对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的；

（4）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；

（5）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；

（6）其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

符合申请条件的中国居民（国民），可以按照《税收协定相互协商程序实施办法》（以下简称“本办法”）的规定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。申请人向省税务机关提起相互协商程序申请的，填报或提交的资料应采用中文文本。相关资料原件为外文文本且税务机关根据有关规定要求翻译成中文文本的，申请人应按照税务机关的要求翻译成中文文本。

5.2.4 启动程序

（1）启动程序时效及条件

相互协商程序是通过缔约国之间双边税收协定赋予缔约国纳税人的权利救济程序，制定该程序的目的是为保证税收协定的实施及有效消除国际双重征税。但需要注意的是，申请该救济程序的权利存在期限，根据中俄税收协定，当事人应在不符合税收协定规定的征税措施第一次通知之日起 3 年内提出申请。由此，申请人向省级税务机关提起中俄税收协定相互协商程序申请，必须在该项案情不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起 3 年内提出。

税务机关受理申请人申请，启动相互协商程序的条件设定为以下五项：

（1）申请人为按照国家税务总局公告 2013 年第 56 号文件第九条或第十条规定可以提起相互协商请求的中国居民或中国国民；

（2）提出申请的时间没有超过税收协定规定的时限；

（3）申请协商的事项为缔约对方已经或有可能发生的违反税收协定规定的行为；

（4）申请人提供的事实和证据能够证实或者不能合理排除缔约对方的行为存在违反税收协定规定的嫌疑；

（5）申请相互协商的事项不存在国家税务总局公告 2013 年第 56 号文件第十八条规定的情形。

对于不符合上款规定全部条件的申请，税务机关认为涉及严重双重征税或损害中国税收权益、有必要进行相互协商的，也可以决定接受。

受理申请的省税务机关应在 15 个工作日内，将申请上报税务总局，并将情况告知申请人，同时通知省以下主管税务机关。税务总局收到省税务机关上报的申请后，应在 20 个工作日内按下列情况分别处理：

①申请具备启动相互协商程序条件的，决定启动相互协商程序，并将情况告知受理申请的省税务机关，省税务机关应告知申请人；

②申请已超过税收协定规定的期限或申请人的申请明显缺乏事实法律依据或其他不具备相互协商条件情形的，不予启动相互协商程序，并以书面形式告知受理申请的省税务机关，省税务机关应告知申请人；

③因申请人提交的信息不全等原因导致申请不具备启动相互协商程序条件的，通过受理申请的省税务机关要求申请人补充材料或说明情况。申请人补充材料或说明情况后，再按前两项规定处理。税务总局启动相互协商程序后，可通过受理申请的省税务机关要求申请人进一步补充材料或说明情况，申请人应在规定的时间内提交，并确保材料的真实与全面。

对于紧急案件，税务总局可以直接与申请人联系。对于相互协商结果，税务总局应以书面形式告知受理申请的省税务机关，省税务机关应告知申请人。

发生下列情形之一的，税务总局可以决定终止相互协商程序，并以书面形式告知省税务机关，省税务机关应告知申请人：

①申请人故意隐瞒重要事实或在提交的资料中弄虚作假的；

②申请人拒绝提供税务机关要求的、与案件有关的必要资料的；

③因各种原因，申请人与税务机关均无法取得必要的证据，导致相关事实或申请人立场无法被证明，相互协商程序无法继续进行的；

④缔约对方主管当局单方拒绝或终止相互协商程序的；

⑤其他导致相互协商程序无法进行、或相互协商程序无法达到预期目标的。在两国主管当局达成一致意见之前，申请人可以以书面方式撤回相互协商申请。申请人撤回申请或者拒绝接受缔约双方主管当局达成一致的相互协商结果的，税务机关不再受理基于同一事实和理由的申请。

5.2.5 相互协商的法律效力

（1）相互协商程序结果的法律效力

国际普遍认为相互协商程序应属于行政性的争议解决手段，换言之，其结果只对达成协议的主管当局产生约束，如果当事人对结果不满，其仍有权通过司法程序寻求救济。此外，相互协商程序是两国主管当局就特定问题进行的协商讨论，就效力而言，其得出的结论只能对该特定问题生效，而无普遍约束力。

根据《税收协定相互协商程序实施办法》，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共识的，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；

③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。

（2）相互协商程序与司法判决的关系

通常认为，如果两国主管当局进行协商讨论的问题上已产生了生效的税收和解或司法判决，那么两国主管当局在进行相互协商时，将只能基于此前认定的事实进行相应的纳税调整，而不能改变已生效的和解或判决。

协商程序条款规定，若纳税人接受相互协商的结果，该结果的执行将不受其本国国内法的限制。因两国主管当局就相互协商程序能否达成一致具有相当的不确定性，而且该程序通常耗时很长，当纳税人对协商结果不满或两国税务主管当局无法达成一致时，即使纳税人希望通过司法程序解决也很有可能面临诉讼时效已过期的尴尬局面。因此当事人在申请启动协商程序后往往还会选择同时启动其他的救济程序，如行政复议或司法救济来确保自身权益。

5.3 中俄税收协定争议的防范

根据俄罗斯联邦宪法和《税法典》的规定，俄罗斯签订的国际条约规定与俄罗斯国内法律规定不一致时，应当遵守国际条约的规定，除俄罗斯在批准该条约时另有保留外。俄罗斯联邦认为自己是前苏联的合法继承者，同意兑现前苏联缔结的税收协定，直到谈判达成新的税收协定为止。目前，俄罗斯与包括中国在内的 84 个国家（地区）签订的税收协定已经生效执行，俄罗斯适用的税收协定，在很大程度上采用了 OECD 税收协定范本。

因此，中国居民到俄罗斯投资、承包工程、提供劳务等跨国经济活动，在俄罗斯境内取得的营业利润等积极收入和租金、股息、利息、特许权使用费、财产收益等收入，在俄罗斯缴纳企业利润税等具有所得性质的税收时，优先适用中俄税收协定。当依据俄罗斯国内税法缴纳的所得性质的税收高于中俄税收协定规定的税收时，中国居民可申请享受中俄税收协定给予的优惠待遇。根据《税法典》，若税收协定规定了较低的税率或在俄罗斯境内免征税，中国居民作为受益所有人应向税款扣缴人提供中国税收居民身份证明，在获得所得的发生地进行减免。若支付款项之前未出具类似证明，则超出协定税率的预扣款项应在中国居民作为俄罗斯非居民纳税人提交申请书之后给予退还。

第六章　在俄罗斯投资可能存在的税收风险

6.1 信息报告风险

不论外国企业是否在俄罗斯设立常设机构，都应当注重遵从在俄罗斯税务机关履行相应的登记和信息报告的有关规定。

6.1.1 登记注册制度

（1）外国企业税务登记时间标准。根据相关规定，如果外国企业在 1 年内通过分支机构在俄罗斯进行或者准备进行超过 30 日（连续或者累计）的活动，则该公司应当在活动开始后的 30 日之内在俄罗斯税务机关进行税务登记。

（2）财产税务登记。如果外国企业在俄罗斯拥有不动产或者交通工具，以及外国企业在俄罗斯开立银行账户或者进行有价证券交易时，则也必须在俄罗斯税务机关进行登记。

6.1.2 信息报告制度

经营活动告知义务。如果外国企业在俄罗斯进行活动的时间在 1 年内少于 30 日，则应当通知俄罗斯税务机关。当外国企业取得来源于俄罗斯境内的收入，但收入不属于该公司在俄罗斯常设机构时，也应当通知俄罗斯税务机关。

6.2 纳税申报风险

6.2.1 在俄罗斯设立子公司的纳税申报风险

中国居民在俄罗斯设立的子公司，分有限责任公司和股份公司两种形式，是依据俄罗斯法律设立的、具有独立法人地位的俄罗斯税收居民企业，在俄罗斯负有居民企业纳税义务，需就其来源于俄

罗斯境内、境外的所得依据《税法典》在俄罗斯缴纳企业利润税。中国居民作为母公司（子公司的股东），取得子公司税后利润分配的股息（利润），在俄罗斯仍需缴纳预提税（由子公司代扣代缴的企业利润税）。

6.2.2 在俄罗斯设立分公司或代表处的纳税申报风险

中国居民在俄罗斯设立的分公司，是中国居民的分支机构，负责人由中国居民任命，并根据授权委托开展活动，可以履行中国居民的全部或部分职能，有权独立开展商务活动。中国居民在俄罗斯设立的代表处，负责人由中国居民任命，并根据授权在俄罗斯开展“筹备和辅助”工作，代表和维护中国居民的利益，无权独立从事商务活动。中国居民在俄罗斯设立的分公司和代表处在俄罗斯不是独立的法人，在俄罗斯的纳税义务依据其在俄罗斯所从事的经营活动是否构成常设机构来确定。构成常设机构的，需就归属于常设机构的利润在俄罗斯缴纳企业利润税；不构成常设机构的，则这些活动的所得在俄罗斯免于缴纳企业利润税。中国居民作为总公司，取得俄罗斯办事处或分支机构汇回总部的利润无需缴纳任何预提税，但清算收益须在收益来源地缴税。

6.2.3 在俄罗斯取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

中国居民在俄罗斯未设立机构场所，但有来源于俄罗斯的收入（如租金、特许权使用费、利息和股息、货运收入等）或者虽设立机构场所但取得的收入与机构场所无关，即该收入不属于在俄罗斯所构成的常设机构的收入，则中国居民在俄罗斯收入来源地需缴纳预提所得税。此种情况下，由俄罗斯支付方代扣代缴的企业利润税，中国居民应当承担相应的纳税义务，履行有关不动产、股权等购置成本的会计核算等，并在支付方支付前提供给对方有关成本书面证明，以及受益所有人的证明。

6.2.4 在俄罗斯取得与常设机构有关的所得的纳税申报风险

中国居民在俄罗斯未设立机构场所，但有来源于俄罗斯的收入（如租金、特许权使用费、利息和股息、货运收入等）或者虽设立机构场所但取得的收入与机构场所无关，即该收入不属于在俄罗斯所构成的常设机构的收入，则中国居民在俄罗斯收入来源地需缴纳预提所得税。此种情况下，由俄罗斯支付方代扣代缴的企业利润税，中国居民应当承担相应的纳税义务，履行有关不动产、股权等购置成本的会计核算等，并在支付方支付前提供给对方有关成本书面证明，以及受益所有人的证明。外国组织销售商品、其他财产以及产权、在俄罗斯联邦从事工作、提供服务而获得的收入，如果没有在俄罗斯联邦形成常设机构，不应从源头上征税。注：支付给外国合伙人的再保险保费和（按纯利润或营业额提给经理等的）红利不被确认为来自俄罗斯联邦的收入。外国组织的收入的税基和从该收入中扣缴的税款数额，应以该外国组织收到该收入的货币计算。与此同时，以另一种货币发生的费用以收到收入的同一货币计算，按俄罗斯联邦中央银行在这种费用发生之日的官方汇率（交叉汇率）计算。如果信托管理协议的创始人或受益人是在俄罗斯联邦没有常设机构的外国组织，而受托人是俄罗斯组织或通过在俄罗斯联邦的常设机构运作的外国组织，那么，受托人应从该创始人或受益人根据信托管理协议获得的收入中扣缴税款并转入预算。

6.3 调查认定风险

2012 年以来，俄罗斯开始重视反避税工作，先后出台了转让定价和受控外国企业规则，对违反独立交易原则的转让定价等税基侵蚀和利润转移避税问题进行反避税调查，并有相应的处罚措施。因此，对俄投资企业应当合理确定转让定价，必要时申请预约定价安排，规避反避税调查风险。

转让定价对在俄罗斯和国外设有办事处的公司来说是一种好处。在俄罗斯，转移定价并不被禁止，但它是联邦税务局可审计的交易。联邦税务局控制以下交易：如果资金的年营业额超过 10 亿

卢布，相关法律实体之间的交易；控股公司的外国分支机构之间的交易；与位于经济特区的协会参与者之间的交易，如果年营业额超过 6000 万卢布，不需要缴纳利润税，需要缴纳矿物开采税；控股公司的分支机构之间的交易，其中一个参与者是适用特殊税制（单一税收，简化税收）的实体，年营业额为 1 亿卢布。受控交易需要特定的报告表格。它们必须向联邦税务局报告。

经常出现的问题：1.纳税人被要求选择一个信息源进行可比性分析，但事实上大多数信息源都是封闭的，获取成本很高。2.缺乏可靠的可比数据用于市场价格区间和经济分析也是一个问题。3.公司也很难评估交易中可能存在的风险和问题，因为与转让定价有关的判例非常少。

如何将风险降到最低：纳税人通常自行决定成本和风险水平之间的平衡。可以采取一些措施来尽量减少风险：订立转让定价协议；就被审计的交易标的进行独立评估；成立一个综合纳税人集团；通过研讨会，在分析司法实践和其他国家经验的基础上，形成对机制和方法的整体看法，以证明受控交易的市场价格水平。对税收优化技术、结构和《税法典》转让定价部分的了解将帮助新人和经验丰富的专业人士更容易了解并适应市场条件。

6.4 享受税收协定待遇风险

中俄税收协定待遇规定了优于中俄两国国内税法的税收协定待遇；但同时，为了防止滥用税收协定待遇侵蚀税基，税收协定规定了利益限制条款和相应的反避税措施。因此，对俄投资企业一方面要保证在中国的税收居民符合中俄税收协定规定的受益所有人资格，防止享受税收协定不当的风险，另一方面，应主动开具中国税收居民身份证明，并准备相应的受益所有人证明材料，主动申请享受税收协定待遇。这种协定的目的是防止公司和个人为同一类型的收入被重复征税：在居民国和同时在协定的缔约国境内。重要的是要明白，不遵守这些要求不仅可能导致无法利用免税的好处，而且

还可能导致税务机关的处罚。俄罗斯组织有责任获得所有支持免税的文件。这些文件包括：税务居留证明/证书。

根据俄罗斯联邦税法第 312 条第 1 款，为了适用国际条约的规定，外国交易方必须提供证明，证明其在俄罗斯联邦与之达成协议的国家拥有永久所在地。俄罗斯联邦税法没有建立确认外国组织永久所在地的强制性文件形式。外国国内立法规定的形式的证书以及任何形式的证书都可用于确认。这些证书被认为是确认外国组织的永久地点，如果它们是由该外国的主管机构认证；用外语编写。还向税务代理提供俄文译本；签发的文件必须指定一个特定的时期（年），与之相关的外国组织的永久居住地被确认。这个时期必须与支付给该外国组织的收入到期的时期相对应。该证书还有一个名字——税收居住地证书。该文件的主要功能是正式确认某个人是税法意义上的某个国家的居民。

需要注意的是：如果在支付收入的日期，税务代理没有外国组织的居住证明，但使用了协议规定的优惠或减免率，其行为可能被认定为非法。在这种情况下，可以根据标准税率来评估税收。如果居留证上注明了确认居留的期限，则该文件对该期限内支付的收入有效。如果没有指明期限，则该证明自签发之日起在一年内有效。

附　录

1. 增值税税率表

业务种类	业务具体情况	来源
增值税率 0%		
销售从俄罗斯出口的商品	出售以下商品： 1）已出口并完成出口海关手续的商品； 2）已存放在自由贸易区海关手续下的商品； 3）已出口并完成再出口海关手续的商品。如果这些商品之前已被存放在海关领域内的加工贸易、自由贸易区或自由仓库海关手续下，则应用零税率。在出口加工产品或废物时也可以适用零税率； 4）已出口至欧亚经济联盟成员国领土境内，符合2014 年 5 月 29 日签署的欧亚经济联盟条约规定的情况。	《税法典》第 164 条第 1 款第 1.1 项
商品和货物运输	国际运输的所有类型货物。起点和终点在俄罗斯境外。不适用于俄罗斯铁路运输公司提供的服务，这些服务根据其他依据按 0%的税率征收增值税。	《税法典》第 164 条第 1 款第 2.1 项
	俄罗斯组织和个体工商户提供通过俄罗斯境内进行空运的商品中转服务。为了适用 0 税率，必须满足以下条件： 商品的起点和终点在俄罗斯境外； 如果飞机在俄罗斯降落，那么商品的到达地和离开地必须相同。	《税法典》第 164 条第 1 款第 2.10 项
	俄罗斯铁路运输公司提供以下服务： 1）运输出口或再出口商品。如果运输文件上有相应的海关标记，则可以适用 0 税率。 2）将出口商品运往欧亚经济联盟成员国的服务。 3）将商品从一个外国国家运往另一个外国国家的中转服务。	《税法典》第 164 条第 1 款第 9 项和第 9.1 项
与商品和货物	俄罗斯组织和个体工商户提供以下服务：	《税法典》第

运输相关的服务	1）国际运输和俄罗斯境内的铁路运输服务，包括从到达地点到俄罗斯境内目的地站的货物运输； 2）在俄罗斯境内运输出口或再出口货物的服务。如果运输文件上有相应的海关标记，则可以适用 0 税率； 3）将从非欧亚经济联盟成员国运入俄罗斯并经过俄罗斯境内运输到另一个外国国家的商品的铁路运输服务。 此条款不适用于俄罗斯铁路运输公司的服务，因为他们根据其他规定以 0 税率征收增值税。	164 条第 1 款第 2.1 项 《税法典》第 164 条第 1 款第 2.7 项； 《税法典》第 164 条第 1 款第 3.1 项
	俄罗斯组织和个体工商户提供以下服务： 1）提供铁路车辆或集装箱进行国际运输，包括从到达地点到俄罗斯境内目的地站的货物铁路运输； 2）提供铁路车辆或集装箱运输输出或再出口货物在俄罗斯境内的服务； 3）提供铁路车辆或集装箱运输服务，用于将商品从一个外国通过俄罗斯境内运输到另一个外国的中转铁路运输。 此条款不适用于俄罗斯铁路运输公司提供的服务，因为他们根据其他规定以 0 税率征收增值税。	《税法典》第 164 条第 1 款第 2.1 项； 《税法典》第 164 条第 1 款第 2.7 项； 《税法典》第 164 条第 1 款第 3.1 项。
	提供对跨越俄罗斯边境的商品在海港和河港进行卸货和存储的服务（工作）。货物的起始点或目的地在俄罗斯境外。只有俄罗斯公司可以适用 0%的税率，管道运输公司除外。	《税法典》第 164 条第 1 款第 2.5 项
	俄罗斯国内水运公司在运输（运输）从出口（重新出口）海关程序的货物时提供服务和工作。运输在俄罗斯领土内从起始点到卸货点或转运点进行。	《税法典》第 164 条第 1 款第 2.8 项
	与运输与海关过境手续有关的服务和工作，涉及从外国海关到达俄罗斯领土的进口商品在海关过境手续下的运输，以及从俄罗斯领土到达外国的出口商品在海关过境手续下的运输	《税法典》第 164 条第 1 款第 3 项
	与俄罗斯铁路运输相关的服务和工作，包括： 1）运输出口或重新出口商品。在运输文件上注明了海关机关的相应标记；	《税法典》第 164 条第 1 款第 9 项和第 9.1 项

	2）将出口商品运往欧亚经济联盟国家的运输； 3）通过俄罗斯领土进行的货物运输。 如果这些服务（工作）的价值在运输文件中指明，则适用零税率。	
客运和行李运输	通过任何交通运输方式进行的国际客运和行李运输。如果运输是根据统一的国际运输文件进行的，那么适用零税率。	《税法典》第164条第1款第4项
	在以下情况适用零税率：在克里米亚或塞瓦斯托波尔作为出发地或目的地的国内航班客运和行李运输。该零税率适用至2025年1月1日（根据2014年6月4日第151－Ф3号法律第2条第4款）。	《税法典》第164条第1款第4.1项
	在以下情况适用零税率：在加里宁格勒州或远东联邦区作为出发地或目的地的国内航班客运和行李运输。该零税率适用至2025年1月1日（根据2018年8月3日第303－Ф3号法律第5条第5款）。	《税法典》第164条第1款第4.2项
	在以下情况适用零税率：郊区交通铁路运输的客运。该0税率适用截止到2029年12月31日（根据俄罗斯联邦政府2020年12月29日第2475号决定）。	《税法典》第164条第1款第9.2项
	在以下情况适用零税率：非国际长途铁路运输的公共客运和行李运输。该0税率适用截止到2029年12月31日（根据俄罗斯联邦政府2020年12月29日第2475号决定）。	《税法典》第164条第1款第9.3项
涉及能源原料的交易	从俄罗斯大陆架、俄罗斯专属经济区或俄罗斯部分的里海地区运输烃类原料到俄罗斯联邦以外的目的地	《税法典》第164条第1款第2.1项
	石油和石油产品的运输、装卸和转运： 运往俄罗斯联邦以外的目的地（包括前往欧亚经济联盟成员国的领土）； 在海关转运程序下的关税转运。 只有石油和石油制品管道运输组织可以适用零税率。这不适用于仅由石油和石油制品管道运输作为合同方的服务。也就是说，服务必须由签署销售石	《税法典》第164条第1款第2.2项

	油或石油制品的跨境交易的组织提供。	
	天然气管道运输： 从俄罗斯出口； 进口到俄罗斯，包括进口用于加工； 置于海关过境的海关程序下。	《税法典》第164条第1款到第2.3款
	根据与俄罗斯签订的国际协议的规定，通过管道运输输送天然气。	《税法典》第164条第1款到第2.3—1款
	销售从海上油田开采的烃类原材料和其技术加工产品，出口到俄罗斯境外： 从大陆架出口； 从专属经济区出口； 从俄罗斯领海内的里海部分（区域）出口。不适用于按照出口海关程序出口这些商品的情况。	《税法典》第164条第1款第2.9款
其他业务	从俄罗斯电力系统向外国国家的电力系统传输电力的服务。	《税法典》164条第1款的第2.4项
	在海关领域进行加工贸易的商品加工服务	《税法典》第164条第1款第2.6项
	对外国公民在俄罗斯支付的增值税进行补偿（免税制度）。 特别名单上的零售商和由这些实体授权的其他纳税人有资格享受零税率	《税法典》第164条第1款第2.11项
	根据2019年6月10日第749号政府法令批准的清单，俄罗斯国际机场在为国际航空运输服务时的服务	《税法典》第164条第1款第2.12项
	销售航空活动领域的商品（工程、服务）： 需要强制认证的航空设备和航空基础设施的物品； 与在外层空间使用设备、观察（研究）外层空间有关的工程（服务），以及与这些工程（服务）在技术上有关的工程（服务）。	《税法典》第164条第1款第5项

	出售从废料和废物中提取或生产的贵金属。 在向国家和地方贵金属和宝石基金、俄罗斯中央银行、其他银行销售贵金属、从含有贵金属的废料和废物中生产贵金属时，如果没有采矿许可证，则适用零税率。	《税法典》第164条第1款第6项
	销售用于官方和个人使用的商品（工作，服务）： 外交和类似代表机构； 这些机构的员工以及与他们共同居住的家庭成员。 适用零税率的外国政府代表机构名单由2011年12月14日的外交部令第22606号和财政部令173号批准。	《税法典》第164条第1款第7项
	出售为国际组织及其代表机构的官方使用而设计的商品（工作，服务）。此类组织的列表由2014年3月24日的外交部令第3913号和财政部令19n号联合批准。适用零税率的规定由2006年7月22日的政府决定第455号批准。	《税法典》第164条第1款第11至12项
	出售在俄罗斯境外作为补给品出口的燃料和润滑油。如果燃料和润滑油用于航空器和水上交通工具，以及混合航运船舶的运营，那么适用0税率。	《税法典》第164条第1款第8项
	出售建造好的船舶，需要在俄罗斯国际船舶注册处进行注册	《税法典》第164条第1款第10项
	提供海洋船舶、混合航运船舶（河流－海洋）以及船员服务的服务，以租船时间租赁方式（时间租船）的方式提供租船服务。	《税法典》第164条第1款第12项
	与以下在俄罗斯举办的活动相关的商品、工作、服务和财产权的销售： 2018年世界杯足球赛； 2017年联合会杯； 2014年第22届冬季奥林匹克运动会和第11届残奥会； 2020年欧洲杯足球赛。	《税法典》第164条第1款第13项和第14项
增值税率10%		

按照全俄产品分类按经济活动种类代码销售和转移自用商品。	根据 2004 年 12 月 31 日第 908 号政府法令批准的清单中食品、水果和浆果，包括葡萄。棕榈油除外。	2019 年 8 月 2 日第 268－FZ 号法律第 2 条第 1 款
	根据 2004 年 12 月 31 日第 908 号政府决议批准的儿童用品清单	《税法典》第 164 条第 2 款第 2 项
	根据 2003 年 1 月 23 日第 41 号政府决议批准的清单，印刷的期刊和书籍产品 不适用于广告或色情期刊	《税法典》第 164 条第 2 款第 3 项
	医疗用品，根据 2008 年 9 月 15 日政府决定批准的清单。	《税法典》第 164 条第 2 款第 4 项
根据欧亚经济联盟商品编码（外贸活动商品编码），进口商品	根据 2004 年 12 月 31 日第 908 号政府法令批准的清单的食品，以及水果和浆果，包括葡萄。棕榈油除外。	《税法典》第 164 条第 5 款
	根据 2004 年 12 月 31 日第 908 号政府决议批准的儿童用品清单	
	根据 2003 年 1 月 23 日第 41 号政府决定批准的清单，印刷的期刊和图书产品。 不适用于广告和色情期刊	
	根据 2008 年 9 月 15 日第 688 号政府决议批准的医疗用品清单	
乘客和行李的运输	提供国内航空旅客和行李运输服务，不包括克里米亚、塞瓦斯托波尔、加里宁格勒州和远东联邦区。10%的增值税税率 2020 年 12 月 31 日适用。	《税法典》第 164 条第 2 款第 6 项
其他业务	将种畜和种禽转让租赁，并享有购买权。截至 2021 年 1 月 1 日，增值税率为 10%。	2000 年 8 月 5 日第 118－FZ 号法律第 26 条第 3 款
增值税率 20%		

销售商品、工程和服务	对于个人使用的商品（工程和服务）的销售和转让，适用于非 0%或 10%税率，也不享受减免税，包括棕榈油产品。	《税法典》第 149 条和第 164 条第 3 款
进口	进口商品的销售不适用于 10%的税率和免税政策，包括棕榈油产品。	《税法典》第 150 条和第 164 条第 5 款
建筑安装工作	自用的建筑和安装工程	《税法典》第 146 条第 1 款到第 3 款

2.与俄罗斯签订关于避免双重征税双边协定国家（地区）一览表

序号	国家（地区）	合同名称	签署日期	生效日期	适用期限
1.	澳大利亚	俄罗斯联邦政府和澳大利亚政府关于在所得税方面避免双重征税和防止逃税的协议	07.09.2000	17.12.2003	01.01.2004
2.	奥地利	俄罗斯联邦政府和奥地利共和国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税的公约	13.04.2000	30.12.2002	01.01.2003
		议定书	05.06.2018	20.06.2019	01.01.2020
3.	阿塞拜疆	俄罗斯联邦政府和阿塞拜疆共和国政府关于在收入和资本税方面避免双重征税的协定	03.07.1997	03.07.1998	01.01.1999
4.	阿尔巴尼亚	俄罗斯联邦政府和阿尔巴尼亚共和国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税的公约	11.04.1995	09.12.1997	01.01.1998
5.	阿尔及利亚	俄罗斯联邦政府与阿尔及利亚共和国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税的公约	10.03.2006	18.12.2008	01.01.2009
6.	阿根廷	俄罗斯联邦政府和阿根廷共和国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税的公约	10.10.2001	16.10.2012	01.01.2013
7.	亚美尼亚	俄罗斯联邦政府和亚美尼亚共和国政府关于在收入和资本税方面避免双重征税的协定。	28.12.1996	17.03.1998	01.01.1999
		议定书	24.10.2011	15.04.2013	01.01.2014
8.	白俄罗斯	协定俄罗斯联邦政府与白俄罗斯共和国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税和防止逃税的协议	21.04.1995	20.01.1997	01.01.1998

		议定书	24.01.2006	31.05.2007	01.01.2008
9.	比利时	俄罗斯联邦和比利时王国关于在所得税和资本税方面避免双重征税和防止逃税的公约	16.06.1995	26.06.2000	01.01.2001
9.1	比利时	俄罗斯联邦和比利时王国关于在所得税和资本税方面避免双重征税和防止逃税的公约	19.05.2015	未生效俄罗斯联邦于2018年5月23日批准了该公约	
		议定书	30.01.2018	未生效俄罗斯联邦于2018年8月3日批准了该公约	
		议定书			
10.	保加利亚	俄罗斯联邦政府和保加利亚共和国政府关于在收入和资本税方面避免双重征税的协定。	08.06.1993	08.12.1995	01.01.1996
11.	博茨瓦纳	俄罗斯联邦政府和博茨瓦纳共和国政府关于在所得税方面避免双重征税和防止逃税的公约	08.04.2003	23.12.2009	01.01.2010
12.	巴西	俄罗斯联邦政府和巴西联邦共和国政府关于在所得税方面避免双重征税和防止逃税的公约	22.11.2004	19.06.2017	01.01.2018
13.	英国	俄罗斯联邦政府与大不列颠及北爱尔兰联合王国政府关于在收入和资本收益税方面避免双重征税和防止逃税的公约	15.02.1994	18.04.1997	01.01.1998
14.	匈牙利	俄罗斯联邦和匈牙利共和国关于在所得税和资本税方面避免双重征税的公约	01.04.1994	03.11.1997	01.01.1998
15.	委内瑞拉	俄罗斯联邦政府和委内瑞拉玻利瓦尔共和国政府关于在所得	22.12.2003	19.01.2009	01.01.2010

		税和资本税方面避免双重征税和防止逃税的公约			
16.	越南	俄罗斯联邦政府和越南社会主义共和国政府关于在所得税方面避免双重征税和防止逃税的协定	27.05.1993	21.03.1996	01.01.1997
17.	德国	俄罗斯联邦政府和德意志联邦共和国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税的协定	29.05.1996	30.12.1996	01.01.1997
		议定书	15.10.2007	15.05.2009	01.01.2010
18.	希腊	俄罗斯联邦政府和希腊共和国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税和防止逃税的公约	26.06.2000	13.12.2007	01.01.2008
19.	丹麦	俄罗斯联邦政府和丹麦王国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税和防止逃税的公约	08.02.1996	27.04.1997	01.01.1998
20.	埃及	俄罗斯联邦政府和阿拉伯埃及共和国政府关于在收入和资本税方面避免双重征税和防止逃税的协定	23.09.1997	06.12.2000	01.01.2001
21.	以色列	俄罗斯联邦政府和以色列国政府关于在所得税方面避免双重征税和防止逃税的公约	25.04.1994	07.12.2000	01.01.2001
22.	印度	俄罗斯联邦政府与印度共和国政府关于在所得税方面避免双重征税的协定	25.03.1997	11.04.1998	01.01.1999
23.	印度尼西亚	俄罗斯联邦政府和印度尼西亚共和国政府关于在所得税方面避免双重征税和防止逃税的协定	12.03.1999	17.12.2002	01.01.2003

24.	伊朗	俄罗斯联邦政府与伊朗伊斯兰共和国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税和防止逃税的协定	06.03.1998	05.04.2002	01.01.2003
25.	爱尔兰	俄罗斯联邦政府和爱尔兰政府关于在所得税方面避免双重征税的协定	29.04.1994	07.07.1995	01.01.1996
26.	冰岛	俄罗斯联邦政府和冰岛共和国政府关于在所得税方面避免双重征税和防止逃税的公约	26.11.1999	21.07.2003	01.01.2004
27.	西班牙	俄罗斯联邦政府和西班牙王国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税和防止逃税的公约	16.12.1998	13.06.2000	01.01.2001
28.	意大利	俄罗斯联邦政府和意大利共和国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税和防止逃税的公约	09.04.1996	30.11.1998	01.01.1999
		议定书	13.06.2009	01.06.2012	01.06.2012
		议定书			
29.	哈萨克斯坦	俄罗斯联邦政府和哈萨克斯坦共和国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税和防止逃税的公约	18.10.1996	29.07.1997	01.01.1998
30.	加拿大	俄罗斯联邦政府和加拿大政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税和防止逃税的协定	05.10.1995	05.05.1997	01.01.1998
31.	卡塔尔	俄罗斯联邦政府和卡塔尔国政府关于在所得税方面避免双重征税的协定	20.04.1998	05.09.2000	01.01.2001
32.	塞浦路斯	俄罗斯联邦政府与塞浦路斯共和国政府关于在收入和资本方面避免双重征税的协定	05.12.1998	17.08.1999	01.01.2000

		议定书	07.10.2010	02.04.2012	01.01.2013
		议定书			
		议定书	08.09.2020	15.01.2021	01.01.2021
		议定书			
33.	吉尔吉斯斯坦	俄罗斯联邦政府和吉尔吉斯斯坦共和国政府关于在所得税方面避免双重征税和防止逃税的协定	13.01.1999	06.09.2000	01.01.2001
34.	中国	俄罗斯联邦政府和中华人民共和国政府关于在所得税方面避免双重征税和防止逃税的协定	13.10.2014	09.04.2016	01.01.2017
		议定书	08.05.2015	09.04.2016	01.01.2017
		议定书			
35	中国香港特别行政区	俄罗斯联邦政府和中华人民共和国香港特别行政区政府关于在所得税方面避免双重征税和防止逃税的协议	18.01.2016	29.07.2016	01.01.2017
36.	朝鲜	俄罗斯联邦政府和朝鲜民主主义人民共和国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税的协定	26.09.1997	30.05.2000	01.01.2001
37.	韩国	俄罗斯联邦政府和大韩民国政府关于在所得税方面避免双重征税的公约	19.11.1992	24.08.1995	01.01.1996
38.	古巴	俄罗斯联邦政府和古巴共和国政府关于在收入和资本税方面避免双重征税和防止逃税的协议	14.12.2000	15.11.2010	01.01.2011
39.	科威特	俄罗斯联邦和科威特国关于在所得税和资本税方面避免双重征税和防止逃税的协定	09.02.1999	03.01.2003	01.01.2004

40.	拉脱维亚	俄罗斯联邦政府与拉脱维亚共和国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税和防止逃税的协定	根据 2022 年 9 月 26 日俄罗斯联邦总统第 668 号法令第 4 段，该协议于 2022 年 9 月 26 日暂停执行。		
41.	黎巴嫩	俄罗斯联邦政府和黎巴嫩共和国政府关于在所得税方面避免双重征税和防止逃税的协定	07.04.1997	16.04.2000	01.01.2001
42.	立陶宛	俄罗斯联邦政府和立陶宛共和国政府关于在收入和资本税方面避免双重征税和防止逃税的协定	29.06.1999	05.05.2005	01.01.2006
43.	卢森堡	俄罗斯联邦政府与卢森堡大公国关于在所得税和资本税方面避免双重征税和防止逃税的协议	28.06.1993	07.05.1997	01.01.1998
		议定书	21.11.2011	30.07.2013	01.01.2014
		议定书			
		议定书	06.11.2020	05.03.2021	01.01.2022
		议定书			
44.	马其顿	俄罗斯联邦政府和马其顿共和国政府关于在收入和资本方面避免双重征税的协定	21.10.1997	14.07.2000	01.01.2001
45.	马来西亚	苏联政府与马来西亚政府关于在所得税方面避免双重征税的协定	31.07.1987	04.07.1988	01.01.1989
46.	马里	俄罗斯联邦政府和马里共和国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税和建立税务互助规则的公约	25.06.1996	13.09.1999	01.01.2000
47.	马耳他	俄罗斯联邦政府和马耳他政府关于在所得税方面避免双重征税和防止逃税的公约	24.04.2013	22.05.2014	01.01.2015

		议定书	01.10.2020	23.03.2021	2021年1月1日，根据第五条根据《议定书》第5条的规定
48.	摩洛哥	俄罗斯联邦政府与摩洛哥王国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税的协定	04.09.1997	31.08.1999	01.01.2000
49.	墨西哥	俄罗斯联邦政府和墨西哥合众国政府关于在所得税方面避免双重征税的协定	07.06.2004	02.04.2008	01.01.2009
50.	摩尔多瓦	俄罗斯联邦政府和摩尔多瓦共和国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税和防止逃税的协定	12.04.1996	06.06.1997	01.01.1998
51.	蒙古	俄罗斯联邦政府和蒙古国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税的协定	05.04.1995	22.05.1997	01.01.1998
52.	纳米比亚	俄罗斯联邦政府和纳米比亚共和国政府关于在所得税方面避免双重征税和防止逃税的公约	31.03.1998	23.06.2000	01.01.2001
53.	荷兰	俄罗斯联邦政府与荷兰王国政府关于在收入和财产税方面避免双重征税和防止逃税的协定	该协议被2021年5月26日第139号联邦法废除，并于2022年1月1日终止。		
54.	新西兰	俄罗斯联邦政府和新西兰政府关于在所得税方面避免双重征税和防止逃税的协定	05.09.2000	04.07.2003	01.01.2004
55.	挪威	俄罗斯联邦和挪威王国关于在所得税和资本税方面避免双重征税和防止逃税的公约	26.03.1996	20.12.2002	01.01.2003
56.	阿拉伯联合酋长国	俄罗斯联邦政府和阿拉伯联合酋长国政府关于对缔约国或其	07.12.2011	23.06.2013	01.01.2014

		金融和投资机构的投资收入征税的协定			
57.	波兰	俄罗斯联邦政府和波兰共和国政府关于在收入和资本税方面避免双重征税的协定	22.05.1992	22.02.1993	01.01.1994
58.	葡萄牙	俄罗斯联邦政府和葡萄牙共和国政府关于在所得税方面避免双重征税和防止逃税的公约	29.05.2000	11.12.2002	01.01.2003
59.	罗马尼亚	俄罗斯联邦政府和罗马尼亚共和国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税的公约	27.09.1993	11.08.1995	01.01.1996
60.	沙特阿拉伯	俄罗斯联邦政府和沙特阿拉伯王国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税和防止逃税的公约	11.02.2007	01.02.2010	01.01.2011
61.	塞尔维亚黑山	俄罗斯联邦政府和南斯拉夫联盟共和国联邦政府关于避免双重征税和关于收入及资本税的公约	12.10.1995	09.07.1997	01.01.1998
62.	新加坡	俄罗斯联邦政府和新加坡共和国政府关于在所得税方面避免双重征税和防止逃税的协定	09.09.2002	16.01.2009	01.01.2010
		议定书	17.11.2015	25.11.2016	01.01.2017
		议定书			
63.	叙利亚	俄罗斯联邦政府和阿拉伯叙利亚共和国政府关于在所得税方面避免双重征税的协定	17.09.2000	31.07.2003	01.01.2004
64.	斯洛伐克	俄罗斯联邦政府和斯洛伐克共和国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税的协定	24.06.1994	01.05.1997	01.01.1998
65.	斯洛文尼亚	俄罗斯联邦政府和斯洛文尼亚共和国政府关于在所得税和资	29.09.1995	20.04.1997	01.01.1998

		本税方面避免双重征税的公约			
66.	美国	俄罗斯联邦和美利坚合众国关于在所得税和资本税方面避免双重征税和防止逃税的公约	17.06.1992	16.12.1993	01.01.1994
67.	塔吉克斯坦	俄罗斯联邦政府和塔吉克斯坦共和国政府关于在收入和资本税方面避免双重征税和防止逃税的协定。	31.03.1997	26.04.2003	01.01.2004
68.	泰国	俄罗斯联邦政府和泰王国政府关于在所得税方面避免双重征税和防止逃税的公约	23.09.1999	15.01.2009	01.01.2010
69.	土库曼尼斯坦	俄罗斯联邦政府和土库曼斯坦政府关于消除所得税和资本税的双重征税的协定	14.01.1998	10.02.1999	01.01.2000
70.	土耳其	俄罗斯联邦政府和土耳其共和国政府关于在所得税方面避免双重征税的协定	15.12.1997	31.12.1999	01.01.2000
71.	乌兹别克斯坦	俄罗斯联邦政府和乌兹别克斯坦共和国政府关于在收入和资本税方面避免双重征税的协定。	02.03.1994	27.07.1995	01.01.1996
72.	乌克兰	俄罗斯联邦政府和乌克兰政府关于消除所得税和资本税方面的双重征税和防止逃税的协议	该协议于 2023 年 1 月 1 日到期。		
73.	菲律宾	俄罗斯联邦政府与菲律宾共和国政府关于在所得税方面避免双重征税和防止逃税的公约	26.04.1995	12.09.1997	01.01.1998
74.	芬兰	俄罗斯联邦政府和芬兰共和国政府关于在所得税方面避免双重征税的协定	04.05.1996	14.12.2002	01.01.2003
		议定书	14.04.2000	29.12.2002	01.01.2003
		议定书			

75.	法国	俄罗斯联邦政府和法兰西共和国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税和防止逃税的公约	26.11.1996	09.02.1999	01.01.2000
76.	克罗地亚	俄罗斯联邦政府与克罗地亚共和国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税的协定	02.10.1995	19.04.1997	01.01.1998
77.	捷克共和国	俄罗斯联邦政府和捷克共和国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税和防止逃税的公约	17.11.1995	18.07.1997	01.01.1998
		议定书	27.04.2007	17.04.2009	01.01.2010
		议定书			
78.	智利	俄罗斯联邦政府和智利共和国政府关于在所得税和资本税方面避免双重征税和防止逃税的公约	19.11.2004	23.03.2012	01.01.2013
79.	瑞士	俄罗斯联邦政府和瑞士联邦关于在收入和资本税方面避免双重征税和防止逃税的协议	15.11.1995	18.04.1997	01.01.1998
		议定书	25.09.2011	09.11.2012	01.01.2013
		议定书			
80.	瑞典	俄罗斯联邦政府和瑞典王国政府关于在所得税方面避免双重征税的公约	14.06.1993	03.08.1995	01.01.1996
		议定书议定书	24.05.2018	16.05.2019	01.01.2020
		议定书			
81.	斯里兰卡	俄罗斯联邦政府和斯里兰卡民主社会主义共和国政府关于在所得税方面避免双重征税和防止逃税的协定	02.03.1999	29.12.2002	01.01.2003

82.	厄瓜多尔	俄罗斯联邦政府和厄瓜多尔共和国政府关于在所得税方面避免双重征税和防止逃税的公约	14.11.2016	16.11.2018	01.01.2019
83.	南非	俄罗斯联邦政府和南非共和国政府关于在所得税方面避免双重征税和防止逃税的协定	27.11.1995	26.06.2000	01.01.2001
84.	日本	俄罗斯联邦政府和日本政府关于消除对所得税的双重征税和防止逃税的公约	07.09.2017	03.08.2018	01.01.2019

3.俄罗斯签订的税收协定预提税率表

序号	国家（地区）	股息	利息	特许权使用费
1	阿尔巴尼亚	10	10	10
2	阿尔及利亚	5/15	0/15	15
3	阿根廷	10/15	0/15	15
4	亚美尼亚	5/10	0/10	0
5	澳大利亚	5/15	10	10
6	奥地利	5/15	0	0
7	阿塞拜疆	10	0/10	10
8	白俄罗斯	15	0/10	10
9	比利时	10	0/10	0
10	博茨瓦纳	5/10	0/10	10
11	巴西	10/15	0/15	15
12	保加利亚	15	0/15	15
13	加拿大	10/15	0/10	0/10
14	智利	5/10	15	5/10
15	中国（大陆）	5/10	0	6
16	克罗地亚	5/10	10	10
17	古巴	5/15	0/10	5
18	塞浦路斯	5/10	0	0
19	捷克共和国	10	0	10
20	丹麦	10	0	0
21	厄瓜多尔	5/10	0	10/15
22	埃及	10	0/15	15
23	芬兰	5/12	0	0
24	法国	5/10/15	0	0
25	德国	5/15	0	0
26	希腊	5/10	7	7
27	中国香港特别行政区	0/5/10	0	3
28	匈牙利	10	0	0
29	冰岛	5/15	0	0

30	印度	10	0/10	10
31	印度尼西亚	15	0/15	15
32	伊朗	5/10	0/7.5	5
33	爱尔兰	10	0	0
34	以色列	10	0/10	10
35	意大利	5/10	10	0
36	日本	5/10	0	0
37	哈萨克斯坦	10	0/10	10
38	朝鲜	10	0	0
39	韩国	5/10	0	5
40	科威特	0/5	0	10
41	吉尔吉斯斯坦	10	0/10	10
42	拉脱维亚	5/10	0/5/10	5
43	黎巴嫩	10	0/5	5
44	立陶宛	5/10	0/10	5/10
45	卢森堡	5/15	0	0
46	北马其顿	10	10	10
47	马来西亚	0/15	0/15	10/15
48	马里	10/15	0/15	0
49	马耳他	0/5/10	5	5
50	墨西哥	10	0/10	10
51	摩尔多瓦	10	0	10
52	蒙古	10	0/10	20
53	黑山	5/15	10	10
54	摩洛哥	5/10	0/10	10
55	纳米比亚	5/10	0/10	5
56	荷兰	5/15	0	0
57	新西兰	15	10	10
58	挪威	10	0/10	0
59	菲律宾	15	0/15	15
60	波兰	10	0/10	10

61	葡萄牙	10/15	0/10	10
62	卡塔尔	5	0/5	0
63	罗马尼亚	15	0/15	10
64	沙特阿拉伯	0/5	0/5	10
65	塞尔维亚	5/15	10	10
66	新加坡	0/5/10	0	5
67	斯洛伐克共和国	10	0	10
68	斯洛文尼亚	10	10	10
69	南非	10/15	0/10	0
70	西班牙	5/10/15	0/5	5
71	斯里兰卡	10/15	0/10	10
72	瑞典	5/15	0	0
73	瑞士	0/5/15	0	0
74	叙利亚	15	0/10	4.5/13.5/18
75	塔吉克斯坦	5/10	0/10	0
76	泰国	15	0/10	15
77	土耳其	10	0/10	10
78	土库曼斯坦	10	5	5
79	乌克兰	5/15	0/10	10
80	阿拉伯联合酋长国	0	0	20
81	英国	10/15	0	0
82	美国	5/10	0	0
83	乌兹别克斯坦	10	0/10	0
84	委内瑞拉	10/15	0/5/10	10/15
85	越南	10/15	10	15
86	无税收协定管辖区	15	15/20	20

注：2020 年 3 月底，俄罗斯总统普京提出，修订俄罗斯联邦与其他国家之间订立的双边税收协定，将俄罗斯从其境内汇往另一缔约国的股息和利息预提所得率提高到 15%。如果其他国家不接受这一修订内容，则俄罗斯将声明废除与相关国家的税收协定。截至 2020 年 9 月，俄罗斯已将上述修订建议函告马耳他、卢森堡、塞浦路斯、荷兰和瑞士。

2020 年 9 月，俄罗斯与塞浦路斯和马耳他分别签署了双边税收协定修订议定书，自 2021 年 1 月 1 日起生效。根据议定书，将股息预提所得税的一般税率由 10%提高至 15%；5%的股息预提所得税低税率，仅适用于在证券交易所上市且至少 15%的有表决权的股份公开流通的上市公司，从其直接持有至少 15%的股份且连续持股超过 365 天的企业分配的股息，以及政府及其部门、地方当局、中央银行、养老基金和保险公司取得的股息。支付给银行，保险公司，养老基金，政府及其政治部门，地方当局和中央银行的利息的 0%。将利息预提所得税的一般税率由 0%提高至 15%；零税率仅适用于支付给银行、保险公司、养老基金、政府及其部门、地方当局和中央银行的利息，以及政府和企业债券、欧洲债券的利息；5%的利息预提所得税低税率，适用于在证券交易所上市且至少 15%的有表决权的股份公开流通的上市公司，从其直接持有至少 15%的股份且连续持股超过 365 天的企业分配的利息。适用股息和利息低税率的纳税人，必须是股息或利息的受益所有人。

据俄《生意人报》2023 年 8 月 8 日报道，俄总统普京当日签署中止与美国、加拿大、日本、欧盟等“不友好国家”双边税收协定的法令。根据法令规定，俄暂停与波兰、美国、韩国、瑞典、卢森堡、罗马尼亚、保加利亚、英国、匈牙利、爱尔兰、斯洛伐克、阿尔巴尼亚、比利时、斯洛文尼亚、克罗地亚、加拿大、瑞士、黑山、捷克、丹麦、意大利、芬兰、德国、法国、马其顿、塞浦路斯、西班牙、立陶宛、冰岛、葡萄牙、奥地利、希腊、新西兰、澳大利亚、新加坡、马耳他和日本的双边税收协定中涉及收入和财产条款的效力，直至其“消除对俄合法经济利益和其他利益、俄公民和法人权利的侵犯行为”。

4. 俄罗斯联邦各联邦主体 2023 年税期的税目税率表

（1）阿迪盖共和国

政策依据为俄罗斯联邦《税法典》第 346.20 条。

在地区层面的法律依据－－阿迪盖亚共和国 2022 年 8 月 8 日第 104 号法律

纳税人的类别	率，单位：%。	
	收入	收入减去支出的数额
除以下情况外，其他均可	6	15
纳税人是中小企业，他们是列入俄罗斯计算机程序和数据库统一登记册的计算机程序的权利人，并且收到了关于在信息技术领域开展活动的组织的国家认证文件。	1	5

（2）巴什科尔托斯坦共和国

政策依据为俄罗斯联邦《税法典》第 346.20 条。

在地区层面的法律依据－－巴什科尔托斯坦共和国法律 2022 年 6 月 30 日第 571－z 号（2022 年 11 月 22 日修订），巴什科尔托斯坦共和国法律 2022 年 6 月 30 日第 576－z 号巴什科尔托斯坦共和国法律》，巴什科尔托斯坦共和国法律 2015 年 4 月 28 日第 221－z 号法律（2020 年 11 月 30 日修订）

纳税人的类别	率，单位：%。	
	收入	收入减去支出的数额
除以下情况外，其他均可	6	15
在巴什科尔托斯坦共和国建立的加速发展地区的居民的纳税人	1	5
法人实体－－同时满足以下条件的中小企业 －在信息技术领域开展活动的组织的国家认证文件已经获得； －来自纳税人主要活动的销售收入份额： “计算机软件开发，该领域的咨询服务及其他相关服务”（第 62 类）； “信息技术活动”（第 63 类），至少是报告（税收）期总收入的 70%。	1	5

首次注册的从事工业、社会和科学活动的独资企业，以及在消费服务领域为附录中规定的人群提供服务的独资企业。附录 2N221－3 号法律的附录 2 中规定的人群提供消费服务。	0

（3）布里亚特共和国

政策依据为俄罗斯联邦《税法典》第 346.20 条。

在地区层面的法律依据－－布里亚特共和国 2002 年 11 月 26 日第 145－III 号法律（2022 年 12 月 26 日修订）。

纳税人的类别	率，单位：%。	
	收入	收入减去支出的数额
除以下情况外，其他均可	6	15
开展活动的纳税人： （1）农作物和牲畜生产、狩猎以及在这些领域提供相关服务（A01）； 2）渔业和养鱼业（A03）； 3）制造业（C10 至 33），但酒精饮料的制造，包括在 11.01 至 11.06 组中； （4）废物收集、处理和回收，处理二级原料（E38）； 5）建筑（F41－43）； 6）酒店和餐饮机构的活动（I55－56）； （7）信息和通信活动（J58－63）； 8）教育（P85）； （9）卫生和社会服务活动（问题 86－88）。	3	7,5
已被授予都市固体废物回收者地位的组织	1	5

编写人员：高峻峰　李佩新　张　红

审校人员：崔嘉伟　代晓瑜　李延哲　庞　伟　宋昊阳　商　静　史丽娜　王洪光　王　珊　吴宛霖　王玮奇　谢军军　周　枫　赵璟菡　张　莹