

# 中国居民赴黑山 投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别（地区）投资税收指南课题组

## 前 言

为了帮助对外投资者了解和熟悉黑山共和国（以下简称“黑山”）的政治、经济、人文环境，特别是税收法规，提高税收合规水平，我们编写了《中国居民赴黑山投资税收指南》（以下简称《指南》）。该《指南》围绕黑山的基本情况、税制状况、税收征管、特别纳税调整、税收协定及相互协商程序，以及赴黑山投资可能存在的税收风险等方面分以下六个章节进行解读。

第一章介绍了黑山基本国情及投资概况，包括政治、经济及文化等方面，以及投资环境、法规概况及相关重要规定。

第二章对黑山税收制度进行了全面介绍，主要包括对税法体系以及企业所得税、个人所得税、增值税等税种的介绍。

第三章介绍了黑山税收征管体制，涵盖了企业所得税、个人所得税、增值税等主要税种及其他税种的详细征管规定。

第四章重点介绍了黑山的特别纳税调整政策，包括关联交易的判定与管理，转让定价的原则、方法和调查等。

第五章介绍了中黑税收协定及相互协商程序，包括对协定主要条款定义、适用范围、常设机构认定、不同所得类型征税规定的详细阐述，以及对税收协定相互协商程序的适用说明等。

第六章介绍了在黑山投资可能面临的税收风险，包括信息报告风险、纳税申报风险、调查认定风险及享受税收协定待遇风险等。

《指南》仅基于2021年6月前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用时，充分考虑数据、税收法规等信息可能发生的变化和更新。同时，建议“走出去”企业及个人在实际遇到纳税申报、税收优惠享受、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 黑山国家概况及投资环境.....     | 1  |
| 1.1 国家概况.....            | 1  |
| 1.1.1 地理概况.....          | 1  |
| 1.1.2 政治概况.....          | 2  |
| 1.1.3 经济概况.....          | 3  |
| 1.1.4 文化概况.....          | 3  |
| 1.2 投资环境概述.....          | 6  |
| 1.2.1 近年经济发展情况.....      | 6  |
| 1.2.2 资源储备和基础设施.....     | 6  |
| 1.2.3 支柱和重点行业.....       | 8  |
| 1.2.4 投资政策.....          | 10 |
| 1.2.5 经贸合作.....          | 13 |
| 1.2.6 投资注意事项.....        | 15 |
| 第二章 黑山税收制度简介.....        | 17 |
| 2.1 概览.....              | 17 |
| 2.1.1 税制综述.....          | 17 |
| 2.1.2 税收法律体系.....        | 17 |
| 2.1.3 近三年重大税制变化.....     | 17 |
| 2.1.4 新冠肺炎疫情后税收政策变化..... | 18 |
| 2.2 企业所得税.....           | 18 |
| 2.2.1 居民企业.....          | 19 |
| 2.2.2 非居民企业.....         | 26 |
| 2.3 个人所得税.....           | 27 |
| 2.3.1 居民纳税人.....         | 27 |
| 2.3.2 非居民纳税人.....        | 33 |
| 2.4 增值税.....             | 33 |
| 2.4.1 概述.....            | 33 |
| 2.4.2 税收优惠.....          | 37 |
| 2.4.3 应纳税额.....          | 39 |
| 2.4.4 其他.....            | 39 |
| 2.5 其他税（费）.....          | 40 |
| 2.5.1 继承税和赠与税.....       | 40 |

|                           |           |
|---------------------------|-----------|
| 2.5.2 关税.....             | 40        |
| 2.5.3 不动产税.....           | 41        |
| 2.5.4 财产转让税.....          | 42        |
| 2.5.5 消费税.....            | 42        |
| 2.5.6 社会保障税.....          | 43        |
| 2.5.7 咖啡税.....            | 44        |
| 2.5.8 环境费.....            | 44        |
| <b>第三章 税收征收和管理制度.....</b> | <b>45</b> |
| 3.1 税收管理机构.....           | 45        |
| 3.1.1 税务系统机构设置.....       | 45        |
| 3.1.2 税务管理机构职责.....       | 45        |
| 3.2 居民纳税人税收征收管理.....      | 45        |
| 3.2.1 税务登记.....           | 45        |
| 3.2.2 账簿凭证管理制度.....       | 47        |
| 3.2.3 纳税申报.....           | 48        |
| 3.2.4 税务检查.....           | 53        |
| 3.2.5 税务代理.....           | 56        |
| 3.2.6 法律责任.....           | 56        |
| 3.2.7 税收减免和退还.....        | 58        |
| 3.3 非居民纳税人的税收征收和管理.....   | 58        |
| 3.3.1 非居民税收征管措施简介.....    | 58        |
| 3.3.2 非居民企业税收管理.....      | 58        |
| 3.4 新冠肺炎疫情后税收征管变化.....    | 60        |
| <b>第四章 特别纳税调整政策.....</b>  | <b>61</b> |
| 4.1 关联交易.....             | 61        |
| 4.1.1 关联关系判定标准.....       | 61        |
| 4.1.2 关联交易基本类型.....       | 61        |
| 4.1.3 关联申报管理.....         | 61        |
| 4.2 同期资料.....             | 61        |
| 4.3 转让定价调查.....           | 62        |
| 4.3.1 原则.....             | 62        |
| 4.3.2 转让定价主要方法.....       | 62        |
| 4.3.3 转让定价调查.....         | 62        |
| 4.4 预约定价安排.....           | 62        |
| 4.5 受控外国企业.....           | 62        |



|                                   |           |
|-----------------------------------|-----------|
| 4.6 成本分摊协议管理.....                 | 62        |
| 4.7 资本弱化.....                     | 63        |
| 4.8 法律责任.....                     | 63        |
| <b>第五章 中黑税收协定及相互协商程序.....</b>     | <b>64</b> |
| 5.1 中黑税收协定.....                   | 64        |
| 5.1.1 中黑税收协定.....                 | 64        |
| 5.1.2 适用范围.....                   | 64        |
| 5.1.3 常设机构的认定.....                | 66        |
| 5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....            | 67        |
| 5.1.5 黑山税收抵免政策.....               | 72        |
| 5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）.....         | 77        |
| 5.1.7 在黑山享受税收协定待遇的手续.....         | 77        |
| 5.2 《中黑税收协定》相互协商程序.....           | 78        |
| 5.2.1 相互协商程序概述.....               | 78        |
| 5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....        | 78        |
| 5.2.3 相互协商程序的适用.....              | 79        |
| 5.2.4 启动程序.....                   | 80        |
| 5.2.5 相互协商的法律效力.....              | 82        |
| 5.3 《中黑税收协定》争议的防范.....            | 82        |
| <b>第六章 在黑山投资可能存在的税收风险.....</b>    | <b>84</b> |
| 6.1 信息报告风险.....                   | 84        |
| 6.1.1 登记注册制度风险.....               | 84        |
| 6.1.2 变更信息报告风险.....               | 84        |
| 6.1.3 财务报告风险.....                 | 84        |
| 6.1.4 企业账簿报告风险.....               | 85        |
| 6.1.5 审计报告风险.....                 | 85        |
| 6.2 纳税申报风险.....                   | 86        |
| 6.2.1 在黑山设立子公司的纳税申报风险.....        | 86        |
| 6.2.2 在黑山设立分支机构或代表处的纳税申报风险.....   | 88        |
| 6.2.3 在黑山取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险..... | 89        |
| 6.3 调查认定风险.....                   | 89        |
| 6.3.1 转让定价调查风险.....               | 89        |
| 6.3.2 资本弱化认定风险.....               | 90        |
| 6.4 享受税收协定待遇风险.....               | 90        |
| 6.4.1 未享受协定待遇.....                | 90        |

|                       |    |
|-----------------------|----|
| 6.4.2 未享受税收抵免.....    | 90 |
| 6.4.3 未享受税收饶让.....    | 91 |
| 6.4.4 常设机构认定风险.....   | 91 |
| 6.4.5 受益所有人判定风险.....  | 92 |
| 6.5 受控外国企业风险.....     | 92 |
| 6.5.1 黑山受控外国企业规则..... | 92 |
| 6.5.2 中国受控外国企业规则..... | 92 |
| 参考文献.....             | 94 |

# 第一章 黑山国家概况及投资环境

## 1.1 国家概况

### 1.1.1 地理概况

黑山是欧洲面积最小的国家之一，地处巴尔干半岛中西部，东南与阿尔巴尼亚为邻，东北部与塞尔维亚(包括科索沃)相连，西北与波黑和克罗地亚接壤，西南濒临亚得里亚海东岸。黑山首都为波德戈里察，国土面积1.38万平方公里，接近于北京的面积，海岸线长293公里，海滩长度73公里。黑山分为三个明显的自然区域：沿海地区、岩溶谷地和高山地区。气候依地形自南向北分为地中海式气候、温带大陆性气候和山地气候。一月平均气温-1℃，七月平均气温28℃。黑山属于东1时区，当地时间比北京时间晚7小时；每年4月到10月实行夏令时，与北京的时差为6小时。黑山人口截至2019年为62.2万，与中国澳门相当。其中黑山族占45%、塞尔维亚族占28.7%、波斯尼亚克罗地亚族占8.7%、阿尔巴尼亚族占4.9%，穆斯林族占3.3%。



图 1 黑山地图

### 1.1.2 政治概况

2006年独立后，黑山政局稳定，实行民主制的议会共和制。黑山的议会为一院制，是国家立法机构。议员通过直选产生，任期4年。2020年8月，黑山举行议会选举，民主阵线、民主黑山和联合改革运动三大竞选联盟获得议会多数席位，并组成执政联盟。9月，新一届议会成立，现任议长亚历山大·贝契奇（Aleksa Bečić）是民主黑山党主席。本届政府于2020年12月组成，为专家型政府。现任总理兹德拉夫科·克里沃卡皮奇（Zdravko Krivokapić）。

黑山独立后首部宪法于2007年10月19日经议会审议通过，并于10月22日正式生效。根据黑山宪法，在黑山，任何没有被宪法和法律禁止的行为都是被允许的。权力的监管遵守立法权、行政权和司法权三权分立原则。立法权由议会掌控，行政权由政府掌控，司法权由法院掌控，三种权力相互平衡相互制约。这些权力受到宪法和法律的限制，宪法法庭保护合宪性和合法性。黑山由黑山总统代表，军队和公安部门受民主和公民控制。

黑山的司法体系中设宪法法院、最高法院、上诉法院、行政法院、经济法院、高级法院、初级法院、轻罪高级法院和轻罪初级法院。检察体系设最高检察院、特别检察院、高级检察院和初级检察院。最高法院是黑山最高级别的法院，其职能为确保法律的执行。审判委员会为自治的独立机构，职能是确保法庭和法官的自治和独立性。

黑山将加入欧盟和北约作为首要战略目标，同时将欧盟、美国和中国视为主要合作伙伴，奉行睦邻友好政策，致力于促进地区和平与稳定。2017年6月5日，黑山正式成为北约第29个成员国。中国政府于2006年6月14日起承认黑山，并强调中方愿在和平共处五项原则基础上发展同黑山的友好合作关系。2006年7月6日，时任中国外交部长李肇星和黑山外交部长米奥德拉格·弗拉霍维奇在北京签署了《中华人民共和国和黑山共和国建立外交关系联合公报》。建交后，两国在经贸、文化、旅游等各领域交流与合作成效显著。

### 1.1.3 经济概况

黑山自独立以来，随着外部环境改善及各项经济改革的推进，经济总体呈现增长态势。根据黑山统计局的数据显示，2018年国内生产总值为46.19亿欧元，增长率达5.1%，居西巴尔干地区首位，2019年国内生产总值增长3.6%，2020年受新冠肺炎疫情影响，国内生产总值为42亿欧元。黑山常用物品供应正常，但蔬菜品种较少。由于制造业相对薄弱，大量的工业产品、农产品、能源及日用消费品依赖进口。黑山在旅游业、农业和可再生能源业具有相对优势，因此，黑山政府的三个战略发展重点面向这些产业。由于交通运输业与旅游、商业、工业等部门有着密切的联系，其对实现国家发展战略有着重要的推动作用，所以交通运输业也是黑山经济发展重要产业之一。

### 1.1.4 文化概况

黑山官方语言为黑山语，黑山语与克罗地亚语、塞尔维亚语、波斯尼亚语相通，英语在青年人中普及程度较高。全国大多数人信奉东正教，沿海地区信奉天主教，内陆地区信奉东正教，东部地区信奉伊斯兰教。全国72%的居民信奉东正教，19%信奉伊斯兰教，3.4%信奉天主教。

黑山人热情大方，乐观向上，有强烈的民族自豪感。社交场合衣着整齐、得体。与客人相见时，要与被介绍过的客人一一握手，并报出自己的名字；亲朋好友之间相见，习惯行贴面礼。在黑山，想与对方见面必须事先预约，贸然到访属于不礼貌行为，到黑山友人家中做客应做到守时且备好伴手礼。黑山为多民族国家，应特别留意各民族以及东正教、天主教及伊斯兰教等不同信仰礼仪。

黑山日常饮食中常见的菜肴有Kacamak（糊状谷物）、Cicvara（土豆泥配酸奶）、Rastan（当地香料烹调的蔬菜）、Japraci（特色烩菜）以及各类烤肉等。黑山传统民乐多使用弦乐器（Gusle），声音高亢，常作为民谣伴奏乐器，具有强烈的戏剧效果。黑山特色

的民族服饰有dzemadan（一种用流苏装饰的背心）、jelek（无袖外套）、koret（棕色短外套）、opanak（农夫鞋）等。

黑山医疗条件属中等水平，医疗费用比较昂贵。建议来黑山访问、探亲和旅游人员备好常用药品，在黑山长期经商和工作的人员，建议办好当地的医疗保险。

黑山具备较为完整的教育体系，包括学前教育、初等教育、中等教育、高等教育、成人教育和特殊教育，已普及九年制义务教育。黑山大学是国立综合性高等学府，另有下戈里察大学和地中海大学两所民办大学。此外，黑山还有7所私立学院。

黑山的文化与其历史和地理位置一样具有吸引力，其文化受到东正教、斯拉夫文化、中欧文化、伊斯兰教和亚得里亚海文化的影响。黑山拥有多处重要的文化和历史遗产，包括前罗马式、哥特式和巴洛克时期的文化遗址。黑山首都波德戈里察和前皇室首府采蒂涅是两处重要的文化和艺术中心。此外，科托尔古城被联合国教科文组织列为世界文化遗产。黑山沿海地区的文化和宗教遗迹尤为闻名。

拜占庭派对黑山国内的建筑和宗教艺术品的影响尤为突出。虽然拜占庭人、罗马人和土耳其人已经离开了这片土地，但由于其文化的深远影响，他们留下了重要的建筑遗产。在此影响之下，许多美丽的文化古迹诞生了：奥斯特罗格修道院、采蒂涅修道院、圣特里丰大教堂、岩石圣母和侯赛因帕夏清真寺，这些仅是其中的小部分。

中黑两国自建交以来文化交流日益频繁，呈现全面发展的景象：

2007年8月，黑山广播电视台台长米利亚尼奇应邀来华参加中国国际广播电视博览会。

2008年6月，中黑经贸联委会第一次例会在京举行。9月，全国对外友好协会会长陈昊苏访问黑山。10月，中联部副部长陈凤翔访问黑山。

2009年4月，黑山文化部长米丘诺维奇访华。

2010年5月，黑山社会主义者民主党主席团成员、议会国际关系和欧洲一体化委员会主席米奥德拉格·武科维奇、社会人民党主席斯尔詹·米利奇来华出席首届中欧政党高层论坛。

2011年4月，卫生部副部长马晓伟访问黑山。6月，商务部副部长钟山访问黑山。黑山副总理兼信息社会和电信部部长拉佐维奇出席在匈牙利举行的“中国—中东欧国家经贸论坛”。

2012年5月，黑山科托尔市市长查托维奇赴西安出席2012“丝绸之路”城市市长会晤。

2013年4月，黑山社会民主党派团参加在苏州举办的第四届中欧政党高层论坛。5月，黑山文化部长米丘诺维奇来华出席“中国—中东欧国家文化合作论坛”。12月5日，中国残疾人艺术团赴黑山演出。

2016年，中国与黑山建交十周年，两国文化部共同举办了一系列庆祝活动。

2017年9月，全国政协副主席马培华访问黑山。同月，黑山总理马尔科维奇出席在波德戈里察举行的第二届中国—中东欧国家首都市长论坛。11月，李克强总理与黑山总理马尔科维奇在匈牙利布达佩斯举行的第六次中国—中东欧国家领导人会晤期间举行双边会见。

2018年5月，黑山议长布拉约维奇访华。7月，李克强总理在保加利亚索菲亚会见出席第七次中国—中东欧国家领导人会晤的黑山总理马尔科维奇。9月，中国新任驻黑山大使刘晋向黑山总统久卡诺维奇递交国书。

2019年，“欢乐春节”、“水墨情怀——中国国家画院水墨艺术展”等文化交流活动在黑山举办。4月，李克强总理在出席中国—中东欧国家领导人杜布罗夫尼克会晤期间同黑山总理马尔科维奇举行双边会见。6月，黑山前总统、名誉总统武亚诺维奇访华。

2020年4月，由中国政府捐赠的抗击新冠肺炎疫情物资抵达黑山。5月，黑山出席中国—中东欧国家应对新冠肺炎疫情卫生部长特别视频会议。

## 1.2 投资环境概述

### 1.2.1 近年经济发展情况

#### 1.2.1.1 2020 年主要经济数据

黑山经济基础比较薄弱，近年来随着外部环境改善及各项经济改革推进，黑山经济逐步恢复，总体呈增长态势。世界银行发布最新报告指出，黑山2020年遭受严重的经济衰退，经济下降14.9%，抵消了近年来取得的经济和社会成果，暴露了黑山的结构性问题和经济脆弱性，包括缺乏财政空间、生产规模小、经济多样化程度低、营商环境差及社会不公平。2020年第4季度，黑山国内生产总值（GDP）11.6亿欧元，同比下降7.5%，降幅居欧洲第二位，仅次于西班牙。《根据世界经济论坛《2019年全球竞争力报告》，黑山在全球最具竞争力的140个国家和地区中排第73位。世界银行发布的《2020年营商环境》显示，黑山在190个经济体中全球营商环境排名第50位。2021年3月黑山居民消费价格环比增长0.6%。根据美国信用评级机构标准普尔发布的最新报告显示，黑山主权信用评级从B+降为B级。

#### 1.2.1.2 黑山对外贸易情况

近年来，黑山对外经济贸易活动逐渐活跃，外贸额稳定上升，主要贸易伙伴是欧洲国家。据统计，2020年黑山对外贸易额为24.6亿欧元，较上年下降18.1%。其中，出口额为3.6亿欧元，下降11.9%，进口额为21亿欧元，下降19.1%。

黑山主要出口商品为金属矿产品和木材，主要进口商品为公路车辆和电机设备及仪器。

黑山前三大出口目的地为塞尔维亚、斯洛文尼亚和科索沃，前三大进口来源国为塞尔维亚、中国和德国。

### 1.2.2 资源储备和基础设施

#### 1.2.2.1 资源储备



黑山森林和水利资源丰富，森林覆盖面积 94.2 万公顷，约占国土面积的三分之二。铝、煤等资源储藏丰富，约有 3600 万吨铝土矿石和 3.5 亿吨褐煤。

### 1.2.2.2 基础设施

黑山交通与海运部负责整体基础设施的规划。黑山道路、铁路、桥梁等都比较陈旧，更新需求旺盛。由于资金短缺，政府对于有关设施只能分阶段进行局部整修。黑山政府对外国投资持开放态度，允许外国投资者参与当地基础设施建设投资。

#### （1）铁路

铁路总长 250 公里，全部为单轨，其中，225 公里为电气化铁路。2019 年，黑山铁路客运量 99 万人次，同比上年下降 0.6%，货运量 113 万吨，同比上年增长 17.1%。铁路系统以波德戈里察为枢纽与塞尔维亚相联接。由于缺乏资金，黑山铁路运输存在设备老化、机车保养不善等问题。黑山铁路网分为以下三条线路：一是巴尔至贝尔格莱德国际线，该铁路是塞尔维亚的重要出海通道，沿线共设 17 个站点，黑山境内线路长度为 167.4 公里；二是波德戈里察至斯库台国际线，该线通过波德戈里察连接巴尔港，是阿尔巴尼亚斯库台地区的重要出海通道，线路全长 63.5 公里，其中黑山境内线路长度 29.5 公里；三是波德戈里察至尼克希奇国内线，原为波德戈里察至萨拉热窝窄轨国际铁路的一部分，目前仅保留波德戈里察至尼克希奇段，并进行了标准轨电气化改造，线路长度 56.4 公里。

#### （2）公路

黑山公路总长7835公里，其中沥青路面5436公里。大部分国道因坡陡、无路肩、路基原因发生下陷，因此平均速度较低，每小时不足50公里，导致行驶成本极高，也降低了黑山与其他运输通道的竞争力，阻碍了其经济的发展。黑山尚无高速公路。目前在建的南北高速公路优先段（约41公里）将于2021年下半年完工。

#### （3）空运

黑山有波德戈里察和蒂瓦特2个国际机场。2019年，黑山机场客运量为265万人次，增长8.2%；货运量为871吨，下降6.4%。

黑山与中国无直达航班，可通过法兰克福、维也纳、巴黎、罗马、伊斯坦布尔、莫斯科等城市转机。

#### （4）水运

巴尔港是黑山主要海港，也是亚得里亚海最深的天然良港，经此港可至全世界各个国家和地区，该港设计货物吞吐量约500万吨。黑山小型的海港还有科托尔港和泽莱尼卡港。2019年，黑山海港货物吞吐量为205万吨，增长4.6%。

#### （5）通讯

截至2019年底，黑山有18.8万个固定电话用户，其中，居民用户占86.7%，企业用户占13.3%。截至2019年底，黑山有115.1万个移动电话用户，普及率达到186%。

截至2019年底，黑山互联网宽带接入端口有17.9万个，100Mbps及以上接入速率的互联网宽带接入用户仅占15.5%。

黑山有3家主要电信运营商：

①黑山电信公司：克罗地亚电信公司控股76.5%，既提供无线服务也提供固网和TV服务，是黑山最大的电信运营商；

②M:Tel电信公司：塞尔维亚电信公司控股51%，波黑塞族电信公司控股49%，既提供无线服务，也提供固网和TV服务；

③Telenor电信公司：原为挪威电信公司控股，2018年捷克PPF投资基金自挪威电信公司购买了Telenor100%的股份，Telenor只提供无线服务。

#### （6）电力

黑山电力（小型和大型水电、热电、风电站）总装机容量超过100万千瓦。黑山《国家能源发展战略》确定，2030年前将建设新的水电站，以及小型水电站等其他可再生能源和替代能源设施。黑山和意大利海底电缆已进入商业运行，黑山将成为西巴尔干地区能源枢纽，连通巴尔干与欧盟市场。

### 1.2.3 支柱和重点行业

### 1.2.3.1 农业

农业是黑山经济发展战略产业之一。全国农业用地面积为51.6万公顷，占国土总面积的37.4%。其中可耕地面积为18.91万公顷，播种面积为3.25万公顷。农产品出口份额占出口总额由2007年的8.2%上升到2019年的11.7%，进口份额由15.1%上升到21.4%。

### 1.2.3.2 林业

黑山森林和林地面积为94.2万公顷，约占国土面积的三分之二。无论是森林面积、保护程度、环境整洁度、生物多样性，还是管理方式及其对人类生活环境的影响，黑山森林都是欧洲品质最高的森林之一。黑山木材储量约1.1亿立方米，其中针叶木材占41%，阔叶木材占59%。黑山每年森林增加量为280万立方米，每年可采伐70万立方米木材，其中来自国有森林53万立方米，私有森林17万立方米。

### 1.2.3.3 工业

2019 年黑山工业产值较上年下降 6.3%。其中，采矿业增长 20.8%，制造业下降 10%，电力、热力、燃气及水的生产和供应业下降 7.1%。制造业是工业的主导部门，其次是电力、热力、燃气及水的生产和供应业、采矿业。制造业中份额最大的是非金属矿物制品业、金属制品业、食品饮料烟草制造业、化学医药制造业。

### 1.2.3.4 交通运输业

黑山交通运输业就业人数占全国总就业人数的 6.1%。由于交通运输业与旅游、商业、工业等部门有着密切的联系，其对实现国家发展战略有着重要的推动作用。黑山公路网长 7835 公里，铁路网长 250 公里。黑山有两个国际机场，即波德戈里察机场和蒂瓦特机场；有三个海港，即巴尔干港、科托尔港和泽莱尼卡港。

### 1.2.3.5 旅游业

2019 年旅游业收入 11 亿欧元，约占 GDP 的 22%。旅游业是黑山国民经济支柱产业，也是黑山向世界展示良好形象的靓丽名

片。科托尔市、杜米托尔山国家公园、塔拉河谷被联合国教科文组织列为世界遗产名录。有“旅行界圣经”之称的《孤独星球》杂志，将黑山海滨城市科托尔评为 2016 年全球十个最佳旅行目的地之首，将黑山北部山区评为 2017 年全球十个最佳旅行目的地之一，《时尚芭莎（英国版）》评选 2021 年全球取消旅游限制后十大最具吸引力旅游目的地，黑山位列第六。

## 1.2.4 投资政策

### 1.2.4.1 投资门槛

#### （1）外商投资制度

黑山共和国投资促进局（MIPA）是黑山政府于2005年设立的政府机构，旨在推动海外投资和促进本国经济发展，最终提高所有黑山公民的生活质量。因此，黑山共和国投资促进局将积极推动国际市场关注的项目，促进商务合作与创业服务，以吸引海外投资者。成立至今，黑山共和国投资促进局为外国投资者提供了很多一站式服务，如协助投资者获得当地的投资许可等相关证明，提供法律咨询、项目选址、国内供应商和合作伙伴等多方面的支持，为特定部门和国家指定具体战略等。黑山共和国投资促进局通过促进海外投资，提高了黑山的全球竞争力。

#### （2）投资行业限制

##### ①外国投资法

根据黑山外国投资法的相关规定，外国投资是指依照法律规定进行的货币投资、货物投资、服务投资、所有权和证券投资。

外国投资者可以在黑山领土范围内设立新公司并且对公司进行投资，除非法律另有规定，其适用的手续和条件应与当地公民设立公司或者向公司投资资产相同。外国投资者也可以和当地居民一起设立公司或者向公司投资资产，外国投资者最高可占有该公司49%的股权或资产所有权。

外国投资者在军火生产与贸易领域和法律禁止的区域（如国家公园、边境等）的投资需获得有关部门批准，之后方可参与公司设

立、提供融资或收取投资回报。在办理手续或申请的过程中，有关部门特别关注外国投资的质量、种类和范围。外国投资的规模依法由投资合同、提供融资设立公司的合同或决策或者其他法案确定。

外国投资者可以依法通过租赁、特许权经营、管理和不动产销售合同等方式进行投资。外国投资者可以依法建造、运行并且转让（BOT）项目特定标的：厂房、生产线或者基础设施对象、设备和通讯基础设施。外国投资者依法享受优惠政策。

外国法律实体可以在黑山设立其分支机构，分公司将被视为法律实体并需遵守法规。外国投资者可以依法购买一家公司全部或部分股权。

## ②金融环境及外汇管理

外国投资者有权基于其投资参与利润分配、自由转让以及利润的再投资，包括货币的兑换。外国投资者投资的公司作为一种资产，可以把账户授权于银行，自由处置这些资产，并转换成其他货币。

黑山采用欧元作为其法定货币，表明黑山的中央银行无法影响货币的供给。

出入境时，个人携带超过1万欧元或等值的其他货币需申报。

## ③工程承包、知识产权及其他方面

外国投资者有权依法保护其专利、商标、型号、样本和著作权。如果上述权利起因于国际条约或互惠原则，那么外国法律和自然人对黑山的商标注册和法律的保护，享有与黑山法律和自然人同等的权利。

有关法律或自然人的所有法律程序都应由主管知识产权事务的机关或在黑山律师协会登记注册过的律师经手。

为获得建筑许可证，投资者必须履行法律所规定的要求。首要前提是建筑理念需符合规划文件的其中一项，规划文件有国家级和地方级之分。

## （3）投资相关规定

从事经济活动的外国投资者可以聘请当地居民和外国人，并且可以依照法律从事个人和法人活动。

黑山各类型企业具有不同的最低注册资本要求，创业公司、合伙企业、外资企业分支机构为0欧元，有限责任公司为1欧元，股份有限公司为2.5万欧元。黑山法律未规定本地员工最低雇佣比例，但对符合特定条件的雇佣本地员工的外资企业给予奖励，额度为每人3000到9000欧元不等。

与该地区其他国家相比，黑山的劳动力拥有较高的受教育水平，因此被外国专家视为一项重要的战略优势，根据对未来经济结构的需要所做出的适当调整，外国投资者可将此优势视为国家形象的一部分。与欧盟国家比较，黑山的劳动力价格非常低廉，这是黑山投资环境最重要的优势之一。

#### 1.2.4.2 投资吸引力

为进一步改善投资环境，加大招商引资力度，促进就业增长和地区均衡发展，黑山政府于2015年确定在全国范围内设立“商业区（Business Zone）”，即黑山版经济技术开发区。2016年11月，黑山政府根据国家《地区发展法》出台《商业区法令》，规范建立商业区的条件、商业区分类标准、商业区的建立、运营和管理等事项。根据该法令，商业区分为国家级商业区和市级商业区，黑山政府和各市政府在决定设立商业区后的两年内必须确保商业区可以投入使用。截至目前，黑山尚未设立国家级商业区；已建设商业区的城市有贝拉内、科拉欣、采蒂涅、比耶洛波列、尼克希奇、乌尔齐尼、波德戈里察和莫伊科瓦茨，各个商业区有不同的低租赁费、免征各项税费等优惠政策。

黑山政府鼓励企业采用直接投资的投资模式，并给予适当的财政激励。3年内向首都和南部地区投资超过50万欧元，并创造20个以上新就业岗位的企业，或3年内向除首都外中部地区和北部地区投资超过25万欧元，并创造10个以上新就业岗位的企业，可以领取政府的投资鼓励资金；政府对大、中、小型企业的最大资助金额分别不超过企业投资额的50%、60%和70%。

黑山政府的发展项目秘书处接收境内外公司因参与直接投资所上报的财政激励申请。黑山投资发展基金以提供贷款和担保的方式为中小企业、基础设施和环保项目、出口和就业等提供财政支持。投资发展基金通过直接贷款、银行中介贷款、特殊贷款安排、担保等方式为中小企业提供支持，贷款利率一般在2.5%—6.5%之间，还款期12年，宽限期4年。对在北部地区和采蒂涅市、乌尔齐尼市的项目、新增就业5人以上的项目及获得银行担保的项目将提供优惠贷款。

#### **1.2.4.3 投资退出政策**

外国投资者在投资退出的过程中，应遵循黑山的法律法规要求。《黑山破产法案》中明确了对于企业重组、破产清算等的各项规定，包括时限要求以及为债权人的利益提供的保障。

#### **1.2.5 经贸合作**

##### **1.2.5.1 参与地区性经贸合作**

2017年6月5日，黑山外交部长达尔曼诺维奇向美国副国务卿托马斯·香农呈交了有关黑山加入北约的文件，标志着黑山正式成为北约成员国。

2012年4月29日，黑山正式成为世界贸易组织成员，黑山于2010年12月获欧盟候选国地位，并于2012年6月正式启动入盟谈判。截至目前，黑山入盟谈判33个章节均已开启，其中“科学与研究”、“教育与文化”、“对外关系”3个章节的谈判已经完成。

##### **1.2.5.2 与中国的经贸合作**

中国和黑山两国继承了中国与南联盟时期的传统友谊与经济联系。黑山是中国与中东欧国家“17+1”经贸合作平台的重要成员国之一。2012年在华沙的“中国—中东欧国家经贸论坛高级别会晤”上，黑山总理久卡诺维奇签署了《十二项措施》的宣言，积极参与中东欧国家和中国之间的合作。黑山政府主动争取中方提供的专项贷款，推动符合黑山签署承诺下不同领域的项目，以便推动经济发

展，创造就业机会，加大基础设施建设，为能源部门和商业环境创造条件。

中国是黑山重要的经济贸易合作伙伴。2006 年 7 月中黑建交以来，两国保持了良好的政治、经贸双边合作，双边贸易不断扩大。2006 年 8 月，中黑签署《中黑政府经济贸易协定》，此后定期召开中黑经贸联委会。2011 年 6 月，两国签署《关于加强基础设施领域合作协定》。截至 2020 年 11 月，我国自黑山进口的增速达到 51.75%。

2014年12月14日，利用中国政府贷款、由中国公司承建的黑山第一条高速公路“斯莫科瓦茨—马特塞沃段项目”启动仪式在黑山首都波德戈里察隆重举行。截至2020年6月，南北高速公路优先段项目已完成总量的86.4%。受新冠肺炎疫情影响，项目拖期，预计将于2021年年中竣工。黑山高速公路项目向中国贷款6.87亿欧元，是迄今为止利用中国政府设立的中国—中东欧国家合作专项优惠买方信贷中数额最大的一笔贷款。项目的建成将改善黑山的行车条件和沿线人民的生活条件，实现互联互通，增强巴尔港竞争力，拉动黑山和周边国家的经济发展，意义重大。

2015年，黑山积极参加了在浙江宁波开幕的首届中国—中东欧国家投资贸易博览会。

2019年11月18日，由中国国家电力投资集团所属上海电力（马耳他）控股有限公司与马耳他政府合资投建的黑山莫祖拉风电站在当地举行完工仪式，并正式投入运营。

2020 年 6 月 9 日，中国东方电气集团与黑山国家电力公司 EPCG 在普列夫利亚市签订普列夫利亚热电站一期生态改造项目 EPC 总包合同，合同金额约 5400 万欧元。

2020年6月，黑山积极参加了浙江省宁波市举办的首届中国—中东欧国家博览会暨国际消费品博览会，黑山大使和匈牙利、捷克、波兰等国的总领事组团直播推介本国特色商品。

2020年11月，黑山首次参展在深圳举行的中国国际高新技术成果交易会。



2020年12月1日，驻黑山使馆经商参赞鲍顺青与黑山交通部长努尔科维奇、交通局长帕拉查共同签署中国援黑山塔拉河大桥修复项目实施协议。该项目系我国在黑山实施的首个对外援助成套项目。塔拉河大桥在黑山交通、文化和旅游方面均发挥着重要作用，在黑山人民心中具有特殊意义。

波德戈里察华商企业 IETC 有机蔬菜开发有限公司，已成为黑山种植有机蔬菜规模最大的企业，也是在欧洲成功培育种植亚洲有机蔬菜品种最多及实现规模经营的企业。

黑山政府多次呼吁中国投资其基础设施、能源、旅游、农业等领域。

## 1.2.6 投资注意事项

### 1.2.6.1 政治稳定性

黑山独立以来，政局基本保持稳定，黑山社会主义者民主党保持执政地位。但黑山的投资风险一直处于中等风险层级，这些风险通常来自国内政治问题以及外部的影响。黑山奉行睦邻友好政策，积极参与区域合作，坚定支持欧洲大西洋一体化进程。黑山地处有欧洲“火药桶”之称的巴尔干半岛，受复杂地缘政治因素影响较深。2017年成为北约成员国后，黑山多以美国盟友自居。加入欧盟是黑山首要战略目标，其入盟进程遥遥领先于西巴尔干其他国家。由于俄罗斯涉嫌参与2016年黑山未遂政变，两国关系近年来降至谷底。2019年底黑山出台《宗教自由法》，引发塞尔维亚及塞尔维亚东正教的极度不满，黑塞关系出现波折。

### 1.2.6.2 社会治安

当前黑山总体治安形势较好，但赴黑山人员仍须具备安全常识，提防盗窃和诈骗行为。黑山人对中国人普遍友好。如遇意外，请立刻在事发地报警（报警电话：122），并尽快与中国驻黑山使馆取得联系。来黑山人员要注意保管好随身财物，不要携带大量现金，提前备好护照首页及签证页复印件。遇有路人搭讪，不要轻易与其攀谈，加强自我保护意识。

黑山法律规定，符合条件的个人经批准可持有枪支。

#### **1.2.6.3 其他风险**

除了前述的政治风险和社会治安问题外，黑山投资过程中仍要关注经济、外国人政策、劳务用工等风险，例如货币的稳定性及汇率波动、外国工作许可的办理及雇佣当地员工的比例要求等。

## 第二章 黑山税收制度简介

### 2.1 概览

#### 2.1.1 税制综述

黑山现行的税种主要有：企业所得税、个人所得税、增值税、关税、不动产税、消费税等。黑山财政政策中最重要的部分是发展基于低税率、宽税基和较少免税实体的税收体系。

在黑山，税务局隶属于财政部和地方政府。

黑山继续适用相关国家与前南斯拉夫、塞尔维亚及黑山联盟缔结的相关税收协定，直至其与之缔结新协定。黑山税收协定参考了《经济合作与发展组织关于避免所得和财产双重征税的协定范本》（以下简称《OECD税收协定范本》）的框架结构，但在实际运用中有所不同。

#### 2.1.2 税收法律体系

##### （1）法律体系

黑山为大陆法系国家，具有编纂法典的传统，强调成文法及法理上的逻辑推理。黑山法律分为公法和私法。审判模式采取职权主义，以法官为重心，法官对法律的解释严格受限于成文法，法官只能选择适用法律，不能创造法律。

##### （2）税法实施

黑山税法继承自前南斯拉夫税法，吸收了英美税法与欧洲大陆税法的先进经验。税法遵循自主纳税这一基本原则，在纳税人未履行、逾期履行或错误履行自主纳税义务时，税务机关可依职权进行纳税评估或税务稽查。

目前，黑山颁布的税收相关法律主要包括：《企业所得税法》《个人所得税法》《增值税法》《关税法》《消费税法》《不动产税法》《税收征管法》。

#### 2.1.3 近三年重大税制变化

### 2.1.3.1 规则手册

黑山财政部通过了《非居民法人资本利得和动产或不动产租赁收入的所得税申报规则手册》（以下简称《规则手册》）。该《规则手册》发布于黑山官方公报第 19/2019 期，于 2019 年 4 月 6 日生效，规定了从黑山境内取得资本利得和动产或不动产租赁收入的非居民法人必须在实现收入之日起 30 日内提交纳税申报表。

### 2.1.3.2 增值税

黑山议会通过了对《增值税法》的修正案，该修正案发布于黑山官方公报第80/2020期，于2020年8月4日生效。修正案规定增值税申报表只能以电子形式提交，而不是在纸质形式和电子形式之间进行选择，该规定自修正案生效之日起3个月后实施。其他修改还包括：发票开具方可以选择开具增值税电子发票，7%的增值税低税率和零税率适用范围的变化。

### 2.1.4 新冠肺炎疫情后税收政策变化

（1）为应对新冠肺炎疫情带来的影响，黑山《增值税法》修正案扩大了增值税7%的低税率的适用范围：

①截至2021年8月31日，在提供接待服务的场所制作和供应食品和饮料，但酒精饮料、含糖碳酸饮料和咖啡除外，适用7%的低税率；

②自2021年9月1日起，在餐厅和提供餐饮服务的场所制作和供应食品、瓶装水和不含酒精的非碳酸饮料，适用7%的低税率。

（2）黑山《增值税法》修正案扩大了增值税零税率的适用范围，适用于以下产品的进口和供应：

①根据与国家机构、地方市政府和其他公共法律机构签订的捐赠合同提供的产品和服务；

②以减少传染病流行造成的不良影响为目的，向国家机构和组织、地方市政府和其他公共法律机构捐赠医疗设备和防护设备。

## 2.2 企业所得税（Corporate Profit Tax）

企业所得税是对企业生产经营所得和其他所得征收的一种所得税。在企业层面，企业利润需缴纳企业所得税。黑山企业所得税的纳税人包括从事营利活动的居民企业 and 非居民企业。此外，黑山《企业所得税法》中将有限合伙企业也视为法律实体。

## 2.2.1 居民企业

### 2.2.1.1 判断标准

根据《企业所得税法》规定，居民企业是指在黑山注册，或其实际总部和实际控制机构位于黑山境内的法律实体。

### 2.2.1.2 征收范围

居民企业应就其全球所得在黑山缴纳企业所得税。

### 2.2.1.3 税率

黑山企业所得税税率为9%。

### 2.2.1.4 税收优惠

#### （1）税额减免

纳税人通过在不发达地区新设分支机构从事生产活动所取得的利润，可按照其在总利润中所占比例，在3年内享受减免企业所得税。享受此项税收减免优惠的条件是对不发达地区新设分支机构经营情况单独设置账簿记录。

经济不发达地区的新设企业从事生产活动所取得的收入，可享受自生产活动开始之日起为期 3 年的免税期。

依法按期缴税的企业可获得应纳税额 6%的减免，企业需于发生纳税义务之日起 15 日内向税务机关提出减免申请，税务机关将于收到申请后 15 日内作出是否准予减免决定。

#### （2）税基减免

非政府组织注册成立的法律实体，若从事商业活动，可在不超过其应纳税所得额的范围内享受最多4000欧元的税基减免。

#### （3）特殊经济区域税收优惠

在科拉欣市商业区设厂从事制造业的企业 8 年内免征企业所得税；在尼克希奇市商业区设厂的企业 8 年内免征企业所得税，但免征额合计不得超过 20 万欧元。

### 2.2.1.5 应纳税所得额

应纳税所得额以会计利润为基础，对不允许税前扣除费用、非应税收入、税收折旧等项目进行纳税调整后确定。

#### （1）收入范围

居民企业需就其全球所得在黑山缴纳企业所得税。收入类型主要包括：

- ①销售货物收入；
- ②提供劳务收入；
- ③来自居民企业或非居民企业在黑山所设常设机构的利息收入；
- ④由居民企业支付的股息收入（居民企业之间支付的股息不属于应税收入，但是应缴纳预提税。居民企业从国外获得的股息属于应税收入，但居民企业可以就在国外已缴纳的税款申请税收抵免）；
- ⑤黑山财产使用权收入；
- ⑥自然资源开采收入；
- ⑦位于黑山的不动产及不动产使用权收入；
- ⑧黑山企业取得的不动产销售收入；
- ⑨黑山企业取得的动产销售收入；
- ⑩因黑山风险事项取得的保险和再保险收入；
- ⑪其他在黑山从事营业活动取得的收入。

#### （2）不征税和免税收入

根据专门法律法规设立的州政府、州政府行政机构、地方政府、公共基金、公共组织、旅游组织、运动俱乐部、体育协会、宗教团体、艺术协会、政党、民间社团、贸易联盟和非政府组织，从事非营利活动所取得的收入，免征企业所得税。但上述组织若从事销售货物、提供服务等营利活动，则应就其营利收入缴纳企业所

得税。

### （3）税前扣除

#### ①下列项目可在企业所得税税前进行扣除：

A. 企业因商业目的发生的费用支出，且附有相关证明文件，通常可在税前扣除。上述费用需遵循《会计法》中的相关规定进行记录，并在损益表中披露；

B. 企业发生的开办费，可依据相关凭证扣除；

C. 满足以下条件的坏账可以扣除：企业前期申报收入包含该应收款项，该应收款项被认定为无法收回而注销，企业需提供已提起强制诉讼的相关证据或该应收款项已在破产企业清算报告中列明，同时，该应收款项距收款期限已超过365天；

D. 企业应付未付的工资和社会保险可税前扣除，但支付给员工的利润分成部分不可在税前扣除；

E. 企业支付的利息和特许权使用费、已纳税款可以税前扣除；

F. 因资产减值产生的费用不得税前扣除，如因不可抗力而导致资产被处置或资产受损的情况下可以扣除；

G. 根据《会计法》进行核算的可再生自然资源准备金，保证期内的商品和服务的销售保证金以及法院诉讼程序带来的预期损失，可在企业所得税税前扣除。

#### ②下列项目可在企业所得税税前限额扣除：

A. 娱乐性支出的扣除限额为收入总额的1%；

B. 以医疗、教育、科学、人道主义、文化、宗教、环境和体育为目的发生的费用，扣除限额为收入总额的3%；

C. 入会费和对行业协会的捐赠，扣除限额为收入总额的0.1%，若法律对入会费金额另有规定，从其规定；

D. 满足一定条件的慈善捐赠支出，扣除限额为收入总额的3.5%；

E. 招待费的扣除限额为收入总额的1%；

F. 按规定发放的裁员补偿以及年终奖的扣除限额为《劳动法》规定的金额；

G. 保险公司税款评估表中，根据应收款的可收回性和技术规定增加的间接冲销，扣除限额为《保险法》确定的金额；

H. 经纪人和交易商的特殊风险准备金，扣除限额为《证券法》规定的金额；

I. 根据黑山中央银行的规定，资产负债表应收款项准备金的增加以及表外损失准备金，其在银行税款评估表中确认为支出，同时在银行损益表中作为纳税期间的支出，可在企业所得税税前扣除，其金额根据银行内部行为规范确定。

③下列项目不可在企业所得税税前扣除：

A. 当利息利率超过市场利率时，向非居民企业支付的超额利息不可税前扣除；

B. 因逾期缴纳税款和逾期支付利息产生的罚款不可税前扣除；

C. 向境外关联企业支付的不符合独立交易原则的费用不可扣除；

D. 境外企业向黑山企业提供的商品或服务，必须按独立交易原则进行，超出市场价值的部分，不得在税前扣除。

#### （4）折旧

根据黑山《企业所得税法》规定，资产折旧的方法有直线法和余额递减法。

使用期限超过1年且买入价格高于300欧元的有形资产和无形资产必须进行折旧或摊销。

资产按照不同类别适用不同的折旧方法和折旧率。不动产采用直线法，按照5%的折旧率进行折旧。其余资产则采用余额递减法，适用15%、20%、25%或30%的折旧率。

#### （5）准备金

如果应纳税所得额中包含的应收账款无法收回，可将该应收账款核销，但分配到备抵账户中的准备金不可抵扣。

#### （6）亏损弥补

经营损失可在5年内向后结转。企业的所有权发生变化并不会影响亏损的结转。在一个纳税年度中，资本亏损可抵减资本利得，资



本利得属于应税收入，并按9%的税率缴纳企业所得税。剩余的亏损可在5年内向后结转，并抵消以后年度产生的资本利得。

### 2.2.1.6 应纳税额

#### （1）计算方法

应纳税额 = (企业会计利润 + 纳税调增项目 - 纳税调减项目 + 其它税务调整项目 - 税收抵免项目) × 企业所得税税率

#### （2）案例列举

黑山居民企业获得来源于国内外所得企业所得税计算（以2020年为例）

表 1 居民企业企业所得税计算表

| 项目         | 金额/EUR  |
|------------|---------|
| 企业会计利润     | 1000000 |
| 调增（+）      |         |
| 折旧/摊销      | 0       |
| 非经营性费用     | 20000   |
| 免税收入相关费用   | 0       |
| 不可抵扣的利息    | 7000    |
| 转让定价调整     | 15000   |
| 一般性计提      | 5000    |
| 不允许扣除的应付账款 | 0       |
| 反避税规则      | 0       |
| 特别性排除：     |         |
| -娱乐费用      | 9000    |

|                           |        |
|---------------------------|--------|
| -不允许扣除的管理费用/技术费           | 0      |
| -贿赂/罚款                    | 0      |
| -不可抵扣的赠与                  | 0      |
| -不可抵扣的税费                  | 4000   |
| -政治捐款                     | 7000   |
| -支付给非居民的利息（利率高于同期商业利率）    | 6000   |
| -其他                       | 0      |
| 全部调增金额                    | 73000  |
| <b>调减（一）</b>              |        |
| 不发达地区新设企业3年免税待遇优惠         | 0      |
| 免税收入                      | -14000 |
| 折旧/摊销                     | 0      |
| 转让定价调整                    | 0      |
| 不属于本年度的应税收入               | 0      |
| 固定资产投资抵扣（与可再生能源或提高能源效率有关） | -6000  |
| 新雇员工工资及社保抵扣               | -10000 |
| 其他                        | 0      |
| 全部调减金额                    | -30000 |
| <b>调整</b>                 |        |
| 亏损抵减                      | -20000 |
| 集团合并纳税抵减                  | -20000 |

|               |                |
|---------------|----------------|
| 其他            | 0              |
| 全部调整          | -40000         |
| <b>应纳税所得</b>  | <b>1003000</b> |
| 税率：9%         |                |
| <b>应纳税额</b>   | <b>90270</b>   |
| <b>税收抵免</b>   |                |
| 税款预缴抵免        | -90000         |
| 预提税抵免         | 0              |
| 外国税收抵免        | 0              |
| 税收激励          | 0              |
| 抵免总额          | -90000         |
| 应纳税额/应退税额     | 270            |
| <b>最终应纳税额</b> | <b>270</b>     |

### 2.2.1.7 合并纳税

若母公司直接或间接拥有其子公司或分公司75%及以上的股份或股本，母公司及其子公司或分公司应视为一个集团，并可以进行合并纳税。但母公司及其子公司或分公司应向各自的主管税务机关进行纳税申报，并由母公司向其主管税务机关提交集团合并纳税申报表。

母公司可向其主管税务机关申请以集团公司名义进行合并纳税。在一个合并纳税集团中，一个或多个公司的亏损可抵消其他公司的盈利。

### 2.2.1.8 避免双重征税协定

在未签署税收协定的情况下，对已缴纳的境外所得税仅享受单方税收抵免。抵免额限于境外利润在黑山的应纳税额，抵免限额按国家划分。

根据黑山税法规定，在分派股息时，如果企业利润已经征税，则可享受间接抵免。根据间接抵免的规定，居民企业应持有海外子公司10%以上资本，且持有时间1年以上。可用于间接抵免的税额可在5年内向后结转。

与黑山国内税法相比较，税收协定的法律效力更高。

## **2.2.2 非居民企业**

根据《企业所得税法》规定，非居民企业是指未在黑山登记注册，或实际总部和实际控制机构位于黑山境外，但通过其设立在黑山的常设机构从事生产经营活动的法律实体。

### **2.2.2.1 征收范围**

非居民企业通过常设机构在黑山境内进行经营活动产生的收入，需缴纳企业所得税。除此之外，还应就来源于黑山的所得缴纳预提税。

### **2.2.2.2 应纳税所得额**

非居民企业的应纳税所得额是指其通过设立在黑山的常设机构取得的收入和资本利得，应纳税所得额的计算方法与居民企业相同。“常设机构”是指非居民用以实施生产经营活动的固定场所，包括营业场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所、以及持续6个月以上的建筑活动场所。

### **2.2.2.3 应纳税额**

非居民企业通过设立在黑山的常设机构取得收入的，应以其所取得收入为基础，按税法规定进行纳税调整后确定应纳税所得额，并按9%的税率计算应纳税额。

应纳税额 = (企业会计利润 + 纳税调增项目 - 纳税调减项目 + 其它税务调整项目 - 税收抵免项目) × 企业所得税税率

#### 2.2.2.4 预提税

非居民企业未在黑山构成常设机构的情况下，取得来自黑山境内的收入应缴纳预提税。向非居民企业支付股息、利息、特许权使用费，应按9%的税率缴纳预提税，除非根据相关税收协定适用优惠税率。向非居民企业支付动产和不动产的资本利得和租赁所得以及向非居民企业支付用于市场调研、顾问和审计服务的服务费，均需按照9%的税率缴纳预提税。

### 2.3 个人所得税 (Individual Income Tax)

黑山实行分类与综合相结合的混合制个人所得税税制。

#### 2.3.1 居民纳税人

##### 2.3.1.1 判定标准

黑山个人所得税中的居民纳税人是指在黑山永久居住或有日常住所，或其重要利益中心位于黑山的个人，也包括被派往国外、为黑山的个人或法人实体或国际组织工作的个人。在一个纳税年度内，在黑山居留的时间达到183天的个人应被视为黑山的居民纳税人。

关于183天的计算原则有如下几点：实际离开日、抵达日被计算为在黑山的停留日；在计算183天这一期间时，外派人员在任务开始前在该国的天数不计算在内；外派人员居住期满后在黑山停留的日子也不计算在内。

##### 2.3.1.2 征收范围

黑山居民纳税人应就其全球所得依法纳税。境外的雇佣收入、股息收入、利息收入、特许权使用费收入、来源于不动产的收入、商业性和专业性收入、资本利得应全额纳税。

##### (1) 应税所得

根据《个人所得税法》规定，应税收入包括雇佣收入、商业性和专业性收入、特许权使用费收入、股息、利息和不动产收入。除了股息和利息，所有类别的收入应汇总计算。汇总的年度应税收入

按标准税率纳税。

#### ①雇佣收入

雇佣收入包括从事各类职业赚取的各种报酬。雇佣收入包括根据就业向个人支付或提供的工资、养老金、实物福利、保险费、福利和超过免税门槛的奖励在内的所有收入。通过临时工作获得的收入也被视为雇佣收入。

在具体征税时，实物福利以收到时的市场公允价值为基准征税；养老金免征个人所得税，公务员收到的养老金除外；雇主代替雇员支付的包含在雇佣收入中的养老保险费，应代扣代缴个人所得税；董事酬劳与雇佣收入的征税方式一致。

#### ②商业性和专业性收入

商业性和专业性收入包括商业活动、专业服务和其他独立性服务的所得。计算个人所得税应纳税所得额的原理与企业所得税一致。商业性和专业性收入应包含在汇总的应纳税所得额中按标准税率纳税。

#### ③股息、利息

股息和利息按照9%的税率依法缴纳最终预提税。

#### ④特许权使用费收入

如果特许权使用费或租赁费的付款人为法律实体，则适用的最终预提税税率为9%。其他情况下，该类所得应纳入汇总应税所得额之中，并享受一次性扣除30%的优惠政策。

#### ⑤资本利得

自2011年1月1日，出售不动产、股权和证券产生的资本利得，需依法纳税。计税基础非出售价格或购置成本，其应通过评估确定，并按9%的税率征税。

#### （2）不征税所得

在下列情况下，出售或转让财产所产生的资本利得不征税：

- ①该房地产是纳税人唯一主要居住地或住所；
- ②资产因结婚、离婚或财产继承而在配偶间转移；
- ③第一序位继承人接受赠与产生的财产转让。

### 2.3.1.3 税率

#### (1) 标准税率

居民取得除股息、利息和法人实体支付的特许权使用费以外的其他收入，应按年度汇总，按照9%的标准税率缴纳个人所得税。

#### (2) 预提税税率

股息、利息和法人实体支付的特许权使用费等投资收入适用9%预提税税率，税款由付款方代扣代缴。

#### (3) 工资薪金的累进税率

黑山个人所得税实行超额累进税率。《个人所得税法》规定，对税基不超过上年月均税前工资部分征收9%的所得税，对超出部分征收11%的所得税；上年月均税前工资根据统计主管部门数据确定。在年度纳税申报表中申报的受雇以外的其他收入只适用9%的税率。

### 2.3.1.4 应纳税额计算范例

假设一名已婚有两名子女的纳税人居住在黑山，纳税人的基本工资为10万美元，计算期限为3年，以2018年1月1日至2020年12月31日期间为例。

表 2 居民纳税人连续三年所得情况

| 年份      | 2018   | 2019   | 2020   |
|---------|--------|--------|--------|
| 货币      | 美元     | 美元     | 美元     |
| 工资      | 100000 | 100000 | 100000 |
| 奖金      | 20000  | 20000  | 20000  |
| 生活津贴    | 10000  | 10000  | 10000  |
| 住房补贴    | 12000  | 12000  | 12000  |
| 公司提供的汽车 | 6667   | 6667   | 6667   |
| 搬迁费用报销  | 20000  | —      | 20000  |

|            |      |      |      |
|------------|------|------|------|
| 探亲         | —    | 5000 | —    |
| 教育津贴       | 3000 | 3000 | 3000 |
| 非本地来源的利息收入 | 6000 | 6000 | 6000 |

注1)：换算汇率：1.00美元 = 0.81668 欧元

其他假设：

- ①所有收入都来源于当地；
- ②奖金在每个纳税年度结束时发放，并在全年平均累积；
- ③利息收入不汇往黑山；
- ④公司汽车用于商业和私人用途，最初成本为50000美元；
- ⑤员工在整个任务期间被视为居民纳税人；
- ⑥出于计算目的，在此忽略税收条约和综合协定。

表 3 月度纳税义务总计

| 年份                  | 2018          | 2019          | 2020          |
|---------------------|---------------|---------------|---------------|
| 货币                  | 欧元            | 欧元            | 欧元            |
| 工资                  | 81668         | 81668         | 81668         |
| 奖金                  | 16334         | 16334         | 16334         |
| 生活津贴                | 8167          | 8167          | 8167          |
| 住房补贴                | 9800          | 9800          | 9800          |
| 公司提供的汽车             | 5445          | 5445          | 5445          |
| 搬迁费用报销              | 16334         | —             | 16334         |
| 探亲                  | —             | 4083          | —             |
| 教育津贴                | 2450          | 2450          | 2450          |
| <b>收入总额</b>         | <b>140198</b> | <b>127947</b> | <b>140198</b> |
| 工资所得应纳税额(适用 9%税率部分) | 826           | 827           | 835           |



|                      |              |              |              |
|----------------------|--------------|--------------|--------------|
| 工资所得应纳税额(适用 11%税率部分) | 14412        | 13063        | 14401        |
| <b>月度纳税义务总计</b>      | <b>15238</b> | <b>13890</b> | <b>15236</b> |

注2)：2018年超过765欧元的部分，适用11%的税率；2019年超过766欧元的部分，适用11%的税率；2020年超过773欧元的部分适用11%的税率。

表 4 年度纳税义务

| 年份            | 2018       | 2019       | 2020       |
|---------------|------------|------------|------------|
| 货币            | 欧元         | 欧元         | 欧元         |
| 雇佣收入          | 140198     | 127947     | 140198     |
| 非本地来源的利息收入    | 4900       | 4900       | 4900       |
| 应税收入总额        | 145098     | 132847     | 145098     |
| 应纳税额          | 15679      | 14331      | 15677      |
| 本地已缴纳的税款      | 15238      | 13890      | 15236      |
| 已在外国缴纳的确认税额   | 0          | 0          | 0          |
| <b>年度纳税义务</b> | <b>441</b> | <b>441</b> | <b>441</b> |

### 2.3.1.5 税收优惠

(1) 下列项目不包括在黑山居民纳税人的应税收入内：

- ①按实际费用计算的旅行津贴，包括住宿费、伙食费；
- ②因公出国，不超过国家工作人员规定限额的旅行津贴；
- ③为商业用途而使用私家车的津贴；
- ④不超过1000欧元的退休离职金；
- ⑤不超过1500欧元的死亡和丧葬费用补偿金；
- ⑥因自然灾害或其他特殊事件造成的财产损毁而给予的津贴；
- ⑦人身、不动产和个人财物保险赔偿；

⑧支付的与企业业务有关的培训和研讨会等费用；

⑨限额内的疾病补助费、部分类别奖学金、失业津贴等各类社会性分配、养老金和残疾抚恤金。

## （2）税额减免

①自2014年1月1日起，位于经济不发达地区的新设企业向雇员支付的薪水，享有8年的个人所得税免税期，在这期间免征的税额不高于20万欧元。从事农业生产、运输业、造船业、钢铁制造业以及渔业的企业除外；

②位于经济不发达地区的新设企业，向签订终身受雇合同或超过5年受雇合同的员工支付的薪水，自合同签订之日起4年内免征个人所得税，从事农业生产、运输业、造船业、钢铁制造业以及渔业的企业除外；

③对招收以下人员的业主给予补贴，即业主无需为该类员工缴纳社会保障税和个人所得税。根据规定，该类员工亦无需缴纳社会保障税和个人所得税：40岁以上人员，罗姆人、阿什卡利人和埃及人，在就业局登记失业5年以上人员，公共工程建筑工人，实习期后没有固定工作的人员，在就业局登记失业的过剩技术人员，季节性工作人员，有25年以上社保的失业人员，以及商业区从业人员。

## （3）特殊经济区域税收优惠

根据个人所得税额的不同，市政府还会征收13%至15%的个人所得税附加税。

①在科拉欣市商业区设厂，8年内免征个人所得税附加税；对从事制造业企业员工8年内免征个人所得税；

②在比耶洛波列市商业区设厂，免征个人所得税附加税；

③在尼克希奇市商业区设厂，8年内免征个人所得税，但总额不得超过20万欧元，且免征个人所得税附加税；

④在乌尔齐尼市商业区设厂8年内免征个人所得税附加税；

⑤在波德戈里察市商业区设厂5年内免征个人所得税附加税。

### 2.3.1.6 税前扣除

特定收入，如个人服务收入，以收入的70%为税基按9%的税率

纳税。汇总所得一般没有扣除额。贷款利息费、人寿保险保费、教育费和医疗费均不得税前扣除。

出售不动产、证券和特许权使用费所造成的资本损失可与同年出售不动产、证券和特许权使用费所产生的资本利得相抵消。

### 2.3.1.7 其他

若黑山与侨民国家间签订的双边税收协定规定了侨民工资在哪个国家征税，税收协定提供的避免双重征税减免优先于国内减免。目前，黑山已经与43个国家缔结了税收协定。

在没有税收协定的情况下，单方面减免以境外已缴纳所得税的普通税收抵免的形式实现。抵免税额不得超过来源于国外所得按黑山税法计算的应纳税额。

### 2.3.2 非居民纳税人

非居民个人仅就来源于黑山的收入缴纳所得税。除另有说明外，非居民个人与黑山居民纳税人按相同的方式缴纳所得税。黑山对非居民个人的资本利得不予征税。

对支付给非居民个人的股息、利息和特许权使用费的总额征收预提税。股息、特许权使用费适用的预提税税率为9%，利息适用的预提税税率为5%，除非根据相关税收协定适用优惠税率。向非居民个人支付用于市场调研、顾问和审计服务的服务费，按照9%的税率缴纳预提税。

如果付款方为法律实体，特许权使用费和租赁收入适用的预提税税率为9%。否则，该类收入适用所得税的一般税率。特许权使用费和租赁收入，以收入减除30%的费用后的余额为收入额。非居民纳税人必须提前就各项收入来源进行纳税申报。非居民个人的预缴税款为最终税款，无需进行年度纳税申报。

## 2.4 增值税（Value-Added Tax）

### 2.4.1 概述

#### 2.4.1.1 纳税人及扣缴义务人

### （1）纳税人

根据《增值税法》，经过注册从事经营的法律实体和个人为增值税纳税人。过去12个月内营业额超过1.8万欧元的实体和个人必须登记为增值税纳税人。过去12个月内营业额不超1.8万欧元的实体和个人免于缴纳增值税，自愿进行增值税纳税人登记。受疫情影响，2021年第一季度开始增值税强制登记标准提高至3万欧元。一旦申请登记为增值税纳税人，3年内不得申请注销登记。集团公司不能以集团名义注册为一个增值税实体。

### （2）扣缴义务人

符合以下条件的纳税人，为增值税扣缴义务人：

①货物供应商；

②如果纳税人在黑山提供了货物或劳务服务，且在黑山境内无注册办公场所、业务部门和常设机构，则其委任的税务代表为增值税纳税人；如果纳税人未在黑山注册，也未委任税务代表，则货物和劳务服务的接收方为增值税纳税人，即适用反向征收机制；

③持有注明了增值税税额的发票或黑山《增值税法》不允许标注但与发票具有同等效力的其他单据的个人；

④货物进口方或进口货物的接收方。

## 2.4.1.2 征收范围

根据黑山税法，所有销售商品或提供劳务服务的行为均需缴纳增值税。黑山《增值税法》一般遵循欧盟增值税指令的原则。

征税对象包括纳税人为促进生产经营所提供的货物和劳务服务、进口货物。

### （1）货物销售

除非另有规定，根据《增值税法》，货物销售是指处置动产和不动产。

从事农业、建筑、已开发或未开发的土地销售，及二手轿车、摩托车及船舶销售的纳税人，在供应上述货物期间不能抵扣增值税进项税，不属于本条规定的货物销售。

### （2）提供劳务服务

提供劳务服务是指为促进生产经营活动进行的除销售货物以外的执行、转让、许可等业务活动。

符合下列条件的劳务服务，也属于增值税应税范畴：

①转让、分配和使用著作权、专利、许可证、商标和其他知识产权；

②以国家或地方为主体提供的服务；

③出于非商业目的提供的服务；

④互相提供服务。

（3）进口货物

除另有规定外，所有从黑山海关入境的进口货物均需要缴纳增值税。

#### 2.4.1.3 税率

自2018年1月1日起，增值税的标准税率为21%。

纳税人销售或进口下列货物，提供下列服务，适用7%税率：

（1）基本食品，如面包、面粉、牛奶及乳制品、婴儿食品、脂肪、食用油、肉和糖；

（2）药品，包括兽医用药，免税药品清单中列明的除外；

（3）矫正和假肢工具，包括外科手术植入人体的医疗器械，免税医疗器械清单中列明的除外；

（4）教科书和教学用具；

（5）书籍、专题论文和连续出版物；

（6）在酒店、汽车旅馆、旅游公寓、旅行安置点、招待所、休闲地、露营和别墅中提供住宿服务；

（7）饮用水，不包括瓶装水；

（8）每日或定期新闻，不包括完全或几乎是广告的内容；

（9）为乘客和行李提供公共交通服务；

（10）公共卫生服务；

（11）殡葬服务和相关产品；

（12）教育、文学及艺术领域的服务和著作权；

（13）科学、艺术品、收藏和古董领域的著作权；

（14）电影院、剧场、音乐会、博物馆、博览会、娱乐公园、展览、动物园和类似文化及体育表演场所门票收费形式提供的服务，免征增值税的除外；

（15）出于非营利目的，提供使用体育设施服务；

（16）用于植物保护的肥料，用于植物繁殖的种子，以及牲畜。

北部地区四星级及以上、中部地区和沿海地区五星级的酒店在制作和供应食品和饮料时不再适用增值税低税率。

与货物进出口直接相关的出口、运输和其他服务；提供用于国际航空和海上运输的商品和服务；向自由贸易区、保税仓库供应的货物；某些船只以及用于建造豪华酒店的特定设备和与能源有关的基础设施；健康保险基金规定的药品及医疗物品等适用增值税零税率，其可以抵扣进项税。

#### 2.4.1.4 服务提供地和纳税人的确定

为遵循欧盟的规定，黑山对《增值税法》第17条作了修订，一般规定下，确定服务提供地取决于服务提供给纳税人还是提供给非纳税人，该规定自2017年8月8日起实施。此处的纳税人是指：长期从事经营活动的纳税人；法人、政府机关、组织和地方自治机关以及其他公共法律机关；外国法人实体。

如果服务是提供给纳税人的，则服务提供地为服务接收方的总部或常设机构所在地；如果服务是提供给非纳税人的，则服务提供地为服务提供方的总部或常设机构所在地。

例外情况：

（1）提供与房地产相关的服务，包括房地产中介服务、房地产估价、建筑施工准备工作如建筑设计服务、监理等，服务提供地为不动产所在地；

（2）提供运输服务，服务提供地是运输发生的地点，如果运输同时发生在黑山和国外，《增值税法》的规定只适用于在黑山进行的运输；

（3）某些项目的服务提供地为该服务的执行地点，例如提供有

关文化、艺术、科学、教育、体育、娱乐和其他类似活动的服务及辅助服务，与运输有关的辅助服务，对动产估价提供专家意见，对提供给非纳税人的动产进行工程建设，销售现场消费的食品和饮料的服务；

（4）租赁时间不超30天的运输工具租赁或者不超90天的水上运输工具租赁，其服务提供地是向接受服务方实际使用运输工具的地方；

（5）向非纳税人出租运输工具，第（4）项下较短期间的出租除外，供应地点为接受服务方总部所在地或其永久住址；

（6）向非纳税人提供某些种类的服务，比如作者权利的转让、电信服务、允许接入天然气供应网络、广播和电视广播、数据处理、银行或金融业务、保险服务等，供应的地点是接受服务方的总部所在地或其永久住址。

同时，《增值税法》引入了电子服务的定义，电子服务包括：提供网站内容；互联网内容存储；远程维护软件和设备；计算机编程及其更新；文本和信息图片；允许访问数据库、音乐、电影和游戏，包括彩票以及政治、文化、艺术、体育、科学和娱乐节目广播、远程学习。

## 2.4.2 税收优惠

### 2.4.2.1 一般免税服务

通常情况下，符合以下条件的服务免征增值税，且不得抵扣进项税：

（1）公共邮政服务，包括提供与交付物直接相关的商品；

（2）根据医疗保险的相关规定，提供医疗与保健服务，提供和运送人体器官、血液和母乳；

（3）根据社会保险服务的相关规定，提供社会保险服务，并提供与社会保险服务直接相关的商品；

（4）根据政府规定，提供幼儿教育服务和为儿童、青少年和成年人提供教育及培训服务，包括为上述服务提供直接相关的货物和

劳务服务；

（5）由幼儿园、小学、中学和大学及学生餐饮和寄宿机构提供的商品和劳务服务；

（6）根据政府规定，提供文化方面的服务，包括文化活动的门票和由非营利组织提供与上述服务直接相关的商品；

（7）为工会和协会等非营利组织的体育活动和体育教育提供服务；

（8）提供商业性质服务以外的无线电公共广播服务；

（9）根据相关规定，为了满足信徒需求，由宗教机构提供的宗教服务和与宗教服务直接相关的商品；

（10）根据相关规定设立的非政府组织提供的服务，如果该政策导致恶性竞争将不再适用该税收优惠。

#### **2.4.2.2 其他免税服务**

其他免税服务包括以下内容：

（1）保险和再保险服务，包括保险经纪人和代理人提供的服务；

（2）不动产转让，但不包括首次处置新建不动产所有权；

（3）银行和金融服务；

（4）出租或转租居住房屋、公寓和永久居住房屋超过60天的服务，以及在土地簿上登记的农用土地或森林的租赁服务；

（5）彩票业；

（6）邮票，行政、法院和税收传票；

（7）为黑山中央银行提供黄金和其他贵金属。

#### **2.4.2.3 进口货物免税**

根据《海关法》，临时进口的货物可豁免增值税和关税。此外，符合以下条件的进口货物也可豁免增值税：

（1）进口适用增值税免税的货物；

（2）作为海关过境手续中的一部分带入黑山境内的货物；

（3）根据海关规定，出口货物方将未改变状态的货物再次进



口，可豁免增值税；

（4）出口货物的增值税未进行抵扣或退税，在国外经过加工之后再进口时免征增值税；

（5）出于社会需要，由国家、人道主义志愿组织和残疾人组织进口的用于捐赠的货物，可免征增值税。上述货物不包括酒精饮料、烟草和烟草产品、咖啡和车辆，救援车除外；

（6）出于外交、领事机构和国际组织及上述组织成员的公务目的，免缴关税的进口货物；

（7）由黑山中央银行进口的黄金和其他贵金属、纸币和硬币；

（8）由教育或残障人士服务机构及组织引进的商品，旨在培训失明人士、聋哑人士或其他身体或精神不健全人士使其能工作，且捐赠者无商业目的；

（9）载客汽车，尤其是专门为因生理缺陷而长期使用轮椅的残疾人员进口的运输车辆；

（10）进口适用增值税零税率的货物；

（11）自2016年7月21日起，欧盟财政援助项目提供的货物和劳务免税；

（12）自2017年8月8日起，符合海关规定且进口价值不超过75欧元的进口货物免税。

### 2.4.3 应纳税额

增值税销售额为提供商品和服务的价值，包括包装费、运输费、保险费和代理佣金等价外费用，关税、消费税和除增值税外的其他税费。供应商品和提供服务的折扣和回扣不包含在销售额中。此外，以纳税人的名义代表实体收取的款项，不必缴纳增值税。

应纳税额=当期销项税额-当期进项税额

### 2.4.4 其他

在黑山从事增值税应税交易的非居民和居民纳税方式一致。在黑山无常设机构的非居民必须任命一位居民税收代表，或由扣缴义务人承担纳税义务。

## 2.5 其他税（费）

### 2.5.1 继承税和赠与税（Inheritance and Gift Taxes）

继承位于黑山境内不动产或接受赠与类似财产的居民或非居民应依法缴纳继承税和赠与税。法律实体接受赠与该类财产也应被征收继承税和赠与税。

以下受益人免于缴纳继承税和赠与税：

- （1）排在第一序位的个人，如子女、配偶和父母；
- （2）按法律规定处于第二序位，并且在一段时间内与死者或捐赠者住在同一个家庭，获得农业用地的农民；处于第二序位，并且在过去一年间与死者或捐赠者住在同一个家庭，获得住房的个人。

继承税的纳税义务产生于继承通知生效之日；赠与税的纳税义务产生于赠与物赠送合同达成之日。

继承税与赠与税的计税基础为所继承不动产或所收到赠与物的市场价值减去与收到该财产相关的债务与费用。

继承税和赠与税无个人免税额。

以继承、赠与方式转让动产，税率为5%。继承不动产的税率为3%。

### 2.5.2 关税（Customs Duty）

美国于2003年12月恢复了与黑山的正常贸易关系，享受最惠国待遇。这一地位为从黑山出口的商品进入美国市场提供了更好的机会。黑山还被美国的普惠制计划指定为受益的发展中国家，该计划为符合条件的各类产品提供免税进入美国市场的机会。黑山不征收出口关税，也不禁止出口任何货物，黑山政府只能在某些货物严重短缺的情况下或为了保护不可再生的自然资源而在某些条件下实行出口数量限制。

对进口到黑山境内的货物按规定税率缴纳关税，这符合世界贸易组织确定的统一税则制度。关税采用从价计征或从量计征两种征收方式。对进口货物征收的关税和进口增值税应在收到海关当局确定的税款金额后8日内支付，此期限最多可延长至30日。

关税征税对象主要包括咖啡、石油、纺织品、矿产品和金属等。对农产品和食品，确定了从价计征和从量计征并存的关税税制，从价计征的幅度在0%到30%之间，从量计征范围从0.04欧元/千克到1欧元/千克不等。税收协定中规定的税率只适用于来源于协定框架下国家的货物。

目前，黑山已与欧盟、欧洲自由贸易联盟、中欧自由贸易区、俄罗斯、土耳其和乌克兰签署了自由贸易协定。

### 2.5.3 不动产税 (Immovable Property Tax)

黑山境内的不动产需缴纳不动产税。根据使用权、分时享用权或长期租赁协议来判定由不动产的所有者或使用者承担的纳税义务。计税基础为纳税年度1月1日对不动产评估得出的市场价值。

不动产税按年征收，由税务机关在当年4月30日之前确定税款金额，分两期支付，第一期是6月30日前，第二期是10月30日前。不动产税采取比例税率，税率从0.25%到1%不等，超过15万平方米的非耕种用农业用地税率为3%-5%。不同类别的不动产所适用的税率由市级机关确定。

如果纳税人直接使用财产，可享受20%应纳税额的税收减免，同时每个家庭成员可额外享受10%的税收减免，减免最高可达纳税义务的50%。

如果取得新财产，纳税人有义务在取得财产之日起30日内提交纳税申报表进行申报。

下列情况可豁免不动产税：

- (1) 不动产价值低于5000欧元；
- (2) 国家和地方政府机关使用的不动产；
- (3) 非政府组织使用的不动产；
- (4) 建筑企业在特定情况下可享受免税。

特殊经济区域的税收优惠政策：

(1) 在贝拉内市商业区内对租赁期内从事生产加工、包装或农产品加工的企业免征不动产税；

(2) 在科拉欣市商业区和乌尔齐尼市商业区设厂 8 年内免征不动产税;

(3) 在比耶洛波列市商业区设厂, 对不动产超出市场价值 0.1 %部分免征不动产税;

(4) 在尼克希奇市商业区设厂免征 70%的不动产税;

(5) 在波德戈里察市商业区设厂 5 年内免征不动产税;

(6) 在莫伊科瓦茨市商业区设厂免征 80%的不动产税。

#### 2.5.4 财产转让税 (Property Transfer Tax)

不动产第二次及其以后的转让, 以及2003年4月1日前建成的不动产的首次转让, 均须按3%征收财产转让税。计税基础为购销合同约定价格与市场价值中的较高者。

纳税人即不动产收购人应自合同签订之日起15日内履行自行评估纳税义务, 提交纳税申报表, 并结清税款。

转让股权、债权或其他证券无需缴纳财产转让税。

#### 2.5.5 消费税 (Excise Tax)

(1) 需缴纳消费税的酒精及酒精饮料包括: 啤酒、葡萄酒、其他发酵饮料、中度酒精饮料和乙醇。其消费税应按以下金额缴纳:

①每百升啤酒中每1%酒精含量征收5欧元;

②每百升蒸馏酒0欧元;

③每百升起泡酒35欧元;

④每百升其他无气泡发酵饮料0欧元;

⑤每百升其他起泡发酵饮料35欧元;

⑥每百升中度酒精饮料100欧元;

⑦每百升纯酒精1500欧元。

为应对新冠肺炎疫情, 药店出售的医用酒精免征消费税。

(2) 需缴纳消费税的咖啡: 含或不含咖啡因、咖啡萃取物、咖啡精华和浓缩物以及其他咖啡制品的烘培咖啡和绿咖啡。咖啡的消费税按20%的税率缴纳。

(3) 需缴纳消费税的碳酸水: 含糖或其他甜味剂或芳香化剂的

碳酸水。其税额为每百升碳酸水25欧元。

(4) 需缴纳消费税的烟草制品：香烟、雪茄、小雪茄，细切烟丝（手卷烟）和其他烟丝。香烟采用从量和从价的复合消费税，从量消费税为每1000支香烟51欧元，从价消费税为其零售价的23%；其他烟草制品的消费税按千克征收，税额为每千克25欧元。

(5) 需缴纳消费税的矿物油：根据《消费税法》确定的矿物油、矿物油衍生物及其替代物。其消费税的税额如下：

①每1000升含铅汽油554欧元；每1000升无铅汽油549欧元；

②煤油：用作发动机燃料每1000升330欧元；用于供暖每1000升89.7欧元；

③粗柴油：用作发动机燃料每1000升440欧元；用作工业和商业用途的发动机燃料每1000升259欧元；用于执行公路项目工程，每1000升169欧元；用于供暖每1000升207欧元；

④天然气：用作机动车燃料、工业和商业用途、供暖时每1000升0欧元；

⑤燃油每1000千克19.5欧元；

⑥液化石油气：用作机动车燃料每1000千克125欧元；用作工业和商业用途的发动机燃料每1000千克42.25欧元；

⑦生物燃料每1000升350欧元。

## 2.5.6 社会保障税 (Social Security Contributions)

黑山社会保障税由养老保险和残障保险、医疗保险和失业保险三部分组成。社会保障税的税基是在保员工的工资薪金总额和自由职业的合同收入总额。雇主从雇员的薪资中代扣代缴员工应付的社会保障税。保障税按工资总额征收。

表 5 社会保障税税率表

| 保险种类      | 雇主支付  | 员工支付   | 合计     |
|-----------|-------|--------|--------|
| 养老保险和残障保险 | 5.50% | 15.00% | 20.50% |
| 医疗保险      | 2.30% | 8.50%  | 10.80% |

|      |       |        |        |
|------|-------|--------|--------|
| 失业保险 | 0.50% | 0.50%  | 1.00%  |
| 合计   | 8.30% | 24.00% | 32.30% |

社会保障税由雇主计算和扣缴，但税款应由雇员和雇主双方支付。雇主须就雇员的薪金总额缴纳社会保障税。养老保险和残障保险的税基有上限，2021年该上限为53858欧元。对于多缴的养老保险和残障保险，雇主可在次年提交退税申请。在尼克希奇市商业区设厂的企业，对工人免征社会保障税。

#### 2.5.7 咖啡税 (Coffee Tax)

对在黑山进口和生产的咖啡征收咖啡税，采取从量计征方式征收。根据咖啡的种类，税率从0.8欧元/千克到1.3欧元/千克范围内变化。含有咖啡的产品和饮料也要缴纳咖啡税，税率为2.5欧元/千克，以最终产品中咖啡净含量为依据。

#### 2.5.8 环境费 (Environmental Charges)

有以下行为的法人实体需要缴纳环境费：

- (1) 使用功率大于1兆瓦的点火或供电设备；
- (2) 进口对大气有害的物质；
- (3) 生产或存放危险废物；
- (4) 缴纳道路车辆使用税；
- (5) 提供某些公众普遍感兴趣的服务，例如：使用移动电话、电力、有线电视连接、烟草产品消费者专用空间和音响设备。

## 第三章 税收征收和管理制度

### 3.1 税收管理机构

#### 3.1.1 税务系统机构设置

黑山税务机关隶属财政部和地方政府。黑山税务机关由中央政府授权履行税款征收、税务稽查、税务评估等职能。地方自治政府在自治地区履行征收税款、税务稽查、税务评估等职能。税务机关经自治政府请求，可对自治地区的个人所得税附加税、消费税进行征收、稽查和评估。

#### 3.1.2 税务管理机构职责

黑山税务机关是国家行政机关，负责税收的决定、控制、管理及征收，具体职责包括：纳税人的税务登记管理及合并纳税登记管理；依法决定税务事项；依法履行税务控制职责；税款的常规征收及执行；依法决定纳税人权利；要求自然人或法人实体参与税收征收过程；执行税务稽查和审计；保管税务账簿资料及税务保密资料；监测税务犯罪及犯罪者并采取适当的法律措施；管理轻罪诉讼及申诉程序，对于轻罪纳税人判决加处罚金及采取预防性措施；负责税收程序中的上诉抗议；监管国际税收协定的执行；开发税务信息系统；管理税务会计；培训税务人员；依法为纳税人提供专业协助；依法履行其他涉税行政职能。

### 3.2 居民纳税人税收征收管理

#### 3.2.1 税务登记

下列个人或单位有义务在黑山进行税务登记：

- (1) 在黑山境内外获取收入的居民法人或组织；
- (2) 在黑山境内外获取收入或拥有财产的居民自然人；
- (3) 在黑山境内获取收入的非居民法人或组织；
- (4) 在黑山境内获取收入或拥有财产的非居民自然人。

纳税人进行税务登记时应提交下列文件：

- （1）身份证明，包括身份证、护照、驾驶执照等；
- （2）家庭成员人数的说明；
- （3）产权证书；
- （4）工作证明。

税务机关在纳税人提出登记申请之日起15日内，做出税务登记决定并赋予其纳税识别号。纳税识别号是纳税人办理各类涉税事项的唯一代码标识，如果纳税人的总部、永久住所或临时住所发生变化，纳税识别号予以保留。

纳税人有权自收到驳回税务登记决定之日起15日内，向税务机关提起上诉。

外国法人和自然人有权在与国民相同的条件下在黑山建立公司，黑山有关公司建立、运营的法规及税收制度均符合欧洲标准。商事法院在4日内完成公司注册登记，生成公司登记号、录入税务系统、开立现金账户、在海关记录中登记等其他职责最多3天。有限责任公司（LLC）和股份有限公司（JSC）是最常见的两种公司形式，成立公司的过程由《商业组织法》予以规定。

### 3.2.1.1 单位纳税人登记

#### （1）税务登记的要求

除大规模纳税人外，单位纳税人应在主要经营地提交登记申请材料。大规模纳税人应在总部所在地税务机关提交登记申请材料。财政部负责制定大规模纳税人的认定细则。

主管法人实体、组织和创业者登记的法院应在单位纳税人完成注册、状态变更或破产等情形发生后的5个工作日内通知主管税务机关。

#### （2）税务登记的程序

单位纳税人于完成法院注册或工商登记后5个工作日内提交税务登记申请材料。如果主要经营地发生变化，单位纳税人应于5个工作日内通知其税务登记地所在的主管税务机关。



如果单位纳税人未能在规定期限内提交登记申请材料，税务机关应根据已获得的数据信息为单位纳税人进行税务登记。如果单位纳税人的税务登记信息发生变化，则需在15日内通知税务机关。

### 3.2.1.2 自然人纳税人登记

#### （1）税务登记的要求

自然人纳税人向常住地的税务机关提交登记申请材料。如果自然人纳税人在黑山境内不具有固定住所或临时住所，则向税务总局提交登记申请材料。

负责保管原始登记簿和固定或临时住所记录的地方政府在自然人纳税人出生、死亡、登记固定或临时住所、变更固定或临时住所的5个工作日内通知税务机关。

#### （2）税务登记的程序

自然人纳税人应在取得应税收入、完成注册或取得应税财产的5个工作日内提交登记申请材料。如果自然人纳税人未能在规定期限内提交登记申请材料，税务机关根据已获得的数据信息为自然人纳税人进行税务登记。如果自然人纳税人的税务登记信息发生变化，则需在15日内通知税务机关。

### 3.2.2 账簿凭证管理制度

#### 3.2.2.1 账簿设置要求

法人实体必须依法设置会计账簿并采用复式记账法。会计账簿包括总分类账簿、序时账和辅助性账簿。

法人实体须采用权责发生制对实际发生的经济业务进行会计核算、填制会计凭证、登记会计账簿、编制财务会计报告。法人实体应保证会计账簿真实、可靠。

#### 3.2.2.2 会计制度简介

法人实体编制财务报表时应当遵循国际会计准则或者国际财务报告准则。

#### 3.2.2.3 账簿凭证的保存要求

法人实体的会计账簿及凭证应由专人保存。存在犯罪记录的自然人不得负责保存法人实体的会计账簿及凭证。财务报表应每年进行归档。财务报表、总分类账簿和序时账至少保存10年。如果财务报表及辅助性账簿的报告期间短于一个完整的会计年度，则保存期限至少为5年。用作编制会计分录的账簿和文件至少保存5年。

#### 3.2.2.4 发票等合法票据管理

《增值税法》第 32 条第 4 款规定，无论购买者是否要求，纳税人都有义务向其开具发票。购买者有义务保留发票，并按照税务机关要求出示发票。法人实体应当妥善保管销售凭证、辅助表格和其他与法人实体收付款相关的资料和凭证，上述合法票据应当保存至少 5 年。黑山议会于 2020 年 7 月 30 日颁布的《〈增值税法〉修正案》（黑山官方公报 2020 第 80 号）规定：在取得收票方同意的情况下，依照有关法律，可以选择开具增值税电子发票，该规定自 2020 年 8 月 4 日起生效。

#### 3.2.3 纳税申报

税务申报材料通过网络提交。纳税人应从国家邮政总局取得数字证书并在国家税务总局网站税收管理系统中注册使用。企业聘请会计师制作资产负债表、损益表、现金流量表等财务报表，并根据企业实际收支情况填写税务机关统一格式的税务申报表，并将申报表报送所在地税务机关审核，确认无误后，企业按核准数额缴纳税款。

##### 3.2.3.1 企业所得税

在黑山注册的公司或在黑山拥有管理和控制权的公司被视为税收居民。居民企业就其来源于全球范围内的收入纳税；非居民企业只就其来源于黑山境内的收入纳税；分支机构的纳税方式与子公司相同。应纳税所得额以会计利润为基础，并根据不可扣除的费用、非应税收入、税收折旧等进行调整。企业所得税的纳税年度与公历年度一致。

### （1）申报要求

纳税人需在纳税年度结束后3个月内完成纳税申报。纳税申报材料包括常规申报材料、特定申报材料两部分。常规申报材料包括基本申报数据、资产负债表、损益表等财务报表和税务申报表；特定申报材料包括税法规定用于评估应纳税额的重要数据。

通过常设机构进行经营活动的非居民纳税人应按照与居民纳税人相同的规则自行计算应纳税额。黑山税法不允许汇总申报，每家公司必须单独提交纳税申报表。

对于所有成员都是黑山居民并且母公司直接或间接控制其他公司至少75%股份的集团公司，可组成合并纳税集团，允许进行合并纳税。母公司可向主管税务机关申请以集团公司名义进行合并纳税。每家公司分别填报纳税申报表，母公司为整个集团提交合并纳税申报表。在一个合并纳税集团中，一个或多个公司的亏损可抵消其他公司的利润，并体现在合并报表的余额中。每家公司都根据其对集团的综合应税利润或亏损的贡献比例纳税。一般情况下，合并纳税一经批准，5年内不得变更。

### （2）税款缴纳

自2010年1月1日起，纳税人不再预缴税款。企业所得税按年度申报纳税，税款在进行纳税申报时一并缴纳。

依法按期缴纳税款的企业，适用6%的税收优惠政策。纳税人需于交税前15日内向税务机关提出减免申请，税务机关将于收到申请后的15日内作出减免决定。或者经申请，可以分6年缴纳企业所得税。纳税人需计算申报表中税款所属期内的应交税款，如果纳税人未完成纳税申报或申报表有误时，税务机关会进行税额核定。虽然取消了预先裁定机制，公司仍可以向税务机关提交书面裁定申请。

纳税人应当根据税务机关的指示通过支付系统将税款汇入指定国库账户。纳税人在汇入税款的同时应提交税款缴纳凭证。税款缴纳凭证是根据法律规定编制的财务文件，列示了需要履行的纳税义务。纳税人缴纳的款项按照以下顺序支付：手续费、罚息、税款。

纳税人多缴的企业所得税可以直接用来抵减增值税和消费税，但是不能用来抵减进口增值税和进口消费税。

### 3.2.3.2 个人所得税

居民个人就其全球范围内的收入纳税，《外国人就业法》规定，非居民可在法律、集体协议、国际条约和国际法规定的条件下在黑山就业，非居民个人仅就其来源于黑山部分的收入纳税。如果个人在一个公历年度内在黑山累计居住满183天，或者在黑山境内有习惯性住所或重要利益中心，或者受雇于黑山居民个人、法人实体和国际组织从事境外商业活动的个人均为黑山居民个人。个人所得税应税收入包括雇佣收入、商业和专业领域收入、股息和利息收入、特许权使用费收入以及不动产收入等。

#### （1）申报要求

个人所得税的纳税年度与公历年度一致，纳税申报截止日期为次年4月30日。居民纳税人应向税务机关提交纳税申报表以及收入支付方出具的计算年度纳税义务总收入金额的证明材料。纳税人可自行决定提交申报表的方式，既可以通过邮寄或光盘提交，也可以通过便于计算机进行数据处理的其他电子形式提交。

税收居民有义务在年度纳税申报时报告来自黑山的多种来源收入或全球所得。如果没有取得受雇以外的其他收入，则不需要进行年度纳税申报。派遣到国外工作的黑山公民被视为居民，因此须缴纳年度个人所得税，除非黑山与受派遣国之间适用的避免双重征税协定（DDT）另有规定。被认定为非税收居民的个人，如果在黑山停留期间有多处收入来源，则负有纳税申报的义务。纳税人离开黑山时不强制办理税务清算。如果取得收入者在黑山停留期间有多处收入来源，在其离开黑山后仍有义务申报在黑山停留期间取得的收入。

纳税人需自行计算申报表中的应纳税额，个人所得税基于纳税人申报表中申报的所得计算。如果纳税人取得营业收入，还需在申报表中附上对应的应纳税款。如果纳税人未提交申报表或者申报的所得有误，税务机关可能会评估计算其应税所得。

雇主于当年1月31日前，向雇员反馈截至上一年度已支付的工资收入及相关代扣代缴资料。雇主有义务向主管税务机关报送纳税报告。

夫妻双方均为独立的纳税人，不以家庭为单位合并纳税。合伙企业被视为独立纳税人，黑山民法从纳税的角度规定合伙企业为透明实体。

## （2）税款缴纳

纳税人应在提交纳税申报表的同时缴纳个人所得税。如果纳税人采用分期预缴方式缴纳个人所得税，已预缴税额高于年度应纳税额可申请办理退税或在下一年度分期预缴税款时进行抵减。

非居民资本利得收入按年度纳税申报和计算，税率为9%，提交年度纳税申报表的同时缴纳税款。否则，按照适用的税额核定征税。

股息收入按9%的税率征税，股息税由付款方代扣代缴。

利息收入按9%的税率征税。对非居民支付的利息收入适用5%的预提税率，利息税由付款方代扣代缴。

租赁不动产和动产的收入适用9%的税率，租金所得税由付款方代扣代缴。

技术服务费收入，对非居民支付的市场研究、咨询和审计服务的服务费需缴纳9%的预提税，税款由付款方代扣代缴。

逾期缴纳税款，按日收取税款0.03%的罚息。

### 3.2.3.3 增值税

在黑山增值税登记可以是自愿的，也可以是强制的。对于在过去12个月内营业额未超过1.8万欧元的纳税人，可以自愿选择进行增值税登记。公司一经登记，至少3年内不得申请注销登记。对于在12个月内营业额超过1.8万欧元的纳税人，强制进行增值税登记。增值税是以日历月为基础计算和缴纳的，每月须提交增值税申报表，并在每月15日前缴纳上个月增值税税款。受疫情影响，从2021年第1季度开始，增值税强制登记标准提高至3万欧元。增值税的税基是纳税人向买方或客户销售货物或提供服务收取或将收取的款项，包括与

交易价格直接相关的补助金。如果报酬没有以现金支付，或者用货物交换服务，税基为供应时收到的商品或服务的市场价值。增值税基数不能低于销售商品的成本。进口增值税随关税一并支付。

### （1）申报要求

自2020年11月5日起，增值税申报表只能以电子形式提交。纳税人需在月度增值税申报表中申报其应纳税额，并在次月15日内提交申报表。申报表中需涵盖所有计算应纳税额需要的信息。如果纳税人没有按时提交申报表，或者没有保存规定的文件或税务记录，税务机关会根据与纳税人经营类似的情况或者纳税人的其他经营数据对其应纳税额进行评估计算。

《税收征管法》第26条第1款第2点规定，纳税人有义务正确评估税款并在纳税期内按照税法规定的方式提交纳税申报表。根据《增值税法》第35条第3款和《增值税法实施细则》第86条第3款，不论纳税人是否有义务在该期间缴纳增值税，纳税人都必须在每个纳税期内提交增值税纳税申报表，无论该期间所提供的服务和商品是否适用零税率。

### （2）税款缴纳

当月的增值税应纳税额应在次月15日之前缴纳。

纳税人应当根据税务机关的指示通过支付系统将税款汇入指定国库账户。纳税人在汇入税款的同时应提交税款缴纳凭证。税款缴纳凭证是根据法律规定编制的财务资料，其中列示了需要履行的纳税义务。纳税人缴纳的款项按照以下顺序支付：手续费、罚息、税款。

如果增值税纳税期间的销项税额低于纳税人在同一增值税期间可以扣除的进项税额，则该差额可与下一增值税纳税期间的税收抵减，或者自提交增值税申报表之日起60日内根据要求退还该差额。在提交增值税申报表之日起30日内，增值税差额退还给主要出口货物的纳税人以及进项增值税盈余超过3次的增值税申报纳税人。如果纳税人支付其他税款的截止期限已经到期，则增值税差额应扣减税收债务的金额。

一般退税期限为自提交纳税申报表之日起60日内，境外收入占总收入51%以上的出口企业和销项税额超过进项税额的企业分3期进行退税。

### **3.2.3.4 不动产税**

在购置新房产时，纳税人有义务在购置之日起30日内向税务机关提交财产税登记申报表，并通过提交年度申报表申报年度财产税。每年4月30日前税务机关会进行税款核定，纳税人需于6月30日和10月30日前分两期申报缴纳。

### **3.2.3.5 财产转让税**

财产转让税的纳税人有义务自合同签订之日起15日内自行评估纳税义务，提交纳税申报表，并履行纳税义务。根据《财产转让法》规定，允许在财产转让合同签订后60日内，且财产所有权证书没有变更的情况下终止合同，或根据法院的判决终止合同。合同终止的，纳税人有权申请退税。

### **3.2.3.6 关税**

对进口货物征收的关税和进口增值税应在收到海关当局确定的税款金额后 8 日内支付，此期限最多可延长至 30 日。

### **3.2.3.7 消费税**

消费税应在次月 15 日前申报并缴纳税款。

## **3.2.4 税务检查**

### **3.2.4.1 纳税评估**

黑山采用自我纳税评估的税务管理体制，要求纳税人自行计算应纳税额并提交申报表。当纳税人未按期提交申报表，或税务机关在稽查中发现申报表内容缺失、填写不规范或存在其他重大税务问题时，税务机关将依法对其应纳税额进行评估。

税务机关将基于纳税人的营业账簿和记录对应应纳税额进行核定。例如，公司内部餐厅采购食品不允许抵扣进项税；向职工提供

食物也被视为职工个人收入，该收入会作为个人所得税和社会保障税征税的评估基础。如果无法基于营业账簿和记录进行核定，税务机关将对计税基础进行纳税评估。

税务机关根据以下资料对上述计税基础进行评估：

- （1）申报时被遗漏的合规经营资料；
- （2）纳税期内特定时段的合规经营资料；
- （3）根据税务稽查确定的与营业额相关的数据和信息；
- （4）在相同或类似地点开展相同或类似经营活动的纳税人所提供的数据；
- （5）其他相关数据和事实。

除税法另有规定外，纳税评估决定的纳税责任应在纳税评估决定提交之日起10日内缴纳。纳税评估和税款征收的诉讼时效通常为5年，从应缴纳税款的当年起算，最长不超过10年。

#### 3.2.4.2 税务稽查和审计

税务稽查和审计是指税务机关依照相关税收法规对纳税人和其他相关人员进行的一系列核实和审查。税务稽查和审计包括与税收有关的全部或具体事实的核查，包括对一个或多个纳税期间的一个或多个税种的核查。在对企业经营者进行税务稽查和审计时，还应包括其商业活动之外的情况。对纳税人的税务稽查和审计还应包括关联方交易的相关情况。

税务稽查和审计的执行期间应在纳税事项的法定诉讼时效期内。针对纳税人的税务稽查和审计必须从前一次稽查的最后一个纳税期开始。在黑山，关于审计周期没有明确的规定。一个纳税人可能在一年内针对同一纳税期、同个税种受到多次税务稽查和审计。

税务稽查和审计的程序如下：

- （1）裁定。税务机关以裁定的方式确定税务稽查的对象和期间，根据《税收征管法》，税务稽查和审计裁定应明确稽查所依据的法律法规、纳税种类、稽查和审计开始的地点和时间以及主管税务机关名称，并向纳税人发出书面通知。



（2）执行。税务稽查和审计的执行应包括案头执行和现场执行。案头执行应在纳税人注册的主管税务机关进行。案头的管控数据基于纳税人的纳税申报表、税务单据和纳税人其他记录，通过对比税收账簿和纳税人在税务机关的官方记录进行验证。税务稽查人员可以要求纳税人参与案头执行。现场执行应在纳税人的经营场所或主管税务机关指定的地点进行检查。根据执行情况，税务稽查人员可参考纳税人的纳税申报表、纳税人提交的资料、陈述以及税务机关收集到的数据信息。现场调查一般不超过90个工作日，税务机关可以酌情延期。

当税务稽查人员决定进行稽查和审计时，有权采取以下措施：要求纳税人提交必要的文件和数据；临时扣押文件、设备和劳务资料；强制打开和关闭经营场所；冻结银行账户；在指定时间禁止从事指定活动；临时没收非法所得财产；在某些特定情况下临时扣押原材料、加工材料、半成品、最终产品和货物；就所犯经济罪向主管当局提起轻罪请求等。

### 3.2.4.3 强制征收

对于纳税人未履行纳税义务或者根据税务决定可以强制执行时，应当执行强制征收程序。由纳税人承担强制征收程序的费用，费用的具体数额由政府规定。纳税人可以在收到强制征收决定之日起15日内提起上诉，强制执行不因上诉中止。

强制征收可能涉及到以下一项或多项：

- （1）纳税人的货币资产；
- （2）纳税人的货币债权；
- （3）纳税人的财产，包括动产和不动产；
- （4）纳税人的非货币债权和货物、服务和商业组织的利息等其他权益；
- （5）工资、工资补偿和养老金福利，其比例根据执法和保障索赔的法律中不能豁免的部分执行。

在强制征收程序中，为了确保税款征收，可以采取税收保全措施。

### 3.2.5 税务代理

#### 3.2.5.1 税务代理的相关规定

根据黑山《税收征管法》，纳税人的税务代理是指在纳税人授权的范围内，以纳税人的名义代理其行使纳税人的权利义务，包括接收税务文件、纳税申报、缴纳税金等。

#### 3.2.5.2 税务代理的选择

鉴于税务代理在纳税人授权范围内代表纳税人履行纳税义务，建议纳税人审慎选择具有专业资质的税务代理。

### 3.2.6 法律责任

#### （1）登记违法处罚

根据黑山《税收征管法》，法人实体如有下列行为，应处以1000欧元至1.5万欧元的罚款，法定代表人也将被处以100欧元至1000欧元罚款：

①未依法指定税务代表人，也未在黑山境内取得收入之日起10日内通知主管税务机关；

②在登记处进行企业登记后，未在5个工作日内向税务机关提交税务登记申请；

③未在变更发生之日起15日内通知税务机关变更税务登记信息。

扣缴义务人如有下列行为，应处以1000欧元至1万欧元的罚款，法定代表人和自然人也应处以100欧元至1000欧元的罚款：

①未在支付收入的同一天向税务机关申报；

②未在1月31日前提交上一年度的个人纳税申报表。

企业家如有下列行为，应处以500欧元至6000欧元的罚款，自然人纳税人则会被处以100欧元至1000欧元的罚款：

①未依法指定税务代表人，也没有在黑山境内取得收入之日起10日内通知主管税务机关；

②未在取得应税收入、登记处进行企业登记或取得应纳税的财产之日起5个工作日内向税务机关提交税务登记申请；

③未在变更发生之日起15日内通知税务机关变更税务登记信息。

## （2）会计核算违法处罚

根据黑山《会计法》，如果法人实体未能依据国际财务报告准则和国际会计准则编制财务报表，视情节轻重将被处以1100欧元至1.65万欧元的罚款。

## （3）纳税申报违法处罚

根据黑山《企业所得税法》，如果企业法人和企业经营者未在规定时间内进行纳税申报，申报税额计算错误或者未按照税法规定缴纳所得税的，视情节轻重将被处以550欧元至1.65万欧元的罚款。同时，法人实体的法人代表将被处以110欧元至1100欧元的罚款。

根据黑山《增值税法》，如果纳税人未向购货方或服务接收方开具发票、未在规定期限内进行增值税申报，视情节轻重将被处以3000欧元至1万欧元的罚款。同时，法人代表将被处以800欧元至2000欧元的罚款。如果企业法人和企业经营者在纳税义务发生时未缴纳增值税或者未依法正确计算税基、进项税或销项税，视情节轻重将被处以6000欧元至2万欧元的罚款。同时，法人实体的法人代表将被处以1500欧元至2000欧元的罚款。

根据黑山《个人所得税法》，如果纳税人未能在4月30日前提交上一年度纳税申报表或者申报税额计算错误，视情节轻重将被处以1000欧元至6000欧元的罚款。如果纳税人不缴或少缴个人所得税，视情节轻重将被处以2000欧元至2万欧元的罚款。另外，税务机关可能禁止纳税人在1到3个月内从事特定活动。

## （4）对不履行扣缴义务的处罚

扣缴义务人如有下列行为，应处以1000欧元至1.5万欧元的罚款，法定代表人和自然人也将被处以100欧元至1000欧元的罚款：

- ①未在支付收入的同一天向税务机关申报；
- ②未在1月31日前提交上一年度的个人纳税申报。

## （5）对逃避追缴欠税的处罚

纳税人未按照要求缴纳税款时，税务机关有权采取强制措施要求纳税人缴纳税款，并视具体情况决定利息及罚款金额。情节严重的，纳税人可能面临被禁止经营的风险。

### 3.2.7 税收减免和退还

对于多缴纳的税款，经纳税人同意，税务机关有义务依据《税收征管法》将超过的税额和利息退还纳税人，或者将该税额用于抵减下期税款。税务机关应自多缴之日起8日内将多缴金额告知纳税人，并于纳税人提交退税申请之日起5个工作日内退还多缴税金。

纳税人有权按照日利率0.03%对多缴税款的数额收取利息。利息从收到多缴税款退还申请之日计算，如果退税原因是某项税务决定的撤销、修改或取消等，利息应从纳税之日起计算。

## 3.3 非居民纳税人的税收征收和管理

### 3.3.1 非居民税收征管措施简介

非居民企业仅就其来源于黑山部分的收入纳税。非居民企业和扣缴义务人均应进行税务登记且取得纳税识别号。为享受协定的优惠税率，非居民应提供所属国相关部门填写盖章的税收居民身份证明，并提交给税务机关进行审核。

### 3.3.2 非居民企业税收管理

非居民纳税人有义务在产生收入后30日内通过其黑山税务代表提交纳税申报表。

黑山财政部通过了《非居民法人资本利得和动产或不动产租赁收入的所得税申报规则手册》（以下简称《规则手册》），该《规则手册》公布于2019年3月29日的黑山官方公报第19/2019期，并于2019年4月6日生效。

《企业所得税法》第29c条第4段规定《规则手册》的适用。

《企业所得税法》第29c条规定，在黑山领土内取得资本利得和动产或不动产租赁收入的非居民法人应当在实现收入的30日内填报申报表。纳税申报表通过指定的税务代理向相应的税务机关提交，并由

该税务机关评定。虽然第29c条于2017年1月1日已经生效，但是关于申报表的内容优先适用《规则手册》。

《规则手册》中的申报表内容由非居民指定税务代理的信息、取得收入的非居民的信息、实现的资本利得或损失的信息和不动产或动产租赁收入的信息四部分组成，另外，申报表还附带填表说明。

### 3.3.2.1 所得税管理及源泉扣缴

黑山《企业所得税法》对非居民企业来源于黑山部分的收入征收预提税。预提税的范围适用于股息和红利分配、资本利得、利息、特许权使用费、知识产权费、租金收入、咨询费、市场研究和审计服务，以及在黑山从事娱乐、艺术、体育或类似项目所赚取的收入。

非居民从完成增值税登记注册的制造商手中回购二手产品、半成品和农产品并赚取收入的，也应就所赚取的收入缴纳预提税。如果收款人是黑山居民个人或法人实体，则股息红利分配和利润分成也需缴纳预提税。

通常情况下，预提税税率为9%。避免双重征税协定（DTT）的适用可能会减少或取消黑山的预提税。享受预提税优惠的协定税率，非居民须证明相关缔约国的税务居留权和对收入的实际所有权，并提供由其居住国相关机构填写并盖章的税务居留证，且满足税收协定的相关条款。预提税的纳税人应在2月底之前向税务机关提交上一年度缴款凭证。

### 3.3.2.2 增值税管理

如果非居民企业在黑山提供了货物、劳务或服务，且在黑山境内未设立机构场所的，则其授权的税务代表为增值税纳税人。如果纳税人未在黑山设立机构场所，也未授权税务代表，则货物和劳务服务的接受方为增值税扣缴义务人。

未在黑山境内设立机构场所的非居民企业纳税人可以就进口到黑山境内使用的商品或服务抵扣进项。

《公司法》第80条规定，在黑山以外建立和注册的非居民企业可以通过其子公司在黑山经营建筑业，但有义务根据本法和黑山其他法律的规定规范经营。在这种情况下，在黑山境内注册经营建筑业机构的非居民企业必须按照《增值税法》的规定，在发票中注明开展的经营活动并缴纳增值税。

### 3.4 新冠肺炎疫情后税收征管变化

2020年黑山政府通过了《关于延期缴纳税费的法令》。该法令规定，由于新冠肺炎疫情对企业的负面影响而无法结清税费的纳税人，其2020年3月、4月和5月的应纳税费，可延期90天缴纳。本法令所涵盖的税费包括：

- （1）个人所得税；
- （2）社会保障税；
- （3）上期应纳税费。

纳税人可通过税务机关网页指定的应用程序提交电子表格申请延期缴纳税费。在该法令生效期间，纳税人在按月提交个人所得税和社会保障税申报表时均需选择是否延期缴纳。

除此之外，黑山税务机关于2020年3月17日在其网站上发布了将法定财务报表和企业所得税申报表的提交截止日期从2020年3月31日延长至2020年4月15日的决定，但企业所得税的缴纳时间并未延长。

## 第四章 特别纳税调整政策

### 4.1 关联交易

#### 4.1.1 关联关系判定标准

转让定价规则适用于关联方交易。在下列情况下构成关联关系：

- (1) 一方持有另一方至少25%股份；
- (2) 一方直接或间接持有另一方公司至少25%权益；
- (3) 一方在经济地位上从属于另一方，或者一方直接或间接被另一方控制；
- (4) 两方同为第三方的子公司，或者直接或间接被第三方控制；
- (5) 两方同时直接或间接控制第三方，且拥有第三方至少25%的投票权；
- (6) 具有法律上的亲属关系。

#### 4.1.2 关联交易基本类型

根据OECD《跨国企业与税务机关转让定价指南》（2017版），关联交易的基本类型划分为：有形资产的购销、转让和使用；无形资产的转让和使用；劳务交易；资金融通。

#### 4.1.3 关联申报管理

黑山税法规定，纳税人应在其企业所得税年度申报表中披露其与关联方交易所产生的收入和费用，并将其与非关联方进行同样交易所产生的收入和费用进行比较，两者之间的差异将被纳入应纳税所得额。

### 4.2 同期资料

黑山税法未对转让定价同期资料做出具体规定。

## 4.3 转让定价调查

### 4.3.1 原则

黑山的转让定价规则大体基于OECD《跨国企业与税务机关转让定价指南》（2017版）。关联方之间的交易必须遵循独立交易原则，各实体间进行资产交易或履行其他合同义务，按照独立交易原则或高于独立交易原则确定的价格，被视为独立交易价格。独立交易价格与转让价格之间的差额应当计入应纳税所得额。企业所得税法规定，关联方之间资产交易价格如果低于市价，主管税务机关可以按照市价进行调整。

### 4.3.2 转让定价主要方法

黑山税法规定，纳税人必须各自披露其与关联方的交易，并与独立交易原则进行比对。转让定价适用的主要方法为可比非受控价格法。如果没有直接可比价格，也可使用成本加成法和再销售价格法。黑山转让定价规定不允许使用交易净利润法和利润分割法。

### 4.3.3 转让定价调查

黑山税务机关随机进行税务审计。通常，税务审计为3年至5年一次，覆盖全部税种。黑山税法中一般规定的5年法定时效同样适用于转让定价评估，即在确定纳税人纳税义务次年起的5年内均可对其进行转让定价评估。

目前黑山税务机关较少开展转让定价审计。但是考虑到东南欧相邻国家的税务机关已经越来越重视转让定价，未来该趋势可能会发展到黑山。

## 4.4 预约定价安排

黑山没有预约定价安排相关规定。

## 4.5 受控外国企业

黑山没有受控外国企业相关规定。

## 4.6 成本分摊协议管理



黑山没有成本分摊协议管理规定。

#### **4.7 资本弱化**

黑山没有资本弱化相关规定，但是支付给其他非居民企业的利息必须符合独立交易原则。

#### **4.8 法律责任**

对于纳税人未在企业所得税年度申报中披露其关联交易的行为，黑山税法中没有相应的处罚规定。

## 第五章 中黑税收协定及相互协商程序

### 5.1 中黑税收协定

黑山继续适用相关国家与前南斯拉夫、塞尔维亚及黑山联盟缔结的税收协定直至其缔结新协定。目前部分新的税收协定已经签署，还有部分税收协定正在谈签中，黑山已经与43个国家缔结了税收协定。

#### 5.1.1 中黑税收协定

1997年3月1日，《中华人民共和国政府和南斯拉夫联盟共和国联盟政府关于对所得和财产避免双重征税的协定》（以下简称《中黑税收协定》）在前南斯拉夫首都贝尔格莱德签订，中华人民共和国代表陈新华和南斯拉夫联盟共和国联盟政府代表德·武契尼奇分别代表各自政府签署了该协定。协定自1998年1月1日起正式生效。

2003年2月4日，南斯拉夫联盟共和国改国名为塞尔维亚和黑山共和国，上述协定继续适用。2006年6月3日，塞尔维亚和黑山共和国解体为塞尔维亚共和国和黑山共和国，上述协定继续适用于中国和上述两国，因此，本文中提到的《中黑税收协定》即原《中华人民共和国政府和南斯拉夫联盟共和国联盟政府关于对所得和财产避免双重征税的协定》。

1997年签署的《中黑税收协定》共30条，主体部分包括协定的适用范围、双重征税的解决办法、税收无差别待遇、协商程序以及税收情报交换等内容。

#### 5.1.2 适用范围

##### 5.1.2.1 主体范围

《中黑税收协定》适用于缔约国一方或者同时为双方居民的人。“人”一语包括个人、公司和其他团体。

如果同时为缔约国双方居民的个人，其身份应按以下规则确定：

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

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

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

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

除个人以外，同时为缔约国双方居民的人，应认为是其总机构或实际管理机构所在缔约国的居民。如果这个人在缔约国一方设有其经营的实际管理机构，在缔约国另一方设有其经营的总机构，缔约国双方主管当局应通过协商确定该人为本协定中缔约国一方的居民。

#### 5.1.2.2 客体范围

在适用客体方面，《中黑税收协定》适用于由缔约国一方、其行政区域或地方当局对所得和财产征收的所有税收，不论其征收方式如何。其中，在中国适用于个人所得税、外商投资企业和外国企业所得税<sup>[1]</sup>，在黑山适用于企业所得税、财产税、对从事国际运输活动取得的收入征收的税收。另外，协定也适用于协定签订之日后征收的属于增加或者代替现行税种的相同或者实质相似的税收。

#### 5.1.2.3 领土范围

在领土范围方面，《中黑税收协定》采用领土原则和税法有效实施原则相结合的方法。在认定中国和黑山两国的协定适用领土范围时，首先，要满足属于两国的领土；其次，还要满足保证两国的税收法律能够有效实施。

“中国”一语是指中华人民共和国；用于地理概念时，是指实施有关中国税收法律的所有中华人民共和国领土，包括领海，以及

[1] 2008年后，中国已无外商投资企业所得税，但协定中尚未修改。

根据国际法，中华人民共和国拥有勘探和开发海底和底土资源以及海底以上水域资源的主权权利的领海以外的区域。

“南斯拉夫”一语是指南斯拉夫联盟共和国，用于地理概念时指南斯拉夫领土，以及根据其国内立法和国际法，南斯拉夫有权行使勘探和开发海底及底土自然资源的主权权利的领海范围以外的部分。由于南斯拉夫联盟共和国先后经历了改名和解体，因此，本段应相应理解为黑山共和国的领土范围。

### 5.1.3 常设机构的认定

常设机构是指缔约国一方的居民企业在缔约国另一方进行全部或者部分营业的固定营业场所。常设机构的存在与否对于收入来源国的税收管辖权具有至关重要的影响。由于国际税收协定的主要功能是划分居住国与来源国对跨国收入的征税权，从而避免对跨国收入双重征税，因此，国际税收协定通常采用的原则是：居住国企业在来源国有常设机构的，来源国的征税权受限制的程度低；居住国企业在来源国没有常设机构的，来源国的征税权受限制的程度高。对于赴黑山投资或者从事经营活动的中国居民来说，是否按照《中黑税收协定》的规定构成在黑山的常设机构，对于其税收成本具有重要影响。因此，在明确《中黑税收协定》的适用范围后，有必要了解常设机构的概念以及《中黑税收协定》对于常设机构的具体规定。

《中黑税收协定》第5条规定了常设机构的概念、正面清单和负面清单。根据协定的规定，常设机构是指企业进行全部或者部分营业的固定营业场所。根据协定规定的正面清单，常设机构主要可以分为场所型常设机构、工程型常设机构和代理型常设机构。协定规定的负面清单的功能在于阻却上述常设机构的构成。

根据《中黑税收协定》第5条“常设机构”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。

“常设机构”还包括建筑工地，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12个月以上的为限。

虽有上述规定，“常设机构”应认为不包括：

（1）专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施；

（2）专以储存、陈列或者交付为目的而保存本企业货物或者商品的库存；

（3）专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存；

（4）专为本企业采购货物或者商品，或者搜集情报的目的所设的固定营业场所；

（5）专以本企业进行其他准备性或辅助性活动为目的所设的固定营业场所；

（6）专为上述第（1）项至第（5）项活动的结合所设的固定营业场所，如果由于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。

虽有《中黑税收协定》第5条第1款和第2款的规定，当一个人（除适用第6款规定的独立代理人以外）在缔约国一方代表缔约国另一方的企业进行活动，有权并经常行使这种权力以该企业的名义签订合同，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仅限于第4款的规定，按照该款规定，不应认为该固定营业场所是常设机构。

#### 5.1.4 不同类型收入的税收管辖

《中黑税收协定》适用于由缔约国一方或其地方当局对跨境所得征收的所有税收，不论其征收方式如何，协定对两国跨境税收活动所产生的不同类型收入做出了具体的征税规定。

##### 5.1.4.1 不动产所得

“不动产”一语应当具有财产所在地的缔约国的法律所规定的含义。该用语在任何情况下应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，一般法律规定适用于地产的权利，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。

中国居民从位于黑山的不动产取得的所得（包括农业或林业所得），可以在黑山征税。该规定应适用于从直接使用、出租或者任何其他形式使用不动产取得的所得。上述规定也适用于企业的不动产所得和用于进行独立个人劳务的不动产所得。

#### 5.1.4.2 营业利润

中国企业的营业利润应仅在中国征税，但该企业通过设在黑山的常设机构在黑山进行营业的除外。如果该企业通过设在黑山的常设机构在黑山进行营业，其利润可以在黑山征税，但应仅以属于该常设机构的利润为限。

在确定常设机构的利润时，可从企业营业收入中扣除其营业过程中发生的各项费用，包括行政和一般管理费用，不论其发生于该常设机构所在国或者其他任何地方。

#### 5.1.4.3 海运和空运

企业以船舶、飞机经营国际运输业务的所得，应仅在该企业总机构及实际管理机构所在缔约国征税。船运企业的总机构或实际管理机构设在船舶上的，应以船舶母港所在缔约国为所在国；没有母港的，以船舶经营者为其居民的缔约国为所在国。

#### 5.1.4.4 联属企业

当缔约国一方企业直接或者间接参与缔约国另一方企业的管理、控制或资本；或同一人直接或者间接参与缔约国一方企业与缔约国另一方企业的管理、控制或资本时，两个企业之间的商业或财务关系不同于独立企业之间的关系。因此，本应由其中一个企业取得，但由于联属关系而没有取得的利润，可以计入该企业的利润，并据以征税。

#### 5.1.4.5 股息

“股息”一语是指从股份或者非债权关系分享利润的权利取得的所得，以及按照分配利润的公司是其居民的缔约国法律，视同股份所得同样征税的其他公司权利取得的所得。

缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息，可以在该缔约国另一方征税。然而，这些股息也可以在该支付股息的公司是其居民的缔约国，按照该缔约国法律征税。如黑山居民企业向中国投资者支付股息，黑山有权按其法定预提税率征税。但是，如果收款人是股息受益所有人，则所征税款不应超过股息总额的5%。

#### 5.1.4.6 利息

“利息”一语是指从各种债权取得的所得，不论其有无抵押担保或者是否有权分享债务人的利润；特别是从公债、债券或者信用债券取得的所得，包括其溢价和奖金。由于延期支付的罚款，不应视为本条所规定的利息。

发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的利息，可以在该缔约国另一方征税。然而，这些利息也可以在该利息发生的缔约国，按照该缔约国法律征税。如黑山居民企业向中国企业支付利息，黑山有权按本国税率征税。但是，如果收款人为利息受益所有人，则所征税款不应超过利息总额的10%。

虽有上述规定，发生于缔约国一方而为缔约国另一方政府、其行政区、地方当局取得或为其政府、其行政区或地方当局所拥有的银行取得的利息，应在该缔约国一方免税。

#### 5.1.4.7 特许权使用费

“特许权使用费”一语是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，专利、商标、设计或模型、图纸、秘密配方或秘密程序所支付的作为报酬的各种款项，或者使用或有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项。

如果特许权使用费受益所有人是缔约国一方居民，在特许权使用费发生的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在该缔约国另一方的固定基地从事独立个人劳务，据以支付该特许权使用费的权利或财产与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用《中黑税收协定》第12条第1款和第2款的规定。在这种情况下，应视具体情况适用协定第7条营业利润或第14条独立个人劳务的规定。

发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的特许权使用费，可以在该缔约国另一方征税，然而，这些特许权使用费也可以在其发生的缔约国，按照该缔约国法律征税。如黑山居民企业向中国企业支付特许权使用费，黑山有权按其法定预提税率征税。但是，如果收款人是特许权使用费受益所有人，则所征税款不应超过特许权使用费总额的10%。

#### 5.1.4.8 财产收益

中国居民转让位于黑山的不动产取得的收益，可以在黑山征税。转让中国企业在黑山常设机构营业财产部分的动产，或者中国居民在黑山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，可以在黑山征税。

转让从事国际运输的船舶或飞机，或者转让属于经营上述船舶、飞机的动产取得的收益，应仅在该企业为居民的缔约国征税。

中国居民转让一个公司财产股份的股票取得的收益，该公司的财产又主要直接或者间接由位于黑山的不动产所组成，可以在黑山征税。

转让上述财产以外的其他财产取得的收益，如果转让者为中国居民企业，则仅在中国征税。

#### 5.1.4.9 独立个人劳务



“专业性劳务”一语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。

中国居民在黑山从事专业性劳务或者其它独立性活动取得的所得，应仅在中国征税。但具有下列情况的除外：中国居民从事上述活动设有经常使用的固定基地，这种情况下，黑山可以仅对属于该固定基地的所得征税；中国居民在黑山停留连续或累计达到或超过183天，在这种情况下，黑山可以仅对在黑山进行活动取得的所得征税。

#### **5.1.4.10 非独立个人劳务**

非独立个人劳务收入主要是指缔约国一方居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬。

中国居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬，除在黑山从事受雇的活动以外，应仅在中国征税。在黑山从事受雇的活动取得的报酬，可以在黑山征税。

中国居民因在黑山从事受雇的活动取得的报酬，同时具有以下3个条件的，应仅在中国征税：收款人在有关历年中在黑山停留连续或累计不超过183天；该项报酬由并非黑山居民的雇主支付或代表该雇主支付；该项报酬不是由雇主设在黑山的常设机构或固定基地所负担。

中国居民在下列情况下取得的报酬在中国征税：在黑山受雇从事建筑工地、建筑安装或装配工程或与其有关的监督活动，并在12个月中该工地、工程或活动在黑山未构成常设机构；在经营国际运输的船舶或飞机上从事受雇的活动。

#### **5.1.4.11 董事费**

中国或黑山一方居民作为另一方居民公司的董事会成员取得的董事费和其他类似款项，可以在另一方征税。

#### **5.1.4.12 政府服务**

中国或黑山一方、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报酬，应仅在该国一方征税。但是，如果该项服务是在缔约国另一方提供，而且提供服务的个人是该缔约国另一方居民，并且该居民是该缔约国另一方国民或者不是仅由于提供该项服务，而成为该缔约国另一方的居民，则该项报酬应仅在该缔约国另一方征税。

中国或黑山一方、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，应仅在该缔约国一方征税。但是，如果提供服务的个人是缔约国另一方居民，并且是其国民的，该项退休金应仅在该缔约国另一方征税。

#### **5.1.4.13 教授和研究人员**

任何个人是、或者在紧接前往缔约国一方之前曾是缔约国另一方居民，主要是为了在该缔约国一方的大学、学院、学校或为该缔约国一方承认的教育机构从事教学或研究的目的而停留在该缔约国一方的，对其由于教学或研究从该缔约国一方以外取得的报酬，该缔约国一方应自其第一次到达之日起，2年内免予征税。

上述规定不适用于不是为了公共利益而主要是为某个人或某些人的私利从事研究取得的所得。

#### **5.1.4.14 学生和实习人员**

学生、企业学徒或实习生是、或者在紧接前往缔约国一方之前曾是缔约国另一方居民，仅由于接受教育或培训的目的，停留在该缔约国一方，对其为了维持生活、接受教育或培训的目的收到的来源于该缔约国以外的款项，该缔约国一方应免予征税。

上述学生、企业学徒或实习生在接受教育或培训期间取得的不包括在上述款项中的赠款、奖学金和劳务报酬，应与其所停留国居民享受同样的免税、优惠或减税。

### **5.1.5 黑山税收抵免政策**

#### **5.1.5.1 在黑山的税收抵免办法**

### （1）企业所得税相关规定

根据黑山《企业所得税法》第34条营业利润的抵免：在无税收协定的情况下，黑山居民纳税人取得来源于境外的所得，有权利抵扣该所得在境外缴纳的税款，但抵扣限额不能超过该所得适用黑山国内税法下所缴纳的税额，即适用普通税收抵免办法。

股息的抵免：满足实质性控制的条件下，作为母公司的居民企业有权利对其非居民企业性质的子公司分配给其的利润适用间接抵免。母公司适用间接抵免的前提是至少连续1年持有非居民子公司10%的股权。分配利润的子公司所扣缴的预提税也可以适用间接抵免。间接抵免和直接抵免均为普通抵免。未被利用的抵免可以在未来5年内结转。

### （2）个人所得税相关规定

根据黑山《个人所得税法》第44条，黑山居民纳税人取得来源于境外的所得，有权利抵扣该所得在境外缴纳的税款，但抵扣限额不能超过该所得适用黑山国内税法下所缴纳的税额。

### （3）饶让条款相关政策

黑山同中国缔结的税收协定中，制定了税收饶让条款。

## 5.1.5.2 中国居民企业境外所得的税收抵免办法

### （1）适用范围

①中国的居民企业，包括按境外法律设立但实际管理机构在中国，被判定为中国税收居民的企业可以就其取得的境外所得直接缴纳和间接负担的境外企业所得税性质的税额进行抵免。

②中国的非居民企业在中国境内设立的机构、场所就其取得的发生在境外但与其机构、场所有实际联系的所得直接缴纳的境外企业所得税性质的税额进行抵免。

### （2）境外所得确认时间

来源于境外的股息、红利等权益性投资收益，应按被投资方作出利润分配决定的日期确认收入实现。

来源于境外的利息、租金、特许权使用费、转让财产等收入，应按有关合同约定应付交易对价款的日期确认收入实现。

### （3）合理支出的扣除

居民企业取得来源于境外的所得，应当以依法扣除与取得该项收入有关的合理支出后的余额为应纳税所得额。

在计算境外应纳税所得额时，企业为取得境内、境外所得而在境内、境外发生的共同支出，与取得境外应税所得有关的、合理的部分，应在境内、境外应税所得之间，按境外每一国别资产、收入、员工工资支出或其他指标数额占企业全部数额的比例或几种比例的综合比例，在每一国别的境外所得中对应调整扣除，计算来自每一国别的应纳税所得额。分摊比例确定后应报送主管税务机关备案，无合理原因不得改变。

### （4）抵免方法

2017年1月1日以前，企业按照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、税收协定以及《财政部国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125号）文件的规定，企业只可以选择“分国抵免法”计算其来源于境外的应纳税所得额、可抵免境外所得税税额和抵免限额，即按国（地区）别分别计算（“分国（地区）不分项”）其来源于境外的应纳税所得额、可抵免境外所得税税额和抵免限额。

2017年1月1日起，根据《财政部 国家税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕年84号）规定，企业可以选择按“分国抵免法”或者选择“综合抵免法”计算境外的应纳税所得额、可抵免境外所得税税额及抵免限额。“综合抵免法”即不按国（地区）别汇总计算（即“不分国（地区）不分项”）其来源于境外的应纳税所得额及抵免限额。上述方法一经选择，5年内不得改变。

企业选择采用不同于以前年度的方式计算可抵免境外所得税税额和抵免限额时，对该企业以前年度按照《财政部 国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125号）文件规定没有抵免完的余额，可在税法规定结转的剩余年限内，按新方式计算的抵免限额中继续结转抵免。

### （5）间接抵免层级

企业在境外取得的股息所得，在按规定计算该企业境外股息所得的可抵免所得税额和抵免限额时，由该企业直接或者间接持有20%以上股份的外国企业，限于按照《财政部国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125号）文件第6条规定的持股方式确定的5层外国企业，即：

第1层：企业直接持有20%以上股份的外国企业；

第2层至第5层：单一上一层外国企业直接持有20%以上股份，且由该企业直接持有或通过一个或多个符合《财政部国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125号）文件第6条规定持股方式的外国企业间接持有总和达到20%以上股份的外国企业。详见《财政部 国家税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕年84号）。

#### 5.1.5.3 中国居民个人境外所得的税收抵免办法

根据《中华人民共和国个人所得税法》第7条和《中华人民共和国个人所得税法实施条例》第20条、第21条，中国居民个人境外所得抵免实行分国不分项的办法。

居民个人从中国境外取得的所得，可以从其应纳税额中抵免已在境外缴纳的个人所得税税额，但抵免额不得超过该纳税人境外所得依照本法规定计算的应纳税额。已在境外缴纳的个人所得税税额是指居民个人来源于中国境外的所得，依照该所得来源国家（地区）的法律应当缴纳并且实际已经缴纳的所得税税额。纳税人境外所得依照本法规定计算的应纳税额是指居民个人抵免已在境外缴纳的综合所得、经营所得以及其他所得的所得税税额的限额（以下简称抵免限额）。除国务院财政、税务主管部门另有规定外，来源于中国境外一个国家（地区）的综合所得抵免限额、经营所得抵免限额以及其他所得抵免限额之和，为来源于该国家（地区）所得的抵免限额。

居民个人从中国境内和境外取得的综合所得、经营所得，应当分别合并计算应纳税额；从中国境内和境外取得的其他所得，应当分别单独计算应纳税额。

居民个人在中国境外一个国家（地区）实际已经缴纳的个人所得税税额，低于依照前款规定计算出的来源于该国家（地区）所得的抵免限额的，应当在中国缴纳差额部分的税款；超过来源于该国家（地区）所得的抵免限额的，其超过部分不得在本纳税年度的应纳税额中抵免，但是可以在以后纳税年度来源于该国家（地区）所得的抵免限额的余额中补扣。补扣期限最长不得超过5年。

#### 5.1.5.4 消除双重征税

《中黑税收协定》第24条规定避免双重征税办法如下：

（1）在中国：

中国居民从黑山取得的所得，按照本协定规定在黑山缴纳的税额，可以在对该居民征收的中国税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照中国税法 and 规章计算的中国税收数额。

（2）在黑山：

①黑山居民取得的所得或拥有的财产，按照本协定的规定可以在中国征税时，黑山应允许：

A. 对该居民就该项所得缴纳的税收予以扣除，扣除额等于在中国就该项所得缴纳的税收。

B. 对该居民就该项财产缴纳的税收予以扣除，扣除额等于在中国就该项财产缴纳的税收。

但该项扣除，在任何情况下，不应超过视具体情况可以在中国征税的那部分所得或财产在扣除前计算的所得税额或财产税额。

②当按照本协定的规定，黑山居民取得的所得或拥有的财产在黑山免税时，黑山在计算该居民其余所得或财产的征税数额时仍然可对已经免税的所得或财产予以考虑。

（3）缔约国一方出于鼓励的目的对在缔约国另一方缴纳的税收给予的抵免，应认为包括在该缔约国另一方应该缴纳，但按照该缔约国一方的税收优惠规定而给予减免的税收。

### 5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）

《中黑税收协定》无差别待遇条款规定了中黑两国之间在国内税收征管方面的国民待遇原则，即无差别待遇原则，主要涵盖四方面内容：

（1）国民无差别待遇，即中国国民在黑山投资应与黑山国民在相同情况下负担的税收相同或更轻；

（2）常设机构无差别待遇，即中国企业在黑山设立的固定营业场所，如果按协定规定构成了常设机构从而负有纳税义务，其税收负担不能比黑山进行同样活动的居民企业的负担更重；

（3）间接投资无差别待遇，即中国企业向黑山企业提供贷款或特许权取得的利息、特许权使用费或其它类似款项，在计算黑山企业的应纳税所得额时，应将对中国企业支付的款项与对黑山本国企业支付的款项按照同一标准进行扣除，以保证中国企业获得同样的贷款或技术转让条件，在税收上保证相同的竞争地位；

（4）子公司无差别待遇，即中国企业在黑山的子公司无论出资形式或比例如何，不应比黑山其它类似企业税收负担更重。

### 5.1.7 在黑山享受税收协定待遇的手续

#### 5.1.7.1 黑山执行协定的模式

根据黑山财政部制定的《企业所得税法细则》存在税收协定的前提下，非居民纳税人有义务根据黑山财政部的要求，向所得的支付方即黑山居民企业，提供非居民纳税人所在国的税收居民身份证明以适用协定税率。

若中国“走出去”纳税人需要在黑山申请享受税收协定，可以根据中国《国家税务总局关于开具〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 40 号）《国家税务总局关于调整开具〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 17 号）的相关规定，向税务机关申请开具《中国税收居民身份证明》。

申请人向主管其所得税的县级税务机关申请开具《中国税收居民身份证明》。中国居民企业的境内、外分支机构应当通过其总机构向总机构主管税务机关提出申请。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提出申请。

#### 5.1.7.2 开具税收居民身份证明的流程

暂未找到黑山相关规定。

### 5.2 《中黑税收协定》相互协商程序

#### 5.2.1 相互协商程序概述

2008年7月，OECD发布修订后的《OECD税收协定范本》，其中第25条第5款确立了旨在解决国际税收争议的仲裁机制，即相互协商程序，并在相互协商程序条款框架内确立共同协调磋商机制。

#### 5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

《中黑税收协定》第26条规定了协商程序条款，为两国协商解决税收争议提供了法律依据：

（1）当一个人认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合本协定规定的征税时，可以不考虑各缔约国国内法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的缔约国主管当局；或者如果其案情属于第25条第1款，可以提交本人为其国民的缔约国主管当局。该项案情必须在不符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，以避免不符本协定的征税。达成的协议应予执行，而不受各缔约国国内法律的时间限制；

（3）缔约国双方主管当局应通过协议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第2款和第3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。

为规范与其它国家和地区税务机关涉及税收协定的相互协商工作，国家税务总局制定了《税收协定相互协商程序实施办法》（国家税务总局公告2013年第56号），自2013年11月1日起实施，详细内容请参见国家税务总局网站。

### 5.2.3 相互协商程序的适用

#### 5.2.3.1 申请人的条件

根据《中黑税收协定》相互协商程序条款的规定，当缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对申请人不符合本协定规定的征税时，申请人可将案件提交至本人为其居民的缔约国主管当局。税收协定中的居民是指税收居民身份。中国《税收协定相互协商程序实施办法》（以下简称《实施办法》）中表明中国税收居民身份为申请启动程序的前提。《实施办法》中所称中国居民是指按照《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法》就来源于中国境内境外的所得在中国负有纳税义务的个人、法人或其他组织。

因此，在申请人为中国税收居民的情况下，中方主管当局方可受理其申请并就其所遇到的税收协定问题与黑方主管当局进行协商。此外，如果案件属于《中黑税收协定》第25条第1款非歧视待遇规定情形，申请人可将案件提交至本人为其国民的缔约国主管当局。此处中国国民是指具有中国国籍的个人，以及依照中国法律成立的法人或其他组织。

#### 5.2.3.2 相互协商程序的方式、时限和具体情形

相互协商程序是在税收协定框架内解决国际税收争端的机制，因此当事人请求相互协商的事项应在税收协定适用范围之内。在中国对外签订的税收协定中，除相互协商程序条款外，部分协定还在居民、股息、利息、联属企业等条款中指明双方主管当局可以就该

条款解释及适用进行相互协商。在中国签订的某些协定中，双方仅在少数条款中指明该条款可适用相互协商程序，而在其他条款中未提及可否适用相互协商程序。根据《OECD税收协定范本注释》即使缔约国双方未在其他条款中提及主管当局可以就该条款协商，但因相互协商程序独立条款的存在，双方仍可以就税收协定特定条款解释及适用过程中的问题适用相互协商程序。

《实施办法》第9条以列举的方式说明了中国居民（国民）可以申请启动相互协商程序的情形：

（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。

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

#### 5.2.4 启动程序

##### 5.2.4.1 启动程序时效及条件

相互协商程序是一种通过缔约国间双边税收协定，赋予缔约国纳税人的权利救济程序，制定该程序的目的是保证税收协定的实施及有效消除国际双重征税。申请该救济程序存在期限，根据《OECD税收协定范本》中的规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。

中国国内法规尚未对申请期限问题进行明确，但《OECD税收协定范本注释》建议最短时限为3年，若协定中未约定期限，应认为该期限不得低于3年。

该期限的起算点，即纳税人有权申请启动协商程序的时间节点，《OECD 税收协定范本注释》中并未给出明确界限，该问题一般由各国通过国内法进行规定。中国对此尚未做出明确规定，根据中国《实施办法》：

如果中国居民（国民）认为，缔约对方所采取的措施，已经或将会导致不符合税收协定所规定的征税行为，可以按规定向省税务机关提出申请，但如何认定“存在将会导致不符合税收协定所规定的征税行为”难以明确。另根据《实施办法》第14条第4款规定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，可以得出当事人对违反税收协定的事项负有举证义务。

#### 5.2.4.2 税务机关对申请的处理

《OECD税收协定范本》规定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，即一国税务机关对是否启动相互协商程序有一定自由裁量权。但OECD协定解释中并未明确指出税务机关何时可以拒绝当事人的申请，以及当事人是否有权诉至法院要求税务机关启动该程序。通常情况下，这些问题留待各缔约国通过国内法规范。

理论上，与其他国家就税收问题展开磋商是涉及国家主权的行为，纳税人可以基于税收协定中的条款申请主管当局启动该程序。但主管当局审查认为申请理由不够充分，有权拒绝纳税人申请，且纳税人无权诉至法院强制要求主管当局启动该程序。

根据《实施办法》规定中国纳税人提出启动相互协商程序的申请须经两个步骤：

（1）向其所在的省级税务机关提出申请，由省级税务机关决定是否上报总局；

(2) 税务总局对上报的申请进行审查并决定是否启动相互协商程序。

因此，在该程序中省级税务机关只是对纳税人的申请材料进行审查而无权最终决定是否启动相互协商程序。如果纳税人对省级税务机关不予受理的决定不服，有权进行异议申请。但总局收到上报申请后决定不予受理时，该决定具有终局性，纳税人无权再提出异议。

## 5.2.5 相互协商的法律效力

### 5.2.5.1 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属于行政性的争议解决手段，即其结果只对达成协议的主管当局产生约束，若当事人对结果不满，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。

### 5.2.5.2 相互协商程序与司法判决的关系

若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，只能基于此前认定的事实进行相应的纳税调整，不能改变已生效的和解或判决。

### 5.2.5.3 保护性措施

协商程序条款规定若纳税人接受相互协商结果，该结果的执行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不确定性，且该程序通常耗时很长，因此，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，纳税人若希望通过司法程序解决争议，可能已过诉讼时效。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救济程序，如行政复议或司法救济来确保自身权益。

## 5.3 《中黑税收协定》争议的防范

《中黑税收协定》争议是指中黑之间因税收协定条款的解释和适用而引发的争议。该争议是一种国际税务争议，是两国因税收协定适用不明确导致的税收管辖权冲突。

从税收争议主体来看，国际税收争议中可能存在两种情况，一是两国政府就税收协定适用产生争议；二是一国政府与跨国纳税人在国际税收关系中产生争议。例如，在中国与黑山间的国际税收利益分配活动中，两个主权国家是通过签订国际税收协定的方式协调彼此间国际税收利益分配关系。中国和黑山的国际税务争议主要表现为中国和黑山之间就相互签订的国际税收协定条款的解释、执行和使用范围等问题所产生的争议。

OECD在2014年12月18日发布了税基侵蚀与利润转移（Base Erosion and Profit Shifting，以下简称“BEPS”）第14项行动计划公开讨论稿，即《让争议解决机制更加有效》，该行动计划旨在寻求解决方案，以克服或消除国家或地区间通过相互协商程序解决税收协定相关争议的诸多障碍或不利因素。中国政府承诺应对措施将遵循以下原则：确保与相互协商程序有关的税收协定义务得到全面的善意执行；确保执行程序可以促进避免和解决与税收协定有关的争议；确保纳税人在符合资格的情况下可以申请进行相互协商程序；若案件进入相互协商程序，则确保案件得到妥善解决。

建议纳税人全面了解《中黑税收协定》及黑山税法的具体规定，完善税务风险的内部控制与应对机制，妥善防范和避免《中黑税收协定》争议，及时申请启动相互协商程序确保税收协定正确、有效适用，切实避免双重征税，消除缔约双方对税收协定的解释或适用产生的分歧。

## 第六章 在黑山投资可能存在的税收风险

### 6.1 信息报告风险

#### 6.1.1 登记注册制度风险

法人纳税人应避免出现下列违反登记制度的行为：

- (1) 未依法指定税务代表人，也未在黑山境内取得收入之日起10日内通知主管税务机关；
- (2) 在登记处进行企业登记后，未在5个工作日内向税务机关提交税务登记申请。

根据黑山《税收征管法》，这些行为会被处以1000欧元至1.5万欧元的罚款，法定代表人也会被处以100欧元至1000欧元罚款。

#### 6.1.2 变更信息报告风险

企业登记信息变更后，应注意在信息变更之日起15日内告知税务机关变更税务登记信息的，否则企业会被处以1000欧元至1.5万欧元的罚款，法定代表人也将被处以100欧元至1000欧元罚款。

#### 6.1.3 财务报告风险

(1) 应注意按照《国际会计准则》或《国际财务报告准则》编制财务报表，否则将被处以1100欧元至1.65万欧元的罚款，该企业法定代表人也将被处以550欧元至1100欧元的罚款。

(2) 在规定的期限内向税务机关报送财务报表和合并财务报表时，应注意以书面和电子形式提交，否则将被处以1100欧元至1.65万欧元的罚款，该企业法定代表人也将被处以550欧元至1100欧元的罚款。

(3) 应注意在规定的期限内向黑山中央银行或保险监督机构提交年度和季度纸质和电子财务报表，否则将被处以1100欧元至1.65万欧元的罚款，该企业法定代表人也将被处以550欧元至1100欧元的罚款。

(4) 应注意将统计附件与财务报表一并提交，否则将被处以

1100欧元至1.1万欧元的罚款，该企业法定代表人也将被处以550欧元至1100欧元的罚款。

（5）应确认向税务机关提交的财务报表已经签署，如提交的报表未经签署，将被处以550欧元至2万欧元的罚款，该企业法定代表人也将被处以550欧元至1100欧元的罚款。

#### 6.1.4 企业账簿报告风险

企业在生产经营过程中，企业账簿未按规定进行使用和保存的，存在以下税收风险：

（1）未在规定期限内妥善保管账簿的，处以 550 欧元以上 1.65 万欧元以下的罚款，对该企业的法定代表人处以 50 欧元的罚款；

（2）账簿与已执行的资产和负债清单不一致的，将被处以 550 欧元至 2 万欧元的罚款，对该企业法定代表人处以 550 欧元至 1100 欧元的罚款；

（3）未保存会计账簿的企业的，处以 1100 欧元至 1.1 万欧元的罚款，对该企业法定代表人处以 330 欧元至 1100 欧元的罚款。

#### 6.1.5 审计报告风险

企业若未遵循相关审计程序的规定，存在以下审计风险：

（1）如采用未经主管当局许可的审计员签署的审计员报告，将被处以1100欧元至1.1万欧元的罚款；

（2）未在规定的期限内提交载有财务报表审计意见的审计报告的，处以1100欧元以上1.65万欧元以下的罚款，对企业的法定代表人处以550欧元至1100欧元的罚款；

（3）对进行审计活动但不符合要求的审计公司，处以1100欧元至1.1万欧元的罚款，对审计事务所的负责人处以330欧元至1100欧元的罚款；

（4）对于未能按照《国际会计准则》和《国际财务报告准则》进行审计的审计公司，处以1100欧元至1.1万欧元的罚款，对审计事

务所的负责人处以330欧元至1100欧元的罚款；

(5) 对于未能按照《国际会计准则》和《国际财务报告准则》进行审计的审计师，处以550欧元至1100欧元的罚款；

(6) 对从事审计活动但不符合相关规定条件的自然人，处以550欧元以上1100欧元以下的罚款。

## 6.2 纳税申报风险

### 6.2.1 在黑山设立子公司的纳税申报风险

#### 6.2.1.1 企业所得税

在企业所得税申报过程中，应避免出现下列情况，否则企业将被处以550欧元至1.65万欧元的罚款，企业法定代表人也将被处以110欧元至1100欧元的罚款：

- (1) 未计算、计算错误或者未按照税法规定缴纳所得税；
- (2) 未按照规定的期限报送代扣所得税纳税申报表；
- (3) 未按照规定的期限向主管税务机关报送纳税申报表或者未随纳税申报表报送完税凭证、损益表和资产负债表。

#### 6.2.1.2 增值税

在日常经营活动中，应避免出现以下增值税违法行为，规避增值税纳税风险：

(1) 根据黑山《增值税法》，企业有下列行为之一，将被处以3000欧元以上1万欧元以下的罚款：

- ①未向购买货物或者接受服务的人开具发票；
- ②未在每个销售场所张贴关于开具和收取发票义务通知；
- ③未按照规定报送或者未按照规定期限报送增值税计算表；
- ④未按照特别程序及时提出延期纳税申请；
- ⑤当增值税应税行为开始、变更或者终止时，未及时通知税务机关。

(2) 根据黑山《增值税法》，企业有下列情形之一，处以6000欧元以上2万欧元以下的罚款：



- ①未依照本法第20条的规定缴纳增值税；
- ②未开具发票，未保留供货或者服务发票复印件；
- ③向其他纳税义务人提供货物或者服务时，未在发票上载明规定内容；
- ④提供货物或者服务，在纳税期间未按已开具发票的应纳税额申报或者缴纳增值税；
- ⑤纳税期满后次月15日内未缴纳增值税；
- ⑥错误计算进项税额；
- ⑦计算增值税、开具增值税专用发票、抵扣进项税额违反规定；
- ⑧购买不动产时未调整进项税额；
- ⑨作为废旧物品、艺术品、收藏品、文物的转售者，未依照本法律规定缴纳增值税；
- ⑩拍卖人未依照本法的规定缴纳增值税；
- ⑪未在增值税发票上载明事项；
- ⑫未依照本法规定提供会计资料或者未按照规定期限记账；
- ⑬未建立收发发票台账；
- ⑭进口货物未单独记载进项税额；
- ⑮未依照规定计算或者错误计算缴纳增值税；
- ⑯未按照规定期限保存会计账簿和其他资料。

### 6.2.1.3 个人所得税

在个人所得税申报过程中，应注意避免出现以下违法行为，规避个人所得税纳税风险。

（1）根据黑山《个人所得税法》在下列情况下，对企业处以2000欧元至2万欧元的罚款，对企业负责人处500欧元以上1000欧元以下的罚款：

- ①缴纳所得税的纳税人未按照规定计算、计算错误、未扣缴或者未缴纳所得税；
- ②企业或者扣缴义务人未在规定期限内向税务机关和纳税人报

送其已缴纳的个人所得税、代扣代缴税款的资料 and 与计算个人所得税有关的报告和其他记录。

(2) 在下列情况下，对企业家处以1000欧元至6000欧元的罚款。除罚款外，还可针对本条所述的对企业采取预防性措施，禁止在1个月至3个月内开展活动：

①未在4月底前向主管税务机关报送上一年度的纳税申报表、计算错误或者报送纳税申报表时未同时缴纳税款；

②未在规定期限内缴纳个体经营活动所得税的预收税款；

③未按照规定的期限一次性缴纳应纳税额；

④未保存已实现营业额的业务记录。

(3) 对自然人的下列情况，处以500欧元至2000欧元的罚款：

①未在4月底前向主管税务机关报送上一年度所得税纳税申报表，计算错误或者报送纳税申报表时未同时缴纳税款；

②作为在黑山境内享有外交豁免权的外国、国际组织、办事机构或者组织的外交代表机构、领事代表机构任职的居民纳税人，既未按照规定期限计算应纳税额，又未按照规定期限缴纳税款；

③未按照规定计算、计算错误、未扣缴或者未缴纳所得税。

#### 6.2.1.4 扣缴义务

扣缴义务人在履行扣缴义务应注意避免出现以下违法行为，否则将被处以1000欧元至1.5万欧元的罚款，法定代表人和自然人也应处以100欧元至1000欧元的罚款：

①未在支付收入的同一天向税务机关申报；

②未在1月31日前提交上一年度的个人纳税申报。

#### 6.2.2 在黑山设立分支机构或代表处的纳税申报风险

黑山外国投资法允许外资企业设立分支机构。外国公司可设立一个或多个分支机构。分支机构应当视为公司的一个组成部分，具有独立的法人资格。分支机构应当进行营业登记，并作为独立的纳税人，遵从前述纳税申报规定，分别缴纳增值税和企业所得税。

黑山法律尚未对代表处的设立及其法律地位作出明确规定。

## 6.2.3 在黑山取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

### 6.2.3.1 企业所得税

根据黑山《企业所得税法》，在黑山没有常设机构的非居民企业仅就来源于黑山的收入缴纳预提所得税，例如，非居民企业在黑山取得的股息、利息、特许权使用费及其他所得需缴纳9%的预提税。由所得支付方在支付生效时履行代扣代缴义务。

### 6.2.3.2 增值税

如果非居民企业在黑山提供了货物或劳务服务，且在黑山境内未设立机构场所，则其授权的税务代表为增值税纳税人。如果纳税人未在黑山设立机构场所，也未授权税务代表，则货物和劳务服务的接受方为增值税扣缴义务人。

## 6.3 调查认定风险

### 6.3.1 转让定价调查风险

黑山的转让定价规则大体基于OECD《跨国企业与税务机关转让定价指南》(2017版)。

黑山税法规定，纳税人必须各自披露其与关联方的交易，关联交易应符合独立交易原则。

以下情况不符合独立交易原则：

- (1) 物品或服务供应的价格与市场价不同；
- (2) 接受贷款或给予贷款的利率和市场利率不同，其利率自贷款协议达成时即已生效。

其中市场利率是指：相同条件下非关联方之间发放贷款或接受贷款使用的利率。市场利率根据市场情况而定。

纳税人应在企业所得税年度纳税申报时披露其关联交易，但对于纳税人未在企业所得税年度申报中披露其关联交易的行为，黑山税法中没有相应的罚款规定。

黑山税法中一般规定的5年法定时效同样适用于转让定价评估，即在次年起的5年内均可对其进行转让定价评估。黑山税务机关随机

进行税务审计。通常，税务审计为3至5年一次，覆盖全部税种。黑山没有专门的转让定价审计，一般通过税务审计对关联方交易进行审查。

### 6.3.2 资本弱化认定风险

黑山没有资本弱化相关规定，但向其他非居民企业支付的利息必须符合独立交易原则。

## 6.4 享受税收协定待遇风险

### 6.4.1 未享受协定待遇

根据黑山《企业所得税法》，在双方存在税收协定的前提下，非居民纳税人应向所得支付方即黑山居民企业，提供非居民纳税人所在国的税收居民身份证明以适用协定税率。如果未提供税收居民身份证明，所得的支付方有权根据《企业所得税法》代扣代缴所得的预提税。若非居民纳税人后续补充提交了税收居民身份证明，非居民纳税人则有权申请退回多缴纳的预提税。因此，中国税收居民应当关注在黑山取得的收入按照协定被黑山税务机关征收所得税后如何在中国进行抵免，并能够在国内依法享受抵免优惠，从而降低税收成本，避免被双重征税。

以股息预提所得税为例，假设中国企业在黑山投资持有黑山企业股权，黑山企业向中国企业分配100万元股息。根据黑山《企业所得税法》规定，非居民企业需就其取得的股息缴纳9%的预提税，中国企业需要在黑山缴纳9万元的所得税；但根据《中黑税收协定》，对于支付给中国税收居民企业的股息，黑山税务机关征税的税款不应超过股息总额的5%，中国的居民企业如果向黑山税务机关提出按照税收协定5%的税率纳税，则在黑山至多缴纳5万元的所得税，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黑山提出享受协定待遇，那么在黑山就会多缴纳4万元的预提所得税，增加了企业的税收成本。

### 6.4.2 未享受税收抵免

根据《中黑税收协定》第二十四条消除双重征税方法第一款的规定，中国居民从黑山取得的所得，按照本协定规定在黑山缴纳的税额，可以在对该居民征收的中国税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照中国税法和规章计算的中国税收数额。因此，中国税收居民应当关注在黑山取得的收入按照协定被黑山税务机关征收所得税后如何在中国进行抵免，并能够在国内依法享受抵免优惠，从而降低税收成本，避免被双重征税。

#### 6.4.3 未享受税收饶让

《中黑税收协定》设置了税收饶让条款，即缔约国一方居民企业享受缔约国另一方税收减免等优惠待遇而未在缔约国另一方实际缴税的情况下，可视同该居民在缔约国另一方已缴税，而不需在缔约国一方缴税。在黑山投资的中国企业和个人需留意税收饶让的有关规定，黑山政府对跨境纳税人在中国享受的减免税额视同已经缴纳，不再按照黑山税法的规定予以补征。在黑山投资的中国企业和个人应按照协定和政策规定，及时申报境外所得，享受税收抵免。

#### 6.4.4 常设机构认定风险

通常中国投资者在黑山的场所、人员构成常设机构的，其营业利润应当在黑山纳税。中国投资者应当重点关注常设机构认定风险，避免引发税务争议。

在场所型常设机构认定方面，协定规定专为准备性、辅助性目的设立的场所且其全部活动属于准备性或辅助性活动的，不属于常设机构。应注意黑山税务机关如何认定准备性、辅助性活动和目的，避免引发争议。

在工程型常设机构认定方面，如果中国投资者或者经营者在黑山提供工程服务的，应当高度审慎地遵循税收协定关于常设机构认定规定，尤其是工程期限的把控，以免引发争议。

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

在进行常设机构的判定时，如果中国投资者错误的认定其经营活动没有形成常设机构，或滥用常设机构的判定条件作为避税工具，从而未在黑山履行纳税义务或导致少纳税的情况，将会面临税务风险。

#### 6.4.5 受益所有人判定风险

赴黑山投资的中国企业及个人在黑山获取股息、利息或者特许权使用费等收入时，应当向黑山税务机关证明其受益所有人身份，从而适用《中黑税收协定》规定的优惠税率，降低在收入来源国的税负。如果赴黑山投资的中国企业及个人没有实质上的经营管理活动，是一个空壳公司或者导管公司，那么其受益所有人身份将很难被黑山税务机关认可，由此可能引发税务争议。一旦被黑山税务机关认定为导管公司，将无法享受协定待遇。

### 6.5 受控外国企业风险

#### 6.5.1 黑山受控外国企业规则

黑山不采用任何受控外国企业规则。

#### 6.5.2 中国受控外国企业规则

前往黑山投资的中国居民企业应该注意规避受控外国企业风险。

受控外国企业是指由居民企业，或者由居民企业和中国居民控制的设立在实际税负低于12.5%税率水平的国家（地区）的企业。

受控外国企业与中国居民企业股东纳税年度存在差异的，应将其视同股息分配所得计入受控外国企业纳税年度终止日所属的中国居民企业股东的纳税年度。计入中国居民企业股东当期所得已在境外缴纳的企业所得税税款，可按照《中华人民共和国企业所得税法》或税收协定的有关规定抵免。受控外国企业实际分配的利润已根据《中华人民共和国企业所得税法》第45条规定征税的，不再计入中国居民企业股东的当期所得。

中国居民企业股东能够提供资料证明其控制的外国企业满足以下条件之一的，可免于将外国企业不作分配或减少分配的利润视同

股息分配额，计入中国居民企业股东的当期所得：

- （1）设立在国家税务总局指定的非低税率国家（地区）；
- （2）主要取得积极经营活动所得；
- （3）年度利润总额低于500万元人民币。

## 参考文献

- [1] 《黑山共和国宪法》
- [2] 《对外投资合作国别（地区）指南——黑山（2020 年版）》
- [3] 世界经济论坛《2018 全球竞争力报告》
- [4] 《2018 年营商环境》
- [5] 《IMF-世界经济展望报告 2017》
- [6] 《中国对外投资合作发展报告 2015 版》
- [7] 黑山共和国《会计与审计法修正案》
- [8] 黑山共和国《税收征管法》
- [9] 黑山共和国《增值税法》
- [12] 《中华人民共和国政府和南斯拉夫联盟共和国联盟政府关于对所得和财产避免双重征税的协定》
- [13] BEPS 第 1 项行动计划《应对数字经济的税收挑战》
- [14] BEPS 第 6 项行动计划《防止税收协定优惠的不当授予》
- [15] 中华人民共和国商务部网站: <http://me.mofcom.gov.cn/>
- [16] 中华人民共和国驻黑山大使馆网站: <http://me.chineseembassy.org/>
- [17] 黑山旅游网 <http://www.visit-montenegro.com/>
- [18] 黑山国家统计局 [www.monstat.org](http://www.monstat.org)
- [19] 中华人民共和国外交部: <http://wcm.fmprc.gov.cn/>
- [20] 世界银行: <https://data.worldbank.org.cn/>
- [21] 黑山共和国投资促进局 (MIPA) <http://www.mipa.co.me/en>
- [22] 《2016 年 1-12 月中国与欧洲国家贸易统计表》  
<http://ozs.mofcom.gov.cn/article/zojmgx/date/201702/20170202520524.shtml>

编写人员: 郑思尧 管欣宇 乔晨洁 邵静 孙鑫蕊 陶莎莎 李玉 李晋  
王倩 王惠强 王世泽 吴雪娇 徐天威 尹明睿 赵逸伦  
审校人员: 郭亚楠 沈莹玮 孙俐 郭东艳 赵阳 周梦薇 钱思一