

中国居民赴塞尔维亚 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

《中国居民赴塞尔维亚共和国投资税收指南》(以下简称《指南》)重点介绍了塞尔维亚共和国(以下简称“塞尔维亚”)的投资环境及税收制度。《指南》根据塞尔维亚的国情、税收政策相关法律法规和中塞双边协定,总结了中国企业赴塞尔维亚投资可能面临的税收风险以及需要遵从的税收管理制度,有较强的针对性和指导意义。

《指南》分为六个章节。第一章介绍了塞尔维亚的经济概况。第二章全面介绍了塞尔维亚的税收制度,主要包括公司所得税、个人所得税、增值税、关税等税种的详细规定。第三章介绍了塞尔维亚税收征收和管理体制,主要涵盖了税收管理机构、税务登记、纳税申报、税务检查等征管规定,对中国企业在塞尔维亚投资合作的涉税业务实践具有较强的指导性。第四章介绍了塞尔维亚的特别纳税调整政策,包括关联交易、转让定价调查等。第五章介绍了中塞税收协定及相互协商程序,包括协定主要条款定义、适用范围、常设机构认定、不同所得类型征税规定等内容,以及对税收协定相互协商程序的详细说明。第六章介绍了中国居民企业赴塞尔维亚投资可能存在的税收风险,包括信息报告风险、纳税申报风险、调查认定风险以及享受税收协定待遇风险。

《指南》仅基于2023年5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”企业在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时,及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询,以避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在的错漏之处,敬请广大读者不吝指正。

目 录

第一章 塞尔维亚经济概况	1
1.1 近年经济发展情况.....	1
1.2 支柱和重点行业.....	1
1.3 经贸合作.....	4
1.4 投资政策.....	8
第二章 塞尔维亚税收制度简介	11
2.1 概览.....	11
2.1.1 税制综述.....	11
2.1.2 税收法律体系.....	11
2.1.3 最新税制变化.....	12
2.2 公司所得税.....	16
2.2.1 居民企业.....	16
2.2.2 非居民企业.....	27
2.2.3 申报制度.....	31
2.3 个人所得税.....	33
2.3.1 居民纳税人.....	34
2.3.2 非居民纳税人.....	41
2.3.3 申报制度.....	44
2.4 增值税.....	44
2.4.1 概述.....	44
2.4.2 税收优惠.....	47
2.4.3 应纳税额.....	49
2.4.4 申报制度.....	51
2.5 消费税.....	54
2.6 关税.....	55
2.6.1 制度演变.....	55

2.6.2 纳税义务人.....	56
2.6.3 征收范围及税率.....	57
2.6.4 税收优惠.....	58
2.6.5 应纳税额.....	59
2.7 其他税（费）.....	59
2.7.1 环境税.....	59
2.7.2 地方公共设施费.....	59
2.7.3 财产税.....	60
2.7.4 社会保障税.....	60
2.7.5 印花税.....	61
2.7.6 财产转让税.....	61
2.7.7 继承税和赠与税.....	62
第三章 税收征收和管理制度.....	63
3.1 税收管理机构.....	63
3.1.1 税务系统机构设置.....	63
3.1.2 税务管理机构职责.....	63
3.2 居民纳税人税收征收管理.....	63
3.2.1 税务登记.....	63
3.2.2 账簿凭证管理制度.....	64
3.2.3 纳税申报.....	67
3.2.4 税务检查.....	68
3.2.5 税务代理.....	69
3.2.6 法律责任.....	70
3.2.7 其他征管规定.....	74
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理.....	75
3.3.1 非居民税收征管措施简介.....	75
3.3.2 非居民企业税收管理.....	76

第四章 特别纳税调整政策	78
4.1 关联交易.....	78
4.1.1 关联关系判定标准.....	78
4.1.2 关联交易基本类型.....	78
4.1.3 关联申报管理.....	78
4.2 同期资料.....	79
4.2.1 分类及准备主体.....	79
4.2.2 国别报告的具体要求及内容.....	79
4.2.3 其他要求.....	79
4.3 转让定价调查.....	79
4.3.1 原则.....	79
4.3.2 转让定价主要方法.....	80
4.3.3 转让定价调查.....	80
4.3.4 转让定价修正法案.....	80
4.4 成本分摊协议管理.....	82
4.5 资本弱化.....	82
4.5.1 判定标准.....	82
4.5.2 税务调整.....	82
4.6 法律责任.....	82
第五章 中塞税收协定及相互协商程序	83
5.1 中塞税收协定.....	83
5.1.1 中塞税收协定案文.....	83
5.1.2 适用范围.....	83
5.1.3 常设机构的认定.....	85
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....	86
5.1.5 塞尔维亚税收抵免政策.....	92
5.1.6 无差别待遇原则.....	96

5.1.7 在塞尔维亚享受税收协定待遇的手续.....	96
5.2 《中塞税收协定》相互协商程序.....	97
5.2.1 相互协商程序概述.....	97
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....	97
5.2.3 相互协商程序的适用.....	98
5.2.4 启动程序.....	99
5.2.5 相互协商的法律效力.....	101
5.3 《中塞税收协定》争议的防范.....	101
第六章 在塞尔维亚投资可能存在的税收风险.....	103
6.1 信息报告风险.....	103
6.1.1 登记注册制度.....	103
6.1.2 信息报告制度.....	103
6.2 纳税申报风险.....	104
6.2.1 在塞尔维亚设立子公司的纳税申报风险.....	105
6.2.2 在塞尔维亚设立分公司或代表处的纳税申报风险.....	107
6.2.3 在塞尔维亚取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险.....	108
6.3 调查认定风险.....	108
6.3.1 转让定价调查风险.....	108
6.3.2 资本弱化认定风险.....	108
6.3.3 非境内注册居民企业认定.....	109
6.4 享受税收协定待遇风险.....	109
6.4.1 未正确享受协定待遇的风险.....	109
6.4.2 滥用税收协定待遇的风险.....	110
参考文献.....	111
附录 塞尔维亚税收协定网络.....	112

第一章 塞尔维亚经济概况

1.1 近年经济发展情况

自2009年塞尔维亚经济受全球金融危机影响出现大幅负增长以来，近年基本保持恢复性增长。2012年、2014年受极端气候灾害影响经济出现负增长，但并未改变塞尔维亚经济总体复苏的势头。目前，随着政府全面改革的不断深入，塞尔维亚经济重新迈入健康发展轨道。据塞尔维亚财政部统计，2020年塞尔维亚GDP同比降低1%，约合464亿欧元，人均GDP为6,685欧元。其中第一产业占GDP的比重为6.5%、第二产业24.8%、第三产业68.7%。

2020年1月，塞尔维亚总统亚历山大·武契奇和总理安娜·布尔纳比奇在塞尔维亚宫宣布“塞尔维亚2025”投资计划。该方案包括一揽子投资计划，用于该国未来5年的进一步发展。“塞尔维亚2025”计划将由国内预算和国际金融机构的贷款来提供资金，投资计划中的任何项目都不会危害该国的宏观经济稳定。政府计划继续减少公共债务，并成立一个机构来监督每个项目或总体计划，以便能够随时了解资金去向、花费方式以及每个项目的进展情况。该计划的总价值为140亿欧元，到2025年总价值可能达到170亿欧元，其首要目标是大大降低离开该国的年轻人的比例。塞尔维亚保持稳定的发展路线，到2025年保持汇率稳定在每欧元兑换117到120第纳尔的水平。

1.2 支柱和重点行业

（1）农业

农业是塞尔维亚的核心产业，在塞尔维亚经济中占有重要地位。塞尔维亚土地肥沃，雨水充足，农业生产条件良好。农业土地约509万公顷，主要集中在北部的伏伊伏丁那平原和塞尔维亚中部地区。农业可耕种面积约424万公顷，其中耕地面积约为330万公顷，果园面积约为24万公顷，葡萄园面积约为5.8万公顷，草场面积约62.1万公顷。在农业生产中，种植业占63.2%，畜牧业生产占36.8%。主要农作物有

玉米、小麦、甜菜、马铃薯、向日葵、苜蓿、大豆、李子及苹果等。畜牧业以养猪为主，85%的牧场位于山区，主要饲养猪、牛、羊、家禽等。2020年塞尔维亚农业产值34.8亿美元，较上年增长4.2%，约占GDP的6.5%。农产品出口额14.7亿美元，同比增长22.2%，占出口总额的7.5%，虽然农业易受天气灾害影响，产量和出口有所起伏，但一直是塞尔维亚出口创汇的主要产品之一。

塞尔维亚农业生产主要有两种类型，一种是国有农业企业和集体农场，另一种是私人经营的传统家庭式农场。相比私人经营的传统家庭式农场的土地份额，国有农业企业的土地所占份额小，但农场的面积大，因此是农产品市场的重要供应者，也是猪肉和鸡蛋的主要生产者。国有农场还拥有较为发达的农产品加工业。私人农场主要生产水果、蔬菜和牛奶等。塞尔维亚虽然农场数量众多，但是平均每个家庭占有的土地只有3公顷，是欧洲农场平均每家占有土地面积最少的国家之一。

塞尔维亚将加大对农业领域投资，2020年，农业领域获得资金和补贴约581.5亿第纳尔。

（2）化学工业

化学工业是塞尔维亚工业中领先的行业之一，在塞尔维亚的经济和对外贸易中起着非常重要的作用。主要包括无机化工、有机化工、中间体、石油下游产品和药品等。

塞尔维亚的化学工业在历史上经历了三个重要的发展时期。第一个重要时期是在上世纪六十年代，这个时期国家奠定了无机化工工业的基础，大部分无机化工的生产是在此期间陆续开始的。第二个重要时期是在1975-1982年期间，这一时期国家重点发展了基础石化工业。第三个重要时期是在1987-1990年期间，这一时期化学工业的生产和销售都达到了历史的最高水平。上世纪的最后十年是塞尔维亚化学工业最为艰难的时期。由于在过去的十年中生产技术没有得到发展，出口市场丢失，企业财务状况紧张，生产还面临着种种困难。尽管如此，化工生产还是以年均12%的速度增长。进入二十一世纪后，塞尔维亚的化学工业开始全面恢复，国家将化学工业作为发展出口、实施出口

战略的一个重要行业。目前，所有重要的化工公司和厂家都已进入了私有化的进程。

（3）汽车制造业

汽车制造业曾是塞尔维亚经济的辉煌产业之一，主要生产汽车底盘零部件、电气系统组件和引擎组件（阀门、制动盘、凸轮轴等）。2008年，塞尔维亚政府再次将汽车工业列为经济重点发展产业，引进意大利菲亚特集团控股原属国有的克拉古耶瓦茨市“红旗汽车厂（ZASTAVA）”，并以此为中心重建汽车产业中心，包括整车制造和零配件生产，计划将其打造成东南欧地区的汽车制造和零配件加工中心。2001年以来，共有60家外资企业在塞尔维亚投资汽车组装、零配件生产等，投资总额约17亿欧元，创造了2.7万个就业机会，占塞尔维亚吸引外资总量的10%，其中意大利菲亚特汽车集团投资达1亿欧元。2017年，中国汽车零部件生产商美达集团投资6,000万欧元建立塞尔维亚工厂。2018年，塞尔维亚汽车工业为国家出口创汇所做的贡献超过24亿美元。2018年中国轮胎生产厂山东玲珑集团和汽车零部件厂商敏实集团在塞尔维亚投资建厂，未来投资预计超10亿美元。

（4）电子信息技术业

电子行业和信息通信技术产业（ICT）是塞尔维亚政府重点支持的行业。塞尔维亚共有超过1,700家创新型电子企业和1,600余家ICT企业。塞尔维亚工程师、技术人员良好的教育背景（70%以上具有大学及以上学历）和相对较低的薪金水平（税前工资1,000-2,000欧元）是塞尔维亚信息通信技术产业的核心竞争优势。同时，信息通信技术产业也是塞尔维亚政府大力推动发展的核心产业之一，计划将其打造为塞尔维亚经济的支柱产业。塞尔维亚政府积极完善信息通讯产业法律法规，推动实施电子商务、电子政务、电子财会、电子健康等智能信息化建设，以提升政务公开、商业效益、政府廉洁和民生关怀水平。此外，塞尔维亚进一步向国外投资者开放了数字电视、有线和无线宽带网络基础设施等信息通讯市场，希望吸引更多外商投资。自2001年起，电子行业持续吸引着外商直接投资，投资额共计约1.68亿欧元。微软也在塞尔维亚投资设立了研发中心，拥有130余名技术人员。2019

年，欧盟已批准为塞尔维亚的创新项目提供410万欧元的资金，特别是在软件 and 应用程序开发领域。同年，在“一带一路”合作框架内长期合作中，中塞将继续合作开发安全和智慧城市系统，华为是塞尔维亚在该领域的合作伙伴。

1.3 经贸合作

(1) 参与地区性经贸合作

【主要贸易伙伴】2020年，塞尔维亚前五大贸易伙伴是：德国、意大利、中国、俄罗斯和匈牙利；前五大出口市场是：德国、意大利、波黑、罗马尼亚和匈牙利；前五大进口来源地是：德国、中国、意大利、俄罗斯和匈牙利。

【商品结构】在塞尔维亚对外贸易中，原料性商品出口所占比重较大。2020年塞尔维亚主要出口商品分别是电力机械及装置、谷物、蔬菜和水果、发动机和电机、铜制品等；主要进口商品分别是电力机械及装置、医疗物品、车辆和运输设备、石油等。

【辐射市场】塞尔维亚对外贸易主要辐射市场是欧盟国家，2020年占其外贸总额的61.5%；其次是非欧盟欧洲国家，占比21.2%；第三是亚洲国家，占比13.1%。

【世界贸易组织】塞尔维亚2004年12月启动加入世界贸易组织（WTO）的谈判，但目前尚不是成员。目前，塞尔维亚已与11个世贸组织成员及欧盟签署双边市场准入协议，已完成与多米尼加的市场准入谈判，正在与美国、巴西、印度及乌克兰等其他成员国加紧进行谈判。

【区域贸易协定】目前塞尔维亚对外签署的区域自由贸易协定有：《中部欧洲自由贸易协议》《塞尔维亚和欧盟关于稳定与联系协议》（包括“过渡性贸易协议”）《塞尔维亚和俄白哈关税同盟自由贸易协议》《塞尔维亚和土耳其自由贸易协议》《塞尔维亚和欧洲贸易联盟自由贸易协议》。此外，塞尔维亚还一直享有欧盟给予的优惠贸易安排（ATM）和美国给予的最惠国待遇（MFN）。通过执行区域和国家间的自由贸易协议，绝大多数原产于塞尔维亚的产品可以免关税、免配额自由进入上述国家和地区市场。塞尔维亚与欧盟签署了

2019年入盟前援助机制（IPA 2019）拨款协议，拨款规模约1.385亿欧元。欧盟2019年的预算中对塞尔维亚的资金支持总额为2.11亿欧元。

（2）与中国的经贸合作

【双边协定】1955年，中国同前南斯拉夫建立外交关系。南斯拉夫解体后，中国驻前南斯拉夫大使馆先后更名为中国驻塞尔维亚和黑山大使馆（2003年）、中国驻塞尔维亚共和国大使馆（2006年）。2009年，中塞宣布建立战略伙伴关系。两国外交部合作良好，建有磋商机制。中国政府同塞尔维亚政府间建立了经贸混委会机制，并签订了《双边投资保护协定》《避免双重征税协定》《基础设施领域经济技术合作协定》《文化合作协定》《科技合作协定》和《中华人民共和国公安部和塞尔维亚共和国内务部合作协议》等协议。

1995年12月，中国与前南联盟签订了《双边投资保护协定》，1997年3月，中国与前南联盟签订了《避免双重征税协定》。塞尔维亚继承了前南联盟的国际法主体地位，因此上述协定仍然有效。

中国与塞尔维亚签署的其他协定见下表：

表1 中国与塞尔维亚（原南联盟）签署的主要经贸领域双边协定

协定名称	签字时间、地点
中华人民共和国商务部和塞尔维亚共和国财政部关于建立投资合作工作组的谅解备忘录	2021年2月，线上签署
中华人民共和国政府和塞尔维亚共和国政府关于基础设施领域经济技术合作协定（附件三）	2017年5月16日于北京
中华人民共和国政府和塞尔维亚共和国政府经济技术合作协定	2017年5月13日于北京
中华人民共和国政府和塞尔维亚共和国政府经济技术合作协定	2016年6月18日于贝尔格莱德
中华人民共和国政府和塞尔维亚共和国政府经济技术合作协定	2014年12月17日于贝尔格莱德
中华人民共和国政府和塞尔维亚共和国政府关于基础设施领域经济技术合作协定（附件二）	2013年8月26日于北京
中华人民共和国政府和塞尔维亚共和国政府经济技术合作协定	2013年8月26日于北京
中华人民共和国政府和塞尔维亚共和国政府经济技术合作协定	2012年11月7日于贝尔格莱德

中华人民共和国政府和塞尔维亚共和国政府关于基础设施领域经济技术合作协定（附件一）	2012年5月8日于 贝尔格莱德
中华人民共和国政府和塞尔维亚共和国政府经济技术合作协定	2011年7月11日于 贝尔格莱德
中华人民共和国政府和塞尔维亚共和国政府关于中国向塞尔维亚提供优惠贷款换文框架协议	2010年7月14日于 贝尔格莱德
中华人民共和国政府和塞尔维亚共和国政府关于基础设施领域经济技术合作协定	2009年8月20日于 北京
中南经济贸易协定	1995年9月8日于 贝尔格莱德

2016年6月中国国家主席习近平访问塞尔维亚期间，签署了20多项协议，涉及货币互换、再生能源、公路建设等多个方面。习近平此次访问是推动“一带一路”倡议的一部分，使中国公司建立起同欧洲国家之间新的经贸联系。2017年1月，《中塞互免持普通护照人员签证协定》正式生效。迄今，两国已经签署了多份有关经济合作和“一带一路”相关的文件，包括《中华人民共和国与塞尔维亚政府关于共同推进丝绸之路经济带和21世纪海上丝绸之路建设的谅解备忘录》《中华人民共和国和塞尔维亚共和国关于深化战略伙伴关系的联合声明》等。这一系列文件的签署在推动两国政治和经贸关系持续发展方面，发挥了重要作用。

2017年5月，中塞政府签订《关于共同推进“一带一路”倡议的谅解备忘录》。2019年7月，塞尔维亚对中国合作委员会、塞尔维亚汇流研究中心、万里智库等机构在贝尔格莱德举办了大规模的中塞投资贸易洽谈会，旅游、农业、科技、能源、物流、教育等领域的中塞企业展开了进一步合作交流，共同促进“一带一路”高质量发展。

2019年11月3日，塞尔维亚总理布尔纳比奇率领代表团到访中国。11月4日，中国国家主席习近平与布尔纳比奇总理举行会见，与中国官员和企业家举行一系列会议，并出席第二届中国国际进口博览会。11月6日，布尔纳比奇总理访问浙江，会见浙江省商会主席，参观海康威视、阿里巴巴等科技企业。在参观阿里巴巴集团后，布尔纳比奇表示，为满足当前越来越多赴塞中国游客的需求，塞希望能在未来一

段时间内引进阿里支付，塞政府愿为阿里支付在塞应用推广创造条件。

（3）中塞双边贸易情况

塞尔维亚是中国在巴尔干地区重要的经贸伙伴之一。2020年，中国成为塞尔维亚第三大贸易伙伴，位列德国和意大利之后，是塞尔维亚第二大进口来源地，仅次于德国。

双边贸易中，中方长期处于顺差地位。据中国海关统计，2022年，中塞双边贸易额35.5亿美元，同比增长10.1%。其中，中方出口额21.8亿美元，进口额13.7亿美元。

【技术引进】中国与塞尔维亚的技术引进和合作主要在农业科技领域。从20世纪70年代末开始，中国与塞尔维亚“诺维萨德大田作物和蔬菜研究所”开展了长期科技合作。主要合作有：向日葵、玉米和甜菜种子改良和杂交技术合作；从塞尔维亚引进向日葵育种新技术，在中国吉林省白城市建立了“中塞向日葵育种中心”。中塞农业科研人员合作培育出两个适应中国气候和土壤特点的油用向日葵新良种，在中国东北和华北地区推广，效果很好。

【承包劳务】据中国商务部统计，2020年中国企业在塞尔维亚新签承包工程合同59份，新签合同额15.67亿美元，完成营业额14.97亿美元；累计派出各类劳务人员3,739人，年末在塞尔维亚劳务人员4,615人。

【中国在当地在建大型工程项目】目前，中资企业在塞尔维亚实施的大型工程主要有河北钢铁集团斯梅戴雷沃钢厂项目、中国铁路国际有限公司和中国交通建设股份有限公司联合承建的匈塞铁路塞境内段项目、由中国机械设备工程股份有限公司承建的科斯托拉茨电厂二期新建350兆瓦燃煤机组项目、中国交通建设股份有限公司承建的E763高速公路项目普雷利纳一波热加段项目、中国电建集团承建的贝尔格莱德绕城公路项目。

【经贸合作区和工业园区】中国路桥工程有限责任公司目前正与塞尔维亚政府商谈投资开发工业园区，2019年4月第二届“一带一路”峰会期间与塞尔维亚创新和技术发展部签署项目开发协议和SPV项目

公司章程，项目由塞尔维亚政府和中国路桥共同投资建设。项目分三个子园区：加工制造园、综合商贸城区、高新科技园。项目开发内容包括：综合商贸城、工业厂房、仓库、办公楼、服务配套设施（酒店、公寓、商业）等，当前正与塞方合作推进项目规划、建设、招商等工作。河北钢铁集团在斯梅代雷沃市建设工业园项目亦在推进中。

1.4 投资政策

（1）投资门槛

吸引外资的主要目的在于发展生产、增加就业、加强基础设施建设。

【主管机构】塞尔维亚国内投资和国外投资的政府主管部门是经济部。经济部直属机构——开发署具体负责向外商投资提供服务和咨询。

【相关政策法规】指导外商投资的法规主要是《吸引外资法》及对外资给予的优惠和奖励政策：

《吸收投资条例》对在塞尔维亚进行投资的符合条件的项目给予激励；

《公共采购法》（包括供货、服务和工程建设项目）规定了政府出资的公共工程均须公开招标，采取有限招标方式选择承包商。2013年4月1日，新版《公共采购法》正式生效。主要变化包括：设立民间督查员制度，监督一千万美元以上的公共采购项目；进一步缩减例外条款覆盖范畴，减少公共采购谈判程序等。新版《公共采购法》将不适用于国际金融机构以及双边协议融资项目。目前，根据中塞两国政府2009年签署的基础设施领域经济技术合作框架协议，中国企业参与由中方提供融资的公共采购项目时，可与塞尔维亚方业主直接进行议标，不受新版《公共采购法》的约束；

《公共私营合作制和特许经营法》对公共私营合作制（PPP）模式和特许经营进行了区分。当前，塞尔维亚政府鼓励外资企业采取“建设-经营-移交”模式（BOT）、公共私营合作制、特许经营以及投资等多种模式在塞尔维亚承建有关项目。迄今为止，塞尔维亚公共私营合作制委员会批准了约20个PPP项目，主要为公共交通、公共废弃物

收集、运输以及公共基础设施等领域的整修工程，其中仅有几个项目进入了合同签订和实施阶段；

《公共项目采购与招标规则》规定了对于国际金融机构贷款建设的项目，如欧洲复兴开发银行、世界银行及其所属机构贷款的项目进行公开国际竞争性招标。投标商无需在当地注册公司就可以直接参加投标，但要经过严格的资格预审程序。

【鼓励和限制行业】塞尔维亚限制投资博彩业和军工行业，重点鼓励投资的行业有汽车产业、农牧业、基础设施建设、通信信息技术产业、电子和家电产业、清洁能源产业。不包括初级农业生产、渔业和水产业、运输业、休闲产业、博彩业、贸易、化纤、煤、钢、烟草、军火、造船、机场、能源和网络宽带业。

【投资方式的规定】塞尔维亚资本账户是开放的，外资可自由进入。塞尔维亚对外资参与国有企业私有化项目或参股、并购民营企业均持欢迎和支持态度。涉及国有企业的项目，普遍要求投资方承诺新增一定数量的工作岗位。

(2) 投资吸引力

从投资环境的吸引力来看，塞尔维亚的竞争优势有7方面：

①经济全球竞争力提升。塞尔维亚政府的经济主导方针是大力吸引外资，创造就业，改革和修订投资法规，重点投资基础设施建设和劳动密集型产业。加强自由贸易区和全国性工业园区建设。世界经济论坛《2019年全球竞争力报告》显示，塞尔维亚在全球最具竞争力的141个国家和地区中，排第72位。经济总体呈恢复性增长趋势，且有望成为下一个欧盟成员国，具有一定的投资前景；

②塞尔维亚与欧盟、中东欧自由贸易区成员国、俄白哈关税同盟及土耳其等签订了自由贸易协议，并享受美国给予的最惠国待遇，塞尔维亚有关商品出口上述地区和国家享受免关税和免配额优惠待遇；

③地理位置优越，是连接东南欧与西欧、欧亚大陆的陆路枢纽；

④劳动力素质高且劳动力成本低于西欧和周边多数国家；

⑤营商便利度高。世界银行发布的《2020年营商环境报告》显示，塞尔维亚在190个国家和地区的营商便利度排名中列第44位。塞尔维

亚政府对来塞投资的企业给予国民待遇，放开外资对工业部门投资限制。外资企业的资金、资产、利润、股份以及分红等可以自由转移，在建筑用地等方面也提供了相关便利和优惠；

⑥信用等级提升。截至2021年5月，国际评级机构穆迪对塞尔维亚主权信用评级为Ba2，展望为稳定。标普对塞尔维亚主权信用评级为BB+，展望为稳定。惠誉对塞尔维亚主权信用评级为BB+，展望为稳定；

⑦税率在中东欧相对较低，并对投资实行税收优惠和奖励政策。

（3）投资退出政策

根据塞尔维亚《公司所得税法》，实体若涉及主体变更、清算和破产，须在规定的财务报表申报期限后的15日内向税务机关提交申报表。

特殊地区的投资退出政策应遵循特殊地区当地的政策要求，例如塞尔维亚自贸区。

塞尔维亚的外商投资者可以自由转让同其投资相关的所有财产，包括经营实体运营所实现的利润，股权转让实现的现金资产，实体财产被征用所获得的补偿，以及清算后的所得等。投资者在塞尔维亚取得的资本利得和收益，缴税后可以不受限制地派回投资国。

第二章 塞尔维亚税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

塞尔维亚执行统一的税收制度，以所得税和增值税为税收体系的核心。

在缔结新协定前，塞尔维亚将继续适用相关国家与前南斯拉夫联盟共和国、前塞尔维亚和黑山缔结的税收协定，并通过官方公告正式发布，使之成为塞尔维亚法律的组成部分，其法律效力高于塞尔维亚国内法。

根据《塞尔维亚宪法》第137条，法律可将塞尔维亚共和国所享有的权力赋予自治省与地区政府（包括市、县和贝尔格莱德城）。《塞尔维亚税收征管法》规定，自治地区应在税收征管法规定的范围内合理适用征管规定。塞尔维亚只有中央税，没有地方税，因此，地方政府主要负责所在地区的中央税的征管。

2.1.2 税收法律体系

2.1.2.1 法律体系

塞尔维亚主要税种包括公司所得税、增值税、个人所得税、不动产税、社会保障税和财产转让税等，各税种均由立法确定并受法律保护。

2.1.2.2 税法实施

塞尔维亚税务机关是财政部所设的一个行政机关，负责开展与纳税人注册、税务审计、披露税收犯罪以及《塞尔维亚税收征管法》规定的其他事项相关的公共行政活动。

各自治地区的税务机关在征收管理，以及执行强制性措施过程中，不具有以下权限：

- （1）纳税人注册管理；

- (2) 通过对比和交叉审查的方法评估税基；
- (3) 披露税收犯罪；
- (4) 在二审程序中出具税收裁决；
- (5) 《塞尔维亚税收征管法》相关规定禁止的其他事项。

塞尔维亚税收执法应当遵循以下原则：

(1) 税收法定原则：税务机关应当依据法律规定行使职权，在需要行使裁量权的情况下，应当以行使此种裁量权的目的为限依法裁量。税务机关有义务查明所有有助于裁决的事实，无论相关事实是否对纳税人不利。

(2) 税收时效性原则：纳税义务根据其产生时税法的规定确认，除非有相关法律规定税收具有溯及既往的效力，税收程序应依据现行规定限时完成。

(3) 知情权原则：在对纳税人的权利或义务作出裁决之前，若纳税人申请，税务机关有义务将相关的法律和事实依据告知纳税人。

(4) 税收程序保密原则：以下事项应严格保密：①在税收程序、轻罪程序或诉讼程序中由税务机关或其他第三方获取的关于纳税人的任何文件、信息、数据和其他事实；②在税收程序、轻罪程序或诉讼程序中由税务机关或其他第三方获取的技术发明、专利和纳税人申请技术专利权相关的其他信息。

(5) 善意原则：税收程序的参与方应当秉持善意原则，税收征管的频率与时间长度都应控制在必要的限度内。

(6) 事实确立原则：税收事实应当依据其经济性质确定，如果纳税人试图使用伪造的法律事实来掩盖实际发生的法律事实，应以后者为准来确定税基；如果取得收入或财产的方式违反了相关规定，税务机关应当根据相应税种的规定来核定税负。

2.1.3 最新税制变化

2.1.3.1 增值税

塞尔维亚议会在2022年12月9日举行的会议上通过了《增值税法修正法案》。该法律自2023年1月1日起生效并适用，重要的修正之处

如下：

(1) 税务代理范围

按照海关规定，销售符合海关储存程序的货物的外国法律实体可不选择在塞尔维亚指定一名增值税税务代理。

(2) 电力供应服务纳税时间确定

该修正案规定提供电力供应以及将电力接收到能源系统的服务供应，并符合相关欧洲传输系统运营商协会规则的服务，服务完成时间被认为是开具发票当日。

(3) 利用可再生能源供应电力的纳税人的计税依据

利用可再生能源供应电力的纳税人，计税依据是根据规范使用可再生能源确定的用电量补偿金额，此金额不含增值税。

(4) 利用电子发票抵扣进项税

该法律规定，可以将已被接受的电子发票或根据有关电子发票的法律被视为已被接受的电子发票扣除进项增值税。扣除进项增值税最早可在纳税义务发生的纳税期进行，且无论电子发票是在纳税义务发生当日签发的还是在此日之后签发的，均可在此纳税期内进行扣除。

2023年初，塞尔维亚共和国财政部两次修订《增值税规则手册》，分别于2023年2月1日、3月1日生效，主要修正方面如下，如无特别说明，该项生效时间为2023年2月1日。

(1) 接受外国实体提供的免费服务

如果免费服务供应商是一个外国实体，但不是注册在塞尔维亚的增值税纳税人，无论外国实体提供业务是否出于商业目的，此项服务接受者需要计算增值税。

(2) 进项税额抵扣

计算预付款增值税的纳税人可减少计算后的增值税，并可对进项税抵扣后进行更正（需要符合规定条件）。

分发到国外的供应货物，与外国旅客携带的个人行李中的货物，若后续满足免税要求，纳税人有权扣除进项税。

(3) 免税相关规定

本次更新对获得免税权利做了多项修正：

- ①电子形式的报关单可以作为获得免税的依据；
- ②海关当局出具的证明具有签发人签名的电子发票打印副本；
- ③海关当局认证的电子发票副本。

2.1.3.2 个人所得税

2022年12月9日，塞尔维亚议会通过了《个人所得税法》的修正，修正案自2023年1月1日起生效。

个税每月免征额提升至21,712第纳尔（原为19,300第纳尔）。该金额的下一次调整将从2024年1月1日开始。

2.1.3.3 社会保障税

2022年12月9日，塞尔维亚议会通过了《强制性社会保障保险缴款法修正案》，该修正案自2023年1月1日起生效。在该修正案中，养老保险与残疾保险缴纳比例从25%降至24%。其中代表雇员缴纳的养老保险与残疾保险缴纳比例仍为14%，而代表雇主缴纳的保险费则从11%降至10%。

2.1.3.4 财产税

2022年12月9日，议会通过《财产税法修正法案》，该修正法案于2023年1月1日生效。重要的修正如下：

（1）纳税人不记账的情况下追加的建筑物折旧

如建筑物的上方或旁边有附属物，而该附属物并非该建筑物的独立部分，则按以下金额计提折旧：

当附属物之前的建筑物的可用面积高于附属物的可用面积时，如果没有附属物，建筑物的价值会减少；

当附属物之前的建筑物的可用面积小于或等于附属物的可用面积时，如果附属部分是建筑物的一个独立部分，则附属部分的价值将减少。

《规划和建设管理法》里将建筑物的重建和附属物视为重建和附属物的形式之一。

（2）开展注册活动的车库分类

为了确定财产税的税基，将进行注册活动（全部或部分）的车库

归类为营业场所。

（3）细化评估税基的规则

如果一个地方市政单位并没有公布一个区域或一个基础设施最完善的区域内合适土地的每平方米平均价格，并且纳税人持有只记载建筑物的营业账簿，那么其土地价值就是当年未持有营业账簿的纳税人所核定该区域内适当可使用面积的土地财产税基。

当纳税人在营业账簿中分别用独立的金额记录建筑物和每块土地的价值，但地方市政单位没有公布每平方米的平均价格：

①建筑物，既不是在一个区域，也不是在基础设施配备最完善的区域，但公布了每平方米合适的建筑物的平均价格——建筑物的价值是其账面价值，包括纳税人营业年度最后一天记录的该建筑物的价值；

②合适的土地，既不是在一个区域，也不是在基础设施配备最完善的区域，但公布了每平方米合适的建筑物的平均价格——土地的价值是其账面价值，包括纳税人当年营业年度最后一天记录的该土地的价值。

法律明确了纳税人保留营业账簿并在纳税年度内建立的不动产的税基（一般来说，税基是可用面积和地方市政单位公布的平均价格的乘积）。

（4）纳税义务的发生时间

如果不动产的所有权是作为一个未来项目取得的，那么取得日期是以下日期中较早的一个：取得的所有权在土地登记册上登记之日、移交之日或占有该不动产之日。

对于没有许可证或建筑许可证已过期的在建建筑物，其许可证由主管部委颁发，并且位于非常或特别重要的领土上（例如，在特别重要的不动产的范围内，在世界文化和自然遗产清单中登记的文化财产的受保护环境），纳税义务发生的日期根据一般规则确定。

（5）作为遗产赠与税和房地产转让税主体的停车位的永久使用权

将遗产赠与税和不动产转让税的征税对象扩大到开放式住宅区

或住宅综合体的停车位永久使用权的转让。

修正案的目的是使财产税的征税对象与可买卖的不动产类型相协调。

(6) 推迟将继承税和赠与税、财产转让税的评估、征收和审计权限从税务机关移交给地方市政部门的最后期限。

从2024年1月1日起，地方市政部门将评估、征收和审计遗产和赠与税以及房地产转让税。在2024年之前，上述税收由税务机关评估、征收和管理。

2.2 公司所得税 (Corporate Income Tax)

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准及扣缴义务人

塞尔维亚税法所规定的居民纳税人，是指在塞尔维亚依法注册成立的或管理控制地在塞尔维亚的法人实体。

纳税人包括注册的股份公司、有限责任公司、一般合伙人、有限合伙人、社会所有制公司以及合作制企业或任何从货物销售和市场服务中获取收入的其他法人实体。

2.2.1.2 征收范围

居民纳税人就其来源于全球的所得缴纳公司所得税。

会计利润应根据国际会计准则(IAS)、国际财务报告准则(IFRS)、中小企业的国际财务报告准则以及当地审计与会计法规确定，公司应纳税所得额在会计利润基础上进行纳税调整。会计利润为总收入扣除成本、费用，包括营业成本费用、财务成本费用、非营业成本费用及非经常项目成本费用。其中，营业成本费用包括产品销售成本、原材料成本(材料成本和卖出货物成本可按平均成本法或先入先出法计算并列入公司所得税纳税申报表及附表中作为支出税前扣除。采用其他方法的，应当进行纳税调整)、工资薪金、服务成本、折旧等；财务成本费用包括利息、汇兑损失等；非营业成本费用和非经常项目的成本费用，包括资本损失、风险准备金等。

计税基础是基于损益表进行税务调整后得到的税务平衡表来计算确定的。经过税务调整之后，应税所得和会计利润存在差异。

塞尔维亚公司需要根据国际会计准则准备财务报表，财务报表必须每年编制。

2.2.1.3 税率

根据《公司所得税法》的规定，塞尔维亚居民企业应就其全球所得缴纳15%的公司所得税。

2.2.1.4 税收优惠

(1) 当同时满足下列条件时，公司可以从实现应税所得的年度开始享受免征10年所得税的优惠：企业投资固定资产（投入使用前的、进行中的投资不视为固定资产），或由其他人向企业投资固定资产，投资的金额超过10亿第纳尔；在投资期间额外雇佣100名以上的员工，且为无限期合约。符合免税条件的纳税人在免税期内雇佣的员工，必须在整个免税期内留用。

通过初始资本投资和（或）增资的实物投资也被视为固定资产投资。固定资产的价值应以公允价值计量。购买已在塞尔维亚使用过的设备不视为投资。此外，为了申请获得优惠政策，固定资产必须投入使用，且完成支付。根据投资额按比例予以公司所得税减免——按新资产价值与总资产的比例减少应纳税额（总资产包括新收购的资产）。该比例需每年分开计算。就该项优惠政策而言，曾经在与纳税人直接或间接有关的企业有过工作经历的人员不视为新雇员。此外，如果资产或雇员人数减少，则纳税人将无权享有此项优惠政策，并有义务支付相当于前一期期间内所取得的税收优惠的金额（当地通货膨胀计入考虑）。

投资的固定资产不包括用于非经营活动的汽车、飞机和轮船，也不包括家具（除了酒店、旅馆和餐馆等行业）、地毯、艺术品、手机、空调系统、视频监视器和广告牌。

按照《公司利润法》第50条规定，税收减免的幅度取决于符合条件的投资在纳税人总固定资产价值的占比。

(2) 与特许经营权相关的投资, 允许企业5年内免缴公司所得税。

(3) 从事职业培训、职业康复和残疾人就业的企业可根据上述员工占企业总员工的比例免征公司所得税。

(4) 对以租赁方式开展基础设施项目的大型投资, 免征5年的公司所得税。

(5) 对固定资产投资达800万欧元, 投资期内新增就业人员100人以上的外资企业, 免征10年公司所得税。

对投资不足800万欧元的外资企业给予按比例抵扣减税优惠。外商固定资产投资额的20%, 可作为免税额度抵扣应纳税所得额(称为免税抵扣额度), 但该免税抵扣额不能超过外商当年应纳税额的50%。免税抵扣额度可结转, 结转年限最长为10年。

对特定领域的外资实行高额免税抵扣办法。免抵额度可达外商固定资产投资额的80%。免抵额可结转, 结转年限最长为10年。特定投资领域包括: 农业、渔业、纺织生产、服装生产、皮革生产、初级金属加工、金属标准件制造、机械设备、办公设备、电气设备、广播电视及通讯设备、医疗器械、汽车、再生资源和影像制品。

(6) 对中小企业给予免税抵扣优惠。抵扣额度比例为企业当年投资总额的40%, 但免抵额不能超过其当年应缴纳税额的70%。免税抵扣额度可结转, 结转年限最长为10年。

(7) 企业可以提高其固定资产的折旧率, 在规定的折旧率基数上再提高25%。提高固定资产折旧率的优惠政策仅限于环保、科研、教育、人力资源培训及计算机硬件领域的固定资产投资。

(8) 企业的退税税金损益可以结转, 并可冲减企业未来10年期内的税前利润额。

(9) 对租赁经营实行免税。对投资租赁经营的企业, 在其经营的前5年给予免税的优惠。

2.2.1.5 应纳税所得额

(1) 收入确认时点

应税收入的确认应与企业适用的国际会计准则和国际财务报告准则保持一致, 同时应遵循塞尔维亚《公司所得税法》的相关规定。

对于未适用上述会计准则的企业，应根据塞尔维亚财政部在《公司所得税法》中的规定进行收入确认。

(2) 不征税和免税收入

从塞尔维亚税收居民处分配的股息和来自塞尔维亚政府、自治省、地方政府或塞尔维亚国家银行发行的债券利息所得享受免税优惠。

(3) 税前扣除

企业在纳税年度内为经营活动实际发生的支出允许在税前扣除。可扣除的费用包括筹建期费用、营业费用（例如，产品采购成本、材料成本、工资薪金、折旧等）、财务费用（例如，利息、汇兑损失等）、非营业费用和其他额外费用（例如，资本损失、风险准备金等）。但某些项目的扣除在一定条件下受到扣除金额和扣除时间的限制。

允许税前扣除的费用包括：

①员工薪酬，全部劳动成本可以税前扣除；

②董事费，按损益表所列金额税前扣除；

③股息，由纳税人分配的股息不可税前扣除。但依据《个人所得税法》，基于员工享有的利润分配权支付给员工的股息，如被视同为员工取得的其他收入，则该股息可以税前扣除；

④利息，可以税前扣除，但不包括因以下事项逾期支付的利息：税款、社会保险、其他公共开支以及关联方之间的付款、超过资本弱化和转移定价门槛的关联方的贷款利息。另外，塞尔维亚的常设机构应支付给非居民企业总部的借款利息及相关成本不作为该常设机构的费用税前列支；

⑤特许权使用费视为营业费用可以全额税前扣除。塞尔维亚的常设机构应支付给非居民企业的特许权使用费不作为该常设机构的费用税前列支；

⑥服务和管理费，可按损益表所列金额进行税前扣除（一般来说，对向外国子公司支付的使用费和服务费的扣除没有任何限制，只要这些费用是独立核算、有相关的文件资料并且仅用于商业目的）；

⑦为改善雇员身体健康并促进雇员人际关系而组织的体育赛事

的费用；

⑧建造或翻新办公室或购买工作场所娱乐设备的费用；

⑨补偿职工集体娱乐活动的费用；

⑩财产税、由雇主缴纳的社会保险、其他非依赖于公司运营成果的费用和公共开支；

⑪广告费和业务宣传费可全额扣除（适用于2019年及以后年度公司所得税的计算）；

⑫研究和开发费，可双倍扣除。

不可税前扣除的费用包括：

①无合法凭证的费用；

②评估个人（债权人）提出的索付要求产生的费用；

③赠送政治机构的礼品；

④无合法凭证的馈赠礼品和其他广告宣传品，或馈赠关联方的礼品；

⑤未及时纳税、捐赠和缴纳其他公共费用而支付的利息；

⑥罚款；

⑦非业务活动发生的费用；

⑧资产损失发生的费用，不可抗力的情况除外；

⑨因工人退休、中止劳动合同而未付的多余补偿金；

⑩与强制征收税款和其他义务有关的费用；

⑪除工资外，与就业成本有关的费用（付款时可扣除）；

⑫长期准备金（付款时可扣除）；

⑬计算但未支付的剩余付款（付款时可扣除）；

⑭直接核销的应收账款（适用于特定情况下）；

⑮资产减值（在资产被处置或使用的纳税期间可扣除）；

⑯给员工和其他个人的分红；

⑰当纳税人同时作为同一实体的债权人与债务人，即同时存在应收款项与应付款项时，个别应收款项减值准备金不能税前扣除（但仅

限于纳税人对该实体债务的金额，超出应付款项的应收款项余额可进行纳税调整）；

⑱关联方之间产生的违约利息。

限额税前扣除的费用包括：

①在满足要求的情况下，与医疗、教育科学、人道主义（包括紧急救援）、宗教、环境保护和体育、社会保护组织捐助有关的费用，最高扣除限额为收入总额的5%；

②与文化有关的投资，最高扣除限额为收入总额的5%；

③支付给商会和其他协会的会费（政党除外），最高扣除限额为收入总额的0.1%；

④业务招待费，最高扣除限额为收入总额的0.5%。

根据资产适用年折旧率的不同，可将资产分为5类：第1类为不动产，按照直线法进行折旧，适用的年折旧率为2.5%。其余4类资产则按照余额递减法进行折旧，年折旧率分别为10%、15%、20%和30%。

只有资产的法定所有人可以对资产计提折旧。亏损企业的资产也应计提折旧。根据《会计法》规定，资产从实际使用的次月起开始计提折旧。但是由于不可抗力的原因导致资产毁坏的，允许停止计提折旧。

房屋建筑物可依据直线法，以购买价格适用2.5%的折旧率单独计提折旧。在纳税年度中购买的不动产，依据比例按直线法从开始计算折旧的日期到纳税年底进行折旧。从关联方购买的不动产，折旧基础按不动产的转让价格和独立交易价格孰低的原则确定。上述折旧原则同样适用于其他可折旧的资产。

厂房、机器设备等根据性质一律按照余额递减法进行折旧，年折旧率分别为10%、15%、20%或30%（例如，飞机、载客车辆、空调折旧率为10%；工业机器、卡车的折旧率为15%；环境设备、无线电广播设备的折旧率为20%；土建机械、电脑的折旧率为30%）。

商标、专利、版权、模型和特许经营权按10%进行摊销。商誉，从税务角度来讲商誉不被确认为资产，不折旧不摊销。

2017年12月和2018年4月，塞尔维亚对《公司所得税法》作出的修订规定，从2018年的公司所得税评估开始，无形资产评估的税收折旧等于其会计折旧。

其他资产如视频游戏、光盘、数字多功能光盘等年折旧率为30%。

资本利得是销售价格和经折旧后的购买价格之间的差异。不动产的销售价格高于净值将产生资本利得。机器设备的销售价格和账面净值的差异作为一般应税收入（即不属于资本利得）。对于可结转的多余折旧，无特殊规定。

2019年12月23日，财政部长通过了《固定资产折旧规则手册》，该手册于2020年1月1日开始生效，其适用于自2019年1月1日起购买的资产。对于在2018年12月31日之前购买但在2019年1月1日之后投入使用的资产，应按照原有的规则手册进行折旧。

根据资产的收购价值，即根据国际会计准则及国际财务报告准则最初确认的价值，对每项资产采用线性方法确定折旧。在纳税期内不能改变其收购价值，除非根据会计条例，日后投资增加其收购价值。

如果在纳税期间，固定资产被处置或销毁，则净值（收购价值加后续投资价值减去税收折旧）与折旧停止的纳税期内确定的会计上的净值之间的差额为可抵扣费用。但是，该差额应减去同一纳税期间的减值准备金。

长期租赁协议下使用的固定资产，按照会计规定确认为承租人账面资产的，税收折旧等于其会计折旧。

在重组过程中，收购方采用与转让方相同的方式对资产继续进行折旧，若转让方已按照适用于2018年12月31日前获得的资产的规则进行折旧，则收购方将继续以相同方式对该类资产进行折旧。

纳税人有义务对每项资产分别保存以下信息：购置和启用日期；购置价格；开始会计折旧的日期；后续投资金额；纳税期间会计折旧金额；可抵扣会计折旧金额；税收折旧金额；可抵扣税收折旧金额；资产在纳税期结束时税收上的净值和会计上的净值。

（4）亏损弥补

税收亏损可向以后5年结转并抵扣相应收益，但不可以向以前年

度结转。因合并和企业法律形式的变化产生的亏损可结转。因分割或分立导致的亏损，可以在分立公司和被分立公司之间分配。

资本亏损可抵减在同一纳税年度中实现的资本利得。如果资本亏损抵减资本利得后有剩余，则剩余的亏损可在未来5年内继续结转，并抵消以后年度产生的资本利得。

(5) 特殊事项的处理

税收抵免：银行享有借款人未偿债务总额2%的税收抵免。未偿债务是指，根据住房贷款转化的相关法律规定，转换之日的本金与转换当日到期未付的定期利息金额之和。银行有权在连续两个纳税期内使用税收抵免，金额为税收抵免的50%。未使用的税收抵免额可结转但不得超过10年。

境外税收抵免：已支付的外国税款可享受抵免，但抵免额度限于境外收入依塞尔维亚税法规定计算的应纳税额。

2.2.1.6 应纳税额

(1) 计算方法

应纳税额=(企业会计利润+税务调增项目-税务调减项目+其他税务调整项目-税收抵免项目-其他税费)×公司所得税税率

(2) 举例说明

塞尔维亚居民企业获得来源于国内外所得公司所得税计算举例(以2017年为例)

表2 居民企业公司所得税计算表

项目	金额/第纳尔
损益表所载经营所得/损失	1,000,000
调增(+)	
折旧/摊销	0
非经营性费用	20,000
免税收入相关费用	0
不可抵扣的利息(因资本弱化等规定)	30,000
转让定价调整	0
视同收入(如平衡费用)*	0

一般性计提	0
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	10,000
-不允许扣除的管理费用/技术费	0
-法律服务费	0
-贿赂/罚款	0
-不可抵扣的赠与	0
-不可抵扣的税费	10,000
-其他	35,000
全部调增金额	105,000
调减(-)	
免税收入	-120,000
视同费用(如平衡费用、视同利息)	0
折旧/摊销	0
转让定价调整	0
不属于本年度的应税收入	0
税收优惠抵扣(如出口、研发)*	0
其他	0
全部调减金额	-120,000
调整	
亏损抵减	-25,000
集团合并纳税抵减	-10,000
适用于该收入的费用*	0
其他	0
全部调整	-35,000
应纳税所得	950,000
税率: 15%	税负: 142,500
应纳税额	142,500
税收抵免	
预付款抵免	-30,000
预提税抵免	0

外国税收抵免	0
税收激励	-5,000
抵免总额	-35,000
应纳税额	107,500
替代性最低所得税	0
费用*	0
最终应纳税额	107,500

注1)：假设其他费用为零

2.2.1.7 合并纳税

塞尔维亚居民企业可以选择合并纳税，组成合并纳税集团的前提条件是母公司直接或间接持有子公司75%以上的股权并以集团为单位提交1份合并申报表。合并纳税集团内各成员企业有义务按其份额单独申报纳税，母公司向主管税务机关申请并以集团公司名义进行合并纳税申报。一旦采取了合并申报制，至少5年内不得变更。非居民企业不可选择合并纳税。集团内各公司间的盈亏可以相抵。企业在合并纳税前产生的损失可以用于抵消收益，抵消后的所得或损失用于合并纳税。

在不满足最低持股比例75%的要求或企业集团决定不再合并纳税时，集团内成员公司有义务按比例返还之前由于合并纳税所享有的税收优惠减免，但无需支付利息。

2.2.1.8 其他

(1) 公积金

公积金产生于留存收益和股本（不超过股本价值的10%），由企业章程规定公积金的目的、用途和种类。通常情况下，依据公积金的不同用途，可将公积金分类为：转增股本的公积金，注销优先股的公积金和弥补未来亏损的公积金。公积金可以在事后注销但无纳税义务。

(2) 准备金

准备金是关于到期日和具体应纳金额的预计负债。

对个别应收账款的冲销，除了债务人与债权人同为一人的情况下，如满足以下条件，可以被确认为费用：

①确实无法收回；

②有证据显示对债务人提出法律诉讼程序，或扣押财物，或应收账款已经在清算或破产程序中进行了申报。

核销不符合上述条件，以前已计提免税准备金的应收款，应增加应纳税所得额。

对个别债务人提起诉讼所产生的成本（例如诉讼费用）超过索赔金额，对该债务人冲销的应收账款在任何情况下均可以被认定为费用。

重组或财务重组过程中对个别应收账款的冲销也可被确认为费用。

每一笔应收账款均应计提准备金。若此应收账款超过到期日期60日以上，相应的准备金可税前抵扣。

所有的冲销项目，已计提准备金的应收账款后续又被收回，或债权人撤回索赔，在应收账款收回或撤回索赔时确认为收入。对于未确认为费用的部分，当应收账款收回时，可不确认为收入。

无法收回的应收账款所产生的损失应被确认为费用。

为质保期成本、留存的保证金和押金而产生的长期准备金应该被确认为费用。

依照法律规定，强制性的准备金应被确认为费用。

纳税人在私有化重组中通过债转股的方式对法人实体的股本减值产生的费用可进行税前抵扣。

长期准备金形成的纳税年度内，该准备金没有被确认为费用，则因该未使用的长期准备金实现的收入可不作为应税收入。

（3）资本利得

资本利得是资本资产处置而获得的对价，包括股份、股票、有价证券的处置、长期债券的处置、开放式投资基金的处置、知识产权的处置以及房地产的处置。

资本利得是资产销售价格和原采购价格的正差异，当该差异为负数时，则称作资本损失。

资本利得应作为纳税人的应税收入。税法并未对短期和长期的资本利得规定不同的税务处理方式。资本损失不可冲抵营业收入和财务收入。

只有当资本利得真正实现时才需纳税，例如处置资产获得对价。资本利得和营业利润应在同一纳税申报表中呈现，但应分别纳税。因此，资本利得/损失不能用来抵消营业损失/收益。但是，资本利得可以用同期发生的资本损失来抵消。资本利得税率为15%。

资本利得免税的情况包括：处置塞尔维亚政府发行的关于“经济发展贷款”债券的利得；公民处置冻结的外币存款账户的利得；处置塞尔维亚政府、自治省、地方政府或国家银行发行的债券和信用债券形成的利得。

资本利得的递延纳税：资本利得的递延纳税通常随着公司重组（例如合并或分立）发生。例如，当新的法人出售所接管的资产时，如果被转让公司的所有者收取新公司的股票以及现金（不超过正常股票或奖金的10%），将递延纳税。

2.2.2 非居民企业

原则上，如果法人实体不满足塞尔维亚税收居民企业的定义，则被视为塞尔维亚非居民企业。

2.2.2.1 概述

塞尔维亚适用地域管辖权。塞尔维亚税法所规定的居民纳税人，是指在塞尔维亚依法注册成立的或管理控制地在塞尔维亚的法人实体。

2.2.2.2 所得来源地的判定标准

并无单独的条文规定塞尔维亚公司所得税所得来源地的判定标准，但可根据所得的不同性质判定所得来源地，具体如下：

（1）经营所得

非居民纳税人通过设立在塞尔维亚的常设机构获得的经营所得应被认为是来源于塞尔维亚的经营所得，在塞尔维亚缴纳公司所得税。

(2) 股息、利息、特许权使用费

如果股息、利息或特许权使用费的支付方是塞尔维亚税收居民实体，则该股息、利息或特许权使用费应被认为是来源于塞尔维亚的所得。

(3) 不动产或动产租金收入

就位于塞尔维亚境内的不动产或动产所收的租金应被认为是来源于塞尔维亚的所得。

(4) 资本利得

如果资本利得的支付人是塞尔维亚纳税人或者在塞尔维亚境内的其他非居民纳税人、自然人或居民、非居民投资基金，则应认为该资本利得来源于塞尔维亚。

非居民企业从居民企业或者其他非居民企业中取得的资本利得应缴纳20%的资本利得税。非居民企业应委派1名财务代理，在实现资本利得后30天内提交资本利得纳税申报表。根据纳税申报表，税务机关将作出纳税义务评估决定。

为了从相关的避免双重征税协定的适用中受益，同样的规则也适用于预提税。非居民（收入取得方）必须提供税收居民身份证明（在塞尔维亚财政部规定的表格上加盖非居民居住国的相关机构的章或外国税务机关出具的证明文件的正式译文），收入取得方必须是收入的受益所有人。

2.2.2.3 税率

非居民企业通过设立在塞尔维亚的常设机构所获得的经营所得，应缴纳15%的公司所得税，其他来源于塞尔维亚的收入应缴纳20%的预提所得税。

2.2.2.4 征收范围

在塞尔维亚设有常设机构的塞尔维亚非居民企业就属于常设机构的收入及来源于塞尔维亚的收入缴纳公司所得税。在塞尔维亚没有常设机构的非居民企业仅就来源于塞尔维亚的收入缴纳公司所得税（详见2.2.2.7）。

2.2.2.5 应纳税所得额

（1）非居民企业构成常设机构

非居民纳税人在塞尔维亚构成常设机构，如果该常设机构依据会计、审计等相关规定独立记账（如分支机构或非居民纳税人的其他组织部门），则常设机构应依照居民纳税人相关规定计算应纳税所得额并进行纳税申报；如果非居民纳税人的常设机构并未进行独立记账，则应记录与常设机构收入和费用相关的所有数据，以及其他有助于确认常设机构经营所得的数据。

（2）非居民企业不构成常设机构

非居民纳税人就来源于塞尔维亚的资本利得缴纳预提所得税，其应纳税所得额为买卖差价。其中，售出价通常指成交价与市场价之间的更高者，而买入价通常指购入该资产时所支付的对价与折旧之间的差额。通常，除资本利得以外，其他所得应按照实际支付额缴纳预提所得税。

2.2.2.6 应纳税额

应纳税额=应纳税所得额×税率

2.2.2.7 预提所得税

自2016年3月1日以来，若在塞尔维亚境内接受或者将接受非居民企业提供的服务，则应当就非居民企业服务费用征收预提税。根据所得税法规定，居民企业必须就向非居民实体所支付的股息、特许权使用费、利息和租金，包括自2016年3月1日起所支付的服务费，计算并缴纳20%的预提税。自2018年4月1日起，除向低税率地区支付外，向非居民企业支付服务费代扣代缴所得税的范围仅包括市场调研服务、会计审计服务以及其他法律和商业咨询服务。

若塞尔维亚与收入取得方所在国已签订了避免双重征税协定，则20%的预提税税率可降低或免征，如果适用免税则收入支付方无需提交预提税申报表。为了享受上述优惠税率，非居民企业应当提供塞尔维亚规定格式的税收居民身份证明。以非居民所在国格式开具的税收居民身份证明也能用于申请，但须提供经认证的塞尔维亚语译文。

股息：塞尔维亚居民企业向另外一家塞尔维亚居民企业发放的股息免征公司所得税。非居民企业投资不具有法人地位的另类投资基金，取得的收入属于股息。非居民企业需就其收到的股息缴纳20%的预提税，税收协定另有规定的除外。

利息：非居民企业需就收到的利息缴纳20%的预提税，税收协定另有规定的除外。

特许权使用费：非居民企业需就收到的特许权使用费缴纳20%的预提税，税收协定另有规定的除外。

版权、著作权及其他工业产权所得预提所得税税率为20%。

舞台表演、娱乐、艺术、体育或其他类似的活动收入：非居民纳税人需就其收到的相关收入缴纳20%预提所得税，但是获得收入的个人（如表演者、音乐家、运动员或其他类似个人）已经在塞尔维亚就该所得缴纳个人所得税的除外。

技术服务费：非居民企业需就收到的技术服务费缴纳20%的预提税，税收协定另有规定的除外。

支付给非居民企业的动产和不动产的租金适用20%的预提税，税收协定另有规定的除外。

除非避免双重征税协定规定减税或者免税，针对于支付给非居民企业的股息/利润分成、特许权使用费（包括邻接权，知识产权和相关权利）、利息、于塞尔维亚提供或使用的服务费、破产公司的分配盈余、清算公司的清算盈余，以及向非居民提供的房地产和其他资产的租赁付款，按照20%的税率计算和缴纳预提税。

来自于避税地的非居民纳税人适用特殊的预提税规定。预提税就特许权使用费、利息、不动产和其他资产的租赁收入以及来自于避税地非居民纳税人的服务产生的收入（服务提供或使用地点不局限于塞

尔维亚境内)按25%的税率缴纳。支付给来自于避税地的非居民纳税人的股息将被征收20%的预提税。塞尔维亚财政部公布了一份被视为避税地的司法管辖区清单,截至2021年1月1日,49个国家(地区)在列,中国香港从该清单上除名。另外,塞尔维亚已于2018年加入全球税收透明度和信息交换论坛,成为第149个成员国,承诺执行关于税收透明度和自动交换信息的两个国际标准。

居民和非居民购买二次利用原材料和废物的,适用1%的预提税。

2.2.2.8 亏损弥补

非居民企业构成常设机构的情况下,亏损弥补同居民企业规定一致。

2.2.2.9 特殊事项的处理

居民纳税人有义务就支付给非居民纳税人的股息、利息、特许权使用费、租金收入、娱乐或运动收入进行代扣代缴。如果股息、利息、特许权使用费、娱乐或运动收入、不动产或动产租金是支付给非居民纳税人在塞尔维亚的常设机构,则该项支付不需缴纳预提所得税。

2017年12月14日,塞尔维亚议会通过了《公司所得税法修正法案》。其中关于服务费的代扣代缴征税范围缩减为市场调研服务、会计和审计服务以及法律和商业咨询领域的其他服务,不再考虑服务的提供地或者接受地。上述适用范围缩减的修订不适用于向注册在避税天堂的实体支付的服务费。扣缴义务人应当自支付之日起3日内代扣代缴税款,此项修订于2018年4月1日起生效。

非居民纳税人应当通过依法指定的税务代理在塞尔维亚提交关于资本利得预提所得税的纳税申报表,申报表须向收入产生当地的税务机关递交,且须在收入产生之后15日内提交。

2.2.3 申报制度

一般而言,纳税年度与公历年度一致,即一个公历年度是一个纳税年度。当公司在公历年度期间成立或结束,或实体的纳税身份发生改变,则一个纳税年度会小于12个月。比如企业在公历年度内由于合并分立事项导致企业运营终止或企业开始进入清算或破产程序,则该

企业的纳税年度为当年的1月1日至上述事项引起的商业登记变更日。如果企业在公历年度中开始运营，则企业的纳税年度为从商业登记日起至当年的12月31日。经财政部批准，纳税人可以选择与公历年度不一致的纳税年度，但时间跨度仍是12个月。企业纳税年度一经选择，5年内不得变更。例如，纳税人（除银行外）为境外母公司在塞尔维亚的子公司或分支机构，境外母公司所在国的纳税年度非适用公历年度，纳税人需向塞尔维亚财政部或国家银行负责人提交相应的财务报告以及要申请的纳税年度区间。该申请被批准后，税务机关则需按要求许可纳税人申请的纳税年度区间。

（1）申报要求

塞尔维亚采用自我纳税评估的税务管理体制，企业按照月度预缴公司所得税，在当年纳税年度结束后的180天内提交汇算清缴申报表及所有相关资料（如折旧和抵免表单），并缴纳相应税款。如果出现主体变更、企业清算或破产的情况，则需要规定的财务报表申报期限后的15天内提交。如果出现企业合并或者分立的情况，则需要上述事项发生后的60天内提交。

新成立的公司需要在塞尔维亚商业登记处登记后15天内向税务当局登记，如果公司注册成立时间不晚于当月15日，新纳税人的纳税期限起始于公司注册成立的月初，注册成立时间则为当月16日及以后的新纳税人，其纳税期限起始于公司注册成立后的次月。

经塞尔维亚税务机关批准，纳税人可延期12个月纳税。对于已签订金融重组协议或已提交重组计划的纳税人，延期纳税期限为24个月。

自2015年4月1日起，纳税人应当以电子申报的方式进行纳税申报。

2019年12月6日通过的《公司所得税法修正法案》明确规定，合并纳税经批准后，合并纳税企业在5年期满前又选择单独纳税的，各相关企业有义务在提交的纳税申报表中确定合并纳税条件过期的日期，并且要支付因之前享受税收优惠的比例差额。

《税务资产负债表内容以及与公司所得税评估相关的其他问题手册》于2020年1月1日生效，适用于2019年的公司所得税计算。

根据该手册，“营销和广告费用”已从资产负债表中删除，因为从编制2019年的税务资产负债表开始，此类费用的扣除限额将不再适用。

（2）税款缴纳

公司所得税实行预缴税款，当月税款要在次月15日之前预缴。预缴金额以该企业上一年度缴纳的公司所得税为基础计算得出，预缴金额不包括资本利得和资本损失。年度公司所得税的汇算清缴期限为次年的180日内，次年月度预缴的所得税，可能会根据上年的汇算清缴结果进行调整。新成立的公司根据其当年利润估算每月预缴税款。如果纳税人未提交纳税申报表或者纳税申报表有错误时，税务机关可对纳税义务进行评估。

如果纳税人预缴税款高于汇算清缴确定的最终应纳税额，则纳税人有权申请退税或者将多缴的税款抵减下一个年度的预缴税款。如果纳税人预缴税款低于汇算清缴确定的最终应纳税额，则纳税人有义务补足差额。

2.3 个人所得税（Personal Income Tax）

塞尔维亚《个人所得税法》制定于2001年。塞尔维亚个人所得税采用分类税制体系，在每一个类别下单独计算净所得，并计算相应的应纳税额。但是，每一个类别的净所得（不包括资本利得、股息、开放式投资基金所得、利息、保险金及彩票所得），在扣除了分类个人所得税和社会保障金之后，相加总值若超过某个特定的数值，便会根据累进税率加征年度所得附加税。该附加税在公历年度结束之后加征，须在次年5月15日之前缴纳完毕。

依据塞尔维亚《个人所得税法》及相关法律，个人的净所得除适用分类所得税制外，还适用补充所得税制，即在1个公历年度结束时，居民纳税人应对分类的各种净所得汇总纳税。居民纳税人在1个纳税年度取得超过年平均工资收入的3倍，则需就全球范围所得缴纳补充所得税。若非居民纳税人取得来源于塞尔维亚的收入超过上述标准，

也需要缴纳补充年度所得税。2022年度的免征额为3,719,376第纳尔,即年平均工资收入的3倍(塞尔维亚2022年平均年薪为1,239,792第纳尔)。

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 判定标准

居民是指在塞尔维亚拥有居所、营业中心或重大利益的个人,或在1个纳税年度内累计在塞尔维亚居住时间超过183天的个人。

夫妻双方为独立纳税人,不以家庭为单位合并纳税。

合伙企业(普通合伙和有限合伙)被视为独立纳税人。

2.3.1.2 征收范围

(1) 应税所得

根据塞尔维亚所得税法,个人收入类型包括:

- ①雇佣收入;
- ②营业收入;
- ③特许权使用费收入;
- ④投资收入;
- ⑤不动产收入;
- ⑥资本利得;
- ⑦其他收入。

依据塞尔维亚个人所得税的相关法律,除免征个人所得税的所得,个人的净所得适用分类所得税制。其中,净所得是指纳税人总收入减去可抵扣费用和损失后的净值。按收入、费用和损失的来源不同,费用和损失仅用于抵扣同种来源的收入。

(2) 不征税所得

塞尔维亚《个人所得税法》第9条规定,以下事项所产生的收入不征收个人所得税:

①残疾退伍军人补助;父母与子女补助;因受另一个人帮助与抚养而获得的补助及残疾补助;失业补助;依法发放的生活补助;除了工资薪金补偿以外的健康保险补助;

②对死亡雇员及其家属或退休雇员发放的补助，不超过67,145第纳尔；学生补助与贷款，每月不超过11,511第纳尔；业余体育俱乐部根据相关体育法规向业余运动员发放的餐补，不超过9,592第纳尔；

③对维持生计者的报酬，以及为帮助其家庭成员发放的补助；向塞尔维亚军队现役军人、军事学院和军事中学的学生以及储备军官训练学校学员发放的报酬；

④自然灾害或极端事件所造成的破坏或财产损失补助；有组织的福利与人道主义援助；

⑤青少年违法犯罪者在少所监禁过程中的工作报酬；精神病院病人的工作报酬；警察中学学生依法获得的报酬；

⑥法定老年补助与残疾人补助金；法定最低退休金金额；雇主根据劳动法规定支付给被解雇员工的离职金，不超过法律规定的最高限额；私有化改制过程中根据政府规划被解雇的员工所获得的补偿金，最高不超过相关政府规划所规定的数额；无雇佣关系的自然人因接受治疗而取得的财政补助；

⑦根据国家、自治省及地方政府预算发放的农业促进补助，该补助支付给获得农业和林业收入、开办农场的纳税人，根据特别规定汇入他们的专门账户；获得农林业、土地作业收入的纳税人以及农业户纳税人的增值税退税；

⑧产品保险赔偿，不包括利润赔偿和个人保险赔偿，除非上述赔偿是由过错方为弥补损失而支付；针对重大损失的赔偿，不包括利润赔偿或工资薪金赔偿；根据法律规定参与志愿服务活动而取得的相关补助；

⑨奖学金以及教育类竞赛的奖金；

⑩选举工作委员会成员（不包括共和国选举委员会成员）在选举和人口普查工作中取得的报酬，同一选期和普查期内不超过5,150第纳尔。

（3）免税所得

塞尔维亚《个人所得税法》规定，以下收入可享受免税：

- ①每月取得自愿退休金、残疾保险和自愿健康保险的额外奖励，不超过5,589第纳尔；
- ②销售纳税人连续持有至少10年的资产取得的资本利得；
- ③销售政府债券和信用债券取得的资本利得；
- ④第一继承人（如直系子女、配偶和父母）通过继承财产取得的资本利得；
- ⑤离婚取得的资本利得；
- ⑥第一级别受让人接受资产转移而取得的资本利得；
- ⑦纳税人将销售不动产取得资本利得再投资于购买公寓或房屋或符合法律标准的改善其或其家庭生活条件，如果再投资是在销售日后12个月内，资本利得税可以被退回；如果一部分资本利得用于上述目的，可按照比例得到税收抵免；
- ⑧两个自愿养老基金账户之间的资产转移取得的资本利得；
- ⑨彩票中奖单笔额度最高为11,344第纳尔；
- ⑩交通费报销、日出差津贴和疾病的补助等特定支付项目免征个人所得税，限额为法律规定免征额；
- ⑪由雇主代缴的自愿私人养老保险在特定情况下可免征个人所得税。

2.3.1.3 税率

个人所得税的税率取决于收入的类型。雇佣收入的个人所得税税率为10%，营业收入适用税率为10%，特许权使用费、租金收入与其他收入适用税率为20%，资本利得适用的税率为15%。

塞尔维亚居民的全球净所得以及非居民纳税人来源于塞尔维亚的净所得，如超过规定的额度（平均工资3倍），须申报补充年度所得税。超过免征额的工资收入适用10%和15%的累进税率。10%税率适用于净所得（减除扣除后）超过3倍年平均工资收入但不超过6倍的部分，而15%税率适用于净所得超过6倍平均工资收入的部分。根据塞尔维亚年度平均工资波动，免征额相应调整。

个税每月免征额拟提升至21,712第纳尔（原为19,300第纳尔）。雇主根据毛工资扣缴应纳税款（包括雇主代扣代缴的社会保险费）。

非现金福利视为受雇所得征税。非现金福利包括优惠券、货币证书、股票、产品或服务、优惠贷款、工作餐、休假补贴和公司配车等。员工福利以支付时间的市场公允价值计量。优惠券和货币证书以票面价值计量，而股票与其他证券以市场价值计量，配车福利的税基为每个使用月份汽车市值的1%。

表3 补充年度所得税率表

年应纳税所得额（第纳尔）	税率
不超过3,719,376	免征
超过3,719,376但不超过7,438,752部分	10%
超过7,438,752部分	15%

2.3.1.4 税收优惠

对纳税人出售其拥有10年及以上的资产的收益予以免税。

对于学生在校期间通过工作赚取的收入免征个人所得税。

对于非塞尔维亚籍个人，年收入低于当地平均工资6倍的，按照10%税率纳税，高于6倍的按15%税率缴纳。在此基础上，可按个人收入60%的基数纳税，家庭成员可按收入85%的基数纳税，但免税收入总体不超过个人应税收入的50%。

对于新建公司开展《公司所得税法》中所述的创新业务活动，其创始人，自公司建立起36个月内，工资薪金所得个人所得税享受15万第纳尔的扣除。

对新增就业人员的企业，两年内免征新增员工的工资薪金所得个人所得税和社会保险费。

企业新创就业还可根据用工类别，在2-3年期内免征新增人员的社会保险费。

企业在不定期内新雇员工（用人最低期限为一年），雇主在1-3年内免征新员工工资税。

截至2020年12月31日，雇佣员工人数在30人以下的，且雇佣的新员工符合相关政策条件的，在2025年12月31日前，因支付这些新员工的工资，雇主可减免部分税额。

2024年底前，在符合条件情况下，企业向工资总额超过76,500第纳尔的新员工支付的工资薪金可享受70%的免税待遇。

在符合条件情况下，对直接从事研发工作的员工，根据其从事该项工作时间与全部工作时间的比例，企业向其支付的工资薪金可享受70%的免税待遇。

对于符合条件的遣返人员和移民，工资薪金所得个人所得税享受70%的税基减免。

境外缴纳的税款可享受税收抵免，抵免限额为该项境外收入依照塞尔维亚税法计算的税额。

2.3.1.5 税前扣除

通常情况下，以下成本费用支出可以从居民纳税人的汇总收入中扣除。例如，个人抵押贷款利息、医疗费、医疗保险费、教育费、赡养费、维护费和非商业捐赠。

纳税人依据所供养家庭成员的数量可享受个人所得税减免。居民纳税人缴纳补充所得税的情况下，两项津贴可在应税所得中扣减，包括基本个人津贴和每位需被抚养的家属的津贴。2022年度可扣除的基本个人津贴的金额为495,917第纳尔（年平均工资收入的40%），可被扣除的每位需被抚养的家属的津贴为185,969第纳尔（年平均工资收入的15%）。

2.3.1.6 应纳税额

（1）计算方法：

应纳税额=应纳税所得额×适用税率

应纳税所得额的确定：

① 雇佣所得

雇佣所得的税基为每月实际支付金额扣除1.9万第纳尔。雇佣含长期雇佣和临时雇佣，所得形式含现金及其他形式，雇佣所得含劳动报酬和带薪休假所得。

② 农林业所得

农林业所得的税基通常为测算所得，如果纳税人选择适用实际所

得，则以实际所得为税基。其中，测算所得指土地或不动产登记处设定的土地和林地的农业生产单位产量，该产量不因土地和林地是否实际投入使用而变化。

③独立劳务所得

除法律另有规定外，独立劳务所得的税基为应税利润。应税利润指对纳税人会计利润进行税务调整后的金额，该会计利润应根据国际会计标准（若纳税人采用复式记账法）或《个人所得税法》第49条规定的标准（若纳税人采用单式记账法）计算。经税务机关同意，特定个体经营者可不记账，由税务机关一次性征收税款。在自营活动中发生的损失最多可以结转5年。

④版权、著作权及其他工业产权所得

除法律另有规定外，版权、著作权及其他工业产权所得的税基应为纳税人毛收入扣除与该收入相关的费用之后的金额。根据收入来源不同，扣除额为该项收入总额的34%、43%和50%不等。作家或口译人员的实际支出，如有合理凭证，可予以扣除。

获得版权和相关权利收入并通过自行申报个税税款的个人，可以选择以下两种适用于确定应税收入的模式之一：

方法一：按季度扣除固定成本96,000第纳尔；

方法二：在收入总额的34%的基础上扣除固定成本57,900第纳尔。

⑤资本孳息

资本孳息指贷款、储蓄或其他存款的利息收入、股息收入、雇员期权或其他参与公司利润分配的收入、开放式投资基金收入。利息收入的税基为利息金额，同时还包括出售折扣债券的卖出价与买入价之差；股息收入的税基为实际收取的股息金额；雇员期权或其他参与公司利润分配的收入税基为从公司资产中扣除并分配给纳税人的财产份额；开放式投资基金收入的税基是纳税人基于参与基金的份额所获得的分红收入。如果相关收入以非金钱形式支付，其价值应参照公允价值确定。以当地货币计算的政府债券、存款和储蓄的利息免征个人所得税。

⑥不动产所得

不动产所得指不动产租赁所得，包括土地、居民与商业建筑及其组成部分、公寓及其组成部分、商业场所和车库。一般情况下，不动产所得的税基为毛收入减去标准费用扣除额，租赁收入可享受25%的标准扣除额。在租赁住房、房间或床位给旅客的情形下，如果租金已包含旅客应付的税款，则该扣除限制比例提高到50%。纳税人可申请根据实际费用进行扣除，前提是他必须提供证据证明实际费用的发生。此外，在旅游业务中，租赁房间或床位长达30天的，不动产所得的税基用塞尔维亚平均月薪的5%乘以租用床位数和适当系数(由税务当局裁决决定)来确定。

⑦资本利得

资本利得，指纳税人出售或转让以下权利所获得的收益：不动产所有权、建筑产权、城市土地使用权、版权、著作权及其他工业产权、股权、债权、开放式投资基金投资份额、可选养老基金投资份额、由可选养老基金定期支付组成的资金池。除针对特定资本利得类型的特别规定外，资本利得的税基，指相关资产的卖出价与买入价之差。

一个纳税年度内发生的资本损失可抵消当年资本利得，并结转5年内扣除。

自然人通过对居民企业的资本进行知识产权投资而实现的资本利得免征个人所得税。

⑧其他所得

其他所得指除上述所得之外的其他所得，包括出租机器设备、运输工具和其他动产的收入、博彩所得、个人保险所得、运动员所得等。其中，出租机器设备、运输工具和其他动产收入的税基为毛收入扣除20%标准费用的余额，若纳税人申请，税务机关应当认可与该财产相关的折旧、融资和维护费用；博彩所得的税基为所得金额；个人保险所得的税基为纳税人所获金额与所支付保险费用的差额；运动员所得的税基为毛收入扣除50%标准费用的余额。

⑨补充年度所得

个人所得税年度应纳税所得额为毛收入扣除以下项目：

A. 若为纳税人自己缴纳个人所得税，应扣除国家统计局公布的塞

尔维亚年度平均工资薪金的40%；

B. 若为一名家庭成员缴纳个人所得税，应扣除国家统计局公布的塞尔维亚年度平均工资薪金的15%。上述扣除不得超过毛收入的50%。

C. 若个人年龄在40岁以下，可额外扣除国家统计局公布的塞尔维亚年度3倍平均工资薪金。

(2) 案例

假如一位35岁A先生为塞尔维亚居民纳税人，年收入15,000,000第纳尔，问应缴纳多少补充年度个人所得税。

答：40岁以下，可扣除国家统计局公布的塞尔维亚年度平均工资薪金的40%，可额外扣除国家统计局公布的塞尔维亚年度3倍平均工资薪金，即可扣除4,215,293（495,917+3,719,376）第纳尔。

$$15,000,000 - 4,215,293 = 10,784,707$$

不超过3,719,376部分，免征

超过3,719,376但不超过7,438,752部分， $(7,438,752 - 3,719,376) \times 10\% = 371,937$

超过7,438,752部分， $(10,784,707 - 7,438,752) \times 15\% = 501,893.25$

所以，共需缴纳371,937+501,893.25=873,830.25第纳尔。

2.3.2 非居民纳税人

2.3.2.1 判定标准及扣缴义务人

非居民纳税人是指在塞尔维亚没有居所、营业中心或重大利益的个人，以及在1个税收年度内累计在塞尔维亚居住时间不超过183天的个人。

非居民纳税人获得来源于塞尔维亚的收入，应仅就不征收预提所得税的部分申报缴纳个人所得税。预提所得税扣缴义务人为所得支付人。

2.3.2.2 征收范围

非居民纳税人仅就来源于塞尔维亚的所得纳税。除非特别指明，非居民纳税人适用前述一般所得税规则。非居民纳税人来源于塞尔维

亚境内的所得也包括了来源于塞尔维亚境内权利产生的所得。非居民纳税人所缴的预提所得税为最终税负。特许权使用费的全部扣除规定也适用于非居民纳税人。

(1) 雇佣所得

没有针对非居民纳税人雇佣所得的特别规定。但是在借调（即非居民雇主派往塞尔维亚工作的非居民雇员，该雇员在塞尔维亚境内为其雇主服务）的情形下，不允许适用每月1.9万第纳尔的扣除。换言之，该扣除只适用于根据《塞尔维亚劳动法》规定雇佣的员工。借调的雇员必须根据《个人所得税法》第100a.2条就其来源于塞尔维亚的雇佣所得申报10%的所得税，同时不得适用每月1.9万第纳尔的扣除。

本地公司向海外雇主支付借调雇员的费用，无须计算和支付预提税款，即只有在下列情况下，本地公司才须支付借调雇员的费用：

①该雇员已在雇主处取得工资和薪金；

②已自行申报确定纳税义务（已就《外地居民身份证明书》表格提交纳税申报表）；

③已履行纳税义务（无论提交纳税申报表和缴纳税款的期限是否已到）。

此外，若由本地公司承担借调雇员工资税，则税基为本地公司向海外雇主支付的借调雇员费用。

(2) 资本利得

没有针对非居民纳税人资本利得的特别规定。

(3) 经营所得

没有针对非居民纳税人经营所得的特别规定。

(4) 投资所得

没有针对非居民纳税人投资所得的特别规定。

(5) 其他所得

没有针对非居民纳税人其他所得的特别规定。

2.3.2.3 税率

非居民纳税人获得以下收入应适用预提所得税，税率规定如下：

(1) 股息

股息的税基是股息毛收入，预提所得税税率为15%。

(2) 利息

利息的税基是利息净收入，预提所得税税率为15%。

(3) 特许权使用费

特许权使用费的税基是特许权使用费净收入减去相关费用扣除额，预提所得税税率为20%。

(4) 其他收入

非居民纳税人其他收入的税基与居民纳税人的规定一致：

①保险金的预提所得税税率为15%；

②不动产所得、动产租金所得、博彩所得、董事所得、提供专门服务所得的预提所得税税率为20%。

对非居民纳税人，其年工资收入超过塞尔维亚居民纳税人年均工资收入的5倍不超过8倍的按10%征税，其年工资收入超过塞尔维亚居民纳税人年均工资收入8倍以上的按15%征税。

2.3.2.4 应纳税额

除非特别规定，非居民纳税人个人与居民纳税人个人适用的个税计算方法相同。

2.3.2.5 其他

非居民纳税人于12个月内在塞尔维亚居住少于90天，且其收入来自在塞尔维亚境内不从事业务或其他活动的非居民委托人，则不对其收入征税；若收入来自在塞尔维亚境内从事活动的非居民委托人，但向非居民委托人提供的服务不针对于其在塞尔维亚境内的业务活动，则也不对该收入征税。

扣缴义务人在为非居民纳税人代扣代缴预提所得税时，应适用相关税收协定中的条款，非居民纳税人有义务证明他是另一方缔约国的居民并且是相关所得的受益所有人。非居民纳税人应出具由另一方缔约国相关机关出具的居民身份证明，证明的格式应与相关规定一致。如果扣缴义务人在上述条件未满足的情况下少缴预提所得税，则扣缴义务人有责任补齐税款。

2.3.3 申报制度

纳税年度与公历年度一致。

(1) 申报要求

个人所得税有三种纳税申报方式：即赚即付的缴税原则、自我评估制和税务机关核定征收。

雇佣收入按照即赚即付的缴税原则，由雇主实行源泉扣税。另外，据实缴纳方法还存在一种情形，即收入的支付方有义务代扣代缴个人所得税。

自我评估制适用于特定类型的收入，指的是支付方没有义务代扣代缴个人所得税的情况。个人须依据收入类型提交纳税申报表或支付预缴税款，税率取决于收入的类型，申报时限为取得该收入的30天内。

税务机关核定征收适用于补充年度所得税申报以及一次性取得经营所得的情况。补充年度所得税申报表必须于每年的5月15日之前提交。

2020年12月4日通过的《塞尔维亚税收征管法修正法案》简化了自然人通过税务门户网站以电子形式提交纳税申报表的程序。对于以纸质形式提交纳税申报表的自然人，也可以电子方式提交纳税申报表。

(2) 税款缴纳

代扣代缴的个人所得税，应于纳税人支付报酬时扣缴。

自我评估制度下，纳税人申报时缴纳税款。对于纳税人预收的经营收入，纳税人应在取得该收入的次月15日前缴纳税款。

补充所得税应于每年税务机关出具纳税评估结果后缴纳，具体时间为税务机关出具评估结果的15天内。

2.4 增值税 (Value Added Tax)

2.4.1 概述

塞尔维亚于2005年1月1日开始征收增值税。《塞尔维亚增值税法》遵从欧盟指令2006/112原则。

2.4.1.1 纳税义务人及扣缴义务人

增值税的纳税人是在塞尔维亚境内独立从事生产经营活动过程中提供货物及劳务服务，或进口货物的法人实体和个人。增值税登记门槛为800万第纳尔。连续12个月营业额超过800万第纳尔的纳税人应进行增值税登记。营业额是指销售货物和提供服务（除设备和建筑物之外），用以增值税应税行为（应征税和零税率供应品）的销售额。任何在连续12个月不超过800万第纳尔的纳税人均可选择注册登记增值税。在塞尔维亚境内销售货物提供服务的外国企业必须通过指定代理人办理增值税登记，向塞尔维亚增值税纳税人、公共机构销售货物和提供特定运输服务的除外。分支机构、其他经营单位为增值税纳税人，不论连续12个月实现多少收入，在塞尔维亚提供应税货物或服务的非居民纳税人有义务进行增值税登记。未在塞尔维亚进行增值税登记的外国纳税人可能会因不遵守规定而受到惩罚。

但某些情况下，货物和服务的接受者作为税收债务人（即适用反向征收机制），适用于以下情况：

- （1）工程建筑物或经济上可拆分的建筑物单元，若供应商与接收者双方已同意本次交易应计算增值税；
- （2）建筑货物或服务供应；
- （3）通过传输、运输和分销网络向再次转售的中间商供应电能和天然气（也适用于此类产品的进口）。

在上述情况下，以货物或服务购买方作为增值税债务人，因此，购买方应当计算销项税，而提供货物或服务的纳税人无此项义务。

若上述货物或服务需要纳税，则货物或服务购买方可将计算出的增值税应纳税额用作进项税。

2.4.1.2 征收范围

根据《塞尔维亚增值税法》，货物供应是指转让有形财产所有权的处置权利。水、电、气体和热能被视为是货物。

货物供应，具体包括以下内容：

- （1）向国家、省（州）、地方机关有偿转让有形财产；
- （2）交付分期付款的货物，货物所有权在最后一期款项支付后转移；

- (3) 交付租赁合同下的货物；
- (4) 交付佣金合同下的货物；
- (5) 交付委托合同下的货物；
- (6) 转让工程建筑物或经济上可拆分的建筑物单元的处置权；
- (7) 转让工程建筑物或经济上可拆分的建筑物单元的份额；
- (8) 货物或劳务的货物交换；
- (9) 交付由供应商提供原材料并完成生产或组装的货物，如供应商提供的原材料为非辅助性材料。

视同货物供应的情况：

(1) 为纳税人股东或员工或其他个人免费提供的构成纳税人商业活动资产的自用货物，且该货物的上一环节的增值税可以被全部或部分抵扣，不考虑抵扣是否已经实现；

(2) 货物和原材料的浪费、损耗以及亏损超出法定的部分。

符合下列条件的劳务服务，属于增值税应税范畴：

- (1) 转让、分配和授权专利、许可证、商标和知识产权等；
- (2) 为国家或地方、以及地方自治政府提供的有偿服务；
- (3) 交付由客户提供原材料，由供应商生产或组装的货物；
- (4) 货物或劳务的劳务交换；
- (5) 提供现场消费的饮料及食物；
- (6) 股份和权利的分配。

视同劳务服务供应的情况：为纳税人股东或员工或其他个人免费提供的服务，以及为纳税人非经营活动免费提供的服务。

2.4.1.3 税率

目前塞尔维亚增值税的标准税率为20%，优惠税率为10%。部分项目可免税或享受零税率。

下述供应货物和进口货物适用10%的税率：

(1) 基本食品（牛奶、面包、糖、蜂蜜、脂肪、大豆及橄榄油，可食用动植物油等）；

(2) 新鲜及冷冻的果蔬和肉类、蛋类；

(3) 动物和人类使用的药物；

- (4) 矫正和假肢工具，包括外科手术植入人体的医疗器械；
- (5) 医疗透析设备；
- (6) 肥料、杀虫剂、种子饲料等；
- (7) 教科书和教学用具；
- (8) 每日新闻报纸；
- (9) 书籍、专题和连续出版物；
- (10) 木柴；
- (11) 酒店、旅馆、招待所、休闲中心、露营的住宿服务；
- (12) 公共服务设施；
- (13) 天然气；
- (14) 供暖设备；
- (15) 住宅所有权的首次转让。

2.4.2 税收优惠

根据《塞尔维亚增值税法》，增值税减免包括增值税零税率征收及增值税免税。两者的区别是，增值税零税率可以抵扣进项税额，增值税免税不可以抵扣进项税额。

2.4.2.1 零税率

下列交易可享受增值税零税率（有权抵扣进项增值税额）：

- (1) 货物出口；
- (2) 进入自由贸易区的货物、与其直接相关的运输和其他服务、自由贸易区内的货物或服务交易；
- (3) 海关仓库内的货物交易；
- (4) 货物出口、过境或临时进口运输以及其他直接相关服务；
- (5) 经海关程序临时进口后再次出口的货物，以及经进口加工程序，并申请递延机制的货物；
- (6) 为公路建设项目提供的货物和服务；
- (7) 根据2020年3月27日生效的《紧急状态下防护设备零售价格限制法令修正案》，国家健康保险基金（NHIF）向从事销售防护设备（口罩）的法律实体提供的防护设备（口罩）。

2.4.2.2 免征增值税

下列交易可免征增值税（无权抵扣进项增值税额）：

- （1）银行、金融与保险服务；
- （2）土地供应（农业土地、森林、建设用地——含或不含建筑物），以及土地出租；
- （3）楼房供应，除新建楼处置权首次转让外，若转让双方（两位增值税纳税主体）商定购买方能够全面以进项税抵扣销项税，则此交易应计算增值税；
- （4）股份、证券、邮政证券转让；
- （5）公益活动（如医疗服务、社会服务、儿童及青少年福利服务）；
- （6）保修期内进口维修用的货物；
- （7）增值税纳税人无权抵扣进项税的货物或服务供应等。

塞尔维亚有12个自由贸易区，在自由贸易区内的项目免征增值税。

从2018年7月1日起，向自由贸易区境外实体提供的，用于安装在出口货物上的商品及直接相关服务所含的应予以退还的进项税额，可抵减其内销货物的应纳税额。自2018年1月1日起，特许权转让人与特许权受让人之间的货物和服务供应行为不征收增值税，但应满足以下条件：

- （1）供销行为基于包含特许权要素的公私合伙合同；
- （2）特许权受让人和特许权转让人均为增值税纳税人。

如果这样的供销行为缴纳增值税，则允许购货方抵扣增值税进项税。

自2019年1月1日起，在塞尔维亚境内提供货物或劳务的非居民企业销售已缴纳增值税的货物和劳务给塞尔维亚居民企业，可以享受增值税退税。

塞尔维亚增值税法允许向国外纳税人退还在塞尔维亚境内购买的货物和服务所收取的塞尔维亚增值税。

2.4.2.3 增值税退还

增值税满足下列情况予以退还：

(1) 如果发票中注明了货物和服务的增值税，且针对该发票已支付相应款项；

(2) 塞尔维亚增值税退税的最低金额为200欧元；

(3) 增值税纳税义务人对购进货物和服务满足抵扣进项增值税的条件；

只有在与塞尔维亚有互惠关系的国家或地区建立的法人实体才能退还增值税，即：荷兰、斯洛伐克、克罗地亚、丹麦、奥地利、波斯尼亚和黑塞哥维那、比利时、马其顿、斯洛文尼亚、土耳其、德国、英国、瑞士、挪威、罗马尼亚、匈牙利。

2022年的增值税退税申请最迟可于2023年6月30日提交。

2.4.3 应纳税额

2.4.3.1 销售额/营业额的确认

提供货物或劳务的应税金额为供应商从接受方或第三方取得或将要取得的对价，包括任何直接或间接同货物或服务的价格相关的补贴，以及消费税、关税和其他进口税负，不包括增值税。应税金额也包括供应商收取的所有附带发生的费用（如佣金、包装费、运输费和保险等）。

应税金额不包括：

(1) 向接受方提供货物或服务时给予的折扣；

(2) 纳税人以他人名义或为他人代为收取的款项金额。

进口货物的应税金额为完税价格，包括消费税、关税，其他进口税负及公共支出，不包括增值税，以及直至运输至塞尔维亚境内所发生的辅助性成本费用。

2.4.3.2 进项税额抵扣

进项税额是采购货物、接受服务以及进口货物时在上一环节计算或缴纳的增值税，纳税人可以用以抵扣增值税销项税额。

纳税人有权抵扣从塞尔维亚境内购买或进口货物的进项税额，包括为经营活动采购的设备和建筑物，或为提供以下商品和服务所接受的服务：

- (1) 应缴增值的货物和服务的供应；
- (2) 适用增值税零税率的货物和服务的供应；
- (3) 境外提供的货物和服务，如果在塞尔维亚境内提供该服务或货物，则有权抵扣进项税。

如果纳税人取得下列资料，则有权抵扣进项税额：

- (1) 作为增值税纳税人的供应商向纳税人开具的增值税发票；
- (2) 进口商品文件，列明了进项税额以及证明进口货物环节已缴纳了增值税。

纳税期间内，满足上述条件，纳税人可以利用以下项目的进项税额作抵扣：

- (1) 计算和规定的增值税应税义务已被履行或将由其他从事销售的纳税人履行；
- (2) 进口货物时已支付的增值税。

根据《塞尔维亚增值税法》第29章第1条的修正案，可以将员工和其他在餐饮设施从事服务工作的人的食品饮料支出用于进项税额抵扣，但纳税人应以此为基础收取费用。

根据塞尔维亚共和国第72号政府公报，外国公司提供按规定免征增值的货物或者服务的，有权抵扣进项税额。

进项税额抵扣的权利在满足上述所有条件时生效，且自获得该权利的次年起5年内有效。

在下列情况下，纳税人无权进行进项税额抵扣：

- (1) 采购、生产和进口客用汽车、摩托车、游轮、船只和飞机，存放上述货物和它们的零件、燃料和消耗品产生的存储费，以及租赁费、维护费、修理费和其他关于使用这些交通工具的服务费用。但当纳税人用这些交通工具和其他规定的货物以出售或租赁、提供运输服务或驾驶培训为目的，则可抵扣进项税额；
- (2) 纳税人的业务招待费；

- (3) 投资于收费的商业活动设施；
- (4) 偶然进行不动产交易的纳税人（1年2次以内）；
- (5) 偶尔提供与货币和资本供应有关的服务，免征增值税，但无权抵扣进项税额（1年2次以内）；
- (6) 购买或进口地毯、电子家用电器、电视、无线接收器、艺术品、工艺品和其他用于办公家具装饰的费用。

纳税期间内，可抵扣的进项税额超过销项税额时，超过的进项税额将于45天内被退还。对于以出口货物或服务为主的纳税人（出口货物总值超过营业额的50%或出口货物总值超过1,000万欧元的企业），进项税额自纳税申报期限截止日起15天内退还。但纳税人仍可通过纳税申报，选择将超过部分的进项税额结转至下一个纳税期间使用。

2.4.3.3 应纳税额的计算

当期应纳增值税税额=当期销项税额－当期进项税额

2.4.4 申报制度

2.4.4.1 申报要求

增值税纳税人需按期纳税，在纳税期内申报增值税纳税申报表并缴纳税款。

增值税月度申报适用于过去12个月销售额（不含提供设备和建筑工程取得的收入）超过5,000万第纳尔或递延纳税的纳税人。

其他增值税纳税人适用增值税季度申报，也可以选择月度申报，若选择按月申报，则至少12个月内不得变更申报方式。

新办的纳税人应执行月度申报，且至少2年内不得变更申报方式。

增值税纳税人应计算缴纳纳税年度内与销售货物或提供劳务相关的增值税。应纳增值税额等于增值税销项税额减去增值税进项税额的差额。

应税收入超过5,000万第纳尔的增值税纳税人，应当在纳税申报期结束后的15日内提交月度增值税纳税申报表，并支付申报表上注明的税额。应税收入低于5,000万第纳尔的增值税纳税人，应当在纳税申报期结束后的20日内提交季度或月度增值税纳税申报表。

2021年1月1日《增值税法修正法案》正式实施，其中规定近12个月营业额超过800万第纳尔的纳税人，可在提交增值税登记表之日起抵扣购买的货物和服务（包括预付形式购买）的进项税额。

①提供货物的纳税地点

- A. 需运输的货物，行为发生地为货物起运地；
- B. 需供应商组装或安装的货物，行为发生地为货物组装或安装地；
- C. 无需运输的货物，行为发生地为货物供应时货物所在地；
- D. 货物供应在塞尔维亚境内，但供应商为外国实体（如未在塞尔维亚构成常设机构或无经营分支的法人），该实体有义务指定税务代理。如果未指定，将适用反向征收机制；
- E. 如果在旅客运输过程中，在船上、飞机或火车上提供货物，则将相应运输工具的出发地视为货物的供应地（如果旅客运输是双向的，则返程被视为单独的供应）。

②提供劳务的纳税地点

通常情况下，劳务发生地为提供劳务方的机构所在地。如果纳税人是通过分支机构提供劳务，则劳务发生地为提供劳务所在地。服务提供地的确认规则修改成与欧盟增值税规则一致，即：原则上，如服务接受方是增值税纳税人，服务提供地即为服务接受方所在地；如服务接受方是非增值税纳税人，服务提供地是服务提供方所在地。

以下为劳务发生地的特殊情况：

- A. 不动产所在地（与不动产相关的服务）；
- B. 服务实际发生地（文化、艺术、教育、科学或体育，以及运输或辅助性服务、动产估值服务等领域）；
- C. 运输服务发生地；
- D. 运输工具短期租赁，应税服务发生地为接受服务方使用运输工具提供应税服务的地点；
- E. 消费者租赁运输工具，应税服务发生地为接受服务方所在地或其常设机构所在地；

F. 劳务供应在塞尔维亚境内，但供应商为外国实体（如未在塞尔维亚构成常设机构或无经营分支的法人），该实体有义务指定税务代理；如果未指定，将适用反向征收机制；

G. 如果在旅客运输过程中，在船上、飞机或火车上提供了膳食服务，则船、飞机或火车的出发地将被视为相应服务的提供地（如果旅客运输是双向的，则回程被视为单独的供应）；

H. 对于以电子方式提供的电信服务、无线电和电视广播服务，主管部长在一本特别规则手册中规定纳税地点为服务接受方的设立地、常设机构、永久居留地或住所所在地；服务提供方或者接受方的常住地和暂住地不在同一地点的，按照暂住地确定服务提供地。

③进口货物的纳税地点

进口货物发生地被认为是货物进入塞尔维亚关境的地点。

货物进口至塞尔维亚境内，但进口商为外国实体，则其被认为是税收债务人。

④纳税义务发生时间

增值税纳税义务发生时间（即反映在增值税纳税申报表的时间）以下列时间孰早为准：

A. 提供货物或服务时；

B. 收到款项时，如收到部分或全部预付款。

货物供应的纳税义务发生时间：

A. 向客户或第三方运送货物时；

B. 接受方从供应商提取经组装或安装的货物时；

C. 在货物无需运输情况下，货物所有权转移至货物接受方时。

提供服务的纳税义务发生时间为服务提供完成时，或者持续提供服务期间，或在特定时间段内协商的完成时间。若为特定服务开具特定期间发票，这些服务则被认为是在整个服务期间的最后一天提供的。

货物进口纳税义务发生时间为货物实际进入塞尔维亚关境内的时间。

根据《塞尔维亚增值税法修正法案》，转让或者出租的版权及其他相关权利、专利、许可证、商标，以及其他知识产权，以及与之直接相关的服务的纳税义务发生时间为开具发票的当天。

增值税纳税义务发生时间为货物、劳务提供日期，或者预付款（或部分预付款）支付日期，以二者中先发生者为准。将开票日期作为增值税纳税义务发生时间仅适用于版权、专利、许可权等。针对进口行为，增值税纳税义务发生时间为关税纳税义务发生时间。

2.4.4.2 税款缴纳

无论当期是否需要缴纳税款，纳税人应通过电子申报的方式在纳税期满之日起15或20日内进行纳税申报。扣缴义务人应当在月度申报期期满之日起10日内进行纳税申报。

纳税人应向税务机关缴纳增值税销项税额高于增值税进项税额部分的税款。一般而言，税款缴纳应当与税务申报同时进行。

如果销项税额与进项税额的差额是负数，则纳税人有权申请退税。税务机关应当在申报期限届满的45日内，或者纳税人提出退税申请的45日内，退还多缴的税款。或者，纳税人可以将多缴的税款结转至下一个纳税期进行抵扣。

2.5 消费税 (Consumption Tax)

根据塞尔维亚消费税法，对以下产品的生产商和进口商征收消费税：石油衍生品、生物燃料和生物燃油、烟草制品、酒精饮料和咖啡等。

2016年12月28日发布的《消费税法修正法案》增加了纳税人的法律保障，并规定石油衍生品和生物燃料的最终消费者可以申请消费税退税，即使该石油衍生品被用于能源燃料和原材料。

2020年12月17日，塞尔维亚议会通过了《消费税法修正法案》，重要修订如下：

(1) 自2021年1月1日起，提高非燃烧烟草及电子烟补充液的消费税；

(2) 提高卷烟消费税；

从2021年1月1日至2021年6月30日，卷烟消费税金额从75.25第纳尔/包提高至76.75第纳尔/包；

卷烟消费税将每6个月增加1.5第纳尔/包，直到2025年7月1日，届时卷烟的消费税将达到90.25第纳尔/包；

(3) 延长消费税退税时间。

2021年5月27日，塞尔维亚议会通过了《消费税法修正法案》，内容如下：

烈酒消费税不再按每升酒精饮料来计算（对于不同类型的酒精饮料，计量标准可能会有差异），而该修正法规定烈酒的消费税为纯酒精46,250第纳尔/百升（在20°C的温度下测量）。消费税的计算方法为将基数乘以成品中以百升表示的酒精体积。

2.6 关税 (Customs Duty)

2.6.1 制度演变

塞尔维亚所在地区现存最早的海关法是公元1277年的《杜布罗夫尼克海关条文及相关的案例》和其他书面法律。经过漫长的演变，1883年，塞尔维亚制定了第一部《海关和一般海关关税法典》。1899年1月23日，第一部塞尔维亚王国《海关法》出台，该法规定了详细的海关清关程序，并规定了货物仓储与发生错误时退还关税的程序。当时南斯拉夫王国也适用同一部《海关法》，仅有细微差别。二战之后，这个百废待兴的国家在1945年出台了第一份关于海关事务的规定。之后，1959年的《海关法》规定了海关优先待遇与特定种类进口货物的免税待遇。随着现代化的不断推进，1973年塞尔维亚颁布了新《海关法》，其最大的特点在于对铁路与公路运输行业进行了全面的规定。其后，《海关法》分别在1976年、1979年、1982年、1984年被修订，以适应不断变化的经济社会与现代海关需求。

现行《海关法》在2010年3月3日生效，是塞尔维亚《海关法》与欧盟规定相统一的重要一步，涉及海关程序的标准化以及海关执法的现代化。自从1987年南斯拉夫签订并批准《商品名称及编码协调制度的国际公约》，关税税则也在不断演变以适应现代社会的技术发展。

塞尔维亚关于货物分类的关税税则与《欧盟统一海关关税命名法》一致，并且根据《商品名称及编码协调制度的国际公约》在不断修改、调整。

2016年12月28日，塞尔维亚国会正式通过了关于《海关法》的修订案，该修订案于2017年1月6日生效，自2017年2月5日开始适用，其中关于海关决议的诉讼条款将延期适用。主要修订内容包括：自2017年7月1日起，针对海关决议的上诉由财政部负责；主管海关执行的后续海关审计应遵循监督海关执法人员的相关规定；将海关自由贸易区相关规定的术语与欧盟相关规定进行统一；删除在海外生产的进口设备免关税的条款；提高违反海关规定所处罚的罚金。

2021年11月26日，塞尔维亚议会通过了《海关法修正法案》，自2021年12月17日起实行，主要对《海关法》的部分条款进行了修订。

第17条第6款，知识产权保护请求适用一般行政程序法规定的期限，而不是现行120日的期限。

第24条，规定了与约束性关税信息(BTI)或约束性原产地信息(BOI)有关决定的失效时间，但仍可使用。

第123条第5款规定，如果用报关单代替海关进口汇总申报单，则必须在报关单或暂存申报单中包含必要信息。

第224a条规定，对在塞尔维亚海关以外的国家或关税区修理或改装的货物，且塞尔维亚已与该国缔结了豁免关税的国际协定，则对于经出口加工程序的产品，免除全部进口关税。此豁免不适用于同等货物但未经出口加工程序的产品。

第129条、第235条和第238条，涉及取消临时住所申报、出境简易申报和再出口通知的最后期限。

2.6.2 纳税义务人

根据塞尔维亚《海关法》第89条规定，海关申报人是任何能够出示海关程序所涉货物及所需证件的人，或任何其他可代表该人行事的人。如果申报将向某个特定的人施加义务，则应当由该人亲自或委托他人办理申报。申报人必须是在塞尔维亚成立的法人或塞尔维亚居

民，除非相关申报涉及转运或临时进口，或相关申报仅是偶然发生且海关认为有理由允许该申报。

2.6.3 征收范围及税率

塞尔维亚海关公布的海关税则表作为《海关法》的附属文件分别列出自主关税、协议关税、优惠关税、减让关税及零关税等不同的税率。进口到塞尔维亚的货物，按《海关法》规定的税率征收关税，从价税率适用于在与塞尔维亚贸易中享有最惠国待遇的其他国家组织的货物。唯一的例外是烟草卷烟的税率为从价税率和从量税率相结合。

依据关税税则规定，海关注册税为报关基数的0.5%。塞尔维亚的平均关税率为12%，税率的幅度为0-30%。

按产品类别平均关税税率的调整幅度一般为：

- (1) 塞尔维亚不生产的原材料、零附件、设备的关税税率为0-1%；
- (2) 塞尔维亚生产的原材料、零附件、设备的关税税率为3%-5%；
- (3) 塞尔维亚生产并拥有足够数量的设备关税税率为8%-10%；
- (4) 塞尔维亚国内大量生产的工农业产品的关税税率为15%-30%；
- (5) 塞尔维亚不生产，既属于日用消费品，同时又是再生资源产品的关税税率为10%-20%；
- (6) 进口如短缺将影响居民的生活水平的日用商品关税税率为15%-20%；
- (7) 塞尔维亚有能力生产的日用品关税税率为18%-25%；
- (8) 奢侈消费品的关税税率为30%。

按塞尔维亚海关关税法律规定，与塞尔维亚签订最惠国条款的国家可以享受最惠国待遇，适用优惠的通关税率。

另外，进口农产品和食物都需要缴纳进口关税。相比之下，从欧盟国家进口的农产品和食物适用较低的税率。

表4 塞尔维亚主要商品的进口关税

商品名称	关税税率 (%)	商品名称	关税税率 (%)
------	----------	------	----------

酒类、烟草	10-30	纸浆、纸制品	1-20
矿物原料	1-5	纺织品	0-22
化工产品	1-30	鞋帽	5-30
塑料和橡胶制品	1-20	机械设备	1-15
生皮、毛，皮革	1-10	汽车、飞机	1-20
木制品	1-10	武器及武器装备	1-25

2.6.4 税收优惠

依据《关税法》与《外国投资法》的规定，对外商投资的设备、部件及规定所需物品等实行减免关税。主要有：

(1) 除小轿车、游戏机与赌博机外，外商作为股本投入的进口设备免征进口关税；

(2) 塞尔维亚不生产的设备（需提供商会证明），具备以下理由进口，可免征进口关税：

① 替换在自然灾害、火灾、爆炸、武装冲突或交通事故中毁坏的设备；

② 直接服务于科研、教育与文化、保健、残疾人专业培训及就业相关工作；

③ 直接保护人类生存环境；

④ 为完成与外商长期生产合作合同而进口的原材料、半成品、构件及成品可享受全免关税或减免50%关税的优惠待遇，但前提是必须是塞尔维亚商会证明上述产品在塞尔维亚不生产，或生产的数量有限或产品质量达不到规定要求。

适用于产品全部出口的项目和自由贸易区内的项目的进口原材料和半成品免征关税。

对外国投资项下的设备、固定资产、科研设备、建材、卫生和环保设备及塞尔维亚不能生产的物资等全免进口关税。

塞尔维亚与欧盟、中东欧自由贸易区成员国、俄白哈关税同盟及土耳其等签订了自由贸易协议。自贸区享有以下关税优惠政策：

(1) 来料加工、外发加工或者测试、认证、维修和市场推介等，自贸区用户可在规定的期限内将商品转运至塞尔维亚其他关税区或其他自贸区，并免征关税；

(2) 自贸区用户为商业活动及自贸园区设施建设而进口的货物（如生产出口商品的原材料以及自贸园区建设所需要的设备、机械和建筑材料等）免征进口关税；

(3) 外资项目中作为投资的进口设备免征关税。

2.6.5 应纳税额

应纳税额=进口货物完税价格×所适用的关税税率

2.7 其他税（费）

2.7.1 环境税（Environmental Protection Tax）

塞尔维亚当地政府对以下企业和个人征收环境保护及改善费用：

- (1) 利用公寓、营业场所、土地从事营业活动的业主或承租人；
- (2) 对环境有破坏的法人实体和企业家；
- (3) 从事运输石油和石油衍生物、原材料、化工产品和中间化学产品及其他危险品的卡车所有者。

环境保护及改善费用适用的最大税率是：

- (1) 商业用房每平方米2.64第纳尔，公寓每平方米0.87第纳尔；
- (2) 非环保企业销售原材料、中间产品年收益的0.4%；
- (3) 运输的石油、石油衍生物或其他危险物品每吨100第纳尔。

环境污染税是对污染环境者征收的一种税。环境污染者通过以下方式污染环境将被征税：

- (1) 来自污染源的排放；
- (2) 生产或储存的垃圾；
- (3) 破坏臭氧层的物质；
- (4) 聚乙烯塑料袋。

2.7.2 地方公共设施费(Local Public Facility Fees)

地方公共设施费是专门针对特定商业活动征收的费用。特定商业活动包括使用公共场所用于经营、赌博机维护、广告牌使用、占用公共空间进行建筑工程活动及建筑材料的存放。

地方公共设施费是对地方范围的公司总部及运营部门征收的费用。

小型法人实体和创业企业免征公共设施费用。

新成立的特定行业实体及从事石油衍生品、烟草制品和水泥生产的实体，依据集团所在不同行业和地区，在企业注册成立年度按照小型实体适用的税率征税。

自贸区内部建设可免征用户土地开发补偿金；最大限度减免市政收费以及连接基础设施网络费用；自贸区用户10年免征公共事业税、土地使用金及公共设施使用费等。

2.7.3 财产税 (Property Tax)

在塞尔维亚，财产税由财产权（所有权、使用权等）的所有者支付，财产税申报表在当年的3月31日前提交。

针对遵循国际会计准则和国际财务报告准则的纳税人，塞尔维亚政府对位于其境内的房地产征收不高于上一年度12月31日房地产公允市价0.4%的不动产税。拥有房地产产权的个人和法律主体应缴纳不动产税，包括房屋、公寓、营业场所等建筑物，以及建筑用地、农业用地及森林用地等。

对房地产的“登记价值”征收房地产税，适用0.3%到2%的累进税率。

关于特许经营中涉及的不动产税的处理：如果特许协议的价值超过5,000万欧元，私人合伙人可以就其获得的财产减免不动产税，私人合伙人向特许经营者转让财产可免征财产转让税。可以免税的财产为私人合伙人根据特许协议获得的土地以及在该土地上建造的设施。如果土地和设施将在特许权协议到期后移交给塞尔维亚共和国或授予特许权的国家机构，则私人合伙人可享受减免不动产税待遇。

2.7.4 社会保障税 (Mandatory Social Security Contributions)

依据塞尔维亚强制性社会保险法律规定，塞尔维亚雇主应为员工缴纳社会保险，其中包括养老保险与残疾保险、医疗保险及失业保险，均由雇员和雇主双方共同承担。养老保险与残疾保险、医疗保险及失业保险的缴纳比例分别为24%、11%和1.5%，合计为36.5%，由雇员和雇主各负担一半。社会保险福利的最低缴纳基数为塞尔维亚平均工资的35%，最高基数为平均工资的5倍。

雇主代缴的养老保险作为社会保险福利计入受雇所得，由雇主代扣代缴个人所得税。但是，由雇主代缴的自愿私人养老保险在特定情况下可免征个人所得税。

若塞尔维亚与外派国有协议约定，则外派人员可不在塞尔维亚缴纳社保。

聘用新员工（包括自2014年3月31日增加雇员人数）的雇主有权申请退回在2017年12月31日前支付给新员工的薪金缴纳的薪金税和社会保险福利。2014年3月31日之后开始经营业务的雇主也可享受此激励措施。

符合该项激励措施的新员工应同时满足以下条件：

- （1）雇主与该人员签订了符合劳动法规定的无限期劳动合同；
- （2）雇主于强制性社会保险中央登记处对该人员办理了强制性社会保险注册登记；
- （3）雇佣前该人员在国家失业局连续注册至少6个月（实习生雇佣前连续注册至少3个月）。

2020年12月17日，议会通过了《强制性社会保障保险缴款法》，对于雇佣新员工的雇主而言，其2022年12月31日前支付的工资，免除由雇员和雇主承担的养老保险和伤残保险的缴款义务（《个人所得税法》中进行了相应的更改）。

2.7.5 印花税(Stamp Tax)

印花税依据应税经济凭证的价值征收。如经济凭证无价值，则按统一费率征收。

2.7.6 财产转让税(Property Transfer Tax)

财产转让税，对《不动产税法》规定的转让项目，比如不动产、知识产权等的转让，需以合同金额作为税基，按照2.5%的税率计算缴纳财产转让税，财产转让税的纳税人为财产的出售人。

关于特许经营涉及的财产转让税的相关规定，详见2.7.3 财产税。

2.7.7 继承税和赠与税(Estate Tax and Gift Tax)

继承税和赠与税的税率依据已故者（捐赠人）与财产受益人之间的关系确定，适用1.5%至2.5%的累进税率。

根据塞尔维亚相关规定，继承和赠与将“数字财产”纳入征税对象。这意味着数字财产的继承或赠与也需缴纳继承税和赠与税，其细节受特殊法律约束。

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

塞尔维亚税务机关隶属于塞尔维亚财政部，由大约180个职能单位构成，下设增值税司、消费税司、个人所得税司、社会保障司、财产税司、公司所得税司、收费司、税收程序和税务管理组、避免双重征税协议组等职能单位。

3.1.2 税务管理机构职责

塞尔维亚的税务机关是国家行政机关，负责决定、控制管理及征收公共税收，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；依法决定税收事项；依法履行税收控制职责；税款的常规征收及执行；监控税收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；监管国际税收协定的执行以避免双重征税；开发税收信息系统；管理税收会计；计划及开展税收人员的培训；依法为纳税人提供专业协助；保持税收工作的透明度；依法履行其他涉税相关的行政职能。

2017年1月1日生效的新《税收征管法》规定，财政部将取代税务机关成为新的上诉机构，负责税务部门裁决的诉讼。对于以前的诉讼案件，若2017年6月30日前尚未结案，2017年7月1日开始由财政部接管。

2018年4月28日生效的《税收征管法修正法案》介绍了税务机关的新增业务功能和当地税务管理的统一信息系统，并撤销了负责外汇的税务机关。

3.2 居民纳税人税收征收管理

3.2.1 税务登记

根据《塞尔维亚税收征管法》，企业、组织和个人有义务向税务机关申请纳税人识别号，包括：居民法人、不具有法人资格的机构和组织、非居民企业的常设机构，以及获得收入或拥有应税财产的自然居民等。依法登记的开放式投资基金和替代投资基金，尽管没有法人地位，但应被视为纳税人。根据2020年12月4日通过的《塞尔维亚税收征管法修正法案》，需要申请纳税人识别号的纳税人范围扩展到适用固定税率的个人、从事农业的个人、以及《个人所得税法》规定的其他个人。

不同类型的纳税人税务登记的地点和时限有所不同，例如被确认为大规模纳税人的法人登记应由主管大规模纳税人的税务机关负责，非居民法人的常设机构向常设机构所在地当地的税务机关提交登记申请等。

纳税人均应根据规定及时提交税务登记申请。税务机关应为满足税务登记条件的申请人提供登记证明。如果纳税人未能提交登记申请，税务机关应当依职权，根据有效信息赋予其纳税人识别号。

根据2020年12月4日通过的《塞尔维亚税收征管法修正法案》，若企业创办人拥有其他存在违法活动的企业，则不允许该企业创办人对新办企业资料进行变更。

3.2.2 账簿凭证管理制度

3.2.2.1 账簿设置要求

居民企业法人、外国企业的代表处、居民企业海外子公司、非居民企业法人的常设机构和创业企业，均应当遵从会计法设立会计账簿。会计账簿应使用塞尔维亚语，未使用塞尔维亚语的，纳税人应根据税务机关的要求，附上具有翻译资质的公司或个人盖章签字的翻译件，费用由纳税人自行承担。财会系统中的财务数据应妥善保存以备税务机关查阅。

3.2.2.2 会计制度简介

根据企业规模大小，不同企业遵循的会计准则和审计要求不同。例如，微型实体允许适用中小企业国际财务报告准则或其他规则；小

型企业应遵从中小企业国际财务报告准则；大型企业应遵从国际财务报告准则。

3.2.2.3 账簿凭证的保存要求

依据法律规定，法人实体有义务保存财务报告至少20年，主账簿和日记账至少10年，辅助账簿至少5年。

3.2.2.4 发票等合法票据管理

(1) 增值税发票的开具与保管

纳税人有义务为接受其商品或者服务的其他纳税人开具发票。如果提供的是持续性服务，且持续时间超过一年，则须开具阶段性发票。

允许针对预付款开具发票，预付款在最终结算金额中可冲减。

增值税发票应当包含以下信息：

- ① 发票开具方的名称、地址和纳税人识别号；
- ② 开票地点、开票日期和发票号码；
- ③ 发票接受方的名称、地址和纳税人识别号；
- ④ 货物或服务的类别、数量；
- ⑤ 销售货物或者服务的时间、预付款金额；
- ⑥ 计税基数；
- ⑦ 适用税率；
- ⑧ 增值税税额；
- ⑨ 增值税减免的说明；
- ⑩ 申请递延纳税的说明。

发票应当包含至少两联，一联由发票开具方保管，另一联由货物或服务的接受方保管。

(2) 增值税发票的其他规定

根据2021年12月通过的《电子发票法（草案）修正法案》，从2022年5月1日起，公共部门之间有义务接收、开具、保存电子发票，私营部门有义务向公共部门开具电子发票。自2022年7月1日起，私营部门有义务接收、保存由公共和私营部门开具的电子发票。自2023年1月1日起，私营部门之间交易应开具和保存电子发票。

除增值税发票基本信息外，电子发票还应当包含以下信息：

- ①公用资金账户的唯一ID号和发票开具方的银行账户；
- ②发票接受方的公用资金账户的唯一ID号；
- ③电子发票的编号和日期；
- ④电子发票每个项目的金额以及总金额。

若以电子发票作为入账凭证，除上述电子发票第①、③基本信息以外，还需包括：发票序列号和日期；费用增加或减少的数额；提供货物和服务的电子发票的编号；发出电子发票的开始及结束日期。

若电子发票为作废或红冲的发票，除上述电子发票第①、③基本信息以外，还需包括以下方面：作废或红冲发票的编号及日期；提供货物和服务的电子发票的编号；发出电子发票的开始及结束日期。

自2022年1月1日起，电子发票的开具方和接受方必须先登记注册才能进入电子发票系统，该系统由纳税人的法定代表人（原授权人）进行登记注册，法定代表人也可授权其他自然人注册使用。

2022年12月9日，塞尔维亚议会通过了《电子发票法修正案》。

该法案自2023年1月1日起生效并适用。其中规定以下各项可不开具电子发票：

- ①电力供应和将电力接收到能源系统的服务供应，但最终消费的电力输送除外；
- ②无偿提供商品和服务；
- ③公共性质的收费；
- ④用进行诉讼的法院或其他当局的资金支付法院和其他诉讼的费用和裁决费用。

根据法律规定，对有义务计算的增值税应进行累计电子记录，并以税基、税率和计算的增值税数据分别显示。在特殊情况下，通过显示以下项目的税基、税率和计算的增值税数据，对每项义务单独记录：

①向所得税的支付者提供商品和服务(包括预付款)，商品或服务的供应商是纳税义务人。

②提供货物和服务(包括预付款)，且接收方为纳税义务人。

此外，如果为不存在开具电子发票义务的交易开具电子发票，则

没有义务以电子方式记录相应交易的增值税数据。

自2023年初以来，塞尔维亚共和国财政部两次修订了增值税规则手册。关于发票的开具，规定了许多新的规定和规范。具体为：

①没有义务为非增值税纳税人的个人提供的货物和服务开具增值税发票，但企业家以及根据与财政化相关的法规开具财政收据的供应除外。

②没有义务为规定免税且无权抵扣进项税的货物和服务的供应开具发票，但有义务开具电子发票或财政收据。

③在收到预付款的同一纳税期内，有义务为收到的预付款开具发票，同时有义务为此类供货开具财政收据或电子发票。

④在增值税纳税义务发生日期为发票开具日期的供货电子发票中，供货日期应注明为电子发票开具日期。

⑤即使电子发票的开具日期和供应日期相同，电子发票仍必须包含供应日期信息。

⑥如果增值税纳税人的应收账款不构成货物和服务供应的边际利润，并且当增值税纳税人转让多用途价值凭证时，如果要求开具电子发票，则必须开具增值税发票(例如电子发票)。

如果通过免税证明获得免税权，那么税务管理部门的免税证明编号会被输入到规定有权扣除进项税的免税供应的发票中。另外还规定，在开具部分征收增值税和部分免征增值税的供货发票的情况下，应对征收增值税的供货部分注明增值税开票金额和税额，并对免征增值税的供货部分报酬金额进行注明。以上规定自2023年2月1日起生效。

针对个人的多个独立供应品开具的电子发票可以在其开具的下个月15天内开具，该电子发票的供应日期显示为开具该发票当月的最后一天，该规定自2023年3月1日起生效。

3.2.3 纳税申报

各税种应在规定的申报期限内进行申报，不同税种申报要求与申报期限不同，详见第二章。

此外，2020年3月24日塞尔维亚政府公布的《关于在紧急状态期

间行政程序中截止日期适用方法的法令》未对提交纳税申报表的截止日期做出新规定，在进一步通知之前，计算、申报和缴纳税款的义务仍然维持原法定截止日期。纳税人目前可以按照《塞尔维亚税收征管法》第39条的规定申请延长提交纳税申报表的截止日期。

3.2.4 税务检查

3.2.4.1 纳税评估

塞尔维亚采用自我评估的税收管理体制，要求纳税人自行计算应纳税额并提交申报表。纳税人未按期提交申报表，税务机关若在稽查中发现申报表缺失内容、填写不规范或存在其他重大税务问题，则将在60天内对纳税人出具重新核定应纳税额的报告。

在一个审查期内，税务机关可能对同一笔税款实行不限次数的纳税评估。原则上讲，在同一审核期内对同一笔税款重新实施评估是基于税务机关发现了新情况。

纳税评估和税款征收的诉讼时效通常为5年，从应缴纳税款的次年起算，最长不超过10年，但临时的递延纳税不受诉讼时效限制。

3.2.4.2 税务稽查

税务机关有权在诉讼时效内对纳税义务人的会计记录、纳税申报及相关文件进行税务稽查，通过检查纳税人申报表、会计记录以核实是否存在偷逃税款及未扣缴税款的情况，主要是对纳税人的税收遵从性和纳税风险进行评估。税务稽查需经税务局局长审核通过，并根据专项计划进行。塞尔维亚税务机关并不会定期开展税务稽查工作，且稽查没有明确的截止期。通常来说，税务稽查每3至5年开展一次并覆盖所有税种。

法律授权侦查税收违法犯罪的执法人员，在特定情况下，可以采用限制人身自由之外的侦查措施。例如，根据刑事诉讼法的规定，可以传唤并讯问犯罪嫌疑人，包括拘传，搜查可疑的住宅、工作场所或其他场所，保全证据物品等。搜查人员需要持有搜查令，搜查人员不得少于2人。

如果税务稽查人员在税务稽查过程中发现税务犯罪的事实，应当

制作报告书并提交主管税务机关。主管税务机关应在收到报告书24小时内将报告书连同证据提交至负责税务执法的侦查人员。

3.2.4.3 税务审计

根据《塞尔维亚公司所得税法》，税务机关有权在纳税评估和税款征收的法定时效内，对纳税人的会计记录、纳税申报表以及其他文件资料进行税务审计。税务审计人员可以审核纳税人申报表、会计记录，以及用于申请税收减免和扣缴税款提供的资料。

年度税务审计计划由税务局局长制定。通常，税务机关会通知纳税人税务审计的起始时间。但如果纳税人进行的是未登记注册的非法活动，纳税机关不会通知纳税人税务审计的时间。税务审计人员将对纳税人进行纳税评估，且由税务机关出具纳税评估通知书，要求纳税人注册登记其经营活动、停止其他违规行为，并要求其自接到纳税通知书的45天内缴纳税款。如果纳税人在收到审计令时立即提出口头异议，并说明延期原因，税务机关可以推迟开始税务审计。但纳税人应在收到审计令后24小时内以书面形式向税务机关提出异议。

如果发生了扰乱市场秩序的非法活动，或有迹象表明非法贸易有所增加，财政部将制定特殊的税务审计计划，并在不告知纳税人的情况下进行税务审计。

根据调查对象的不同，税务审计应当在纳税人的营业场所、税务机关的办公场所或者其他地点进行。税务审计人员有权进入纳税人经营场所，并有权进行纳税评估，收集相关文件和资料，有权要求纳税人的雇员提供声明书，查阅账目和交易记录，并暂时查封可能与纳税评估有关的存货、资产及文件资料。

税务审计结束后，税务审计人员应在5日内向纳税人出具一份税务审计结果的报告书，报告的每一页都应有编号和签名，稽核记录应当送交纳税人。纳税人自接到报告书之日起8日内，可就报告中记录的调查结果提出异议。

3.2.5 税务代理

3.2.5.1 塞尔维亚对税务代理的规定

根据《塞尔维亚税收征管法》，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。

塞尔维亚非居民纳税人，有义务在塞尔维亚境内取得收入的10日内指定其税务代理人。如果非居民纳税人的所得已缴纳了预提税，则没有义务进行纳税申报，无需指定代理人。

3.2.5.2 塞尔维亚税务代理市场现状

除法定代理人外，某些情况下，税务机关可依职权指定税务顾问或律师作为指定代理人。例如，非居民企业没有在规定时限内向税务机关告知其税务代理人时，税务机关可依职权为非居民企业指定代理人。

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，建议纳税人谨慎选择具有专业资质的税务代理，例如专业的税务顾问或律师，在必要的情况下，可以参考与税务机关合作的税务顾问或律师。税务顾问同时担任纳税人的税务代理人的，还必须有委托书，其进行的税务咨询活动应由单独的法律加以规范。

3.2.6 法律责任

税收违法犯罪常见的形式包括全部或部分偷逃税款、制作或提交虚假的纳税申报文件、妨碍征收管理、非法交易以及其他与逃税或帮助逃税相关的非法行为。税金估算、征缴、退回等业务的执行权期限为10年，但对税务违法行为可终身追溯。

3.2.6.1 违反基本规定的处罚

(1) 未依法登记处罚

未依法登记的纳税人将被处罚款。例如，企业法人将被处以10万至200万第纳尔的罚款；独资经营企业将被处以5万至50万第纳尔的罚款。

(2) 会计核算违法处罚

根据《塞尔维亚会计法》规定，纳税人应根据企业规模适用不同的会计准则，主要包括《国际财务报告准则》和《国际会计准则》。

会计核算是纳税计算的基础，因会计核算引起的税金计算错误会造成一定的罚款；税务机关在税务稽查和税务审计过程中，可以依职权查阅纳税人的会计账簿，以及在特定情况下，有权进入纳税人的会计系统调取资料，因此会计核算的不完善可能引起税务机关对纳税人进行一定的纳税调整及罚款处罚。

未按税法规定保存记录或账簿，未进行盘存或者通过日常账户支付，未签订合同或者未向第三人提交文件、数据或者通知的纳税人法人，存在上述情形之一且情节轻微的，处以10万至200万第纳尔的罚款。

（3）纳税申报违法处罚

根据《塞尔维亚税收征管法》，企业纳税人和个人纳税人不合规的纳税申报将面临不同程度的罚款。企业法人和创业企业纳税人可能因未申报纳税、税额计算错误、未及时缴税等情况，构成轻微税收违法犯罪，举例说明如下：

①企业法人和创业企业纳税人因纳税申报、税额计算和税款缴纳构成的轻微税收违法犯罪：企业法人和创业企业如未能依法纳税申报，税额计算错误且未按规定及时缴纳税款，将因轻微的税收犯罪，被处以税务机关核定税额的15%至20%的罚款；企业法人和创业企业如税额计算正确，但未能依法纳税申报且未按规定及时缴纳税款，将因轻微的税收犯罪，被处以税务机关核定税额的10%至15%的罚款；企业法人和创业企业如未能依法纳税申报，但税额计算正确且按规定及时缴纳税款，将因轻微的税收犯罪，被最高处以税务机关核定税额1%的罚款；其他因未纳税申报、税额计算错误、未及时缴税引起的轻微税收违法活动。

②企业法人和创业企业纳税人因少申报税款引起的轻微税收违法犯罪包括：企业法人和创业企业纳税申报的税金小于实际应申报缴纳的税金时，纳税人将被最高处以税金差额1%的罚款；如果上述税金差额相当于在纳税申报表中申报数额的5%至25%时，纳税人将被处以税金差额5%的罚款；如果上述税金差额相当于在纳税申报表中申报数额的25%至50%时，纳税人将被处以税金差额15%的罚款；

如果上述税金差额相当于在纳税申报表中申报数额的**50%**以上时，纳税人将被处以税金差额**35%**的罚款；其他因少纳税申报税款引起的轻微税收违法情形。

2020年11月26日通过的《税务程序和税收管理法》将增值税相关的税务违规行为界定为一种新的涉税犯罪，具体包括以下情形：

纳税人在过去连续**12**个月内未申报或虚假申报，不缴或少缴增值税税款，逃税金额超过**100**万第纳尔的，处以罚款和一至五年有期徒刑；逃税金额超过**500**万第纳尔的，处以罚款和二至八年有期徒刑；逃税金额超过**1,500**万第纳尔的，处以罚款和三至十年有期徒刑。

纳税人在过去连续**12**个月内进行虚假申报，骗取增值税退（抵）税金额超过**100**万第纳尔的，处以罚款和一至五年有期徒刑。

此外，还对上述负有刑事责任的个人实施一至五年的禁止从业、限制活动等安全措施。

（4）破坏税收征管和税务审计的处罚

故意破坏未到纳税期限或未经评估的税收证据，提供与税务审计或强制执行有关虚假信息的，强制执行对象被处理、隐匿、毁损或者致使该对象不能使用的，处以罚款和一年以下有期徒刑。

3.2.6.2 不履行纳税义务处罚

（1）对不缴或少缴税款的处罚

《塞尔维亚税收征管法》规定了不同情况下的罚款措施，如下所示：

如果纳税人自行核定了税额，但是未提交纳税申报表且未缴纳税款，罚款金额为欠缴金额的**20%**至**75%**，罚款金额不低于**40**万第纳尔，不高于**1,000**万第纳尔；

如果纳税人履行了纳税申报义务，但是未缴纳税款，罚款金额为欠税金额的**10%**至**50%**，罚款金额不低于**25**万第纳尔，不高于**1000**万第纳尔；此外，在最终裁决可执行之日起两年内，税务机关还可以向纳税主体的负责人宣布禁止从事某些活动，禁止时长为六个月至三年。

如果纳税人未在规定时间内提交纳税申报表，或未自行核定税

额，或未在规定期限内缴纳税款，罚款金额为欠税金额的**30%至100%**，罚款金额不低于**50万第纳尔**，不高于**1000万第纳尔**。

(2) 对不履行扣缴义务的处罚

扣缴义务人未履行扣缴义务，根据情况将被处以**10万至60万第纳尔**的罚款。

(3) 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，纳税人还可能面临在最终裁决可执行之日起两年内被采取为期六个月至三年禁止经营措施的风险。

延迟缴纳税款适用的利率以塞尔维亚国家银行发布的年利率为基准，再加**10个百分点**，并适用单利计息方式。

3.2.6.3 其他处罚

(1) 提供违禁财税设备、软件的处罚

2022年12月20日塞尔维亚议会通过的《税收程序和税收征管法修正案》引入了两项新的犯罪行为，具体内容为使用违规提供违禁财税设备、会计核算等软件用于逃避税务登记和偷税漏税。对于上述罪行，没收作案的电子装置、设备和相关软件，同时对纳税主体的负责人采取为期一年至五年的禁止从事职业活动的措施。

(2) 其他违规行为的处罚

在税务审计中有以下违规行为之一的纳税人将被禁止商业活动：

①提供的货物和服务没有与评估税收相关的可靠性文件；

②未将每日销售额存入银行账户；

③未与员工签订劳动合同且未向主管税务机关进行强制性社会保险备案；

④未通过税控收款机、电子税控设备或其他规定方式记录货物供应活动。

针对上述违规行为，禁止商业活动的具体措施如下：

①首次违规禁期为**15天**；

②二次违规禁期为**90天**；

③三次违规禁期为1年。

3.2.7 其他征管规定

3.2.7.1 股息、利息及特许权使用费

塞尔维亚居民企业向其非居民企业股东支付股息、利息和特许权使用费应代扣代缴预提税。扣缴义务人应于股息实际支付时履行代扣代缴义务。

塞尔维亚居民企业向个人股东支付的股息、利息和特许权使用费,无论该个人股东是塞尔维亚居民或非居民,均应代扣代缴预提税。

3.2.7.2 分包款

支付给法人实体或承包商的分包款,无需履行代扣代缴义务。支付给个人(非纳税人企业员工)的分包款,应按照个人取得的“其他所得”,适用20%的预提税,履行扣缴义务。

3.2.7.3 技术及服务费

支付给法人实体或承包商的技术费和服务费,无需履行代扣代缴义务。支付给个人的技术或服务费,应按照个人取得的“其他所得”,适用20%的预提税,履行扣缴义务。

3.2.7.4 其他

(1) 税款代扣代缴

支付方向个人支付下列所得,均应当履行代扣代缴义务,具体包括:工资薪金、不动产转让所得、租赁所得、中奖所得、保险所得和其他所得(包括董事费、资产处置所得等)。

(2) 税收强制程序

根据2022年12月20日塞尔维亚议会通过的《税收程序和税收征管法修正案》规定,税务机关在未批准纳税人提出的延期缴纳税款申请之前,不影响税收强制程序的执行。对于税务机关批准的延期缴纳的税款,暂停启动强制征收程序。

根据2020年3月20日塞尔维亚政府发布的法令,对已被准予按照《塞尔维亚税收征管法》第73-74b条的规定延期纳税的纳税人,

在紧急状态期间，从**2020年3月**开始已到期需要缴纳税款的，税务机关将不会取消延期纳税的决定或者启动强制征收程序，在此期间，欠税不征收滞纳金。

(3) 特殊规定

基金管理公司接收税务行政决定的地址应是在规定登记册中注明的基金管理公司的注册办事处地址，即在商业登记处登记的用于接收邮件的地址，并且税务行政决定在以下情况下被视为送达：送交基金管理公司负责人、代理人、税务代表以及员工。

3.3 非居民纳税人的税收征收和管理

3.3.1 非居民税收征管措施简介

3.3.1.1 登记备案

包含个人和法人在内的非居民纳税人，未在塞尔维亚境内设立常设机构，或在塞尔维亚境内取得与常设机构业务无关的收入或财产，自在塞尔维亚境内取得收入或应税财产之日起**10**日内，应向税务机关报告其指定的税务代理人。非居民纳税人取得需缴纳预提税款的收入，而纳税人对此项收入无申报纳税的义务时，纳税人无需委托税务代理人。

非居民法人的常设机构、符合委托代理人规定的非居民法人或非居民个人应当到税务机关办理登记，并取得纳税人识别号。非居民法人常设机构应当向其总机构所在地的税务机关报送登记表；符合委托代理人规定的非居民法人或非居民个人应当向税务总局报送登记表。

非居民企业和扣缴义务人均应进行税务登记且取得**9**位数的纳税人识别号。为享受协定的优惠税率，所得取得方应提供所在国的税收居民身份证明，并提交给税务机关进行审核。

非居民纳税人若未在塞尔维亚构成常设机构或者总部，则无需进行增值税注册。**2016年12月28日**通过的关于增值税的修订法案规定了外国供应商向非应税人提供增值税应税货物或劳务的需要进行增值税登记。虽然适用于居民纳税人的强制性增值税注册登记义务并不适用于非居民纳税人，但如满足上述情况，非居民纳税人也应履行登

记义务。

3.3.1.2 分类管理

(1) 非居民纳税人在境内设立机构场所

外国企业的常设机构需独立核算收支数据以及其他可以确定常设机构在塞尔维亚取得利润的相关信息。常设机构纳税方式可参照塞尔维亚居民企业纳税方式。

(2) 非居民纳税人在境内未设立机构场所

非居民纳税人应指定税务代理人协助其进行纳税申报，在取得所得的**15**天内向税务机关提交纳税申报表，税务机关基于纳税申报表进行判定。

3.3.2 非居民企业税收管理

3.3.2.1 所得税管理及源泉扣缴

《公司所得税法》规定公司所得税对非居民法人实体从塞尔维亚居民企业所取得的收入征税。因此，该法规定征税对象为非居民实体在塞尔维亚的常设机构，应就其股息、特许权使用费、利息、动产与不动产租赁所得征收预提税。自**2016年3月1**日起，若在塞尔维亚境内提供或使用，或者转提供或使用非居民企业提供的服务，则就非居民企业服务费用征收预提税。根据所得税法，居民企业必须就向非居民实体所支付的股息、特许权使用费、利息和租金，包括自**2016年3月1**日起所支付的服务费，计算并缴纳**20%**的预提税。另外，非居民纳税人按**20%**缴纳资本利得税，并应委托财务代理在销售交易日之后的**30**天内提交资本利得纳税申报表。若塞尔维亚与收入取得方所在国已签订了税收协定，则可享受税收优惠税率。

为了享受税收协定中的优惠税率，作为收入取得方的外国实体应当提供税收居民身份证明。以所在国格式开具的税收居民身份证明也能适用，但须提供经认证的塞尔维亚语译文。

非居民企业所在地若位于避税地，则按其收入的**25%**缴纳预提税。该税率适用于上述法人实体在塞尔维亚产生的下列收入：特许权使用费、利息、不动产与动产租赁收入、以及服务产生的收入（服务

提供或使用地点不局限于塞尔维亚境内)。

2020年12月17日通过的《公司所得税法修正法案》规定，除避免双重征税条约另有规定外，非居民企业自不具有法人资格的另类投资基金中所实现的收入被视为股息收入，需要缴纳预提所得税。

3.3.2.2 增值税管理

非居民企业在塞尔维亚境内提供货物或劳务服务，若取得所得且所得未缴纳预提税的情况下，应当在取得所得的10日内向税务机关报告其指定的税务代理人。

2019年10月7日通过的《增值税法修正法案》明确规定，如果境外企业提供按规定免征增值税并可以抵扣增值税进项税的商品或服务，那么该境外企业也有在塞尔维亚指定税务代理和进行增值税税务登记的义务。

在增值税登记手续中，纳税人需提交登记表。税务机关办理有关手续后，颁发增值税登记证书。增值税登记表必须通过税务机关的门户网站以电子方式提交给税务机关。纳税人在过去12个月的应税营业额超过800万第纳尔的，应当在不晚于首次申报期限届满之日，向主管税务机关报送登记表。

在增值税变更登记中，如果纳税人变更了地址、公司名称、经营范围等，应在变更之日起15日内向塞尔维亚商业登记机构报告(相关文件可在线提交)。塞尔维亚商业登记机构再将这些信息提交给税务管理部门。

此外，连续12个月内营业额总额不足5000万第纳尔的纳税人，最晚可以在自然年度1月15日之前向主管税务机关提出变更纳税期限的申请，且一经核准，至少12个月内不得再次变更。从2020年1月1日起，此类申请必须通过税务管理门户网站以电子方式提交。

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

根据塞尔维亚《公司所得税法》，关联方的定义为各方可以对其交易的条件或者经济结果产生直接影响的有特殊关系的实体。可以构成关联关系的情况如下：

(1) 如果某一实体有可能对另一实体所做出的商业决策具有控制权或具有相当大的影响力，那么二者则构成关联关系（持有至少25%的股份即视为有控制权，持有至少25%的投票权即视为对商业决策有影响力），上述条件同样适用于直接或间接持有的情况；

(2) 如果同一人以上述方式直接或间接管理、持有或控制两家企业，则这两家企业被视为关联企业；

(3) 持有至少25%的股份或持有至少25%投票权的股东的直系亲属成员，也被视为关联方，但这些成员所拥有的公司不包括在内；

(4) 无论在塞尔维亚公司中直接或间接持有的股份或投票权的百分比是多少，避税地税收管辖地的居民企业都被视为关联方。

4.1.2 关联交易基本类型

塞尔维亚的转让定价规则基本遵循OECD《转让定价指南》，根据该指南，关联交易的基本类型主要包括：

- (1) 有形资产的购销、转让和使用；
- (2) 无形资产的转让和使用；
- (3) 劳务交易；
- (4) 资金融通。

4.1.3 关联申报管理

关联方之间的交易须遵循独立交易原则，须准备相关特定文档且于关联交易年度次年的6月30日之前向税务机关提交转让定价报告和其他要求的资料。

4.2 同期资料

4.2.1 分类及准备主体

塞尔维亚转让定价规则的制定结合了OECD的转让定价方针和本国实际情况。纳税人在提交年度纳税申报表时必须同时准备并提交与关联方交易中转让定价等事项有关的资料。另外，根据塞尔维亚现有的转让定价规定，除融资交易外，纳税人满足以下任意一个条件，就需要提交简易版的“转让定价报告”（仅需包含关联方基本信息、关联交易的种类及金额）：

（1）临时性交易（一次性交易），并且该纳税年度的交易额不超过增值税注册的门槛金额（约6.5万欧元）；

（2）与同一关联方在同一纳税年度内交易总额不超过增值税注册的门槛金额（约6.5万欧元）。

4.2.2 国别报告的具体要求及内容

转让定价同期资料应与资产负债表及纳税申报表一同递交税务机关。

塞尔维亚《转让定价规则手册》中首次规定了有关转让定价同期资料的详细要求。同期资料必须包含以下信息：

- （1）集团分析；
- （2）业务分析；
- （3）功能风险分析；
- （4）转让定价验证方法的选择；
- （5）结论以及附录。

4.2.3 其他要求

转让定价同期资料应自所属期结束6个月内递交至税务机关，如有特殊情况，经税务机关同意，可延长90天。

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则

塞尔维亚的转让定价规则基本遵循OECD《转让定价指南》。

4.3.2 转让定价主要方法

纳税人可自行选定最适合自身的转让定价方法用于集团内部交易定价。塞尔维亚《转让定价规则手册》中的5种转让定价方法与OECD《转让定价指南》中的转让定价方法大致相同，分别为可比非受控价格法、成本加成法、再销售价格法、交易净利润法以及利润分割法，如果上述方法均不适用，根据《公司所得税法》规定，可以选用其他符合独立交易原则的方法。纳税人选择最适合的转让定价方法时，应充分考虑下列因素：

- (1) 交易的性质；
- (2) 因素的可获得性及可靠性；
- (3) 关联交易与非关联交易之间的可比性；
- (4) 利用非关联方的财务数据判定关联交易公允价格的适当性；
- (5) 假设的性质及其可靠性。

4.3.3 转让定价调查

税务机关有权对纳税人进行转让定价调整。纳税人可以选择通过二审程序进行上诉或直接通过法院启动司法程序。如纳税人被税务机关调查，税务机关要求纳税人提供转让定价同期资料，纳税人应于税务机关提出要求的30天内提交。

如果纳税人未能提交转让定价同期资料或提交的资料不完整，将受到以下处罚：

- (1) 企业将受到10万至200万第纳尔不等的处罚；
- (2) 企业管理层人员将受到1万至10万第纳尔不等的处罚；
- (3) 税务机关将对调整的价格差额征收15%的公司所得税。

塞尔维亚财政部尚无罚金减免政策，但是纳税人可以申请最长90天的宽限期用以准备转让定价资料。

塞尔维亚税法所规定的纳税义务评估的5年时效期同样适用于转让定价调整。该5年时效期从纳税义务产生年份的次年起开始计算。

4.3.4 转让定价修正法案

2014年1月28日，财政部通过了《转让定价规则手册》修订法案，主要修改内容如下：（1）某些非重复性或小额交易适用简易报告，即只需报告交易概要、定价估值及关联双方名称；（2）非关联方交易的服务或货物成本可作为关联交易的内部可比对象，前提是两个交易的交易条件具有可比性。

2019年12月发布的《转让定价规则手册》规定，纳税人自2019年1月1日之后从关联方取得的固定资产，采用《公司所得税法》第10b条规定的税收折旧方式的，该纳税期间以及接下来的4个期间的调整总额应包括该资产的转让价格与其公平成交价格之间差额的20%。也就是说，根据以前的规则，税基为转让价格与公平成交价格之间较低的金額，对于2019年1月1日之后从关联方购得的资产，折旧按照纳税人账簿中记载的购置价格计算，转让价格与独立交易价格之间的差额在取得后的5个纳税期内进行调整。

如上所述，在转让定价文档中，纳税人有义务披露资产的关联交易价格与其独立交易价格之间的差额。在每个纳税期间内，该差额将会按照上述方法调整。

塞尔维亚财政部现已公布了适用于2021年的《独立交易利率手册》，规定了独立交易原则下关联方之间借贷款的最新标准利率。并分别于2022年12月，2023年3月调整了独立交易利率值，与2021年相比先调低后调高，且增加了人民币的规定利率值。下表为财政部最新公布的2023年独立交易利率：

表5 《独立交易利率手册》规定利率

银行与金融机构		其他法律实体	
货币	独立交易利率 (%)	短期贷款	
欧元	3.25	货币	独立交易利率 (%)
瑞士法郎	2.63	欧元	2.98
美元	4.43	第纳尔	3.88
瑞典克朗	3.70	美元	3.18
英镑	1.88	长期贷款	
人民币	4.01	/	/
卢布	1.91	欧元	3.22

短期贷款		第纳尔	4.74
第纳尔	1.48	美元	4.28
长期贷款		瑞士法郎	7.84
第纳尔	4.47	/	/

《公司所得税法》规定，纳税人在确定其独立交易利息支出/收入时可以选择以下两种方式之一，一经选定，适用于该企业所有公司间贷款，且所属期内不得更改：

- (1) 采用《独立交易利率手册》中规定的利率；
- (2) 采用OECD规定的基本方法选取独立交易利率。

4.4 成本分摊协议管理

塞尔维亚无成本分摊协议管理规定。

4.5 资本弱化

4.5.1 判定标准

依据资本弱化规则，向关联公司支付的利息可在税前扣除，前提是借款金额不得超过当年净权益的4倍，银行与融资租赁公司的适用比例为10倍。纳税人的净权益等于年初总资产与总负债的差额与年末总资产与总负债的差额之间的平均值，而来自关联方的借款金额是用当年的日均数额计算而得的。

4.5.2 税务调整

根据转让定价规则，纳税人必须根据资本弱化规则证明可以税前扣除的利息是符合独立交易原则的，否则可能会做相应的纳税调整。也就是说，如果来自关联方的借款金额超过了4:1（银行与融资租赁公司为10:1），那么超过比例的借款所对应的利息金额不能税前扣除。

4.6 法律责任

建议投资人遵循塞尔维亚转让定价相关规定，关联交易要符合独立交易原则，否则可能面临一定金额的罚款，同时还可能被税务机关重点关注。

第五章 中塞税收协定及相互协商程序

5.1 中塞税收协定

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》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。

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《中塞税收协定》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》(以下简称《中塞税收协定》)。

截至2023年1月1日,共有64个国家(地区)与塞尔维亚缔结税收协定。塞尔维亚于2018年4月19日签署了《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移(BEPS)的多边公约》,该公约将已签署双边税收协定的缔约国双方都纳入公约涵盖的税收协定范围。

5.1.1 中塞税收协定案文

1997年签署的《中塞税收协定》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。该协定自1998年1月1日起正式生效执行。

协定原文链接地址如下:

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153544/content.html>

5.1.2 适用范围

5.1.2.1 主体范围

《中塞税收协定》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。

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。然而，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。
双重居民身份的确认：

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，应认为是其有习惯性住所居住所在国的居民；

(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。

5.1.2.2 客体范围

在适用客体方面，《中塞税收协定》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，在塞尔维亚适用于公司所得税、财产税、对从事国际运输活动取得的收入征收的税收。另外，本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，协定采用领土原则和税法有效实施原则相结合的方法。在认定中国和塞尔维亚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区域。

（注：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塞尔维亚共和国的领土范围）

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。对于赴塞投资或者从事经营活动的中国居民来说，是否按照《中塞税收协定》的规定构成在塞尔维亚的常设机构，对于其税收成本具有重要影响。因此，在明确《中塞税收协定》的适用范围后，有必要了解常设机构的概念以及《中塞税收协定》对于常设机构的具体规定。

《中塞税收协定》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、代理型常设机构。协定规定的负面清单的功能在于阻却常设机构的构成。

根据《中塞税收协定》，第5条“常设机构”特别包括：

- （1）管理场所；

- (2) 分支机构；
- (3) 办事处；
- (4) 工厂；
- (5) 作业场所；
- (6) 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) 专为本款第(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

《中塞税收协定》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收入类型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。

中国居民从位于塞尔维亚的不动产取得的所得（包括农业或林业所得），可以由塞尔维亚征税。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，但该企业通过设在塞尔维亚的常设机构在塞尔维亚进行营业的除外。如果该企业通过设在塞尔维亚的常设机构在塞尔维亚进行营业，其利润可以在塞尔维亚征税，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进行营业发生的各项费用，包括行政和一般管理费用，不论其发生于该常设机构所在国或者其他任何地方。

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。航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。如塞尔维亚居民企业向中国投资者支付股息，塞尔维亚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。如塞尔维亚居民企业向中国企业支付利息，塞尔维亚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，若利息支付给以下主体，则适用零税率：

- (1) 缔约国政府、政治分支机构或地方当局；
- (2) 缔约国中央或国家银行；
- (3) 缔约国另一方政府、政治分支机构、地方当局控制或主要拥有的金融机构。

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《中塞税收协定》第12条第1款和第2款有关特许权使用费的相关规定。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。如塞尔维亚居民企业向中国企业支付特许权使用费，塞尔维亚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

中国居民转让位于塞尔维亚的不动产取得的收益，可以在塞尔维亚征税。转让中国企业在塞尔维亚常设机构营业财产部分的动产，或者中国居民在塞尔维亚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，可以在塞尔维亚征税。

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塞尔维亚的不动产所组成，则其转让股份所取得的收益可以在塞尔维亚按20%的税率征税。

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

“独立个人劳务”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。

中国居民在塞尔维亚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，塞尔维亚可以仅对属于该固定基地的所得征税；中国居民在塞尔维亚停留连续或累计达到或超过183天，在这种情况下，塞尔维亚可以仅对在塞尔维亚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，除在塞尔维亚从事受雇的活动以外，应仅在中国征税。在塞尔维亚从事受雇的活动取得的报酬，可以在塞尔维亚征税。

中国居民因在塞尔维亚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塞尔维亚停留连续或累计不超过183天；该项报酬由并非塞尔维亚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塞尔维亚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：在塞尔维亚受雇从事建筑工地、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、工程或活动在塞尔维亚未构成常设机构；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

中国或塞尔维亚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

中国或塞尔维亚一方、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。

中国或塞尔维亚一方、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所承认的教育机构从事教学或研究的目的，从而停留在该缔约国一方。对其从事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年内免于征税。

上述规定仅适用于为了公共利益而非主要为了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、接受教育或培训而收到的来源于该缔约国以外的款项，该缔约国一方应免于征税。

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 塞尔维亚税收抵免政策

5.1.5.1 企业境外所得的税收抵免办法

根据2019年12月通过的《公司所得税法修正法案》规定，当纳税人取得来源于境外的劳务所得，并且在境外缴纳了预提所得税，其有权抵免该所得在境外缴纳的税款。抵免限额不得超过在境外缴纳的预提所得税金额，且不得超过以劳务收入的40%为基数并适用15%的税率计算的金额。

(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）分别汇总计算（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。详细文件参见《财政部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〕84号）。

塞尔维亚居民企业从其他塞尔维亚居民企业获得的股息不需缴纳公司所得税。从非居民企业获得的股息将被视为塞尔维亚公司的应纳税收入，并缴纳15%的公司所得税。塞尔维亚企业在海外支付的股息预提税和相关公司所得税(由其非居民子公司支付)，只要纳税人持有子公司至少10%的股份长达1年以上，然后提交纳税申报表，就可以享受税收抵免。如果纳税人持有子公司10%以下的股份，税收抵免不应超过该收入在塞尔维亚应缴纳的税额。未抵免税款可由母公司结转5年。居民纳税人也有权减少其在境外支付的利息和特许权使用费的预扣税款。税收抵免不应超过该收入在塞尔维亚应缴纳的税额，且余额不得结转。

5.1.5.2 个人境外所得的税收抵免办法

根据2019年实施的《中华人民共和国个人所得税法》第7条、《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。所称“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。所称“纳税人境外所得依照本法规定计算的应纳税额”，是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。

5.1.5.3 税收饶让条款相关政策

塞尔维亚缔结的税收协定中，部分协定制定了税收饶让条款，这些国家包括：阿尔巴尼亚、阿塞拜疆、波斯尼亚和黑塞哥维那、保加利亚、中国、塞浦路斯、埃及、希腊、匈牙利、朝鲜、科威特、利比亚、马其顿、马来西亚、摩尔多瓦、巴基斯坦、波兰、卡塔尔、罗马尼亚和斯里兰卡。

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，应包括在该缔约国另一方应该缴纳，但按照该缔约国另一方的税收优惠规定而给予减免的税收。当按照本协定的规定，塞尔维亚居民取得的所得或拥有的财产在塞尔维亚免税时，塞尔维亚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视同已缴税来进行抵免。

5.1.5.4 消除双重征税

《中塞税收协定》第24条规定避免双重征税办法如下：

（1）在中国：

中国居民从塞尔维亚取得的所得，按照本协定规定在塞尔维亚缴纳的税额，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。

（2）在塞尔维亚：

①塞尔维亚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，塞尔维亚应允许：

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，塞尔维亚居民取得的所得或拥有的财产在塞尔维亚免税时，塞尔维亚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

1997年协定的无差别待遇条款规定了中塞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，即中国国民在塞尔维亚投资应与塞尔维亚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，即中国企业在塞尔维亚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，其税收负担不能比塞尔维亚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，即中国企业向塞尔维亚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，在计算塞尔维亚企业的应纳税所得额时，应对中国企业支付的款项与对塞尔维亚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，即中国企业在塞尔维亚的子公司无论出资形式或比例如何，不应比塞尔维亚其它类似企业税收负担更重。

5.1.7 在塞尔维亚享受税收协定待遇的手续

5.1.7.1 塞尔维亚执行协定的模式

根据《塞尔维亚公司所得税法》第40条，存在税收协定的前提下，非居民纳税人有义务根据塞尔维亚财政部的要求，向所得的支付方即塞尔维亚居民企业，提供非居民纳税人所在国的税收居民证明以适用协定税率。

若中国“走出去”纳税人需要在塞尔维亚申请享受税收协定，可以根据《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

暂未找到塞尔维亚相关规定。

5.2 《中塞税收协定》相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

OECD在2008年7月发布的修订后的《经合组织税收协定范本》（以下简称“经合范本”）第25条第5款中建立了某种旨在解决国际税收争议的仲裁机制，即相互协商程序，目的是解决两国主管当局的税收协定争议，并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机制。

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

1997年《中塞税收协定》第26条协商程序条款为两国主管当局之间的协商机制提供了法律依据：

（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机关相互协商解决，以避免不符合本协定的征税。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) 缔约国双方主管机关为达成第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。

另外，为规范与外国（地区）税务主管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日起施行。

5.2.3 相互协商程序的适用

5.2.3.1 申请人的条件

根据《中塞税收协定》相互协商程序条款规定，当另一方缔约国的措施导致或将导致对申请人不符合税收协定规定的征税行为时，申请人可以将案情提交至本人为其居民的缔约国主管机关。只有在申请人为中国税收居民的情况下，中方主管机关方可受理其申请并就其所遇到的税收协定问题与塞尔维亚方主管机关进行相互协商。此外，如果案情属于《中塞税收协定》第25条第1款（非歧视待遇），申请人可以将案情提交至本人为其国民的缔约国主管机关。

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属于税收协定的适用范围。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了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可以就该条款使用相互协商程序，而在其他的条款中未提及

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。《国家税务总局关于发布〈税收协定相互协商程序实施办法〉的公告》（国家税务总局公告2013年第56号）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《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的问题进行明确，但从《OECD税收协定范本注释》中来看，3年是建议的最短时限，若协定中未约定期

限的，应认为该期限不超过3年。

关于该期限的开始点，也就是纳税人有权申请启动协商程序的时间节点如何确定，《OECD税收协定范本注释》中并未给出明确的界限，该问题一般由各国通过国内法进行规定。关于这一问题，中国尚未做出明确规定，根据中国《税收协定相互协商程序实施办法》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，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《税收协定相互协商程序实施办法》第14条第4款，“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

根据《OECD税收协定范本》条款中的用语“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”可以看出一国税务当局对是否应当事人的申请启动相互协商程序有一定的自由裁量权利。但税务当局何时可以拒绝当事人的申请，当事人是否有权诉至法院要求税务当局启动该程序，在OECD协定解释中并没有明确的答复，通常情况下这些问题都会留待各缔约国通过国内法规范。

理论上来说，与其他国家就税收问题展开磋商是涉及国家主权的行為，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。但当主管当局通过审查认为申请理由不够充分时有权拒绝纳税人申请，并且纳税人无权通过法院强制要求主管当局执行该程序。

根据《税收协定相互协商程序实施办法》规定，中国纳税人提出启动相互协商程序的申请需经两个步骤：

(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。

从《税收协定相互协商程序实施办法》可以看出，在该程序中省级税务机关只是对纳税人申请的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，将有权进行异议申请。但对当总局收到上报申请后决定不予受理时，该决定将具有终局性，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。

5.2.5.2 相互协商程序与司法判决的关系

通常认为，如果两国主管机关进行协商讨论的问题已产生了生效的税收和解或司法判决，那么两国主管机关在进行相互协商时，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。

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。因两国主管机关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还可以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 《中塞税收协定》争议的防范

《中塞税收协定》争议是指中塞之间因税收协定条款的解释和适用而引发的争议，从本质上来说，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。

从税收争议主体上来看，国际税收争议可能存在两种情况：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，在中国与塞尔维亚间的国际税收利益分配活动中，两个主权国家通过签订国际税收协定的方式来协调彼此之间的国际税收利益分配关系。中国和塞尔维亚间的国际税务争议主要表现为中国和塞尔维亚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义务得到全面的善意执行；确保执行程序可以有效避免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《中塞税收协定》及塞尔维亚税法的具体规定，完善税务风险的内部控制与应对机制，妥善防范和避免《中塞税收协定》争议，及时申请启动相互协商程序确保税收协定正确和有效适用，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 在塞尔维亚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

在塞尔维亚投资设立企业的形式包括4种类型：股份公司、有限责任公司、合股公司及合伙公司。无论申请注册何种形式的企业，均需到塞尔维亚商业注册署办理注册手续。注册企业的主要程序包括注册申请、注册审批、申请统计代码、刻制公司印章、设立银行账号、申请增值税号等。具体而言，首先应在初级法院、市政府或公证处对公司章程进行公证；其次，设立银行账户，支付手续费并取得支付凭证作为企业注册后续所需文件；再申请登记证、税务识别号、养老金证书和健康基金证书，并为设立银行账户提供预留印鉴；刻制公司印章；与雇佣组织或基金会签订雇佣合同。未依法登记的纳税人将被处罚款，例如，企业法人将被处以10万至200万第纳尔的罚款；独资经营企业将被处以5万至50万第纳尔的罚款。除将面临一定的处罚之外，税务机关在进行税务审计时也不再提前告知企业。

另外，对有意向到塞尔维亚就业的外国人来说，在抵达塞尔维亚后的24小时内须向当地警察机构申办临时居留许可。就业者凭临时居留许可可在30日内向塞尔维亚国家就业局申办工作准证。目前塞尔维亚给予中国人的工作许可为临时工作准证，期限为3个月至1年，到期须申办延期，延期确认以首次申请为准。如未能及时取得工作准证，须向发放临时居留签证的内务部外国人管理局申请延期居留签证，否则，临时居留签证过期失效会造成违法停留，外国人将面临一定的法律风险。

6.1.2 信息报告制度

6.1.2.1 财务报告制度

为便于统计，法人实体有义务于次年2月底之前向商业注册署提交资产负债表、利润表及统计报告；应于次年6月30日前向商业注册署提交完整的财务报告、财务报表制度以及利润亏损分配制度；合并财务报表应于次年7月31日前提交。

以下实体有义务履行财务报表的审计义务，包括：大型或中型的企业，上市公司（无论规模如何），以及年营业收入超过440万欧元或等值第纳尔的企业。这些实体有义务向商业注册署提交审计报告及财务报表。

塞尔维亚的企业需每年根据国际会计准则准备财务报表，法人实体有义务保存财务报告至少20年，主账簿和日记账至少10年，辅助账簿至少5年。未按税法规定保存记录或账簿，未进行盘存或者通过日常账户支付，未签订合同或者未向第三人提交文件、数据或者通知的纳税人法人，存在上述情形之一且情节轻微的，将被处以10万至200万第纳尔的罚款。

6.1.2.2 税务报告制度

纳税人未能按时履行纳税申报义务但有正当理由的，可申请按原税款金额缴纳税款。纳税人应在正当理由消失之日起或纳税人得知该理由之日起8日内提出申请。若逾期3个月以上，则不能再提出该申请，除非纳税人是由于不可抗力而不能按时提出申请。

在一定条件下，如果纳税人提供特定担保（如银行担保），可适用不超过60个月的分期纳税协议。在分期纳税期间，按照低于标准利率10%的利率征收利息。如果是破产重组，前12个月不必缴纳税款，之后仍可继续适用分期纳税协议。分期纳税协议同样适用于2012年10月31日前发生的欠税，对于该欠税免收利息。

6.2 纳税申报风险

根据《塞尔维亚税收征管法》，企业纳税人和个人纳税人不合规的纳税申报将面临不同程度的罚款。企业法人和创业企业纳税人可能因未申报纳税、税额计算错误、未及时缴税等情况，构成轻微税收违法，具体举例说明见3.2.6.1违反基本规定的处罚。

6.2.1 在塞尔维亚设立子公司的纳税申报风险

《塞尔维亚商业法》对重要参与（25%以上投票权）和显著控制（50%以上投票权，对子公司进行控制）做了区分。子公司为单独的法律主体，但外国投资法未规定最低持股比例。

塞尔维亚居民企业可以选择合并纳税，组成合并纳税集团的前提条件是母公司直接或间接持有子公司75%以上的股权并以集团为单位提交1份合并申报表。合并纳税集团内各成员企业有义务按其份额单独申报纳税，母公司向主管税务机关申请并以集团公司名义进行合并纳税申报。一旦采取了合并申报制，至少5年内不得变更。

6.2.1.1 公司所得税

塞尔维亚公司所得税的纳税年度为公历年度。经财政部批准，纳税人可以选择与公历年度不一致的纳税年度，但时间跨度仍是12个月，企业纳税年度一经选择，5年内不得变更。

塞尔维亚采用自我纳税评估的税务征管体制，公司所得税实行预缴税款，企业按月度预缴公司所得税。当月税款要在次月15日之前缴纳，预缴金额以该企业上一年度缴纳的公司所得税为基础计算得出，预缴金额不包括资本利得和资本损失。

企业应当在纳税年度结束后的180日内提交汇算清缴申报表以及所有相关资料（如折旧和抵免表单），并缴纳相应税款。若纳税人未在该期限内提交纳税申报表，则视为未完成纳税申报。次年月度预缴的所得税，可能会根据上年的汇算清缴结果进行调整。

新设立企业的纳税期间起始日依据商业登记注册日来判断。如果在该月15日之前在商业注册署注册并生效，则其纳税期限始于完成注册的当月；如果在该月16日以后在商业注册署注册并生效，则其纳税期限始于完成注册的次月。该类纳税人应当按照其注册之日起到第一个纳税年度结束期间的收支情况估算值来确定其纳税申报税额。纳税申报期为注册之日起15日内。纳税人应通过网络申报公司所得税和预提所得税。

纳税人必须就提交申报表的纳税期计算其年度纳税义务。在纳税人未提交纳税申报表或者纳税申报表提交有错误的情况下，税务当局

可以对其纳税义务进行评估。

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。延迟缴纳税款适用的利率以塞尔维亚国家银行发布的年利率为基准，在此基础上再加**10**个百分点，并适用单利计息方式。

6.2.1.2 个人所得税

个人所得税可以通过三种方式进行申报，即赚即付的缴税原则、自我评估制和税务机关核定征收。

2020年12月4日通过的《塞尔维亚税收征管法修正法案》简化了提交申报表的程序，对于以纸质形式提交纳税申报表的自然人，也可以电子方式提交纳税申报表。

根据《个人所得税法修正法案》，部分现有税收减免的政策有效期已延长。

依据塞尔维亚《个人所得税法》及相关法律，个人的净所得除适用分类所得税制外，还适用补充所得税制，即在**1**个公历年度结束时，居民纳税人应对分类的各种净所得汇总纳税。

税务机关核定征收用于补充年度所得税申报以及一次性取得经营所得的情况。补充年度所得税申报表必须于每年**5月15日**之前提交。居民以及非居民如果年收入超过规定的非应税金额，则必须提交补充年度申报表。在公历年度结束之后加征的年度所得附加税，也需要在次年**5月15日**之前缴纳完毕。

受新冠肺炎疫情影响，私营企业代扣代缴的个人所得税和社会保险费可在**2021**会计年度之前选择延期缴纳，且延期缴纳的税款可在**24**个月内无息分期支付。

个人未按照税收程序和征管法的要求缴纳税款的，将被处罚款。

6.2.1.3 增值税

自**2018**年**7月1日**起，增值税纳税人须向税务机关提交增值税评估报告以及增值税纳税申报表。

若前12个月内自然人或法人的营业额超过800万第纳尔的强制性登记门槛，则应当进行增值税登记。前12个月内总营业额超5,000万第纳尔的纳税人需要提交月度增值税纳税申报表并缴纳税款。其他情况则以1个季度为纳税期限。

本公历年度内首次进行应税行为的增值税纳税人在当年和下一年度以公历月为纳税期限。

无论当期是否需要缴纳税款，纳税人都应通过电子申报的方式在纳税申报期期满之日起15日内履行纳税申报义务。扣缴义务人应当在月度申报期期满之日起10日内进行纳税申报。一般而言，税款缴纳应当与申报同时进行。

增值税纳税人应当在增值税诉讼时效内妥善保存相关涉税资料，包括但不限于开具的发票、收到的发票、适用的税率和优惠税率以及延期纳税的证明等。

违反增值税法规定（如应开发票而未开票、未保存申报记录、未在规定期限内提交注册登记表）的纳税人将面临10万至100万第纳尔的罚款，相关负责人将面临1万至5万第纳尔的罚款。

6.2.2 在塞尔维亚设立分公司或代表处的纳税申报风险

《塞尔维亚商业法》允许设立分支机构。任何国内或国外公司均可设立一个或多个分支机构。分支机构应当为公司的一部分，不具有独立的法人资格。分支机构应当进行营业登记。分支机构虽不构成独立的法人实体，但由于分支机构存在一定的经营活动，因此分支机构作为独立的纳税人，要分别缴纳增值税和公司所得税，并要自觉遵从纳税申报规定。

外国公司可在塞尔维亚设立的代表处没有法人资格，且不得进行商业活动（航空公司代表处可出售机票）。代表处不构成法人实体，主要从事一些辅助性的活动。代表处通常不作为独立的纳税人缴纳增值税和公司所得税。

常设机构终止经营会带来同企业清算一样的公司所得税纳税义务，但终止的常设机构将资产转让给总部的情况被视为公司内部转让，不会导致纳税义务的发生。

非居民企业不可选择合并纳税。

6.2.3 在塞尔维亚取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

根据塞尔维亚税法，通常在塞尔维亚没有常设机构的非居民企业仅就来源于塞尔维亚的收入缴纳预提所得税，例如，非居民企业在塞尔维亚取得的股息、利息、特许权使用费及其他所得。所得支付方在支付生效时履行代扣代缴义务。

非居民纳税人应当通过依法指定的税务代理在塞尔维亚提交关于资本利得预提所得税的纳税申报表，申报表须向收入产生的当地税务机关递交，且须在收入产生后**15**日内提交。

6.3 调查认定风险

6.3.1 转让定价调查风险

塞尔维亚的转让定价规则基本遵循OECD《转让定价指南》。纳税人有义务准备并提交转让定价文件及其纳税申报表，税务机关有权对纳税人进行转让定价调整。如税务机关对纳税人进行稽查，并要求其提供转让定价同期资料，纳税人应于税务机关提出要求的**30**天内提交。但是，修改文件和提供额外信息可能需要一个额外的截止日期。此类额外期限被定义为“足够”或“适当”期限的，可能从**30**天到**90**天不等。

如果纳税人未能提交转让定价同期资料或提交的资料不完整，将受到以下处罚：

(1) 企业将受到**10**万至**200**万第纳尔不等的罚款；此外，根据税务机关评估的额外税务责任，可能会处以相当于评估的额外税款**30%**的罚款，该罚款最低不少于**20**万第纳尔；

(2) 企业管理层人员将受到**1**万至**10**万第纳尔不等的罚款；

(3) 税务机关将对调整的价格差额征收**15%**的公司所得税。

6.3.2 资本弱化认定风险

依据塞尔维亚资本弱化规则，向关联公司支付的利息可在税前扣除，前提是贷款金额不得超过当年年初与年末平均权益的**4**倍，银行

与融资租赁公司的适用比例为**10**倍。

此外，根据转让定价规则，纳税人必须证明根据资本弱化规则可以税前扣除的利息符合独立交易原则，否则可能会被做相应的纳税调整。

6.3.3 非境内注册居民企业认定

根据塞尔维亚税法，居民企业是指在塞尔维亚成立或其实际管理控制机构在塞尔维亚的企业。非境内注册居民企业则指在塞尔维亚境外成立且其实际管理控制机构在塞尔维亚境内的企业。居民企业应当就其来源于全球的所得和资本利得缴税。

6.4 享受税收协定待遇风险

6.4.1 未正确享受协定待遇的风险

根据《中华人民共和国企业所得税法》，中国的税收居民企业需要就其来源于境内、境外的所得在中国缴纳企业所得税，由此带来的可能后果就是双重征税。为消除双重征税给企业带来的不合理税收负担，《中华人民共和国企业所得税法》中专门设置了境外所得税收抵免规定，已支付的外国税款可享受抵免，但抵免额度限于境外收入依塞尔维亚税法规定计算的应纳税额。但是，根据国家税务总局发布的《企业境外所得税收抵免操作指南》规定，可抵免境外所得税税额不包括按照税收协定规定不应征收的境外所得税税款。也就是说，企业取得来源于塞尔维亚的所得，并在当地缴纳了所得税性质的税款，应在境外申请享受税收协定，否则超出协定规定的部分不可以在中国抵免。

例如，塞尔维亚企业向中国企业支付股息**100**万元。根据塞尔维亚国内税法规定，对非居民企业股息征收**20%**的预提所得税，但根据《中塞税收协定》有关规定：“如果收款人是股息受益所有人，则所征税款不应超过该股息总额的百分之十”，塞尔维亚税务部门征收的税款为股息总额的**20%**。因此，中国的居民企业可以向塞尔维亚税务机关提出按照税收协定**10%**的税率纳税，即在塞尔维亚缴纳**10**万元的预提所得税，这部分税款可以计入中国税收抵免的范围。但如

果中国居民企业未在塞尔维亚提出享受协定待遇，而按照当地税法缴纳20万元的所得税，那么超出协定规定的10万元税款是不能在中国抵免的。

6.4.2 滥用税收协定待遇的风险

中国投资者在塞尔维亚获取股息、利息或者特许权使用费等收入时，应当向塞尔维亚税务机关证明自身的受益所有人身份，从而适用中塞税收协定规定的优惠税率，降低在收入来源国的税负。如果中国投资者作为受益人没有实质上的经营管理活动，是一个空壳公司或者导管公司，那么其受益所有人身份将会很难被塞尔维亚税务机关认可，由此可能引发税务争议。一旦被塞尔维亚税务机关认定为导管公司，将无法享受协定待遇。

参考文献

- [1] 商务部《对外投资合作国别(地区)指南》(2022年版)
- [2] 普华永道会计师事务所
- [3] 德勤会计师事务所
- [4] 安永会计师事务所
- [5] 毕马威会计师事务所
- [6] 塞尔维亚共和国财政部网站
- [7] 塞尔维亚税务局网站
- [8] 《塞尔维亚共和国海关法》
- [9] 《塞尔维亚共和国外汇管理法》
- [10] 德勤:《塞尔维亚经商须知》
- [11] 《塞尔维亚共和国增值税法》
- [12] 《IBFD: 塞尔维亚共和国公司所得税》
- [13] 《IBFD: 塞尔维亚共和国个人所得税》
- [14] 《塞尔维亚共和国公司所得税法》
- [15] 《塞尔维亚共和国个人所得税法》
- [16] 《中华人民共和国企业所得税法》
- [17] 《中华人民共和国个人所得税法》
- [18] 《塞尔维亚税收征管法》
- [19] 德勤:《塞尔维亚投资指南概览》
- [20] 《税收协定争议的解决》, Gustaf Lindencrona, 1994年
- [21] 世界银行:《2020年营商环境》
- [22] 塞尔维亚2020年第21号政府公报, 2020年3月
- [23] IBFD新闻: 塞尔维亚加入全球税收透明度和信息交换论坛, 2018年3月
- [24] 世界经济论坛:《2019年全球竞争力报告》
- [25] 普华永道:《Worldwide Tax Summaries Corporate Taxes 2018/19》
- [26] EU Tax Centre:《Serbia Country Profile》
- [27] 毕马威:《Global Transfer Pricing Review》

附录 塞尔维亚税收协定网络

国内税率	股息		利息	特许权使用费
	个人, 企业	符合条件的企业*		
企业	20	20	0/20	20
个人	15	不适用	0/15	20
协定国家和地区	协定税率			
阿尔巴尼亚	15	5	10	10
亚美尼亚	8	8	8	8
奥地利	15	5	10	5/10
阿塞拜疆	10	10	10	10
白俄罗斯	15	5	8	10
比利时	15	10	15	10
波斯尼亚和黑塞哥维那	10	5	10	10
保加利亚	15	5	10	10
加拿大	15	5	5	10
中华人民共和国	5	5	10	10
克罗地亚	10	5	10	10
塞浦路斯	10	10	10	10
捷克共和国	10	10	10	5/10
丹麦	15	5	0	10
埃及	15	5	15	15
爱沙尼亚	10	5	10	5/10
芬兰	15	5	0	10
法国	15	5	0	0
德国	15	15	0	10
格鲁吉亚	10	5	10	10
希腊	15	5	10	10
匈牙利	15	5	10	10
印度	15	5	10	10
伊朗	10	10	10	10
以色列	10	5	10	5/10
意大利	10	10	10	10
哈萨克斯坦	15	10	10	10
朝鲜民主主义人民共和国	10	10	10	10
韩国	10	5	10	5/10
科威特	10	5	10	10
拉脱维亚	10	5	10	5/10
利比亚	10	5	10	10

中国居民赴塞尔维亚投资税收指南

立陶宛	10	5	10	10
卢森堡	10	5	10	5/10
马其顿	15	5	10	10
圣马力诺	适用国内税率，无优惠税率	适用国内税率，无优惠税率	10	10
马耳他	10	5	10	5/10
摩尔多瓦	15	5	10	10
黑山共和国	10	10	10	5/10
荷兰	15	5	0	10
挪威	15	5	10	5/10
巴基斯坦	10	10	10	10
波兰	15	5	10	10
卡塔尔	10	5	10	10
罗马尼亚	10	10	10	10
俄罗斯	15	5	10	10
斯洛伐克共和国	15	5	10	10
斯洛文尼亚	10	5	10	5/10
西班牙	10	5	10	5/10
斯里兰卡	12.5	12.5	10	10
瑞典	15	5	0	0
瑞士	15	5	10	0/10
突尼斯	10	10	10	10
土耳其	15	5	10	10
乌克兰	10	5	10	10
阿拉伯联合酋长国	10	5	10	10
英国	15	5	10	10
越南	15	10	10	10
印度尼西亚				
爱尔兰				
中国香港特别行政区				

信息来源：德勤 2022年5月12日

注1)：除非有特别说明，此列税率通常为适用受益所有人直接或间接持有塞尔维亚居民企业至少25%的股权的情况，具体规定根据协定条款而定。除此之外，本表格不对其他内容进行备注。空白表格为暂未发现具体协定税率信息。

编写人员：李玉 党慧超 郭星星 刘怡辰 暴春晖 王心彤 徐天威 张越

审校人员：褚宁 胡晓博 黄紫嫣 康海军 李锦明 谢海容 谢军军 杨仕博
张浩然