

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投资税收指南课题组

前 言

为响应“一带一路”倡议，更好地帮助中国“走出去”企业了解黑山共和国（以下简称“黑山”）的基本情况，特别是黑山的税制信息，有效防范和应对跨境税收风险，我们编写了《中国居民赴黑山投资税收指南》。该指南将黑山税收法规、征管实践与纳税人的税收实务紧密结合，指出了中国居民赴黑山投资可能存在的税收风险，为中国赴黑山投资的“走出去”企业提供有效参考和指引。

本指南分为六个部分。第一章介绍了黑山基本国情及投资概况。包括政治、经济及文化等各方面，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公司所得税、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，涵盖了公司所得税、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介绍，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、调查认定风险及享受税收协定待遇风险等。

本指南仅基于2019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 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，避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

在编写过程中存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

前 言.....	1
第一章 黑山概况及投资主要关注事项.....	1
1.1 国家概况.....	1
1.1.1 地理概况.....	1
1.1.2 政治概况.....	1
1.1.3 经济概况.....	2
1.1.4 文化概况.....	3
1.2 投资环境概述.....	5
1.2.1 近年经济发展情况.....	5
1.2.2 资源储备和基础设施.....	6
1.2.3 支柱和重点行业.....	6
1.2.4 投资政策.....	7
1.2.5 经贸合作.....	9
1.2.6 投资注意事项.....	11
第二章 黑山税收制度简介.....	12
2.1 概览.....	12
2.1.1 税制综述.....	12
2.1.2 税收法律体系.....	12
2.1.3 近三年重大税制变化.....	12
2.2 企业所得税 (Enterprise Income Tax).....	13
2.2.1 居民企业.....	13
2.2.2 非居民企业.....	19
2.3 个人所得税 (Individual Income Tax).....	20
2.3.1 居民纳税人.....	20
2.3.2 非居民纳税人.....	25
2.4 增值税 (Value-Added Tax).....	26
2.4.1 概述.....	26
2.4.2 税收优惠.....	29
2.4.3 应纳税额.....	31
2.4.4 其他.....	31
2.5 其他税 (费).....	31
2.5.1 继承税和赠与税 (Inheritance and Gift Taxes).....	31
2.5.2 关税 (Customs Duty).....	32
2.5.3 不动产税 (Immovable Property Tax).....	32

2.5.4 财产转让税 (Property Transfer Tax)	33
2.5.5 消费税 (Excise Tax)	33
2.5.6 社会保障税 (Social Security Contributions)	34
2.5.7 咖啡税 (Coffee Tax)	35
2.5.8 环境费 (Environmental Charges)	35
第三章 税收征收和管理制度	36
3.1 税收管理机构	36
3.1.1 税务系统机构设置	36
3.1.2 税务管理机构职责	36
3.2 居民纳税人税收征收管理	36
3.2.1 税务登记	36
3.2.2 账簿凭证管理制度	38
3.2.3 纳税申报	38
3.2.4 税务检查	42
3.2.5 税务代理	44
3.2.6 法律责任	44
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理	45
3.3.1 非居民税收征管措施简介	45
3.3.2 非居民企业税收管理	45
第四章 特别纳税调整政策	48
4.1 关联交易	48
4.1.1 关联关系判定标准	48
4.1.2 关联交易基本类型	48
4.1.3 关联申报管理	48
4.2 同期资料	48
4.3 转让定价调查	48
4.3.1 原则	48
4.3.2 转让定价主要方法	49
4.3.3 转让定价调查	49
4.4 预约定价安排	49
4.5 受控外国企业	49
4.6 成本分摊协议管理	49
4.7 资本弱化	49
4.8 法律责任	49
第五章 中黑税收协定及相互协商程序	51

5.1	中黑税收协定	51
5.1.1	中黑税收协定	51
5.1.2	适用范围	51
5.1.3	常设机构的认定	53
5.1.4	不同类型收入的税收管辖	54
5.1.5	黑山税收抵免政策	59
5.1.6	无差别待遇原则（非歧视待遇）	63
5.1.7	在黑山享受税收协定待遇的手续	64
5.2	《中黑税收协定》相互协商程序	64
5.2.1	相互协商程序概述	64
5.2.2	税收协定相互协商程序的法律依据	64
5.2.3	相互协商程序的适用	65
5.2.4	启动程序	66
5.2.5	相互协商的法律效力	68
5.2.6	黑山仲裁条款	69
5.3	《中黑税收协定》争议的防范	69
第六章	在黑山投资可能存在的税收风险	71
6.1	信息报告风险	71
6.1.1	登记注册制度风险	71
6.1.2	变更信息报告风险	71
6.1.3	财务报告风险	71
6.2	纳税申报风险	72
6.2.1	在黑山设立子公司的纳税申报风险	72
6.2.2	在黑山设立分公司或代表处的纳税申报风险	75
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	75
6.3	调查认定风险	75
6.3.1	转让定价调查风险	75
6.3.2	资本弱化认定风险	76
6.3.3	非境内注册居民企业认定	76
6.4	享受税收协定待遇风险	76
6.4.1	未正确享受协定待遇的风险	76
6.4.2	滥用税收协定待遇的风险	77
6.5	受控外国企业风险	77
6.5.1	黑山受控外国企业规则	77
6.5.2	中国受控外国企业规则	77

参 考 文 献.....	79
附录 黑山签订的税收协定概况.....	80

第一章 黑山概况及投资主要关注事项

1.1 国家概况

1.1.1 地理概况

黑山位于欧洲巴尔干半岛中西部，东南与阿尔巴尼亚、东北部与塞尔维亚相连，东为科索沃（2008年2月17日单方面宣布独立），西北与波黑和克罗地亚接壤，西南部地区濒临亚得里亚海东岸。黑山首都为波德戈里察，面积1.38万平方公里，海岸线长293公里。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°C ，七月平均气温 28°C 。黑山人口为62.2万（2018年），其中黑山族占45%、塞尔维亚族占29%、波什尼亚克族占8.6%、阿尔巴尼亚族占4.9%^[1]。



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^[2]。黑山的议会为

[1] 中华人民共和国外交部网站：

http://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq_676201/gj_676203/oz_678770/1206_679258/1206x0_679260/

[2] 中华人民共和国驻黑山大使馆网站：<http://me.chineseembassy.org/chn/gjgk/gyhs/t673872.htm>

一院制，是国家立法机构。议员通过直选产生，任期4年。2016年10月，黑山举行议会选举，社会主义者民主党赢得最多议席，和社会民主者党、波什尼亚克党、阿尔巴尼亚党联盟以及克罗地亚公民倡议党共同组成执政联盟，社会民主者党主席伊万·布拉约维奇（Ivan Brajović）任议长，总理为杜什科·马尔科维奇（Dusko Marković）。2018年4月，黑山举行总统选举，社会主义者民主党主席久卡诺维奇（Milo Đukanović）当选。

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^[3]，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、行政法院、上诉法院、经济法院、中级法院和初级法院。国家检察体系设有最高检察长、2个中级检察长和13个初级检察长。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日起承认黑山共和国，并强调中方愿在和平共处五项原则基础上发展同黑山共和国的友好合作关系。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。从2000年到2017年，黑山的国内生产总值平均为37亿欧元，2017年国内生产总值为42.9亿欧元，增长率为4.7%，远远超过政府预测。根据黑山统计

[3] 黑山共和国宪法 Constitution of Montenegro

局的最新报告，2018年国内生产总值为46.19亿欧元^[4]。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点面向这些产业。

1.1.4 文化概况

黑山官方语言为黑山语，除此之外英语和塞尔维亚语也广泛普及。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。

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^[5]。

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，已普及八年制义务教育。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。

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（如威尼斯共和国）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

[4] 黑山共和国投资促进局：国家报告 2019 版 - MIPA Country Report 2019

[5] 黑山旅游网 <http://www.visit-montenegro.com/>

院（Ostrog Manastir）、采蒂涅修道院（Cetinjski Manastir）、圣特里丰大教堂（Saint Tryphon）、岩石圣母（Gospa od Skrpjela）和侯赛因帕夏清真寺（Husein-pashas Mosque），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”^[6]。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非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。

[6] 中华人民共和国外交部：http://wcm.fmprc.gov.cn/pub/chn/gxh/cgb/zcgmzysx/oz/1206_19/1206x1/

1.2 投资环境概述

1.2.1 近年经济发展情况

1.2.1.1 2018年主要经济数据^[7]

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。2019年第1季度，黑山国内生产总值（GDP）8.76亿欧元，相较于2018年12月第4季度的11.59亿欧元有所下降。2018年人均国内生产总值7426欧元，国内生产总值为46.19亿欧元。

《世界经济论坛2018全球竞争力报告》显示，黑山在全球最具竞争力的138个国家和地区中排名第71名。世界银行发布的《2018年营商环境》显示，黑山在190个国家的营商便利度排名中排名第42位。居民消费价格指数（CPI）为102。根据标准普尔2018年4月发布的评级列表中，黑山的评级为BB。

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，主要贸易伙伴为：塞尔维亚、意大利、匈牙利、波斯尼亚和黑塞哥维那和中国等。据统计，黑山2018年全年对外贸易总额达到29.54亿欧元，与上一年相比增长10.4%；货物出口额为4.01亿欧元，进口额为25.536亿欧元。与2017年同期相比，出口增长7.7%，进口增长10.9%。出口进口覆盖率为15.7%，较去年同期（16.1%）相比有所下降。

在出口结构中，根据国际贸易标准分类，目前出口最多的产品主要是按材料分类的制成品（第6类），金额为1.072亿欧元（其中包括：有色金属7400万欧元，钢铁1890万欧元）。在进口结构方面，根据国际贸易标准分类，目前进口最多的产品是机械和运输设备（第7类），共计6.381亿欧元（包括：公路车辆1.872亿欧元，电气机械、设备和器具1.243亿欧元及其他）。

出口的主要贸易伙伴包括塞尔维亚（9310万欧元）、匈牙利（4610万欧元）以及波斯尼亚和黑塞哥维那（3090万欧元）。进口的主要贸易伙伴包括塞尔维亚（4.92亿欧元）、中国（2.566亿欧元）和德国（2.346亿欧元）。对外贸易最高的是中欧自由贸易区协定（CEFTA）缔约方和欧盟成员国。

[7] 世界银行：<https://data.worldbank.org.cn/country/montenegro?view=chart>

进口贸易往来最频繁的是中欧自由贸易协定国与欧盟成员国。

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54万公顷，约占黑山总面积39.43%。铝、煤等资源储藏丰富，约有铝矾土矿石3600万吨及褐煤3.5亿吨。

1.2.2.2 基础设施

黑山的交通运输以铁路和公路为主。

铁路：铁路总长250公里。2018年客运量99.2万人次，货运量9.67亿吨。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。

公路：公路总长7763公里。2018年客运量761.8万人次，货运量8.10亿吨。

空运：黑山有2个国际机场，波德戈里察机场和蒂瓦特机场，均可直飞至欧洲的主要城市。2018年共载客245.4万人次，载货量为93.1万吨。

水运：黑山水运较发达，其中以亚得里亚海区域最深的天然良港巴尔港口最为重要，可停泊大型远洋轮船，经此港可至全世界各个国家和地区。2018年总吞吐量为19.63亿吨。

通讯：2016年，黑山互联网家庭覆盖率69.8%，笔记本电脑、台式电脑、移动电话等可上网设备普及率分别为68.9%、58.4%和55.2%。

1.2.3 支柱和重点行业

1.2.3.1 农业

2017年农业总产值2.94亿欧元，占GDP总量6.8%。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。

1.2.3.2 工业

2017年工业总产值11.17亿欧元，占GDP总量26.1%。主要工业部门有采矿、建筑、冶金、食品加工、电力和木材加工等。其中，建筑业总产值2.89亿，占GDP总量6.7%。

1.2.3.3 服务业

2017年服务业产值为21.07亿欧元，占GDP总量49.1%。主要包括批发零售、住宿餐饮、房地产、电信、金融等。

1.2.3.4 旅游业

2017年旅游业收入9.81亿欧元，同比增长13.4%。旅游业是黑山国民经济的重要组成部分和主要外汇收入来源。主要风景区是亚德里亚海滨和国家公园等。游客主要来自塞尔维亚、俄罗斯、波黑、阿尔巴尼亚等。根据最新资料显示，目前只是在海边进行的大约十个项目将会给黑山带来超过30亿欧元的外国资本。

1.2.3.5 能源业

能源业是黑山重点行业，具有丰富的投资机会。黑山国内电力生产仅三分之一来自火电，其余三分之二基本由水电提供。黑山正在不断建造新的小型水力发电厂，最高可达10兆瓦。经济部为小型水力发电厂的建设、开发、设计和维护提供30年的特许权。黑山计划在未来继续加强水电站建设，并努力在其它可再生能源领域取得突破性成就。

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^[8]。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

[8] <http://www.mipa.co.me/en/about-mipa>

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，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者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（B.O.T.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（附属公司），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。

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共和国的商标注册和法律的保护，享有与黑山共和国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共和国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

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。企业投资额不低于50万欧元，且自签署直接投资财政激励协议之日起（至多3年内）至少提供20个永久工作机会的投资项目，将获得政府发放的财政激励。除首都波德戈里察之外，企业在北部和中部自治地区进行的投资项目，投资额不少于25万欧元，且自签署直接投资激励协议之日起（至多3年内）至少提供10个永久工作机会的投资项目，也将获得政府发放的财政激励。

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。

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

2012年4月29日，黑山正式成为世界贸易组织成员。

2008年底，黑山正式申请加入欧盟，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。

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。

截至2017年12月，黑山已同181个国家建立外交关系^[9]。

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。黑山副总理拉佐维奇认为，黑山虽然是中东欧16国里最小的国家，但它是中国和中东欧合作及中国“一带一路”倡议最积极的参与者^[10]。

黑山是中国与中东欧国家“16+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。

中国是黑山重要的贸易经济合作伙伴。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》^[11]。

2014年，受地区经济复苏缓慢、消费市场低迷以及基础设施需求不足等因素的影响，中国对欧洲承包工程新签合同额93.6亿欧元，同比下降9.8%；完成营业额64.9亿欧元，下滑13.1%；分别占当年在各国（地区）新签合同总额和完成营业额总额的5.4%和5%，其中对黑山的新签合同额为10亿欧元^[12]。

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。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

[9] <https://www.yidaiyilu.gov.cn/gbjg/gbgk/10063.htm>

[10] 观点中国网站: http://opinion.china.com.cn/opinion_57_135657.html

[11] 《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>

[12] 商务部：《中国对外投资合作发展报告 2015 版》

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。

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

黑山共和国独立以来，政局基本保持稳定，亲欧洲政党保持执政地位。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。概括而言，黑山的政治风险大多是中长期的危险，主要存在于以下四个方面：民族、宗教矛盾一定程度上威胁黑山安全与稳定；国内的控制力较为有限，施政经验稍显不足，科索沃危机的长远影响还在；统派并未放弃抗争，黑山与塞尔维亚联合的可能性仍然存在；黑山如何平衡与俄罗斯和美国的关系将是黑山外交上的重要挑战。

1.2.6.2 社会治安

黑山社会治安较为稳定，但刑事犯罪和有组织的犯罪事件仍有发生。建议尽量避免夜间单独外出活动并加强安全防范意识，如遇意外，请立刻报警（黑山当地报警电话：122），并尽快与中国驻黑山使馆取得联系（电话：00382-69-183007）。

1.2.6.3 其他风险

除了前述的政治风险和社会治安问题，黑山投资过程中仍要关注经济风险、外国人政策、劳务用工等风险，例如货币的稳定性及汇率风险、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

黑山现行的主要税种有：公司所得税、增值税、个人所得税、关税、消费税、不动产税等。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。

黑山的税务局隶属财政部和地方政府。

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税收协定直至其缔结新规定。目前部分新的税收协定已经签署，还有一部分税收协定正在协商中。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》）的大体框架，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，具有法典编纂传统，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，法官对法律的解释受成文法的严格限制，法官只能适用法律而非创造法律。

（2）税法实施

黑山税法继承自前南斯拉夫国家税法，吸收了英美税法与欧洲大陆税法的先进经验。税法实施中的基本原则是自主纳税，在纳税人未履行自主纳税义务或自主纳税发生迟滞或错误时，税务局方可依职权进行纳税评估或税务稽查。

黑山目前颁布的税收相关法律主要包括：《公司所得税法》《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 税收债务支付法^[13]

2016年12月31日起，黑山正式开始执行税收债务支付法。该法规定，税收债务可分60个月缴清，第一期应支付全部税款的10%。该项支付计划的执行方式以及每月支付的金额由纳税人提交申请。纳税人应在黑山财政部申请通知发布之日起30天内提交申请。

2.1.3.2 电子纳税申报^[14]

自2017年1月1日起，公司所得税纳税人应进行电子纳税申报。纳税人应从授权机构取得数字证书并在税收管理系统中注册使用。

2.1.3.3 增值税

为使国内税收立法遵循欧盟税收立法，黑山议会通过了对《增值税法》的修正案（黑山共和国官方公报第50/2017号），将增值税税率由19%上调至21%，（2018年1月1日起实施），其余修改还包括提供服务地点的认定、适用有关提供服务地点规定的纳税人的确定、免征进口货物增值税的价值标准的确定等内容（2017年8月8日起实施）。

2.2 企业所得税（Enterprise Income 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。在公司层面，公司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以盈利为目的的活动的居民企业 and 非居民企业。此外，黑山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

黑山税法所规定的黑山税收居民企业，是指在黑山注册，或其实际总部和控制机构位于黑山境内的法律实体。

2.2.1.2 征收范围

[13] https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/data/tns/docs/html/tns_2017-01-17_me_1.html&WT.z_nav=Navigation

[14] https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/data/tns/docs/html/tns_2016-10-05_me_1.html&WT.z_nav=Navigation

居民企业应就其全球所得在黑山缴纳公司所得税。

2.2.1.3 税率

黑山公司所得税税率为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年内享受公司所得税减免。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进行单独记录。

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三年的免税期。

在经济不发达地区从事生产经营的企业享受为期 8 年的免税期，但从事农业、交通业、造船业、钢铁业和渔业的部门不适用上述规定。免税期的免税金额上限为 20 万欧元。

(2) 税基减免

作为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) 税率优惠

纳税人在规定的期限内结清税款的，可以少缴6%的税款。

2.2.1.5 应纳税所得额

(1) 收入范围

黑山税收居民企业需就其全球收入在黑山缴纳公司所得税。收入的主要类型包括：

- ①销售货物收入；
- ②提供劳务收入；
- ③来自居民纳税人或非居民纳税人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；
- 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位于黑山的不动产销售收入；
- 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。

应纳税所得额基于会计利润，再经过对不可扣除费用、非应税收入、税收折旧等项目的税务调整后确定。

（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、地方自治政府、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，免于缴纳公司所得税。但上述组织若从事销售货物、提供服务等获得营利的活动，则应就其营利收入缴纳公司所得税。

（3）税前扣除

①企业因商业目的发生的费用支出，并备有相关证明文件，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。

企业发生的开办费，可依据相关凭证扣除。

满足以下条件的坏账可以扣除：假设应收款项以前包括在纳税人的收入中；该坏账被注销为不可收回；纳税人提供提起诉讼的证据，证明已提起强制诉讼，或应收款项已在破产或清算中被报告；这些应收账款已超过365天。

雇主按照劳动法规定支付给员工的遣散费和年终奖、应付未付的工资和社会保险可税前扣除，支付给员工的利润分成部分不可在税前扣除。

企业支付的利息和特许权使用费、已纳税款可以税前扣除。

资产减值在资产使用期间可以扣除。

②下列项目可在税前限额扣除。

以医疗、教育、科学、人道主义、文化、宗教、环境和体育目的发生的费用，扣除限额为收入总额的3%；入会费和对行业协会的捐赠，扣除限额为收入总额的0.1%；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%；招待费的扣除限额为收入总额的1%。

③下列项目不可在税前扣除。

当利息利率超过市场利率时，向非居民企业支付的利息不可税前扣除；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；向外国关联公司支付的不符合独立交易原则的费用不可扣除。

④根据黑山《公司所得税法》规定，资产折旧的方法有直线法和余额递减法。

有形资产和使用期限超过1年且买入价格高于300欧元的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。

（4）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。

（5）亏损弥补

经营损失可在5年内向后结转，但不可以向以前年度结转。公司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。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）*公司所得税税率

（2）列举案例

黑山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1 居民企业公司所得税计算表

项目	金额/EUR
损益表所载经营所得/损失	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
调减（-）	
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
调整	
亏损抵减	-20000
集团合并纳税抵减	-20000
其他	0
全部调整	-40000
应纳税所得	1003000
税率：9%	
应纳税额	90270
税收抵免	
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

最终应纳税额	270
--------	-----

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，并有权进行合并纳税。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的合并纳税申报表。

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利润。

2.2.1.8 避免双重征税协定

在未签署税收协定的情况下，对已支付的境外所得税仅享受单方税收抵免。抵免额限于该来源于外国的利润在黑山的应纳税额（按国家划分）。

根据黑山税法规定，在分派股息时，如果公司利润已经征税，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，且持有时间达1年以上。可用于间接抵免的税额可在5年内向后结转。

与黑山税法规定相比较，税收协定中避免双重征税规定的效力更高。

2.2.2 非居民企业

黑山税法所规定的非居民企业，是指未在黑山登记注册，或实际总部和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，需缴纳公司所得税。除此之外，还应就来源于黑山的所得缴纳预提所得税。

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同居民企业相同。“常设机构”是指非居民用以实施生产经营活动的固定场所，包括商业实体、分支机构、代表处、工厂、作坊、建筑物和持续6个月以上的建筑活动。

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，按税法规定进行调整后得到应纳税所得额，并按9%的税率计算得出应纳税额。

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）*公司所得税税率

2.2.2.4 预提所得税

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所得税。向非居民企业支付股息、利息、特许权使用费，应缴纳9%的预提税，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收入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，或其切身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。在一个税收年度内，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/抵达日被计算为在黑山的停留日（实际停留日）；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入在黑山停留的总天数中。

2.3.1.2 征收范围

黑山居民纳税人应就其全球收入依法纳税。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

根据黑山法律规定，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、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所有收入（工资、养老金、实物福利、保险费、福利和超过免税门槛的奖励）。通过其他类似于就业的个人活动（例如临时工作）所产生的收入也被视为雇佣收入。

在具体征税时，实物性福利以收到时的市场公允价值为基准征税；养老金免征所得税，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强制性养老保险费，应代扣代缴所得税；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的原理与公司所得税一致。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

股息和利息所得的总金额按照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、股权和其他参与权产生的资本利得，需依法纳税。计税基础与出售价格和购置成本不同。

资本利得的应税所得额通过评估确定，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收益不征税：

- ①该房地产是纳税人唯一主要居住地（住所）；
- ②资产在配偶之间转移且与结婚、离婚或财产继承直接相关；
- ③财产的转让是对第一顺序继承人的赠与。

2.3.1.3 税率

（1）标准税率

居民取得的股息、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）预提所得税税率

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%预提所得税税率，税款由付款方代扣代缴。

（3）工资薪金的累进税率

在现行税法下，每月工资薪金所得中765欧元以内的部分，适用9%的税率；超过765欧元的部分，适用11%的税率。在年度纳税申报表中申报的额外收入只适用9%的税率。

2.3.1.4 应纳税额计算范例

该计算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2015年1月1日至2017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	2015	2016	2017
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 有收入都来自当地。
- ② 金在每个纳税年度结束时发放，并在全年平均累积。
- ③ 息收入不汇往黑山。
- ④ 司汽车用于商业和私人用途，最初成本为50000美元。
- ⑤ 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	2015	2016	2017
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	5385	5385	5385
搬迁费用报销	16334	-	16334
探亲	-	4083	-
教育津贴	2450	2450	2450

收入总额	140138	127887	140138
工资所得应纳税(适用 9%税率部分)	778	778	811
工资所得应纳税(适用 13%/11%税率部分)	17095	13117	14424
月度纳税义务总计	17872	13895	15235

注2)：2015年超过720欧元的部分，适用13%的税率；2016年超过720欧元的部分，适用11%的税率；2017年超过751欧元的部分适用11%的税率。

表4 年度纳税义务

年份	2015	2016	2017
货币	欧元	欧元	欧元
雇佣收入	140138	127887	140138
非本地来源的利息收入	4900	4900	4900
应税收入总额	145038	132787	145038
应纳税额	18313	14336	15676
本地已缴纳的税款	17872	13895	15235
已在外国缴纳的确认税额	0	0	0
年度纳税义务	441	441	441

2.3.1.5 税收优惠

下列项目不包括在黑山的应税收入内：

(1) 按实际费用计算的旅行津贴，包括住宿费、伙食费、通勤费（从2010年1月1日起，黑山的通勤费用不再被确认为可扣减费用）；

(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) 支付的与公司业务有关的培训和研讨会等费用；
- (9) 疾病补助费（有上限要求）、奖学金（有一定限制条件）、各类社会性分配（如失业津贴）、养老金和残疾抚恤金。

自2014年1月1日起，向位于欠发达地区的起步期公司（除从事农业、运输业、造船业、钢铁业以及渔业的公司）的雇员支付的薪水，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^[15]。

2.3.1.6 税前扣除

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收益相抵消。

2.3.1.7 其他

黑山与侨民国家之间签订的双边税收协定规定了侨民的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，单方面减免是以国外支付的所得税的普通税收抵免的形式给予的。在国外支付的税收抵免不得超过黑山对外国收入应缴的税额。

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。除非另有说明，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最终预提税。

[15] 德勤：黑山经商须知

股息适用的预提税税率为9%，利息适用的预提税税率为5%。

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，该类收入适用于所得税的一般税率。特许权使用费和租赁收入可享受30%的一次性扣除。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为最终税款。非居民个人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 纳税义务人及扣缴义务人

(1) 纳税义务人

根据黑山税法，经过注册从事经营的法律实体和个人为增值税纳税人。过去任意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。一旦申请登记为增值税纳税人，3年内不得申请注销登记。

(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（以下简称“未在黑山注册的纳税人”），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（反向征收机制）。在一定条件下，未在黑山从事应税活动的非居民个人享有增值税退税的资格；

③符合黑山《增值税法》第17条第3款规定的服务接收方，或在服务接收方是非增值税纳税人的情况下，则服务提供方为增值税纳税人；

④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；

⑤货物进口方，即进口货物的接收方。

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扩大生产经营所提供的货物和劳务服务、进口货物。

(1) 货物供应

除非另有规定，根据黑山《增值税法》，货物供应是指有权处理的动产和符合规定的不动产。

从事土地（农业、建筑、开发和未开发）和已使用的轿车、摩托车及船舶供应服务的纳税人，由于上述活动不属于增值税的货物供应范畴，因此，在供应上述货物期间无法享受增值税进项税抵扣。

(2) 劳务供应

符合下列条件的劳务服务，属于增值税应税范畴：

①转让、分配和使用著作权、专利、许可证、商标和其他知识产权（以下简称“知识产权”）；

②以国家或地方为主体提供的服务；

③出于非商业目的接受纳税人提供的服务；

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

通常情况下，增值税的标准税率为21%（2018年1月1日起）。

出口货物以及为国际运输船只提供的汽油燃料适用零税率（不得抵扣进项税）。

提供基础食品、某些药品、公共运输服务、海外对船舶提供的维修服务、著作费和计算机设备等情形适用7%的低税率，具体如下：

(1) 基本消费品（牛奶、面包、脂肪、油和糖）；

(2) 药品，包括兽医用药；

(3) 矫正和假肢工具，包括外科手术植入人体的医疗器械；

(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) 通过电影院、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的门票提供的服务，不包括增值税免税服务；
- (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、繁殖、种植材料和种畜的饲料、肥料。

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，即确定服务供应地点的一般规定取决于服务提供给纳税人还是提供给非纳税人。如果服务是提供给纳税人的，则提供地点将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，则提供地点将为服务提供者的总部或常设机构所在地（如果服务是由服务提供者总部以外的常设机构提供的）。纳税服务对象为：长期从事经营活动的；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。

一般规定的例外情况：

(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（建筑师服务、监理等），提供服务地仍为不动产所在地；

(2) 运输服务，运输发生的地点为服务供应地点，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的一部分；

(3) 某些服务的供应，其供应地点被认为是该服务的执行地点（例如与运输有关的辅助服务，对动产估价提供专家意见，或者对提供给非纳税人的动产进行工程建设的）；

(4) 短期运输工具租赁（连续时间最长可达30天，水上运输工具最长可达90天），服务提供地是向接受服务方提供运输工具的地方；

(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

为接受服务方总部或永久住址；

(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或永久住址；

同时，《增值税法》引入了电子服务的定义。电子服务被定义为：web内容交付的相关服务，web内容存储，远程阅读程序和设备，计算机程序及其更新，文本和信息图片，允许访问数据库、音乐、电影和游戏，包括赌博以及政治、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可免于缴纳增值税（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，并提供和运送人体器官、血液；
- (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交付物和劳务服务；
- (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盈利组织提供与上述服务直接相关的商品；
- (7) 为非盈利组织（工会和协会等）的体育活动和体育教育提供服务；
- (8) 提供无线电公共广播服务，不包含商业部分；
- (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) 根据相关规定设立并提供服务的非政府组织，除非此项免税优惠政策会导致恶性竞争。

2.4.2.2 其他免税服务

其他免税服务包括以下内容：

- (1) 提供不动产（首次处置新建不动产所有权除外）；
- (2) 提供公共服务；
- (3) 一定的金融服务（即由银行或其他机构提供的服务），包括保险和再保险服务；
- (4) 不动产租赁和转租；
- (5) 彩票和娱乐业；
- (6) 邮票、行政管理、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) 进口豁免黑山增值税的货物；
- (2) 带入黑山境内的货物是作为海关过境手续中的一部分；
- (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) 出口货物的增值税退税未进行抵扣，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货物，可免增值税。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，进口货物免缴关税；
- (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发展教育，培训或雇佣失明人士、聋哑人士、或其他身体或精神不健全人士，且捐赠者无商业目的的进口行为；
- (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) 欧盟财政援助项目免税^[16]：2016年7月21日，黑山财政部宣布由欧盟财政援助提供的货物和劳务免征增值税。

修订后的《增值税法》第28条制定了免征进口增值税的低价货物的标准，免征增值税的低价货物是指符合海关规定进口货物，并且进口价值不超过75欧元的货物。

2.4.3 应纳税额

增值税销售额为提供商品和服务的价值，包括额外费用（如包装费、运输费、保险费和代理佣金）、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（适用于反向征收机制的服务免于该项义务）。

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个人（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，如直系亲属、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；
- (3) 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。

[16] https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/data/tns/docs/html/tns_2016-07-25_me_1.html&WT.z_nav=Navigation

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%。黑山没有继承税与赠与税双重征税减免政策，亦没有继承税和赠与税税收协定。

2.5.2 关税 (Customs Duty)

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。关税的征收方式有两种，从价计征或从量计征特定关税。

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% ~ 30%之间，从量计征为范围从0.04欧元/千克到1欧元/千克不等。国际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的纳税义务。计税基础为遵循相关规定对不动产进行评估得出的市场价值。

不动产税按年征收，采取比例税率，税率从0.25%到1%不等，具体依据当年1月1日该资产在市场上的价值确定。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，则应纳税额的20%可享受税收减免，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天内提交纳税申报表进

行申报，且税款分两次缴纳。

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) 非政府间组织使用的不动产。

2.5.4 财产转让税 (Property Transfer Tax)

在黑山转让不动产按3%征收转让税。计税基础为购销合同约定价格或市场价值中的较高者。

纳税人（即不动产收购人）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，并结清纳税义务。

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)

黑山征收消费税，特别是针对进口到黑山或国内生产的酒精及酒精饮料、咖啡、碳酸水、烟草和矿物油。

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为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650欧元。

需缴纳消费税的咖啡为：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。

需缴纳消费税的碳酸水为加有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10欧元。

需缴纳消费税的烟草制品有：香烟、雪茄、小雪茄，细切烟丝（手卷烟）和其他烟丝。每1000支香烟的消费税为17.50欧元；其他烟草制品的消费税按公斤

征收，税额为每公斤25欧元。

需缴纳消费税的矿物油为根据《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升为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公斤19.5欧元。

(6) 液化石油气：用作机动车燃料每1000公斤125欧元；用作工业和商业用途的发动机燃料每1000公斤58.4欧元；用于供暖每1000公斤26欧元。

(7) 生物燃料每1000升350欧元。

2.5.6 社会保障税 (Social Security Contributions)

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	4.30%	8.50%	12.80%
失业保险	0.50%	0.50%	1.00%
合计	10.30%	24.00%	34.30%

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（包括附带福利）缴纳社会保障税。养老保险和残障保险的税基有上限，2017年该上限为52308欧元。

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，税率以最终产品中咖啡净含量为依据，为2.5欧元/千克。

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1MW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（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征税、税务稽查、税务评估等职能。自治政府在自治地区履行征税、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的附加税、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；计划及执行税务人员的培训；依法为纳税人提供专业协助；依法履行其他涉税相关的行政职能。

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^[17]：（1）在黑山境内外获取收入的居民企业或组织；（2）在黑山境内外获取收入或拥有财产的自然人居民；（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

[17] 黑山共和国《税收征管法》

明。税务机关应当在纳税人进行登记时赋予其纳税识别号。

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，有关建立、运营和税收制度的所有法规均符合欧洲标准，并为外国投资者带来利益。向商事法院登记的期限最长为4天，而其他职责（公司登记号、报税记录、开立现金账户、在海关记录中登记）最多可在3天内完成。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》予以定义。

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

单位纳税人应在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。单位纳税人应在主要经营地发生变化的5个工作日内通知进行税务登记的主管税务机关。

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提交纳税申报表。单位纳税人应在与税务登记相关的数据发生变化的15个工作日内通知税务机关。

3.2.1.2 个体纳税人登记

（1）税务登记的要求

个体纳税人应在经常居住地提交登记申请材料。如果个体纳税人在黑山境内不具有固定住所或临时住所，应向税务机关总部提交登记申请材料。

负责保管原始登记簿和固定或临时住所记录的地方政府应在个体纳税人出生、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

个体纳税人应在取得应税收入、完成注册或取得应税财产5个工作日内提交登记申请材料。如果个体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个体纳税人提交纳税申报表。个体纳税人应在与税务登记相关的数据发生变化的15个工作日内通知税务机关。

3.2.2 账簿凭证管理制度

3.2.2.1 账簿设置要求^[18]

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。

各法人实体须采用权责发生制对实际发生的经济业务事项进行会计核算，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

法人实体的章程应当规定负责保存会计账簿及凭证的个人。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。

法人实体应当保存会计账簿和凭证的原件及其电子副本。财务报表、总分类账簿和序时账应当保存至少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会计年度，则保存期间至少为5年。用作编制会计分录的账簿和文件应当保存至少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，纳税人有义务向购买者（即客户）开具发票，无论他们是否要求。购买者（即客户），有义务保留发票，并应税务机关工作人员的要求出示发票。法人实体应当妥善保管销售凭证、辅助表格和其它与法人实体收付款相关的文件和凭证。上述合法票据应当保存至少3年。

3.2.3 纳税申报

[18] 黑山共和国《会计与审计法修正案》

3.2.3.1 公司所得税

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部分的收入纳税。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。

在公司层面，公司利润需缴纳公司所得税。公司所得税的纳税年度与公历年一致。

(1) 申报要求

公司需在纳税年度结束后3个月内完成纳税申报。或者经申请，可以分6年分期缴纳公司所得税。若及时缴纳到期税款，公司所得税应税金额适用6%的税收优惠。纳税人需计算申报表中税款所属期内的应交税金。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。常规申报材料应包括基本申报数据，特定申报材料则应包括税法规定用于评估应纳税额的重要数据。

在黑山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一样的规则自行计算应纳税额。黑山税法规定不允许汇总申报，每家公司必须单独提交纳税申报表。

(2) 税款缴纳

自2010年1月1日起，纳税人不再进行税款预缴。公司所得税按年度申报纳税，税款在进行纳税申报时一并缴纳。

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整个集团的综合应税利润（或亏损）的贡献比例纳税。合并纳税集团必须进行5年以上的合并纳税。

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偿付：手续费、罚息、税款。

逾期缴纳税款，按日收取税款0.03%的罚息。

纳税人多缴的企业所得税可以直接用来抵增值税和消费税，但是不能用来抵进口时的增值税和消费税。

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、认可和公布的国际条约和国际法共同规则确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居住183天或更长时间，或者其重要利益中心位于黑山，则该个人为黑山居民。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，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规定的纳税申报表（GPPFL表），以及收入支付方出具的证明年度纳税义务计算中包含的总收入金额证明材料。纳税人可自行决定提交申报表的方式，既可以通过邮寄或电子形式（光盘）提交，也可以通过便于进行计算机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来自全球收入。如果没有取得受雇以外的其他收入，则不需要年度纳税申报。被认定为非税收居民的的人，如果在黑山停留期间有多处收入来源，则具有纳税申报的义务。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应纳税款余额。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。

夫妻双方均为独立纳税人，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，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。

居民有义务提交年度纳税申报表并报告其全球收入。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双重征税协定另有规定。

资本利得税按年度纳税申报表计算，税率为9%，它是在提交年度纳税申报表的同时缴纳。

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。在黑山，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。

在黑山，租赁不动产和动产的收入适用9%的税率。租金所得税付款方代扣代缴。

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1.8万欧元规模较小的纳税人，可以自愿选择增值税登记。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1.8万欧元的实体，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（即必须每月提交增值税申报表，并且结清增值税税款）。增值税的税基是纳税人为完成货物或服务的交易而从买方或客户处收到或将收到的款项（现金、货物或服务），包括与交易价格直接相关的补助金。进口相关的增值税随关税一并支付。

（1）申报要求

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日之前提交申报表。无论纳税人是否有应纳税额，均需提交申报表。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，税务局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偿付：手续费、罚息、税款。

如果增值税纳税期间的纳税义务（销项税）金额低于纳税人在同一增值税期间可以扣除的进项税金额，则该差额可与同一增值税纳税期间的税收抵免，或者自提交增值税申报表之日起60天内根据要求退还该差额。在提交增值税申报表之日起30天内，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，则增值税差额应减去税收债务的金额。

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天内向税务机关提交纳税申报表（即房产税登记申报表），并通过提交年度申报表申报年度房产税。经主管税务局同意，税款可分两期缴纳。

3.2.3.5 财产转让税

财产转让税的纳税人（即不动产购买人）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，或由于法院的判决终止合同。合同终止的，纳税人有权申请退税。

3.2.4 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缺失内容、填写不规范或存在其他重大税务问题时，税务局将依法对其应纳税额进行评

估。

税务局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强制性社会保障税征税和缴费的评估基础。如果无法基于营业账簿和记录进行核定，税务局将对计税基础进行纳税评估。

税务局需要基于以下资料对上述计税基础进行评估：

- (1) 可获取的申报时被遗漏的合规性经营文件；
- (2) 可获取的记录企业在短于纳税期（每日、每周或者每月）的某一时段经营活动的合规性文件；
- (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。

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。税务稽查和审计应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种或多种税种的核查。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事实情况。对公司的税务稽查和审计还应包括确定关联方交易的税务问题。

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局名称，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现场执行和案头执行。案头执行应在纳税人注册的主管税务局进行。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。税务稽查人员应要求纳税人全程参与在税务局开展的税务稽查。现场执行应在纳税人的经营场所或主管税务机关指定的某地点进行检查。根据执行情况，税务稽查人员可能参考纳税人的纳税申报表、纳税人提交的文件、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等。

3.2.5 税务代理

3.2.5.1 税务代理的相关规定^[19]

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 税务代理市场现状

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，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。目前，包括德勤（Deloitte）在内的全球四大会计师事务所已在黑山设立办公室，提供包括公司税服务、间接税服务、雇主与人力资源服务、国际税收服务、转让定价服务、并购重组服务等在内的多样化税务咨询与税务代理专业服务。

3.2.6 法律责任

（1）登记违法处罚

根据黑山《税收征管法》第105条，如果法人实体或企业经营者未在规定期间内提交登记申请材料，税务机关将视情节轻重处以150欧元至6000欧元的罚款。如果自然人未在规定期间内提交登记申请材料，税务机关将视情节轻重处以55欧元至550欧元的罚款。

[19] 黑山共和国《税收征管法》

（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16500欧元的罚款。

（3）纳税申报违法处罚

根据黑山《公司所得税法》，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，未按规定预缴利润税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16500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》，如果纳税人未能在当年4月30日前提交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至20000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

未在规定期限内提交扣缴申报表的，纳税人将被处以30欧元至2000欧元的罚款。

（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。

3.3 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

非居民企业只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

非居民有义务在产生收入后30天内通过其黑山税务代表提交纳税申报表。纳税义务将根据黑山税务机关当局的决定确定。

黑山财政部通过了非居民法人资本收益和动产或不动产租赁收入的所得税申报相关内容的规则手册（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3月6日生效。

规则手册的适用由《公司所得税法》第29c条第4段规定。《公司所得税法》第29c条规定，在黑山领土内取得资本收益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，但是其中关于申报表的内容并不优先于规则手册的适用。

规则手册中的申报表内容由非居民制定税务代理的信息、取得收入的非居民的信息、实现的资本收益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《公司所得税法》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、资本收益、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。

非居民或居民个人从为增值税登记而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。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的相关机构填写并盖章的税务居留证，并且满足税收协定的相关条款，可享受预提税优惠的协定税率。预扣税的纳税人应在上一年的2月底之前向税务机关提交相关付款说明。

非居民在黑山境外取得的服务所得不需缴纳个人所得税。

3.3.2.2 增值税管理^[20]

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增值税进项。

《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。

[20] 黑山共和国《增值税法》

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。关联方定义为有特殊关系的实体，各方可以对其交易的条件或者经济结果产生直接影响。在下列情况下构成关联关系：

- (1) 一个实体持有另一个实体至少25%的股份或者表决权；
- (2) 两个实体存在从属关系；
- (3) 一个实体直接或者间接受另一个实体控制；
- (4) 两个实体为同一个实体的子公司；
- (5) 两个实体被同一个第三方直接或者间接控制。

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》（2010版），关联交易的基本类型主要包括：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，纳税人应在其公司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^[21]。

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则

[21] IBFD

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》（2010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^[22]。

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

黑山税务局随机进行税务审计。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。

目前黑山税务部门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。

4.8 法律责任

[22] 《黑山公司法》

对于纳税人未在公司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。

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，还有一部分税收协定正在谈签中。目前，黑山已经与43个国家缔结了税收协定，详见附录。

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》（文中简称《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^[23]。

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分解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。

双重居民身份的确认：

[23] 《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》

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

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。

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。

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，在中国特别适用于个人所得税、外商投资企业和外国企业所得税，在黑山特别适用于公司所得税、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。（注：由于南斯拉夫联盟共和国先后经历了改名和分解，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。

1997年协定第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、代理型常设机构以及劳务型常设机构4类。协定规定的负面清单的功能在于阻却上述4种类型常设机构的构成。

根据1997年协定，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。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，即该居民的缔约国，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^[24]和第2款^[25]的规定。在这种情况下，应视具体

[24] 《中黑税收协定》第12条第1款规定：“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。”

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

[25] 《中黑税收协定》第12条第2款规定：“然而，这些特许权使用费也可以在其发生的缔约国，按照该缔约国的法律征税。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%。缔约国双方主管当局应协商确定实施该限制税率的方式。”

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年内免于征税。

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，该缔约国一方应免于征税。

上述学生、企业学徒或实习生取得的不包括在上述款项中的赠款、奖学金和劳务报酬，在接受教育或培训期间，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) 公司所得税相关规定

根据黑山《公司所得税法》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向未来5年结转。

(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

黑山同多国缔结的税收协定中，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、阿联酋、奥地利、爱尔兰、白俄罗斯、拉脱维亚、克罗地亚、波斯尼亚和黑塞哥维那、保加利亚、俄罗斯、土耳其、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、乌克兰、波兰、卡塔尔、罗马尼亚、斯里兰卡和葡萄牙等。

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）文件第六条规定的持股方式确定的五层外国企业，即：

第一层：企业直接持有20%以上股份的外国企业；

第二层至第五层：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）文件第六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（可参见《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》（〔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。

5.1.5.4 消除双重征税

《中黑税收协定》第24条消除双重征税方法，规定如下：

（1）在中国，避免双重征税如下：

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。

(2) 在黑山，避免双重征税如下：

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）

1997年协定的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《公司所得税法细则》，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。

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

OECD在2008年7月发布的修订后的《OECD税收协定范本》第25条第5款中建立了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年中黑协定第26条协商程序条款为两国主管当局之间的协商解决机制提供了法律依据：

(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。

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，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当局。此处需要明确的是，税收协定中的“居民”一词所指的是税收居民身份。中国的《税收协定相互协商程序实施办法》（以下简称《实施办法》）中也表明了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，只有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相互协商。此外，如果案情属于《中黑税收协定》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。

《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。

《实施办法》规定，申请人应在有关税收协定规定的期限内，以书面形式（纸质与电子版的《启动税收协定相互协商程序申请表》）向省级税务机关提出启动相互协商程序的申请。负责申请人个人所得税或企业所得税征管的省级税务机关为受理申请的税务机关。申请人就缔约对方征收的非所得税类税收提出相互协商申请的，负责与该税收相同或相似的中国税收征收的省级税务机关为受理申请的税务机关。中国没有征收相同或相似税收的，省级税务机关为受理申请的税务机关。

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，应认为该期限至少不低于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《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《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爲，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《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《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，如果两国主管当局进行协商讨论的问题上已产生了生效的税收和解或司法判决，那么两国主管当局在进行相互协商时，将只能基于此前认定的事实进行相应的纳税调整，而不能改变已生效的和解或判决。

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。因两国主管当局就相互协商程序能否达成一致具有相当的不确定性，而且该程序通常耗时很长，当纳税人对协商结果不满或两国税务主管当局无法达成一致时，即使纳税人希望通过司法程序解决也很有可能面临诉讼时效已过期的尴尬局面。因此当事人在申请启动协商程序后往往还会选择同时启动其他的救济程序，如行政复议或司法救济

来确保自身权益。

5.2.6 黑山仲裁条款

仲裁条款是OECD为提高相互协商程序的效率，确保税收协定的实施而制定的条款。其一般形式是：如果两国主管当局在一定时间内（通常为2年）无法就相互协商的事项达成一致，当事人可以请求将该事项提交仲裁。但迄今中国对外签署的税收协定中尚未包含有仲裁条款，故本文在此不再做延伸讨论。

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。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来协调彼此之间的国际税收利益分配关系，中国和黑山间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^[26]。

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

[26] 《税收协定争议的解决》，Gustaf Lindencrona，1994年

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

单位纳税人应在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。个体纳税人应在取得应税收入、完成注册或取得应税财产5个工作日内提交登记申请材料。

未在规定期限内向税务机关提出登记申请的，企业将被处以150欧元至6000欧元的罚款，法定代表人将被处以550欧元至11000欧元的罚款。

对未经主管当局授予经营许可证的法人，对该主体处以550欧元至16500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。

6.1.2 变更信息报告风险

单位纳税人应在主要经营地发生变化的5个工作日内通知进行税务登记的主管税务机关。个体纳税人应在与税务登记相关的数据发生变化的15个工作日内通知税务机关。

未在规定期限内将税务登记资料的变更情况通知税务机关的，企业将被处以150欧元至6000欧元的罚款，法定代表人将被处以550欧元至11000欧元的罚款。

6.1.3 财务报告风险

(1) 未在规定期限内妥善保管帐簿的法律实体，处以550欧元以上16500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) 对于未能按照《国际会计准则》或《国际财务报告准则》编制财务报表的法律实体，处以1100欧元至16500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) 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，但未以书面和电子形式提交的，处以1100欧元至16500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。

(4) 未在规定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的，处以1100欧元至16500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。

(5) 对未将统计附件与财务报表一并提交的法人，处以1100欧元至11000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。

(6) 如果企业向税务局提交未经签署的财务报表，将被处以550欧元至20000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。

(7) 如果企业帐簿与已执行的资产和负债清单不一致，将被处以550欧元至20000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。

(8) 法律实体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11000欧元的罚款。

(9) 对于未保存商业账簿的企业，处以1100欧元至11000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。

(10) 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16500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。

(11) 对进行审计活动但不符合要求的审计公司，处以1100欧元至11000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。

(12) 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11000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。

(13) 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。

(14) 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 公司所得税

在下列情况下，对企业的违法行为应处以550欧元至16500欧元的罚款，对企业法定代表人处以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的；
- (2) 未按照规定的期限报送代扣所得税纳税报告表的；
- (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的。

6.2.1.2 增值税

(1) 根据黑山《增值税法》，企业有下列行为之一的，将被处以3000欧元以上10000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的；
- ②未在每个销售场所张贴关于开具和收取发票义务通知的；
- ③未通过收银机现金交易的；
- ④未按照规定报送或者未按照规定期限报送增值税计算表的；
- ⑤未按照特别程序及时提出延期纳税申请的；
- ⑥当计算缴纳增值税的活动开始、变更或者终止时，未及时通知税务机关的。

(2) 根据黑山《增值税法》，企业有下列情形之一的，处以6000欧元以上20000欧元以下的罚款：

- ①未依照本法第20条的规定缴纳增值税的；
- ②未开具发票，未保留供货或者服务发票复印件的；
- ③向其他纳税义务人提供货物或者服务，未在发票上载明规定内容的；
- ④所提供的货物或者服务，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的；
- ⑤纳税期满后次月15日内未缴纳增值税的；
- 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的；
- ⑧购买不动产时未调整进项税额的；
- 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

定缴纳增值的；

- ⑩拍卖人未依照本法的规定缴纳增值的；
- ⑪未在增值税发票上载明事项的；
- ⑫未依照本法规定提供会计资料或者未按照规定的期限记帐的；
- ⑬未建立收发发票台帐的；
- ⑭进口货物未单独记载进项税额的；
- ⑮未依照规定计算或者错误计算缴纳增值的。

6.2.1.3 个人所得税

(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20000欧元的罚款，对企业、机关负责人，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的；

②用人单位或者扣缴义务人未在规定期限内向税务机关和劳动者报送其已缴纳的个人所得税、代扣代缴税款的材料和与计算个人所得税有关的报告和其他记录的。

(2) 在下列情况下，对企业处以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的；

②未在规定期限内缴纳个体经营活动所得税的预收税款的；

③未按照规定的期限一次性缴纳应纳税额的；

④未保存已实现营业额的业务记录的。

(3) 对企业负责人的下列情况，应处以250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的；

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的。

6.2.1.4 对不履行扣缴义务的处罚

未在规定期限内提交扣缴申报表的，纳税人将被处以30欧元至2000欧元的罚款。

6.2.2 在黑山设立分公司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，分别缴纳增值税和公司所得税。

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 公司所得税

根据黑山税法，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。

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》(2010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，不论贷款的形式，在相同条件下非关联方之间给予贷款或接受贷款可以支付的利息。市场利率根据市场情况而定。

独立交易价格应采用可比价格法确定，如果无法确定，则应采用惯用保证金法增加的转售价格或收购价格。

纳税人应在公司所得税年度纳税申报时披露其关联交易，但对于纳税人未在公司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。黑山税务局随机进行税务审计。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，但向非居民企业（不管是否为关联方）支付的利息必须符合独立交易原则。

6.3.3 非境内注册居民企业认定

黑山税法所规定的黑山税收居民企业，是指在黑山注册，或其实际总部和控制机构位于黑山境内的法律实体。非境内注册居民企业则指在黑山境外成立且其实际管理控制机构在黑山境内的企业。黑山税收居民企业就其全球收入在黑山缴纳公司所得税。

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《中黑税收协定》，缔约国双方居民满足条件的前提下，可以适用协定税率的优惠。以股息预提所得税为例，非居民企业需就其收到的股息缴纳9%的预提税，除非税收协定给予更低的税率。根据《中黑税收协定》，满足条件的前提下，股息预提税率为5%。

根据黑山《公司所得税法》，存在税收协定的前提下，非居民纳税人应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。如果未提供税收居民身份证明，所得的支付方有权根据《公司所得税法》代扣代缴所得的预提税。如果非居民纳税人后续补充提交了税收居民身份证明的情况下，非居民纳税人有权申请退回多缴纳的预提税。

黑山已缔结的税收协定中，包括《中黑税收协定》在内的部分协定设置了税收饶让条款，以吸引外国投资人，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，而不再在缔约国一方缴税。在黑山投资的中国企业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得到减免的税额视同已经缴纳，不再按照黑山税法的规定予以补征。在黑山投资的中方企业应按照协定和政策规定，及时申报境外所得，享受税收抵免。

综上，提醒在黑山投资的中国企业应正确享受协定待遇，降低税收风险。

6.4.2 滥用税收协定待遇的风险

中国投资者在黑山获取股息、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自身的受益所有人身份，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黑山税务当局认可，由此可能引发税务争议。一旦被黑山税务当局认定为导管公司，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

与此同时，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。

受控外国企业是指根据《中华人民共和国企业所得税法》第4条和第45条、《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第118条的规定，由居民企业，或者由居民企业和居民个人控制的设立在实际税负低于企业所得税25%税率一半的国家（地区），并非出于合理经营需要对利润不作分配或减少分配的外国企业。

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（2016 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》
- [10] 德勤-黑山经商须知（2016 版）
- [11] 《避免双重征税协议表》，黑山税务局网站，2019 年
- [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] 《税收协定争议的解决》，Gustaf Lindencrona, 1994 年

附录 黑山签订的税收协定概况

缔约国家/地区	股息预提税率		利息预提税率	特许权使用费预提税率
	个人、公司(%)	符合条件的公司(%)	(%)	(%)
阿尔巴尼亚	15	5	10	10
奥地利	10	5	10	5/10
阿塞拜疆	10	10	10	10
白俄罗斯	15	5	10	10
比利时	15	10	8	10
波黑	10	5	15	10
保加利亚	15	5	10	0/10
中国	5	5	10	10
克罗地亚	10	5	10	10
塞浦路斯	10	10	10	10
捷克	10	10	10	10
丹麦	15	5	0	5/10
埃及	15	5	15	15
芬兰	15	5	0	10
法国	15	5	0	0
德国	15	15	0	10
匈牙利	15	5	10	10
爱尔兰	10	5	10	5/10
意大利	10	10	10	0/15
韩国	10	10	10	10
科威特	10	5	10	5/10
拉脱维亚	10	5	10	10
马其顿	15	5	10	10
马来西亚	-	-	15	10
马耳他	10	5	10	5/10
摩尔多瓦	15	5	10	10
荷兰	15	5	0	10
挪威	15	15	0	10
伊朗	10	10	10	10
葡萄牙	10	5	10	5/10
波兰	15	5	10	10
罗马尼亚	10	10	10	15

中国居民赴黑山投资税收指南

俄罗斯	15	5	10	10
塞尔维亚	10	10	10	5/10
斯洛伐克	15	5	10	10
斯洛文尼亚	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
土耳其	15	5	10	10
乌克兰	10	5	10	10
阿联酋	10	0/5	0/10	0/5/10
英国	15	5	10	10

编写人员：郑思尧 朱牧馨 赵思隐 王帅 乔晨杰 周亚男 赵悦彤 任海燕 王倩 刘雯 李玉
刘聪妍 李欣 管欣宇 陶莎莎 尹明睿

审校人员：蹇超 王玮奇 孙佳慧 文一葵 夏青 周保权 王蕾