

中国居民赴克罗地亚 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

为了加快“走出去”建设、推进“一带一路”倡议，帮助中国“走出去”企业了解和熟悉境外投资国的政治、经济、地理和人文环境，特别是税收法律法规，有效地防范和应对境外税收风险，我们编写了《中国居民赴克罗地亚投资税收指南》（以下简称“本指南”）。本指南从克罗地亚共和国（以下简称“克罗地亚”）的国情概况、税收制度、税收征管制度、特别纳税调整政策、中克税收协定及相互协商程序以及企业在克罗地亚投资的税收风险等六个方面进行了较为详细的解读，具有较强的针对性、参考性和指导性。

本指南分为六个章节。第一章是克罗地亚概况及投资主要关注事项，介绍了克罗地亚的基本概况和投资环境概况，同时介绍了该国的地理、政治、经济发展和文化情况，投资政策及经贸合作方面的重要信息。第二章是本指南的核心部分，详细介绍了克罗地亚的税收制度，主要涉及企业所得税，个人所得税，增值税，特种税与消费税及其他税种，介绍了各税种的纳税人及扣缴义务人、征收范围、税率、税收优惠及应纳税额等重点项目。第三章是税收征收和管理制度，涵盖了税收管理机构、税务登记、纳税申报及非居民管理等相关信息。第四章介绍了克罗地亚在特别纳税调整方面的相关信息，详细介绍了克罗地亚在关联交易、同期资料、转让定价调查等方面的相关政策和规定。第五章是中克税收协定及相互协商程序，通过详细介绍和解读税收协定，使企业全面了解中克税收协定的内容，正确使用税收协定，维护自身的合法权益。第六章介绍了企业在克罗地亚投资可能遇到的税收风险，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的风险等内容，对“走出去”企业在克罗地亚进行投资和经营中可能遇到的税收风险及可能面临处罚等进行了提示。

中国推动“一带一路”倡议实施，巩固和发展与欧盟的政治经贸联系，研究在克罗地亚的投资涉税问题是必不可少的部分。本指南涵盖了企业在克罗地亚投资和经营中需要了解的涉税信息，希望能切实为“走出去”企业排忧解难，提供参考和指引。

本指南仅基于2019年6月30日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的存在变化和更新。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，应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 克罗地亚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.....	2
1.1.3 经济概况.....	3
1.1.4 文化概况.....	4
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.....	8
1.2.5 经贸合作.....	11
1.2.6 投资注意事项.....	11
第二章 克罗地亚税收制度简介.....	14
2.1 概览.....	14
2.1.1 税制综述.....	14
2.1.2 税收法律体系.....	14
2.1.3 近三年重大税制变化.....	15
2.2 企业所得税 (Profit Tax).....	16
2.2.1 居民企业.....	16
2.2.2 非居民企业.....	26
2.3 个人所得税 (Individual Income Tax).....	29
2.3.1 居民纳税人.....	29
2.3.2 非居民纳税人.....	37
2.3.3 其他.....	38
2.4 增值税 (Value-Added Tax).....	39
2.4.1 概述.....	40
2.4.2 税收优惠.....	41
2.4.3 应纳税额.....	44
2.4.4 其他.....	44

2.5 特种税与消费税 (Special Taxes and Excise Duties)	44
2.5.1 概述	45
2.5.2 税收优惠	46
2.5.3 应纳税额	46
2.5.4 其他	46
2.6 关税 (Customs Duties)	47
2.6.1 概述	47
2.6.2 税收优惠	47
2.6.3 应纳税额	48
2.6.4 其他	48
2.7 其他税 (费)	48
2.7.1 博彩税 (Taxes on Games of Chance and Promotional Award Games)	48
2.7.2 省级税 (County Taxes)	49
2.7.3 市镇税 (City or Municipal Taxes)	50
2.7.4 其他税费	51
第三章 税收征收和管理制度	53
3.1 税收管理机构	53
3.1.1 税务系统机构设置	53
3.1.2 税务管理机构职责	53
3.2 居民纳税人税收征收管理	54
3.2.1 税务登记	54
3.2.2 账簿凭证管理制度	55
3.2.3 纳税申报	58
3.2.4 税务检查	61
3.2.5 税务代理	64
3.2.6 法律责任	65
3.2.7 其他征管规定	67
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理	68
3.3.1 非居民税收征管措施简介	68
3.3.2 非居民企业税收管理	68
第四章 特别纳税调整政策	70

4.1 关联交易	70
4.1.1 关联关系判定标准	70
4.1.2 关联交易基本类型	70
4.1.3 关联申报管理	71
4.2 同期资料	72
4.2.1 分类及准备主体	72
4.2.2 具体要求及内容	72
4.2.3 其他要求	73
4.3 转让定价调查	73
4.3.1 原则	73
4.3.2 转让定价主要方法	74
4.3.3 转让定价调查	80
4.4 预约定价安排	81
4.4.1 适用范围	81
4.4.2 程序	81
4.5 受控外国企业	82
4.5.1 判定标准	82
4.5.2 税务调整	82
4.6 成本分摊协议管理	83
4.6.1 主要内容	83
4.6.2 税务调整	83
4.7 资本弱化	83
4.7.1 判定标准	83
4.7.2 税务调整	85
4.8 法律责任	85
第五章 中克税收协定及相互协商程序	86
5.1 中克税收协定	86
5.1.1 中克税收协定	86
5.1.2 适用范围	86
5.1.3 常设机构的认定	88
5.1.4 不同类型收入的税收管辖	89
5.1.5 克罗地亚税收抵免政策	99

5.1.6 无差别待遇原则	100
5.1.7 在克罗地亚享受税收协定待遇的手续	100
5.2 克罗地亚税收协定相互协商程序	101
5.2.1 相互协商程序概述	101
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据	101
5.2.3 相互协商程序的适用	102
5.2.4 启动程序	103
5.2.5 相互协商的法律效力	106
5.2.6 克罗地亚仲裁条款	107
5.3 中克税收协定争议的防范	107
第六章 在克罗地亚投资可能存在的税收风险	109
6.1 信息报告风险	109
6.1.1 登记注册制度	109
6.1.2 信息报告制度	109
6.2 纳税申报风险	110
6.2.1 在克罗地亚设立子公司的纳税申报风险	110
6.2.2 在克罗地亚设立分公司或代表处的纳税申报风险	110
6.2.3 在克罗地亚取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险	110
6.3 调查认定风险	111
6.4 享受税收协定待遇风险	112
6.5 其他风险	113
参 考 文 献	115
附录一 克罗地亚政府部门和相关机构一览表	116
附录二 克罗地亚签订税收条约国家一览表	117
附录三 在克罗地亚投资的主要中资企业	118

第一章 克罗地亚概况及投资主要关注事项

1.1 国家概况

克罗地亚共和国（The Republic of Croatia，以下简称“克罗地亚”），位于欧洲中南部，巴尔干半岛西北部，首都是萨格勒布（Zagreb）。克罗地亚官方语言为克罗地亚语（Croatian），货币为克罗地亚库纳（Croatia Kuna，符号：HRK，以下简称“库纳”）。

克罗地亚国土面积为56,594平方公里，2018年全国人口约408.9万^[1]，主要民族有克罗地亚族（90%左右），其他为塞尔维亚族、波什尼亚克族、意大利族、匈牙利族、阿尔巴尼亚族、斯洛文尼亚族等共计22个少数民族。主要宗教是天主教。

6世纪末7世纪初，斯拉夫人移居到巴尔干半岛定居。8世纪末到9世纪初，克罗地亚人建立了早期封建国家。10世纪建立了强盛的克罗地亚王国。1102至1527年，克罗地亚处于匈牙利王国的统治下。1527至1918年受哈布斯堡王朝的统治，直至奥匈帝国衰落。1918年12月，克罗地亚与一些南部斯拉夫民族联合成立了塞尔维亚-克罗地亚-斯洛文尼亚王国，1929年改称南斯拉夫王国。1941年，德意法西斯入侵南斯拉夫，建立了“克罗地亚独立国”。1945年反法西斯战争胜利后，克罗地亚与南斯拉夫合并，1963年改称南斯拉夫社会主义联邦共和国，克罗地亚成为南联邦六个共和国之一。1991年5月底，克罗地亚举行全民公决，赞成其独立。同年6月25日，克罗地亚议会通过决议，宣布脱离南斯拉夫社会主义联邦共和国独立。1992年5月22日，克罗地亚加入联合国。2013年7月，克罗地亚正式加入欧盟。

1.1.1 地理概况

克罗地亚位于欧洲中南部，巴尔干半岛西北部。东邻塞尔维亚、波

^[1] 数据来源：世界银行数据-克罗地亚人口总数 <https://data.worldbank.org/country/croatia>。

黑、黑山，北靠匈牙利，西北接斯洛文尼亚，南与西南濒临亚得里亚海。北部为丘陵和平原地区，中部和中南部为高原山地，南部和西南部为亚得里亚海海岸，岛屿众多，有“千岛的国”之称，海岸线长约1,778公里。克罗地亚首都萨格勒布，位于克罗地亚西北部，面积1,291平方公里，2017年人口约为79.3万^[2]，是克罗地亚的政治、经济、文化中心。克罗地亚全国设20个省和1个省级直辖市，下辖127个市和428个区。全国分为3个地理区域：北部、东北部平原，中部山地，伊斯特拉半岛和达尔马提亚沿海地区。



图1 克罗地亚地理位置

1.1.2 政治概况

克罗地亚在1991年从前南斯拉夫社会主义联邦共和国宣布独立后，于2013年7月1日起正式成为欧盟第28个成员国。克罗地亚实行议会民主制。政府是克罗地亚最高行政机关和国家权力执行机构，对议会负责。议会是

^[2]数据来源：克罗地亚国家统计局-人口数据 https://www.dzs.hr/default_e.htm

国家最高权力机构，实行一院制。议员通过直选产生，任期四年。本届议会于2016年10月14日选举成立，由151名议员组成。克罗地亚的主要政党有克罗地亚民主联盟、社会民主党、克罗地亚农民党、克罗地亚社会自由党、克罗地亚人民党-自由民主主义者、伊斯特拉民主大会党、塞尔维亚独立民主党等。总统是国家元首、克罗地亚武装力量最高统帅，由全民直选产生，任期5年，连任不得超过两届。2015年1月11日民主联盟总统候选人格拉巴尔·基塔罗维奇在总统选举第二轮投票中取胜，成为克罗地亚历史上首位女总统。总理为政府首脑，由总统提名，议会任命。

克罗地亚设宪法法院、最高法院和各级地方法院。最高法院是最高审判机关，下辖最高商业法院、省级法院、高等刑事法院和行政法院，各高等法院又下设基层法院。最高法院院长由总统提名，议会任命，任期四年。

1.1.3 经济概况

克罗地亚是前南斯拉夫地区经济较为发达的国家，经济基础良好。旅游、建筑、造船和制药等产业发展水平较高。根据世界银行数据，2018年克罗地亚的国内生产总值（Gross Domestic Product，以下简称“GDP”）为608.05亿美元，人均国民收入（Gross National Income per capita）为13,830美元，经济增长率为2.6%，通货膨胀率为1.7%^[3]。根据克罗地亚国家统计局的数据显示，2018年12月，克罗地亚的失业率为8.9%^[4]。

克罗地亚库纳是克罗地亚目前的流通货币，辅币单位是利帕（Lipa），1库纳=100利帕。2018年，克罗地亚政府在例会上通过了引进欧元以取代库纳成为克罗地亚官方货币的战略，正准备启动其采用欧元的进程。根据克罗地亚《外汇法》，在克罗地亚注册的外国企业可以在克罗地亚开设外汇账户，用于进出口结算。克罗地亚居民在境外开立外币账户

^[3] 数据来源：世界银行-数据-克罗地亚<https://databank.shihang.org/reports.aspx?source=2&country=HRV>。

^[4] 数据来源：克罗地亚国家统计局-失业率 https://www.dzs.hr/default_e.htm。

没有限制。携带超过1万欧元或等值的其他币种的现金出入境需要申报。

克罗地亚国家银行（Croatian National Bank, HNB）是克罗地亚共和国的中央银行。其主要职责是维护克罗地亚货币库纳的稳定性，确保国内总体财务流动性。克罗地亚复兴开发银行（HBOR）是克罗地亚政府支持经济、社会发展和出口的银行，从事信贷、政策性、商业性买方信贷担保、咨询等业务。此外，克罗地亚的商业银行为外资企业和内资企业提供融资服务。

克罗地亚经济以第三产业为主。据世界银行统计，2017年，服务业约占其国内生产总值62.9%，工业则占34.3%，农业仅占3.3%。根据克罗地亚中央银行最新数据，克罗地亚前5大外商投资产业为：金融业、批发及零售业、不动产交易、邮政及通信业、炼煤/炼油。克罗地亚主要投资来源国为荷兰、奥地利、意大利、德国和卢森堡等。

截至2018年7月底，克罗地亚外债总额为394亿欧元，比2017年7月减少2.2%（约8.7亿欧元），外债总额同比连续32个月下降，外债总额水平已恢复到2008年的水平^[5]。截至2018年3月，克罗地亚国家银行持有的外汇储备为165亿欧元^[6]。

克罗地亚是世界贸易组织、世界银行、国际货币基金组织及联合国工业发展组织等国际组织的成员国。

1.1.4 文化概况

克罗地亚主要民族为克罗地亚族，约占全国人口总数的90.42%。国内少数民族中塞尔维亚人约占4.5%，以及共占剩余人口约5.08%的波斯尼亚人、匈牙利人、意大利人、斯洛文尼亚人、德国人、捷克人、罗马尼亚人和阿尔巴尼亚人等不同民族。克罗地亚语为克罗地亚的官方语言，克罗地亚人主要信仰罗马天主教，比率约为86.3%，其他还有4.4%的东正教、

^[5] 数据来源：中华人民共和国驻克罗地亚共和国大使馆经济商务参赞处，<http://hr.mofcom.gov.cn/article/jmxw/201811/20181102806638.shtml>。

^[6] 数据来源：中华人民共和国驻克罗地亚共和国大使馆经济商务参赞处，<http://hr.mofcom.gov.cn/article/jmxw/201805/20180502749634.shtml>。

1.5%伊斯兰教、0.6%其他派别的基督教和0.4%其他宗教信仰者。克罗地亚的地理位置造就其涵盖了四种文化，包括东西两方的拜占庭帝国和西罗马帝国，以及中欧和地中海文化。

克罗地亚人热情大方，乐观向上，有强烈的民族自豪感。在社交场合与客人见面时，要与被介绍过的客人一一握手，并报出自己的名字；与至亲好友见面时，习惯施以传统的拥抱礼；与女士见面，也有施吻手礼的传统习惯。克罗地亚人偏爱蓝色，认为蓝色象征宁静、纯洁、坚贞、永恒、忠诚。同时，红白相间类似棋盘格图案是克罗地亚民族喜爱的传统图案，在克罗地亚国徽、运动员球衣和饰品、欢庆的旗帜上均能看到这种图案。

1.2 投资环境概述

1.2.1 近年经济发展情况

克罗地亚是巴尔干地区经济较为发达的国家，经济基础良好。2008年后，受世界经济危机特别是欧债危机的影响，经济连续6年下行。得益于出口和旅游业强劲增长、国内消费连续扩大以及低油价等因素，2015年国内生产总值上年同比增长1.6%。2016年至2018年，克罗地亚经济进一步复苏，克罗地亚家庭消费、投资、出口、进口和政府支出都有明显提升。同时，得益于游客以及国内消费的增加，失业率也降到近年来新低。2019年，欧盟委员会在其夏季的欧洲经济中期预测中表示，克罗地亚2019年GDP预计增长至3.1%，2020年放缓至2.7%。由于投资增加和强劲的家庭消费，国内需求仍然是增长的主要动力。克罗地亚央行预计，2019年克罗地亚经济增长接近3%，将继续保持相对稳定，但是劳动力短缺将带来巨大挑战。

根据世界经济论坛（World Economic Forum, WEF）发布的《2018-2019年全球竞争力排名报告》，在全球140个经济体中，克罗地亚以60.1分排名第68位，排名较2017年下降2位。该报告中指出，克罗地亚在宏观经济、劳动力市场、市场规模和政府机构几个因素中排名较低，而在基础设施、医保和创新因素中的排名较高。

世界银行的数据显示，2018年克罗地亚经济增长率为2.6%。2017年3月，信用评级机构穆迪对克罗地亚信用评级为“BA2”，经济展望为“稳定”。2018年3月，国际信用评级机构标准普尔公布了克罗地亚最新的信用评级，其中肯定了克罗地亚长期信用评级为“BB+”，经济展望为“稳定”。2018年7月，国际评级机构惠誉发布报告将克罗地亚长期本币信用评级、长期外币信用评级继续维持在“BB+”，长期评级展望为“正向”。

1.2.2 资源储备和基础设施

克罗地亚矿物资源丰富，拥有高品质的天然矿泉水源，一定数量的煤炭资源（主要为品位较低的褐煤），煤和石油开采量也较大。另外克罗地亚非金属矿产品主要有硅土、火山灰、粘土、水泥、制砖和陶瓷的粘土、石膏、凝灰岩、泥灰土、白云石、石灰石、火山岩、建筑用砂石等，可用于生产玻璃、瓷器、水泥、防火玻璃、砖及建筑用石等建筑材料。

同时克罗地亚处于“海上丝绸之路”的欧洲一端，地理位置和条件良好，海洋运输比较发达。拥有里耶卡、普罗切、斯普利特、普拉等8个主要港口。其中，里耶卡港最重要，可通往克罗地亚全国及欧洲其他国家。

克罗地亚有7个国际机场（萨格勒布、斯普利特、杜布罗夫尼克、扎达尔、里耶卡、普拉、奥西耶克）和3个小型商用机场，其中最重要的是首都萨格勒布普莱索机场。萨格勒布机场为东南欧地区重要的国际航空港，2016年客运量达280万人次，货运量达约10,000吨，为东南欧地区重要的航空转运站。目前，中国至克罗地亚无直达航班，但可经莫斯科、法兰克福、维也纳、布拉格等地转机至其首都萨格勒布。

克罗地亚共有8家主要电信运营商，包括T-mobile、VIPnet（奥地利电信全资公司），T-Harvatski Telecom（德国电信控股），B.net Croatia等。

1.2.3 支柱和重点行业

克罗地亚鼓励多个主要行业专业化，包括旅游、资讯及通讯科技、汽

车、食品、医药、物流、金属和纺织品等，并致力增强食品加工、木材加工、创意文化、国防、建造、机电设备及技术、化学及海洋等行业的竞争力。据克罗地亚统计局数据，克罗地亚主要产业包括：农、林、牧、渔业、制造业、观光、建筑营造、运输业及批发零售业等大类。

1.2.3.1 农、林、牧、渔业

克罗地亚的气候多样性使得克罗地亚生产各种大陆和地中海型的蔬果和农产品以及经济作物，特别是克罗地亚生产的葡萄酒和橄榄油质量优良，在欧盟享有盛名。此外，酪农业和养鸡业不仅自给自足，而且生产的相关产品如乳酪、熏肉等乳肉制品亦行销到全世界。

克罗地亚48%面积为林地覆盖。克罗地亚是一个传统木材加工国，拥有丰富的林业资源、广阔的欧洲市场和发达的工艺技术。

另外，渔业及渔产加工业是克罗地亚海岸及岛屿的重要产业。现渔产每年加工数量达18,000吨，产量有减少的趋势，但盐渍鱼加工制品产量则有明显增加，主要出口至欧洲邻国和日本。

1.2.3.2 制造业

克罗地亚的制造业优势主要依赖于极具竞争力的劳动力市场，和低廉的用电和用气成本。克罗地亚较为重要的工业包括如下五个：

（1）食品加工业与饮料业：食品加工业与饮料业为克罗地亚主要传统产业之一，根据近年统计，克罗地亚食品加工业与饮料业产值达530,300万欧元，占克罗地亚制造业比重的30%。

（2）金属业：根据近年统计，克罗地亚金属业产值达175,800万欧元，占克罗地亚出口比重3.5%，并占制造业总生产附加价值（GVA）的10%。

（3）纺织业：根据近年统计，克罗地亚纺织业（Textile Industry）产值在2008年以来成长较快，且70%的生产用于外销。

（4）通讯科技产业：根据近年统计，克罗地亚通讯科技产业产值达8亿欧元，占克罗地亚GDP比重4.2%，雇用人数约30,000人，从业人员平均

月薪1,425欧元。企业获利率24.6%，高于欧盟（28国）平均值20.9%。

（5）制药业：制药业为克罗地亚重要传统产业之一，根据近年统计，克罗地亚制药业产值达55,240万欧元，占克罗地亚出口比重4.4%。

1.2.3.3 旅游业

克罗地亚地理位置靠地中海，拥有丰富的自然文化遗产。根据世界经济论坛就观光竞争力的调查结果，克罗地亚在140个经济体中排名第35位。在世界旅游报告中，克罗地亚获推荐为世界前10大旅游胜地。

1.2.3.4 建筑业

克罗地亚建筑业发展早，有熟练的技术工人、先进设备和国内外市场开发经验，施工范围包括地质工程、工业厂房、发电及水利设施、交通设施、住宅、商业大厦等。根据近年统计，克罗地亚建筑业就业人数约为8万人，占有所有就业人数的6.5%，产值约占GDP的5.7%。

克罗地亚建筑业以出口为导向，最近几年主要集中在欧洲市场，尤其是德国。克罗地亚所承包的工程多属分包工程。

1.2.3.5 批发零售业

克罗地亚零售市场仍以微型商店为主，近十年来，新设的大型零售商店也越来越多。由于克罗地亚对于大型零售商店的兴建缺乏整体规划，故其分布地点大多集中在萨格勒布、里耶卡、扎达尔、奥西耶克及普拉等大城市，且有集中趋势。

1.2.4 投资政策

克罗地亚拥有不断完善的外商投资优惠政策。克罗地亚2012年颁布了新的《投资促进与改善投资环境法》（The Act on Investment Promotion and Improving the Investment Climate，以下简称“投资促进法”），在鼓励投资和增加就业方面给予了具体优惠政策，详情请参考本章1.2.4.2投资吸引力小节。

在克罗地亚，投资设立企业的形式包括一般公共企业、股份制企业、

股份公司、有限责任公司、经济利益联合体、合伙企业等。成立股份公司的最少资本金为20万库纳，单股票面价值最少为10库纳。成立一家有限责任公司的最少资本金为2万库纳，个人持股额最少为200库纳。克罗地亚投资的模式主要有特许经营权、BOT (Build-Operate-Transfer, 即建造-运营-移交方式) 和PPP (Public-Private-Partnerships, 即政府私人合作模式) 等形式。

1.2.4.1 投资门槛

(1) 外商投资制度

根据克罗地亚公司法相关规定，外国投资者可在克罗地亚设立各种类型的法人实体。外国投资者与本国公民一样，可以设立分公司、有限责任公司、股份公司等。外国投资者可以独立或合资形式与本国法人或自然人合作，外资股份比例不受限制。根据外交部批准的互惠原则，外国投资者可在克罗地亚拥有财产所有权。当外国人在克罗地亚设立公司，其公司可与当地公司一样，对所有权的获得批准无限制。根据克罗地亚《股份制企业收购法》，购买上市公司股份达25%以上，需要向克罗地亚证券委员会报告。

(2) 投资行业限制

根据克罗地亚法律，需要特许审批的投资领域包括：矿山开采；港口扩建；公路建设；国有农业用地的使用；狩猎权；海港的使用；电信服务；占用无线广播电视频率；国有自然保护公园的开发和利用；水资源和供水管道的开发；铁路建设。克罗地亚以上各类项目的投资建设，均需通过国际公开招标。外国自然人只有获得手工业执照才可以在克罗地亚经营手工业。

1.2.4.2 投资吸引力

克罗地亚政府于2012年颁布的《投资促进法》按照欧盟的相关规定，明确鼓励投资发展生产制造加工业，创新与发展产业，高附加值产业和旅游业等产业。

同时，克罗地亚政府对萨格勒布省和其他省的经济区（如武科瓦尔市）提供地区鼓励政策，包括减免市政费用、企业所得税、公共服务费、环境保护费用等。部分其他优惠政策如下：

（1）微型企业激励机制。微型企业投资5万欧元，在成立初期3年内创造3个新的就业岗位，将于5年内减免50%所得税。

（2）税收优惠政策。对投资规模在5万元以上的企业，满足一定条件，企业最长可以在十年内适用企业所得税的50%-100%税收减免率的优惠政策。

（3）研发激励政策。法人与自然人纳税人就经营活动中发生的合规的研发费用准予按照125%-200%的比例在所得税税基中扣除。详见2.2.1.4小节。

（4）针对战略性产业的投资项目优惠政策。对于一些具有战略性价值的投资项目，克罗地亚将简化审批程序及许可证要求，并提供更多的便利条件促进项目的实施。在满足一定条件下，投资者可以取得森林、公园等公共设施的所有权。该战略性投资项目金额需超过7,500万库纳（包括从欧盟基金中取得的资金）。如计划与岛屿、农业、渔业等相关产业的投资，金额仅需超过1,000万库纳。投资项目需通过当地行政主管部门的审核。

（5）针对闲置国有资产投资的优惠政策。如果针对该资产的投资项目金额至少为300万欧元，且3年内至少在该投资项目中雇佣15名新员工，则纳税人可以向克罗地亚国有资产管理机构申请在10年内或资产使用年限内免费租赁该资产。

1.2.4.3 投资退出政策

克罗地亚投资法律规定，外国投资者享有国内公司同等待遇，在支付完所有税款后，利润可自由汇出。在撤回投资时，资本的自由汇出也同样受克罗地亚宪法的保障。

1.2.5 经贸合作

1.2.5.1 参与地区性经贸合作

克罗地亚于2000年10月与欧盟签署临时贸易与运输协议，欧盟对从克罗地亚进口的除小牛肉和鱼类制品外的一切商品取消关税和配额限制。同年11月加入世界贸易组织。2002年12月，克罗地亚加入中欧自由贸易协定（CEFTA）。2013年7月，克罗地亚正式成为欧盟第28个成员国，实行欧盟统一的贸易规则。

1.2.5.2 与中国的经贸合作

中克政府间建有经贸混委会机制，迄今已举行10次例会。两国签有《经济贸易协定》《关于鼓励和相互保护投资协定》《关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》和《关于开展共建中克经济技术开发区可行性研究的谅解备忘录》等协议。根据克罗地亚国家统计局网站消息，2018年1-12月，中国和克罗地亚进出口总额为69.49亿库纳，上年同比增加15.6%，折合9.36亿欧元或11.09亿美元。其中，对华出口额为9.89亿库纳，同比增加18.4%，折合1.33亿欧元或1.57亿美元；进口额为59.60亿库纳，同比增加15.1%，折合8.03亿欧元或9.51亿美元。克罗地亚贸易逆差49.70亿库纳，与去年同期的43.42亿库纳相比增加14.5%，折合6.70亿欧元或7.94亿美元。

克罗地亚不是亚洲基础设施投资银行的成员国，但自2012年中方提出推动中国与中东欧合作的多项务实举措后，克罗地亚也对“一带一路”倡议表示出浓厚兴趣，希望就此寻求解决经济发展中困境的方法。克罗地亚愿意在中欧合作框架下，积极寻求来自中国的投资，发展本国基础设施，为欧洲基础设施的互联互通做出贡献。

1.2.6 投资注意事项

（1）政治稳定性

根据外交部发布的信息，2016年克罗地亚议会选举新政府上台，目前

由民主联盟执政，政局更迭可能对重大投资与合作项目产生一定影响^[7]。

（2）社会治安

据外交部发布的信息，来自叙利亚等国的难民对克罗地亚的经济、交通、社会治安等方面产生了一定的影响。

（3）外国人政策

根据克罗地亚《外国人法》，外国人在得到劳动许可或经营许可后，可以在克罗地亚工作。企业创建者、董事会成员、监事会成员等不需要申请劳动许可。经过登记的手工业者、自由职业者、企业管理者可以申请经营许可。目前，中国公民和企业不能在克罗地亚购买土地，但在克罗地亚注册的公司享有克罗地亚国民待遇，可以在克罗地亚购买除农业用地和自然保护区外的不动产。

（4）劳动力制约因素

受2008年次贷和经济转型的影响，克罗地亚的失业率不断升高，在近几年保持稳定且略有下降。本土失业率较高，导致克罗地亚对外籍劳务的需求较小，并受到克罗地亚政府年度外籍劳务配额制度的限制。

克罗地亚的最低用工年龄为15岁，员工试用期最长为1年，全职的工作时间每周不超过40小时，超过部分需要支付加班工资。

（5）经济风险

根据美国传统基金会与华尔街日报联合发表的《2016年经济自由度指数》年报，克罗地亚在全球接受调查的186个国家或地区中，以积分59.1分排名第103，属经济几乎不自由国家（Mostly Unfree）。

2018年，世界主要评级机构如标准普尔、穆迪、惠誉等均将克罗地亚债务风险评级定在B级，即可接受的风险程度，对其经济展望也从负面调至稳定。克罗地亚公共债务过高，被欧盟认定为宏观经济过度不平衡的国家。

根据世界银行的数据，近年来，克罗地亚通货膨胀率较低，甚至还出

^[7] “一带一路”投资政治风险研究之克罗地亚：<https://finance.huanqiu.com/article/9CaKrnJTSW0>。

现轻微的通货紧缩，货币库纳采取盯住欧元的浮动制度，相对欧元汇率基本保持稳定。总体而言，克罗地亚金融体系比较稳定，风险较小。

第二章 克罗地亚税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

克罗地亚在经济和税收方面的诸多重要变革，都受到加入欧盟的影响。为了满足入盟条件，克罗地亚按照西欧国家的税收原则进行了税制改革。克罗地亚的税收制度根据欧盟标准制订，由直接税和间接税组成，主要税种包括企业所得税（Profit Tax）、增值税（Value-added Tax）、个人所得税（Individual Income Tax）、特种税与消费税（Special Taxes and Excise Duties）、关税（Customs Duties）、博彩税（Taxes on Games of Chance and Promotional Award Games）和由各地方政府制定的税种（省级税 County Taxes，市政税 City or Municipal Taxes）。其中增值税、特种税与消费税以及博彩税完全归中央财政，所得税、不动产转让税由国家财政和地方财政共享，地方税种收入归地方财政。省级税包括遗产和赠予税（Inheritance and Gifts Tax）、机动车辆税（Tax on Road Motor Vehicles）和船舶税（Tax on Vessels）等，市镇税包括所得税附加税（Surtax on Income Tax）、消费税（Consumption Tax）及不动产转让税（Real Estate Transfer Tax）等。

2.1.2 税收法律体系

（1）法律体系

克罗地亚的税收法律体系是由税收基本法和各税种单行税法组成的。除基本法外，克罗地亚还制定了《企业所得税法》《个人所得税法》《增值税法》《海关法》等单行税种的税法。目前，克罗地亚已经建立了以所得税和增值税为核心的税收体系。除了地方税上的差异之外，克罗地亚实

行全国统一的税收制度。克罗地亚的税收法案规定，所有纳税人（即自然人、企业）地位一律平等；克罗地亚继续执行前南斯拉夫同部分国家签订的避免双重征税协议。克罗地亚加入欧盟之后，其税收体系与欧盟逐步趋同。

（2）税法实施

根据克罗地亚税收基本法，税法适用于调整纳税人与适用、执行税收和其它公共征收的规则税务机关之间的关系，且克罗地亚税收基本法构成全部税制的基础。税务机关是国家政府机关，是地方或区域性自治政府机构的行政机关，享有核定、监督、征收税款的执法权限。除税收基本法外，税务机关适用税收规定的程序，应当遵守行政程序基本法。

在克罗地亚境内开展生产经营活动和商业活动的本国法人实体和自然人，以及外国法人实体及其机构、场所、人员等，均有按照克罗地亚税收法律法规依法进行申报纳税的义务。

此外，克罗地亚税法注重法纪衔接，承继了大陆法系的优良品质，尤其注重与民法的衔接，如大量的条文涉及到代理、担保、物权、住所、债的变动、合同、各类民事主体的关系协调。

2.1.3 近三年重大税制变化

从2008年起，克罗地亚数年的经济下行削弱了其经济活力，也侵蚀了税基，上一任政府的应对之策是不断调整税收制度，导致税收体系相对复杂。而复杂的税收体系无论对企业，还是对整体经济都是一种负担。

2016年，克罗地亚议会通过了一项旨在刺激经济和改善商业环境的税收改革方案。个人所得税从三档税率变为两档，即24%和36%。同时，个人基础费用扣除额（Personal Allowance）从每月2,600库纳提高到3,800库纳。企业所得税税率从20%降低至18%，而中小型企业则按12%征税。此项税收改革已过半数通过，财政部长兹德拉夫科·马里奇（Zdravko Maric）认为，改革旨在简化税收制度，减少公民和企业的负担。立法者决定，包括16种不同法律的一揽子改革方案于2017年1月1日生效。

2017年起，克罗地亚陆续与哈萨克斯坦、阿联酋、越南等国签订税收条约，与卢森堡等国的税收条约陆续开始生效。

2018年，克罗地亚开始与美国等国家交换国别报告。同一年，克罗地亚开始实行研发费用加计扣除的企业所得税税收优惠政策。

2019年，克罗地亚开始适用受控外国企业规则。

2.2 企业所得税（Profit Tax）

企业所得税的纳税人是指在经济活动中以赚取利润，获得收入或以经济利益为目的的公司或其他法人。同时也包括选择缴纳企业所得税而非个人所得税的自然人。根据企业所得税法的规定，纳税人包括：

（1）在克罗地亚境内，以获得利润、收入或其他应税利润为目的而从事经济活动的公司、法律实体和自然人；

（2）被认定为常设机构（Permanent Establishment, PE）的非居民企业；

（3）进行应税经济活动，但选择不缴纳个人所得税，而缴纳企业所得税的自然人。

进行应税经济活动，并在前一年度符合下列任一情况的自然人，可以选择成为企业所得税的纳税人，在接下来的三年内都应缴纳企业所得税而非个人所得税：

（1）总营业收入（不含税）超过 300 万库纳；或

（2）同时满足如下三个条件中的两个：

①净利润超过 40 万库纳；

②平均雇用超过 15 名员工；

③可计提折旧的固定资产金额超过 2,000,000 库纳。

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准

居民企业，是指依法在克罗地亚境内注册成立，或者依照外国（地

区) 法律成立但实际管理机构在克罗地亚境内的法人或自然人。在克罗地亚境内依法登记其商业活动且拥有习惯性住所的选择缴纳企业所得税的自然人也被认定为是克罗地亚居民企业。

2.2.1.2 征收范围

居民企业应当就其来源于克罗地亚境内、境外的所得缴纳企业所得税。按克罗地亚企业所得税法规定，依照会计准则确定的营业收入和费用的差额（税前），以税法的规定进行调增和调减后，即为企业所得税的计税基础。同时，税基包括从清算，生产经营，法定形式的变更、分立等产生的收益，以及资本利得。除税法有特殊规定外，上述收益均应以资产的市场价格确定。

2.2.1.3 税率

企业所得税基本税率为18%（2017年1月1日起实施）。同时，对于年收入低于3,000,000库纳的中小型企业纳税人，其税率则为12%（2017年1月1日起实施）。

2.2.1.4 税收优惠

克罗地亚《投资促进法》规定了下列税收减免和优惠政策：

（1）满足一定条件，企业最长可以在十年内适用企业所得税的税收优惠政策。

一般的优惠政策适用于满足下列条件的投资所取得的利润：

表1 税收减免和优惠政策

投资额（欧元）	税收减免率	年限（年）	创造的就业岗位（人）
50,000-1,000,000（对于IT系统和软件的投资）	50%	10	10
150,000-1,000,000	50%	10	5
1,000,000-3,000,000	75%	10	10
大于3,000,000	100%	10	15

另外，微型企业也有相应的税收优惠：最低投资额只需为5万欧元，并在成立3年内提供最少3个就业岗位，即可以在5年内享受50%的企业所得税税收减免。

该税收优惠政策不适用于投资额超过1,300万欧元的新设立公司。

(2) 研究开发激励政策 (Research and Development, 缩写R&D, 简称研发)

在克罗地亚注册的科学研究机构，科学家和科学家群体可以为科学研究，基础研究和应用研发申请国家补贴和税收优惠。

根据研究的类型（如基础研究、行业研究、实验开发、可行性研究等）以及企业的规模（根据会计法案分为小型、中型或大型企业），国家补贴可以覆盖的研发费用可占总成本的25%至100%。另外，根据企业的研发类型和规模（取决于与申请国家补贴相同的标准），在计算企业所得税时可加计扣除研发成本，最多可按照国家补贴所覆盖成本的150%扣除，但是企业所得税税负减少的金额不能超过国家补贴所覆盖的成本金额。

2018年7月26日起，克罗地亚正式立法通过了研发费用加计扣除的税收优惠。根据该项法规，法人与自然人纳税人就经营活动中发生的合规的研发费用准予按照如下百分比在所得税税基中扣除：

- ①基础研究 (Fundamental Research) 成本的200%；
- ②行业研究 (Industrial Research) 成本的150%；
- ③实验开发 (Experimental Development) 成本的125%；及
- ④可行性研究 (Feasibility Study) 成本的150%。

对于行业研究、实验开发、可行性研究成本的加计扣除比例，可再依据纳税人的企业规模增加10%-20%。同时，对于行业研究和实验开发成本的加计扣除比例，若满足如下条件之一可再提高15%：

- ①该研发项目与位于克罗地亚或其他欧盟国家的中小型企业共同完成，且每个项目参与方所承担的研发成本均未超过总成本的70%；
- ②该研发项目与特定科研组织共同完成，且该组织至少承担了项目总研发成本的10%，并有权将研发成果公开发表；

③该研发项目的研发成果可以公开发表。

纳税人需在研发项目开展前申请相关税收优惠。

(3) 针对武科瓦尔 (Vukovar) 市及特定区域的税收优惠

在武科瓦尔市开展业务活动的纳税人，如果雇用超过5名全职雇员并签订无限期雇佣合同，且超过50%的雇员在该地区拥有住所或习惯居住地，则免征企业所得税。同时，在特定区域内（指根据NN 132/2017的定义，依据经济发展水平划分为“第一类受支援地区”的地区）开展业务活动的纳税人，如果雇用超过5名全职雇员并签订无限期雇佣合同，且超过50%的雇员在该地区拥有住所或习惯居住地，减征50%的企业所得税。

(4) 职工教育经费税收优惠

对于职工一般教育和特殊教育经费，准予按照一定比例在税前扣除，具体如下所示：

①对于大型企业，发生的符合条件的一般教育经费的60%及特殊教育经费的25%；

②对于中型企业，发生的符合条件的一般教育经费的70%及特殊教育经费的35%；

③对于小微企业，发生的符合条件的一般教育经费的80%及特殊教育经费的45%；

④对于大中型企业，针对特定员工（指25岁以下的首次雇员、残疾员工、长期失业员工等）发生教育经费的10%；

⑤对于从事海运的纳税人，发生的符合条件的一般教育经费及特殊教育经费的100%；

⑥对于专业工匠，可对培训期间向学徒支付的费用进行扣除，具体扣除费用取决于所雇佣的学徒数量。

(5) 吨税 (Tonnage Tax)

对于在克罗地亚，或在其他欧盟国家注册但其船舶在克罗地亚境内从事经营活动的船舶经营公司，可选择依据其船队的船舶承载能力（吨位）按固定费率确定其航运活动的应税利润，并缴纳船舶吨税以代替企业所得

税。船舶吨税的具体税率如下所示：

表 2 吨税税率表

船舶净吨位（单位：吨）	年度应纳船舶吨税（HRK/100 吨）
0-1,000	270.00
1,001-10,000	230.00
10,001-25,000	150.00
25,001-40,000	95.00
40,000 以上	55.00

（6）境外税收抵免

如果纳税人已经为来源于境外的收入在境外缴纳了税款，则这部分税款可以在企业所得税申报表中列示，但不得超过同等情况下以克罗地亚企业所得税税率计算的税款金额。在境外已缴纳的税款在境内的可抵扣的税额，计算方法为：

最大可抵扣金额 = 来源于境外的利润 × 境内的税率

因此，如果境外已缴纳税款是按等于或低于18%的税率征收的，那么只有境外实际已缴纳的税款金额才能全部用于抵扣境内应纳税款。

2.2.1.5 应纳税所得额

企业每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除项目以及允许弥补的以前年度亏损后的余额，为应纳税所得额。对居民企业，将对其在克罗地亚境内和境外的利润进行征税。

（1）收入

企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，为收入总额。包括：

- ①销售货物收入；
- ②提供劳务收入；
- ③特许权使用费；
- ④资本利得：资本利得是指企业出售所持有的资本性项目（如股票、

债券、不动产等) 所获得的收益。克罗地亚没有制定资本利得所适用的特定税率, 企业取得的资本利得应一并计入企业所得税的税基缴纳企业所得税;

⑤股息收入: 从居民企业取得的股息和红利免征企业所得税; 支付给非居民企业的股息和红利需要缴纳预提所得税, 税率12%;

⑥利息收入: 利息收入应按企业情况所对应的企业所得税税率(18%或12%的税率) 进行缴纳, 有关公司之间的贷款利息收入须按克罗地亚财政部或克罗地亚国民银行规定的最低利率确定;

⑦境外收入: 克罗地亚的居民纳税人应对其来源于全球的收入缴纳企业所得税, 除非该纳税人在境外注册了分支机构, 且在纳税时采用两国税收协定的规定;

⑧其他收入。

(2) 调增项目

①以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产因价值调整产生的未实现损失;

②超过企业所得税法案规定的折旧金额;

③企业发生的与生产经营活动有关的娱乐费支出, 可按发生额的50%扣除(如食品和饮料, 不论是否印刷了公司商标或产品品牌的礼物, 以及度假, 体育活动, 租赁汽车、船舶、飞机和度假别墅相关的支出)。娱乐费支出不包括被纳税人用于业务招待为目的, 并标有“非卖品”标识的货物和商品及印有该公司或商品名称的用于促销而提供给消费者的价值不超过160库纳的货物和商品(如眼镜、烟灰缸、桌布、地垫、铅笔、日记本、打火机、标签等);

④除保险和利息费用外, 企业因持有或租赁交通工具(如汽车、船舶、直升机和飞机等) 供管理层或其他员工使用产生的费用, 如果未被列入员工工资, 则在2018年1月1日前, 仅可以扣除发生额的50%。2018年1月1日后, 可扣除发生额的70%;

①强制征收的税费和其他募捐税费, 以及主管机构收取的罚款;

②关联方之间收取的逾期利息；

③为促成或避免一些事件发生，以保证公司利益而给予自然人或法人的特权或其他经济利益（通常涉及支付给代表公司利益各方的佣金）；

④超过企业所得税法案规定的捐赠金额；

⑤税务机关在税务审计中发现的包括与股东、公司成员及从事独立活动的自然人隐藏利润支付和提现等应税行为相关的增值税及附加税等税费；

⑥与取得收入不直接相关的其他支出，以及其他未纳入应纳税所得额的调增项目。

（3）不征税和免税收入

符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益不征税；克罗地亚之前对部分区域（如受战争影响地区，山区等）的部分单位或企业有不征税或免税的政策，但是目前都已经取消。

（4）调减项目

①股息和红利；

②以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产因价值调整产生的未实现利得；

③在以前的纳税期间未作为支出从应纳税所得额中扣除的核销坏账回收产生的营业外收入；

④以前年度未扣除且允许准予结转以后年度扣除的折旧费用；

⑤符合特殊规定的税收激励政策，可享受税收减免或免税的金额（如教育费用，研发费用及新员工的工资成本）。

（5）扣除项目

①折旧

大多数公司采用直线法对资产进行折旧，这是因为用这种方法按照规定的折旧率进行折旧是被税务机关所认可的。但是公司仍然可以自由选用任何国际财务报告准则（International Financial Reporting Standards, IFRS）所认可的折旧方法对资产进行折旧，也可以按照会计

准则来估计固定资产的使用年限。下表是规定的折旧年限和年折旧率：

表3 资产折旧年限和折旧率

资产	折旧年限（年）	折旧率（%）
登记总吨位超过 1,000 吨的建筑和船	20	5
私家车	5	20
无形资产，设备，车辆（不包括私家车）和机器	4	25
电脑，电脑软硬件，移动电话和电脑网络配件	2	50
其他资产	10	10

超过按税法规定的折旧率计提的折旧不允许在当年税前扣除。当年未税前扣除的部分，准予结转以后年度扣除。

非用于商业目的资产的折旧费用不可税前扣除。

厂房和设备被视为是在被安装好或者处于可使用状态时取得的，包括：交易工具、信息技术基础设施（包括软件）、家具及配件以及汽车（不包括私家车）。

可折旧资产如果提前报废，那么剩余的待折旧部分将会按规定折旧率继续折旧。根据企业所得税法案，纳税人可以按原折旧率的两倍进行折旧。

土地和森林（可再生资源）不进行折旧。金融资产、文化古迹和艺术品不进行折旧。如果满足特定条件，船舶、飞机、公寓和度假别墅的折旧也可以税前扣除。

②商誉

一般情况下，商誉等于对价和取得的净资产公允价值之间的差额。如果纳税人采用克罗地亚财务报告准则来准备财务报告，那么商誉必须在5年内摊销完毕。

商誉的摊销在税务上是不被认可的。如果纳税人采用国际财务报告准则来准备财务报告，商誉的减值（如有）在税务处理中被视为一项不可抵扣的费用。

③开办费用

开办费用通常应按发生时间记入相应的财务年度；因为在税务处理中没有特别的规定，所以在开办费用发生的年度，可以在计算企业所得税时对其进行税前扣除。

④利息费用

根据企业所得税法案，除支付给关联公司外（无论是支付给居民企业还是非居民企业的关联方），逾期利息都是可以税前扣除的。

关联公司之间的借款所产生的利息费用也是可以税前扣除的，但是不能超过财政部所规定的由克罗地亚国家银行颁布的利率，并且需要符合资本弱化规则。此外，也可以根据转让定价原则来确定适用于所有合同的利率。

更多关于资本弱化和关联方利率的信息请参考第四章特别纳税调整的相关信息。

⑤坏账

如果应收账款至税款所属期结束日已逾期超过60日，且在纳税申报期满15日前仍未收到，在该笔应收款已作为收入入账的情况下，对应的坏账准备可以税前扣除。

在破产、仲裁或调解的情况下，根据税法的特别规定，如果和债务人达成协议，且债务人和企业所得税纳税人不是关联方，这些费用可以永久扣除。否则这部分货款需要在账上被确认为收入，并且应尽力去收回货款（采用法律途径）。

另外，税法规定当应收账款源于非关联方且纳税人可以证明收回这些应收账款的成本高于应收账款本身，或者纳税人证明其已经采取了必要的行动而最终没能收回被冲销的应收账款，则该应收账款可作为坏账永久扣除。

除此之外，为了加快债务核销程序，新的规定鼓励信贷机构在2017年采用债务消减程序，将应收账款核销金额确认为可税前抵扣的费用，而无需经过法院或强制性程序或其他关于应收账款收回的诉讼。这一程序只适用于2017年度的纳税申报（对于纳税人的会计年度不同于自然年度的纳税

人，则只适用于在2017年开始的纳税年度）。

⑥慈善捐赠

通过礼物或者现金的方式对文化、科学、教育、健康、人道主义、运动、宗教、环境或者其他社会福利相关的活动进行捐赠，不超过上一年度收入额2%的部分可以进行税前扣除；如果得到了负责特别项目和活动的主管部门的批准，则超过2%的部分也能税前扣除。

食品生产商和食品贸易商为了社会、人道主义、自然灾害或其他目的而捐赠食物给遭受自然灾害的地区和人，相应的金额也可以税前扣除（捐赠需要符合农业部的相关规定）。

⑦罚款

按照克罗地亚行政和司法机关的规定，罚款被视为不可税前扣除的费用。

⑧税款

税法对于已缴税款或应缴税款没有相关要求。对于境外税收抵免，请参考第二章税收优惠和第五章税收抵免部分的相关信息。

⑨净营业损失

以前年度亏损可以在发生年度后的五年内结转并且按照发生的顺序弥补。除了合并、分立或者并购，营业亏损不能够被转移给任何第三方。营业亏损不能被结转至以前年度。

如存在以下情形，合并、分立、收购后的法律实体（后任法律实体）不能继承前任法律实体的税务亏损：前任法律实体在合并、分立、收购前两年内未从事任何经营活动，或后任法律实体在合并、分立、收购后两年内变更了前任法律实体原经营活动的性质（但不包括发生经营活动改变的目的是为了恢复生产经营或保护经营场所）。

⑩向境外分支机构付款

企业所得税税基会因为任何隐藏的利润转移而增加。税务机关可能对向非居民企业的支出进行审计，检查购买境外货物和接受境外服务产生的支出、管理费用、知识产权费用和其他带有利润转移特征的支出。如果税

务机关发现交易被用来隐藏或转移利润，那么企业所申报的价格/费用和市场平均的价格/费用的差额将会被增加至纳税人的税基里。

(6) 特殊事项的处理

据克罗地亚企业所得税法第19条规定，在企业合并、收购或分立的情况下，若纳税人持续进行商业活动的，则税务机关可确认其税收的连续性且对持续纳税没有影响。同时，在企业合并、收购或拆分情况下，由于资产或负债转移产生的利润不增加任何应纳税所得额，其损失也不应减少应纳税所得额。

2.2.1.6 应纳税额

应纳税额 = 应纳税所得额 × 规定税率(12%或18%)

应纳税所得额 = 收入总额 - 支出总额 - 不征税收入 - 免税收入 - 各项扣除 - 允许弥补的以前年度亏损

2.2.1.7 合并纳税

目前，克罗地亚暂未允许合并申报纳税，各公司须提交独立的纳税申报表。

2.2.2 非居民企业

2.2.2.1 概述

(1) 克罗地亚税收管辖权类型

克罗地亚按纳税人（包括自然人和法人）的国籍、登记注册所在地或者住所、居所和管理机构所在地为标准确定其税收管辖权。凡属该国的公民和居民（包括自然人和法人），都受该国税收管辖权管辖。

(2) 克罗地亚税收居民判定标准

根据克罗地亚税法规定，居民纳税人是指依法在克罗地亚注册的，或实际管理机构在克罗地亚境内的法人或自然人。在克罗地亚境内依法登记其商业活动且拥有经常居住地的自然人企业主也被认定为克罗地亚居民企业。

不符合以上任一标准的法人或自然人，则为非居民纳税人。

在克罗地亚，非居民业务部门构成常设机构的定义是基于经济合作与发展组织（the Organization For Economic Cooperation and Development，以下简称“OECD”）的指引，即企业在克罗地亚境内从事生产经营活动的机构、场所，包括：

①管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所、矿场、油井或气井、采石场或者开采其他自然资源的场所；

②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，但该工地、工程或活动存续或者持续连续十二个月以上；

③任何有权并经常以该非居民名义从事订立合同和持有分销至克罗地亚境内的库存商品的代理人；

④在连续12个月内，向同一或相关项目提供超过三个月的劳务（咨询和商业顾问服务）。

2.2.2.2 税率

基本税率为18%。同时，对于年收入低于3,000,000库纳的中小型企业纳税人，其税率则为12%。

2.2.2.3 征收范围

非居民仅就其来源于克罗地亚境内的所得缴纳企业所得税。

2.2.2.4 应纳税所得额

非居民企业的应纳税额计算方法同居民企业。其中，常设机构营业利润的确认适用以下原则：

（1）常设机构的税基应根据克罗地亚税法规定来确定，并且该常设机构的利润应与在相同或类似情况下开展相同或类似活动的独立实体所获利润相同；

（2）在确定常设机构的利润时，应当允许扣除其进行营业发生的各项费用，包括一般行政和管理费用，不论其发生于克罗地亚境内或境外。

2.2.2.5 应纳税额

请参考居民企业的相关信息。

2.2.2.6 预提所得税

预提所得税（Withholding Tax，缩写WHT，又称代扣所得税），即克罗地亚本国纳税人在向境外法人实体（自然人除外）即非居民企业支付知识产权使用费、市场调研服务费、税务咨询服务费、审计服务费时，应代扣代缴预提所得税，税率为15%；向非居民企业分配的股息和红利等权益性投资收益的预提所得税税率为12%；支付给非居民企业的利息的预提所得税税率为15%；支付给非居民企业的特许权使用费的预提所得税税率为15%。一般地，纳税人向自然人支付特许权使用费时预提所得税率为24%，支付利息、股息和红利时税率为12%，以及可能适用的市镇级附加税。如果一国与克罗地亚签署了双边税收协定，则将影响预提所得税的税率。

下表列示克罗地亚与中国及其非协定国家之间的预提所得税率（自然人除外）：

表4 预提所得税率

收入接收方所在国家	股息	利息	特许权使用费
中国	5%	0/10%	10%
非协定国家	12%	15%	15%

2.2.2.7 亏损弥补

请参考居民企业的相关信息。

2.2.2.8 特殊事项的处理

对于企业所得税税率低于12.5%的国家，预提所得税税率则将提高至20%（不适用于与克罗地亚签署了税收双边协定的欧盟成员国）。

2.2.2.9 其他

企业在履行纳税义务后，可以不受限制地将利润汇出到境外。

2.3 个人所得税 (Individual Income Tax)

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 判定标准

根据克罗地亚个人所得税法案，符合以下条件的为居民纳税人：

(1) 连续两个公历年度内，在克罗地亚境内拥有（或租住）住所超过183天；

(2) 连续两个公历年度内，在克罗地亚境内未拥有住所，但累计居住超过183天以上。

在适当的情况下，纳税人也可以参考两国税收协定中关于居民身份的界定条款（更多信息请参见第五章税收协定的相关内容）。

2.3.1.2 征收范围

克罗地亚的居民纳税人将就其来源于全球的收入缴纳个人所得税。在克罗地亚，个人所得可按是否需要进行年度汇总纳税申报分为两类：一种是需要汇总入年度汇总纳税申报的收入，应纳税所得额为收入减去扣除项目和不征税收入后按累进税率计算应纳税额；另一种是无需汇总入“年度收入”的“最终收入”。随着新的个人所得税法案在2017年1月1日生效，以下两类其他收入也被纳入个人所得税征税范围：

(1) 其他年度收入 (Annual Other Income) ；

(2) 其他最终收入 (Final Other Income) 。

具体的分类与纳税标准如下：

(1) 以下类型的收入是需要进行年度汇总纳税申报的“年度收入”：

① 就业所得 (Employment Income)

就业所得包含了因雇佣关系而取得的所有收入（工资、养老金、各种类型的福利、超过非应税水平的福利和奖金）。

雇主通常可能会给雇员提供一些特定的非应税福利。下列是常见的例子：

- 通勤交通补贴（乘坐公共交通工具所产生的实际成本）；
- 在国内（克罗地亚）出差的津贴补贴（每天不超过 170 库纳），以及交通费用和住宿费用；
- 在国外出差的津贴补贴（根据国家不同也有限额），以及交通费用和住宿费用；
- 对雇员使用私人汽车用于工作用途的补贴金（不超过每公里 2 库纳）；
- 在退休时支付给员工的现金福利（不超过 8,000 库纳）；
- 伤残补助（不超过每年 2,500 库纳），雇员的死亡抚恤金（不超过 7,500 库纳），雇员近亲的死亡抚恤金（不超过 3,000 库纳）；
- 在圣诞节、复活节或者假期等发放的偶然奖励（不超过每年 2,500 库纳）；
- 给十五岁以下儿童的奖品（不超过每年 600 库纳）；
- 发放给工作服务年限为 10、15、20、25、30、35、40 年员工的奖金（不超过规定金额）；
- 在特定条件下支付的离职补偿（不超过规定金额）；
- 雇主为员工向本国自愿养老基金缴纳的养老保险，不超过每月 500 库纳的部分免税（即不超过每年 6,000 库纳）。

如果上述任意福利的金额超过了规定的限额，则其与限额的差额会被视为员工工资，并需要缴纳个人所得税、附加税以及分别由雇主和雇员承担的社会保险。

②个人经营所得(Self-Employment Income)

应税的个人经营所得包括：

- 小型企业（小商店）或类似经营实体；
- 特定条件下的独立职业人士（医生、律师、咨询顾问、艺术家和其他类似职业）；
- 按税法规定应缴纳个人所得税的农业和林业活动。

从事个人经营活动的纳税人有义务保存营业账簿和相关证据。

个人经营所得的应纳税所得额等于营业收入减去营业支出和个人费用（请参考可扣除项小节的相关信息）。税法中特别规定了营业收入和营业支出的范畴。

个人经营活动和其他相关的亏损可以从个人经营取得的收入中抵减。亏损可以在五年内往后结转。

③其他未被视为“最终其他收入”

(2) 以下类型的收入是“最终收入”（Final Income），且不需要进行年度汇总纳税申报：

①财产和所有权收入（Income from Property and Proprietary Rights）

- 财产租赁所得：个人通过动产和不动产租赁所取得的收入，可扣除30%作为合理支出。应纳税所得额由税务机关评估确定，税率为12%，不允许扣除任何个人费用，且需要缴纳相应的附加税；
- 所有权：纳税人通过所有权取得的收入，可凭相应的支出证明文件，扣除实际支出后作为应纳税所得额。扣除实际支出需要由纳税人在纳税年度结束后的15日内自行向税务机关申报，并在收到评估报告后的15日内缴纳税款。对应税率为24%，不允许扣除个人费用，且需缴纳相应的附加税；
- 财产与所有权转让/处置所得：转让或处置财产与所有权，可按实际发生额扣除取得时的价款和处置时产生的费用作为应纳税所得额。应纳税所得额由税务机关评估确定，税率为24%，不允许扣除个人费用，且需缴纳相应的附加税；
- 根据特殊规定处置特殊类别的财产（如废弃物）：废弃物处置所得扣除额有专门的规定。税率为12%，不允许扣除个人费用，且需缴纳相应的附加税。

②资本收益（Income from Capital）

- 利息收入（不包括：逾期付款利息；由法院或地方政府机构判定的利息；从银行、储蓄机构和其他金融机构得到的活期和外币账户取

得的利息；债券利息；人寿保险的储蓄收益和自愿养老保险产生的收益）；

- 法人实体的成员为实现个人利益而放弃当年利润，以达到撤资和使用服务等目的（该条也适用于个人经营缴纳企业所得税的情况）；
- 处置 2016 年 1 月 1 日前取得的从购置之日起不满两年的金融资产取得的收入，但不包括在配偶、直系亲属间转移和离婚财产；
- 董事会成员在某些情况下以优惠价格购入本公司股票或股票期权与市场价值的差额。

以上收入在计算应纳税额时，不允许扣除个人费用，且需缴纳相应的附加税，但不需按比例缴纳社会保险。

适用税率如下：

- 利息、股息、资本利得：12%；
- 以优惠的价格买入自有股票或股票期权的购买所得：24%；
- 资产撤回和使用服务所得收入：36%。

资本损失只能从同一课税年度的资本收益中扣除。

当涉及资本利得时，资产所有人有义务保存财务记录，确认收入金额，计算税款，预缴税款并以及向税务机关报告。除纳税义务以外，其他事项都可以委托公司或个人或中央登记结算中心办理。

③保险收入 (Income from Insurance)

保险收入是指通过向储蓄型人寿保险和自愿养老金保险投保而取得的款项。

应纳税所得额等于已取得收入的金额，税率为12%。在计算应纳税额时，不允许扣除个人费用，且需缴纳相应的附加税，但不需按比例缴纳社会保险。

计算税款、代扣代缴税款以及向税务机关报告的义务，均由付款人承担。

①其他最终收入 (Final Other Income)

其他最终收入包含以下两项：

- 超过年度限额的第一支柱养老金收入，按 36%的税率征税；
- 纳税人实际资产与申报资产之间的差额部分，按 36%的税率征税。

计算应纳税额时，不允许扣除个人费用，且需缴纳相应的附加税，但不需按比例缴纳社会保险。特别注意的是，该类收入的金额必须通过税务机关采取特别程序予以确定。

其他最终收入还包含以下收入：

- 法人实体的监事会人员、管理层或其他类机构人员取得的收入；
- 根据一项专门针对版权及其相关权利的法案取得的特许权使用费；
- 运动员参加体育活动取得的收入；
- 旅游推销人员、代理商、裁判、体育代表、口译人员、翻译人员、旅游从业者、咨询顾问、专家证人和从事类似活动的专业人员所取得的收入；
- 因提供房产使用权、交通运输、优惠贷款利率和类似的权益而取得的收入，且付款人不是该收款自然人的雇主；
- 在实习和学徒期间支付给学生和学徒的超过免征额的奖励；
- 根据特别规定，通过学生组织支付给全日制学生的超过免征额的工作报酬；
- 根据特别规定，支付给中学、两年制大专、高等学校和大学的全日制学生的超过免征额的奖学金；
- 根据特别规定，支付给运动员以提高其运动技能的超过免征额的奖学金；
- 根据特别规定，支付给运动员的超过免征额的以奖励其取得的运动成就的现金款项；
- 其他由法律实体和自然人（缴纳企业所得税或自主经营缴纳个人所得税的自然人）支付给自然人的未明款项。

其他最终收入的应纳税所得额等于收入减去支出。以下收入对应的支出可以认定为收入30%：

- 与版权有关的特许权使用费；

- 按照规定购买强制保险的专业新闻工作者、艺术家和运动员所取得的收入；
- 非居民纳税人来自于艺术、娱乐、体育、文学、视觉艺术相关活动，以及与新闻、广播和电视节目有关活动的收入。

其他收入应由支付人按24%的税率在支付时代扣代缴，并代扣代缴相关的附加税费。通常情况下，还会对其他收入征收7.5%的社会保险。

2.3.1.3 税率

2016年，克罗地亚议会通过了旨在刺激经济和改善商业环境的税收改革方案。其中包括个人所得税从三档税率变为两档，即24%和36%；以及将个人基本费用扣除额从每月2,600库纳提高到3,800库纳。

克罗地亚的个人所得税采用累进税制，适用于年度汇总纳税申报计算得出的应纳税所得额。适用年度汇总纳税申报的收入，在计算应纳税额时适用以下个人所得税税率表（从2019年1月1日开始实施）：

表5 个人所得税税率表

全年应纳税所得额（单位：库纳）		税率
超过	不超过	
0	360,000	24%
360,000		36%

2017年1月1日至2019年1月1日前实施的个人所得税税率表：

表6 个人所得税税率表（2019年前）

全年应纳税所得额（单位：库纳）		税率
超过	不超过	
0	210,000	24%
210,000		36%

2.3.1.4 税收优惠和税前扣除

表7 克罗地亚个人所得扣除项目及金额

个人免征额，特殊救济，豁免和激励	税收居民纳税人	税收非居民纳税人
个人免征额：		
个人月度免征额：		
HRK 3,800	是	是
每位受供养家庭成员月度扣除额：		
HRK 1,750	是	(*)
受抚养子女月度扣除额：		
第一个子女：HRK 1,750； 第二个子女：HRK 2,500； 第三个子女：HRK 3,500。 第四个子女：HRK 4,750 第五个子女：HRK 6,250	是	(*)
每位残疾纳税人/受供养家庭成员/受抚养子女月度扣除额：		
HRK 1,000	是	(*)
每位残疾纳税人/受供养家庭成员/受抚养子女（100%残疾，以及/或者因为残疾需要接受他人照料）：		
100%残疾：HRK 3,750 / 人	是	(*)
在纳税人没有其他保险的情况下，不超过规定数额的强制性健康保险金。	是	是 （仅限于在克罗地亚缴纳的金额）
克罗地亚境内用于特定用途的且不超过规定金额的捐款。	是	是 （仅限于克罗地亚境内捐赠）
对克罗地亚残疾退伍军人，牺牲士兵、被俘人员或在克罗地亚国家战争（Croatia Homeland War）期间失踪军人的家庭成员的豁免：		
有克罗地亚国土战争中退伍残疾军人身份的，根据其既定的残疾程度，不对其就业收入和养老金征收所得税。	是	是
牺牲士兵、被俘人员或在克罗地亚国家战争期间失踪军人的家庭成员不对其家庭养老金或补偿金征收所得税，最大免征额为家庭养老金金额。	是	是
对受支援地区的减免政策：		
在武科瓦尔市地区从事个人经营活动的纳税人，长期雇用2名以上员工，且50%以上的员工在该地区拥有住所或习惯居住地，就这些商业活动所取得的收入免征所得税。	是	是
在第一类受支援地区从事个人经营的纳税人，长期雇佣2名以上员工，且50%以上的员工在该地区拥有住所或习惯居住地，满足上述条件的商业活动所取得的收入免除50%的所得税。	是	是
就业激励：		
从事个人经营活动的纳税人，在所得税纳税期间内，可以额外获得以下减免：		
支付给特定类型工作的第一年新员工的工资和社会保险费用。	是	是

个人免征额，特殊救济，豁免和激励	税收居民纳税人	税收非居民纳税人
支付给特定类型工作的残疾员工前三年的工资和社会保险费用。	是	是
国家教育和培训补助金及技能培训和学徒培训补助金。	是	是
研发激励：		
纳税人从事个人经营活动的，可以在研究开发费用发生的纳税期间，最多按照会计报表上所列示的研发费用的 100%，额外将其在营业支出中扣除。	是	是

注1) (*) 欧盟/欧洲经济区 (European Economic Area, 缩写EEA) 成员国的税收居民可以根据受供养家庭成员的情况增加个人基本费用扣除额。但此时列入年度汇总纳税申报程序的收入需包含纳税人在纳税期间内至少 90% 的总 (全球) 收入，并在克罗地亚之外的地区作为税收居民而免税。

2.3.1.5 应纳税额

(1) 计算方法

个人所得税的计算方法如下：

应纳税额 = 应纳税所得额 × 相应级数的税率 - 境外税收抵免额

应纳税所得额 = 年度总收入 - 不征税收入 (最终收入) - 税收扣除总额

其中，境外税收抵免的金额不能超过在克罗地亚相同情况下取得的收入所计算出的税额。

(2) 案例列举

假设：

- ①按 2019 年最新税率计算；
- ②个人所得税基本扣除项均适用；
- ③抚养两个孩子；
- ④适用萨格勒布市个人所得税附加税税率 18%；
- ⑤月收入为 108,000.00 库纳 (该员工的社会保险金金额为 10,137.60 库纳)。

计算过程：

表 8 个人所得税计算示例

序列	计算	金额 (HRK)
1.	月总收入 (1.1 + 1.2 + 1.3 + 1.4 + 1.5 + 1.6 + 1.7)	108,000.00
	1.1. 来自就业的收入	108,000.00

	1. 2. 来自个人经营的收入	0. 00
	1. 3. 来自房产和所有权的收入	0. 00
	1. 4. 来自资本的收入	0. 00
	1. 5. 来自保险的收入	0. 00
	1. 6. 其他收入	0. 00
	1. 7. 来自国外的收入	0. 00
2.	扣除（如：社会保险等）	(10, 137. 60)
3.	月净收入（1 + 2）	97, 862. 40
4.	个人费用扣除额（即：收入的不征税部分，4. 1+4. 2）	(8, 050. 00)
	4. 1. 个人月度免征额	3, 800. 00
	4. 2. 子女月度扣除额	4, 250. 00
5.	月应纳税所得额（3 + 4）	89, 812. 40
6.	月应纳税额（6. 1 + 6. 2）	(28, 732. 46)
	6. 1. 税率为 24% 的部分	(7, 200. 00)
	6. 2. 税率为 36% 的部分	(21, 532. 46)
7.	附加税（税率为 18%）	(5, 171. 84)
8.	总税额（6 + 7）	(33, 904. 30)
9.	净收入（1 + 2 + 8）	63, 958. 10

2. 3. 2 非居民纳税人

2. 3. 2. 1 判定标准

根据克罗地亚个人所得税法案，个人纳税人分为居民纳税人和非居民纳税人。其中，不符合以下任一条件的为非居民纳税人：

（1）连续两个公历年度内，在克罗地亚境内拥有（或租住）住所超过183天；

（2）连续两个公历年度内，在克罗地亚境内未拥有住所，但累计居住超过183天以上。

即非居民纳税人指既非克罗地亚居民，在克罗地亚也无习惯性居所，但有来源于克罗地亚的收入的个人。

2. 3. 2. 2 征收范围

非居民纳税人，仅对其来源于克罗地亚的收入征税。在克罗地亚取得以下收入的非居民自然人须缴纳个人所得税：

（1）来自在克罗地亚取得的雇佣收入；

- (2) 来自在克罗地亚经营商业单位的收入；
- (3) 来自在克罗地亚的固定资产及附属权利的收入；
- (4) 在克罗地亚转让专利权取得的收入；
- (5) 个人拥有或租用的船舶在克罗地亚港口从事运输取得的收入；
- (6) 来自在克罗地亚自我雇用（提供货物或服务）的收入或在境外为在克罗地亚的商业活动提供服务而取得的收入；
- (7) 在克罗地亚取得的来自资本的收入；
- (8) 在克罗地亚取得的来自保险的收入。

2.3.2.3 税率

非居民纳税人适用与居民纳税人相同的税率（见2.3.1.3表5）

2.3.2.4 税前扣除

非居民计算税额时，税前扣除项目与居民纳税人基本相同。

2.3.2.5 税收优惠

在克罗地亚，对非居民在个人所得税方面暂时没有特别税收优惠。

2.3.2.6 应纳税额

由于克罗地亚在个人所得税上对居民和非居民的税制差别不大，具体的纳税计算请参见居民纳税人章节。

2.3.3 其他

2.3.3.1 个人所得税附加税（City Surtax）

在克罗地亚某些城市和直辖市，会对个人所得税加征附加税。附加税的税基是个人所得税应纳税额；税率由各市或直辖市机关制定，根据纳税人在克罗地亚境内的居住所在地的税率征收。克罗地亚主要城市的附加税税率如下：

- (1) Zagreb（萨格勒布） 18%
- (2) Split（斯普利特） 10%

- (3) Rijeka (里耶卡) 15%
- (4) Osijek (奥西耶克) 13%
- (5) Pula (普拉) 7.5%
- (6) Zadar (扎达尔) 12%
- (7) Varazdin (瓦拉日丁) 10%
- (8) Dubrovnik (杜布罗夫尼克) 10%

计算方法:

个人所得税附加税 = 个人所得税应纳税额 × 所在城市规定的税率

2.3.3.2 社会保险金 (Social Security Contributions)

克罗地亚的社会保障系统包含养老保险,健康和失业保险。

养老保险金缴纳比例为20%,其中,第一支柱养老保险(I.Pilla Pension)缴纳比例为15%,第二支柱养老保险(II.Pilla Pension)缴纳比例为5%,缴纳基数为工资总额。2017年的限额如下:

(1) 46,434库纳/月(适用于以工资为基数,缴纳15%和5%的情况)

(2) 557,208库纳/年(适用于以工资和其他收入为基数,缴纳15%的情况)

此外,雇主还需为员工缴纳社会保险,基数为工资总额(未设置限额),缴纳比例如下:

(1) 健康保险: 15%

(2) 工伤保险: 0.5%

(3) 失业保险: 1.7%

除特殊情况外,雇用超过20名员工(包含20名)的雇主如果未雇用规定数量的残疾员工(根据情况占员工总数的2%至6%),则需要每月按照应雇用残疾员工的人数和社会最低工资(2017年此基数为3,276库纳/月)的30%缴纳残疾人保障金。

2.4 增值税 (Value-Added Tax)

增值税是企业销售货物或提供服务、进口货物以及受非居民纳税人提

供的服务时应缴纳的税种。2013年7月起，克罗地亚已正式加入欧盟，并进入欧盟共同市场。欧盟国家必须根据欧盟相关法律来协调其增值税与欧盟的一致性，且每一笔商品和服务的交易，均只在一个欧盟国家征税。此外，本地企业向欧盟外的国家进口货物和购买服务均应缴纳增值税。克罗地亚的增值税体系与欧盟的增值税指引保持一致。

2.4.1 概述

2.4.1.1 纳税义务人

增值税纳税人为销售货物或提供服务的企业、进口货物的企业、和接受总部位于境外的企业提供服务的本地企业。增值税纳税人可以是一个持续独立地进行商业活动以获取利润的法人实体或自然人。除被视为一般纳税人之外的，接受境外企业提供服务的境内企业和未经授权开具增值税发票或收据的法人和个人，也可以缴纳增值税。

2.4.1.2 征收范围

克罗地亚增值税应税所得包括以下几类：

- (1) 销售所有类型的商品（产品、货物、新建的建筑物、设备等）取得的收入；
- (2) 提供所有类型的服务取得的收入；
- (3) 进口货物；
- (4) 在欧盟内部采购商品。

2.4.1.3 税率

克罗地亚的增值税基本税率为25%。增值税纳税人进口或销售下列商品，提供下列类型的服务，可适用13%或5%的低税率：

- (1) 13%税率：
 - 住宿服务；
 - 无特定媒体义务的出版商出版的报纸（除日报）和杂志（完全或主要内容为广告的出版品除外）；

- 源自植物或动物的食用油脂（有特殊条款细则）；
- 汽车儿童座椅、儿童食品和加工的谷类婴幼儿食品；
- 法律规定的通过公共供水和排水系统进行的水运输（市场上贩售的瓶装及其他包装水运输除外）；
- 音乐会门票；
- 向另一供应商或最终用户提供电力；
- 法律规定的提供混合城市垃圾、可降解城市垃圾和垃圾分类回收处理等公共服务；
- 骨灰坛和棺材；
- 植物幼苗和种子；
- 肥料和农药等农用化学产品；
- 除宠物饲料以外的动物饲料。

（2）5%税率：

- 面包和牛奶（除发酵和某些其他奶制品），包括用作母乳替代品的婴儿食品；
- 具有学术、科学、艺术、文化和教育属性的图书，及部分特定的专业教材；
- 各种形式的教科书（小学，中学和大专教育教科书，包括印刷品和光盘、盒式磁带、录音带等产品）；
- 克罗地亚医疗保险药品目录所确定的药品和外科植入物；
- 电影院提供的服务；
- 科学和学术期刊；
- 有特定媒体义务的出版商每日印刷出版的报纸（完全或主要内容为广告或用于广告的报纸除外）。

2.4.2 税收优惠

（1）在克罗地亚，免征增值税项目如下：

- ①出租住宅取得的租金（个别特例除外）；

- ②授信及信贷担保服务；
- ③利息、赌博奖金；
- ④发行法定货币，证券及股票；
- ⑤文化领域的公共机构提供的服务或商品，如博物馆、画廊、图书馆、剧院、宗教团体和机构、中小学、大学的学生餐厅和宿舍；
- ⑥邮政服务；
- ⑦公共广播电视活动；
- ⑧医疗服务，包括个人从业的医生、牙医、护士、物理治疗师和生化实验室；
- ⑨社会关爱机构和儿童、青少年护理机构提供的服务；
- ⑩房地产转让，新修建筑物除外（缴纳房地产转让税）。使用不满两年的建筑物转让仍需缴纳增值税。

（2）克罗地亚对部分进出口货物及服务免征增值税，具体情况如下：

①出口免征增值税：

- 货物一般贸易出口或加工贸易出口，包括运输和其他海运服务；
- 将货物运送到自由关税区、仓库或海关库区，或在自由关税区、仓库或海关库区内的货物运输；
- 按对等原则，对外交机构和使馆的商品出口和劳务；
- 国内的企业家对海运、空运、河运领域的外国企业家提供的服务；
- 通过国外捐赠购买的用于人道、健康、教育、文化、科学、宗教和社会公共机构、业余体育俱乐部、地方政府或地方自治政府管理机构的商品或劳务；
- 非欧盟常住居民在离开欧盟前三个月内，单张票据消费超过 740 库纳的，可以在离境时申请增值税退税。

一般情况下，克罗地亚出口商品免征增值税，如果出口货物手续、文件不齐全，则需先缴纳增值税，待相关材料补齐后申请退税。

②进口免征增值税：

- 人道救援物资进口（不包括石油和石油产品，烟草和烟草产品，酒精和含酒精饮料）；
- 作为国内外支付手段的克罗地亚央行的金锭进口、有价证券和公司股票转让；
- 按海关规定，个人使用的总价值不超过 300 库纳的物品或行李（不包括以出售为目的的）；
- 按海关规定，克罗地亚居民或外国人从国外收到的不需付费的 300 库纳以下的包裹或其他货物；
- 按国际公约规定，从国外政府、公司、学院或其他法人或自然人处免费收到的宣传品或样品；
- 按海关规定，自然人在搬家过程中进口的使用过的家庭器具和用品；
- 按海关规定，在国际活动中获得的装饰品、奖牌和奖品或其他礼品；
- 商标、专利、模型及相关文件，以及按海关规定的向版权局或专利局发送的申请表；
- 文件、表格和数据资料；
- 按海关规定，居住在克罗地亚边境附近的居民从其在相邻国家边境附近的农场、牧场、森林、渔场或蜜蜂养殖场进口的产品；
- 按海关规定，克罗地亚居民或在克罗地亚永久居留的外国人继承的国外遗产；
- 用于人道、健康、教育、文化、科学、宗教和社会公共机构、业余体育俱乐部、地方政府或地方自治政府管理机构的捐赠物品和以上机构通过国外捐赠购买的商品；
- 按海关规定，科学家、作家和艺术家带进国内的个人作品；
- 已包含在税基里的与货物进口相关的服务；
- 克罗地亚铁路公司在境内为进口货物提供的运输服务；
- 在克罗地亚转口货物，包括运输和其他海运服务。

2.4.3 应纳税额

(1) 销售额的确认

增值税的销售额是提供货物和服务所取得的或应该取得的全部价款和价外费用。不考虑其他情况，增值税税基应当为货物或服务的市场价值。进口商品的增值税税基是海关的计税价格，加上关税、进口关税、特种税以及其他清关费用。

(2) 应纳税额的计算

销项税额 = 销售额 × 税率

应纳税额 = 销项税额 - 进项税额

进项税额是指纳税人购进货物或者接受应税劳务，所支付或者负担的增值税额。克罗地亚对于某些应税行为发生的进项税额规定不予抵扣或准予部分抵扣，如购进游艇、用于非注册商业目的飞机、娱乐活动等发生的进项税额不予抵扣，个人购进用于非注册商业目的乘用车发生的进项税额准予按其50%抵扣（自2019年1月1日至2021年12月31日）。对于增值税应税与免税行为发生的进项税额，纳税人应分开核算。

进项税额和销项税额是相互对应的两个概念。当增值税销项税额大于增值税进项税额时，当期应缴纳增值税。当增值税销项税额小于增值税可抵扣进项税额时，纳税人可以选择退税或将二者的差额作为增值税留抵额，在以后申报期间使用。

2.4.4 其他

虽然克罗地亚的增值税体系与欧盟的增值税指引保持一致，但克罗地亚暂未引进任何与增值税合并纳税相关的税收制度。

2.5 特种税与消费税 (Special Taxes and Excise Duties)

克罗地亚对特定产品征收特种税与消费税。特种税与消费税是根据税法以定额或比例税率征收的，由生产者或进口商支付。特种税与消费税以增值税的计税基础进行征税。

2.5.1 概述

(1) 纳税义务人

特种税与消费税的纳税义务人是产品的生产者、进口商。

(2) 征收范围及税率

表9 消费税科目及税率（额）

税目	税率（额）
石油衍生物	从 HRK 100 到 HRK 3,801 每 1,000 升/千克
天然气	HRK 4.05 每兆瓦时（商业用途）
	HRK 8.10 每兆瓦时（非商业用途）
焦炭，焦煤	HRK 2.30 每吉焦
电力	HRK 3.75 每兆瓦时（商业用途）
	HRK 7.5 每兆瓦时（非商业用途）
烟草制品：	
香烟	每 1,000 支按不低于 EUR 64 征税（按库纳缴纳）
	最低按加权平均零售价的 57% 计征
雪茄和小雪茄	HRK 600 每 1,000 支
细切烟草	HRK 450 每千克
其他吸食用烟草	HRK 380 每千克
啤酒	HRK 40 每百升啤酒（1%酒精浓度）
酒精制品：	
15% 或更高酒精浓度	HRK 800 每百升
15% 以下酒精浓度	HRK 500 每百升
无水酒精	HRK 5,300 每百升

表10 特种税科目及税率（额）

税目	税率（额）
咖啡和软饮料：	
烘焙咖啡	HRK 6 每千克
咖啡提取物、精华和浓缩物	HRK 20 每千克
成品烘焙咖啡	HRK 6 每千克（咖啡净重）
成品咖啡提取物、精华和浓缩物	HRK 20 每千克（咖啡净重）
糖或添加甜味剂的饮料，芳香饮料（矿泉水和果汁除外）	HRK 40 每百升
其他最大酒精含量 1.2% 的饮料（超过 0.5% 酒精浓度的啤酒和软饮料的混合饮料除外）	HRK 40 每百升
用于软饮料制备的糖浆和浓缩物	HRK 240 每百升
用于软饮料制备的粉末和颗粒	HRK 400 每百千克

税目	税率(额)
未缴纳公路使用特别税的机动车辆:	根据机动车购置价格、二氧化碳排放量、发动机功率(千瓦)、发动机(体积)、废气排放水平来决定
柴油机动车辆	根据机动车购置价格, 税率从1%到25%; 根据碳排放量, 税额从HRK 55 到HRK 1,450 每克每公里
汽油、液化石油气、天然气及其他除柴油燃料的机动车辆	根据机动车购置价格, 税率从1%到25%; 根据碳排放量, 税额从HRK 35 到HRK 1,300
摩托车、轻便摩托车、自行车和“ATV”车辆	根据发动机体积或废气排放水平来计算(EURO III, EURO II, EURO I)
全电动汽车, 碳排放量为0的汽车和30年前生产的古旧汽车	不征税
二手机动车的生产商、经销商	须在经营活动开始前八天内, 在机动车生产经营机构登记且缴纳特别税用以担保。
购置不缴纳增值税、赠与或遗产税且已缴纳机动车特种税的旧机动车	市场价值的5%
机动车责任险和道路综合保险费	机动车责任险: 合同金额的15%
	机动车综合险: 合同金额的10%

2.5.2 税收优惠

葡萄酒和果酒免征特种税与消费税。

2.5.3 应纳税额

在从价定率计算方法下:

$$\text{应纳税额} = \text{应税消费品的销售额} \times \text{适用税率}$$

在从量定额计算方法下:

$$\text{应纳税额} = \text{应税消费品的销售数量} \times \text{单位税额}$$

2.5.4 其他

从克罗地亚特种税与消费税近年的变化来看, 各种产品的税率在逐步升高, 而在未来的一段时间内, 也将持续这个趋势, 以达到与欧盟税法相统一的目标。

2.6 关税 (Customs Duties)

2.6.1 概述

2013年7月1日，克罗地亚加入欧盟关税同盟，制定了共同的关税贸易、政策和程序。一旦在任一欧盟成员国海关完成清关程序，进口货物可以在欧盟成员国之间自由移动，不再有任何附加关税程序。从非欧盟国家进口的货物须进行进口清关，从欧盟海关出境的货物须进行出口报关。为了加快海关清关流程，每个人都可以向海关申请取得一个欧盟国家进出口企业登记号（Economic Operator Registration and Identification (EORI) Number），在清关时使用。海关总署（the Customs Administration）是克罗地亚进出关境（进出境）监督管理机关，属于克罗地亚财政部的下属部门负责克罗地亚海关事务的直接管理机构。克罗地亚的海关管理依据为《海关法》。以下是克罗地亚主要商品的进口关税税率：

表11 关税科目及税率（额）^[8]

商品名称	关税税率	商品名称	关税税率
纺织品、服装	0-8%	电子产品	0-14%
鞋类	0-17%	光学仪器	0-7%
农产品	0-26%	自行车、摩托车	0-15%
冶金产品	0-9%	玩具	0-4.7%
陶瓷玻璃制品	0-11%	塑料及其制品	0-6.5%

2.6.2 税收优惠

根据克罗地亚《海关税率法》的规定，海关每年会公布新的海关税则表，在税则表中分别列出普通关税和优惠关税两种不同的税率。优惠税率只适用于与克罗地亚签署优惠贸易协定的国家，目前欧洲关税同盟、中欧自由贸易协定国和土耳其与克罗地亚签署了相关协议。

对位于武科瓦尔的纳税人，其进口的用于从事经营活动和社会活动的

^[8]表 11 信息来源：根据克罗地亚海关披露的关税税率进行的统计整理。

初始设备免征关税。

2.6.3 应纳税额

应纳税额 = 进口货物完税价格（或海关组成计税价格）× 适用的关税税率

2.6.4 其他

在克罗地亚，按商品种类不同，离岸价格低于150库纳或22欧元的商品免征关税。

另外，在克罗地亚，海关进行货物查验会额外收费。

2.7 其他税（费）

2.7.1 博彩税（Taxes on Games of Chance and Promotional Award Games）

2.7.1.1 概述

博彩税主要分为彩票税、赌场税、赌马税、赌博机税四种。

2.7.1.2 税率

（1）彩票税

克罗地亚彩票公司有权按财政部相关规定组织彩票销售活动，此类彩票的奖金数不得少于彩票销售额（不含增值税）的50%。彩票税税率为销售额的5%。

（2）赌场税

克罗地亚博彩公司有权在赌场中无限制地组织赌博游戏。其他公司则必须获得克罗地亚政府颁发的执照（特许权），有效期十年。经营商注册资本不得少于4,000,000库纳。特许权使用费是赌场中各种游戏总收入的15%。

（3）赌马税

组织赌马活动的特许权要通过公开招标的办法由克罗地亚政府颁发。

经营商注册资本不得少于5,000,000库纳。税金为赌资的5%，按月缴纳。

(4) 游戏机税

游戏机经营特许权要通过财政部组织的公开招标由克罗地亚政府颁发。经营商注册资本不得少于1,000,000库纳。税基为赌资与支付的奖金的差额。税率为25%。每个游戏厅要另付300,000库纳的年费。

(5) 有奖游戏

有奖游戏是由公司或其他法人或自然人为促进他们的产品和服务组织的活动。组织者将提供商品或服务给中奖者，而参与者不需付任何费用。每次游戏奖品的市场价值不得超过1,000,000库纳。税费为原定奖金金额的5%，全部上交克罗地亚红十字会。

2.7.2 省级税 (County Taxes)

克罗地亚的地方税收包括省级税和市镇税，省级税纳入省财政，市镇税纳入市镇财政。

2.7.2.1. 遗产和赠与税 (Inheritance and Gifts Tax)

继承和接受资产或免费获得资产的自然人和法人，需要缴纳遗产和赠与税。遗产和赠与税的计税基础是计税资产减去负债和有关成本后，在计税之日的现金总额及其他资产的金融市场价值。税款可使用现金、货币权利、股票及动产支付。遗产和赠与税的税率为4%，且根据法律规定有相应的免税项。

2.7.2.2 机动车辆税 (Tax on Road Motor Vehicles)

机动车辆税的纳税人是已登记的拥有汽车及摩托车的自然人及法人，根据其拥有的车龄10年以下的汽车及摩托车（按引擎功率KW及车龄），按年缴税。其税额见下表：

表12 机动车辆税税额

类型	税额
汽车	HRK 200 至 1,500 每辆

摩托车	HRK 50 至 1,200 每辆
-----	-------------------

2.7.3.3 船舶税 (Tax on Vessels)

船舶税的纳税人是拥有船舶的自然人及法人。纳税人根据船的长度（米）、引擎功率（KW）、有无船舱等，按年缴税。具体税额请见下表：

表13 船舶税税额

类型	税额
无船舱的船舶	HRK 100 至 600 每辆
有船舱的机动船舶	HRK 200 至 5,000 每辆
有船舱、风帆的船舶	HRK 200 至 4,000 每辆

2.7.3.4 投币游戏机税 (Tax on Coin Operated Machines for Games for Amusement)

投币游戏机税的纳税人是在俱乐部、娱乐场所及其它公共场所安装投币娱乐设备的自然人和法人。纳税人按照游戏设备的数量，按月定额征税。

2.7.3 市镇税 (City or Municipal Taxes)

2.7.3.1 所得税附加税 (Surtax on Income Tax)

克罗地亚的某些城市会对居民或非居民的收入征收附加税，税率从0至18%不等，税基为所得税的税额。更多详细税率请参见本章2.3.3.1小节。

2.7.3.2 消费税 (Consumption Tax)

在克罗地亚提供餐饮服务的自然人或法人，根据税法规定，应就其在餐厅等服务场所提供的烈酒、葡萄酒、啤酒和其他非酒精饮料取得的收入缴纳消费税，税率为3%。

2.7.3.3 不动产转让税 (Real Estate Transfer Tax)

(1) 概述

在克罗地亚，购置房地产须缴纳不动产转让税。“房地产”一般包括农业、建筑和其他用地，以及住宅、商业用房和其他建筑物。出售、交换以及任何其他方式获得房地产，均需要缴纳不动产转让税。截至2017年1月1日，购买第一套房地产以满足自身居住需求的情况，已不能豁免缴纳不动产转让税。

销售土地和地上建筑物免于征收增值税，但此免征不适用于首次取得不动产或转让时距离首次取得时间小于2年。转让土地及地上建筑物且未缴纳增值税的行为则应缴纳不动产转让税。

因合并、分立或者增资等重组方式导致不动产所有权发生转让，免征不动产转让税，且也不征增值税。对于此类免征不动产转让税的优惠政策，需要向主管税务机关提交资料申请不动产的转让作为重组的组成部分而免税。

(2) 税率

自2019年1月1日起，在克罗地亚，不动产转让税应在合同签订日，由购买方按照不动产市场价值的3%缴纳。

购买不需要缴纳增值税的房产（即在1998年1月1日引入增值税税制前完工的房产）应缴纳不动产转让税，税率为3%，计税基础是房屋的市场公允价值。

2.7.4 其他税费

表14 其他税费税率（额）

税种	纳税人	税率/单位税额
度假别墅税	别墅拥有者	使用面积 5-15 HRK/平方米
商标税	商标所有者	商标最高 HRK 2,000HRK/个
公共土地使用税	公共土地的使用者	由各地区自定
可耕地的未开垦税	一年未开垦的可耕地的所有者	按土地种类

		HRK 250-1,000 HRK/公顷
未使用的企业不动产税	不动产的所有者	5-15 HRK/平方米
未开发的建筑土地税	未开发建筑土地的所有者	1-5 HRK/平方米

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

克罗地亚的最高税务机关和管理机构是国家税务局（Tax Administration），隶属于财政部（Ministry of Finance），其主要任务是执行税收法律法规和一些强制性保障金法规。克罗地亚财政部下属行政机关除国家税务局外，还包括海关和税务警察局。各省、市、地区也设有税务机关，主要负责征收税款，执行国家和地方的税收法律法规。

根据克罗地亚税收基本法，税收的核定、征收由克罗地亚共和国财政部通过其下属的行政机关（国家税务局、海关和税务警察局）执行。地方和区域自治代表主体决定征收的税种，核定和征收由各自的税务机关执行。该事务可通过合同委托国家税务局执行。

3.1.2 税务管理机构职责

克罗地亚国家税务局的职责主要包括：

（1）规范性事宜。在税收征管及纳税义务领域准备及起草法律法规，在权责范围内针对个别案例提供官方意见及法律解释；

（2）保管税务登记和有官方记录的发行文件，批准和分配个人识别号（Personal Identification Number，PIN），与其他政府机构交换数据；

（3）税收及应缴税款的评估和征收。收集和处理税收及应缴税款的信息，评估税基及纳税义务，征收税款；

（4）税务审计。进行税务审计以及监督应缴税款的计算；

（5）为纳税人提供服务。开发和维护纳税人服务系统，促进纳税人权利的实现和义务的履行；

(6) 轻罪程序。针对违反税法、税收征管规定及个人识别号规定的行为，提起诉讼并进入轻罪程序；

(7) 税务管理机构可以根据地方、地方政府及其他法律规定，开展记录、批准、监督及税收征管等相关工作。

3.2 居民纳税人税收征收管理

3.2.1 税务登记

3.2.1.1 法人纳税人登记

(1) 税务登记的要求

所有的法律实体和自然人都需要在克罗地亚财政部下属税务机关完成个人识别号的注册。识别号便于克罗地亚各机关之间交换信息。此外，符合一定条件的法律实体和自然人需要进行增值税登记（VAT Registration）。

(2) 税务登记的程序

纳税人进行个人识别号登记，要在税务机关提交以下资料：

①OIB（Personal Identification Number，克罗地亚语：Osobni Identifikacijski Broj，简称“OIB”）身份确认申请表；

②实体设立的契据（从注册管理机构获取的批准或注册文书，非克罗地亚语须由获得授权的机构进行翻译）；

③若为他人代办，需提供授权委托书；根据不同的情况，该授权委托书可能需要公证。

此外，进行增值税登记须提交以下资料：

①OIB 身份确认申请表；

②P-PDV（Application for Registration for VAT Purposes）表格
增值税登记报表；

③在欧盟内其他国家进行增值税注册的须提交注册证明；

④公司章程；

- ⑤公司贸易登记信息；
- ⑥印有公司抬头的情况说明书。

3.2.1.2 自然人纳税人登记

(1) 税务登记的要求

所有的自然人都需要在克罗地亚财政部下属税务机关完成个人识别号的注册。

(2) 税务登记的程序

个人进行个人识别号登记，需要在税务机关提交以下资料：

- ①OIB身份确认申请表；
- ②护照原件及复印件（欧盟公民也可提供欧盟身份证，无护照的自然人须提供经政府签发的有效身份证明文件）。

3.2.1.3 不需要进行登记的情况

年交易额未超过300,000库纳的纳税人无需进行增值税登记。

3.2.2 账簿凭证管理制度

3.2.2.1 账簿设置要求

根据克罗地亚税收基本法，如果纳税人是营业主，该营业主有义务依照各税种相关规定保管营业账簿和凭证以便于纳税。纳税人应当依照有效的法规记账且记账要清晰准确，并使的具有专业知识的第三人能够理解并认识企业的运作、商业交易及其发展过程。同时，税收基本法对于会计账簿设置，还做出了如下要求：

(1) 应当完整、准确、统一和适时地进行记录和其他的录入。现金收入和支出（现金流转）在其发生当天予以记录；

(2) 营业账簿中的资料录入应当以有条理、真实的记账凭证为基础；

(3) 文件应清晰无误地确定商业交易发生的地点、时间及其内容，即商业交易的性质、价值和产生的时间应当依次序记录。一份真实的文件

应当完整并准确地反映商业交易；

（4）账簿变更导致原始内容不能确定的，记录和其他录入不得变更。变更会导致记录和其他录入的性质（即立即发生还是随后发生）不确定的，因此不得变更；

（5）应当在收入收讫地保管每天的现金流转记录，且使税务机关在检查程序中可随时获取；

（6）除每天现金流转的记录外，营业账簿应适时地保管对税收核定、报告和缴纳有重要意义的资料；

（7）记录和其他录入使用非官方语言和文本的，税务机关应当要求纳税人提供经认证的克罗地亚语和拉丁文的译本。采用缩略语、数字、字母或符号的，应当清晰无误地解释其含义。

3.2.2.2 会计制度简介

根据克罗地亚法律，在克罗地亚经营和进行商业活动的企业都必须根据由全国金融标准委员会制定的标准（Croatian Financial Reporting Standards）编制年度财务报表。大型企业或上市公司按照国际财务报告（International Financial Reporting Standards）准则编写年度财务报表。

年度财务报表必须包括以下基本内容：

- （1）财务状况报表（资产负债表）
- （2）全面收益表（损益表）
- （3）现金流量表
- （4）资本结构表
- （5）附注

3.2.2.3 账簿凭证及其他凭证的保存要求

克罗地亚税收基本法规定，营业账簿和其他凭证应以符合纳税人的税务方式的形式保管。具体规定如下：

- （1）个人所得税的纳税人可以采取单式记账法进行记账，企业所得

税的纳税人需采取复式记账法进行记账。如果纳税人选择的记账方法及所适用的流程符合会计准则的要求，营业账簿和其他凭证可以电子形式进行保存。对于仅用于税收目的的账簿和其他凭证，应按照相关税法的规定进行保存。对于以电子形式保存的营业账簿和其他凭证，应确保其在规定的保存期间内有效并随时可供获取和查阅。

(2) 营业账簿，其他记录及附属凭证应以下列方式予以保管和保护以便税务机关获取：

①在营业场所保管和保护，如不存在营业场所则在纳税人的居所保管和保护；

②由授权代理人保管和保护；

③由为纳税人保管营业账簿的人保管和保护。

(3) 如果纳税人在境外设有常设机构，则该境外常设机构可根据所在国的会计准则进行记账并保存营业账簿和其他凭证，而无需在克罗地亚境内保存营业账簿和其他凭证。在这种情况下，如用于税收目的，纳税人需将境外常设机构的财务信息合并于克罗地亚境内的营业账簿和其他凭证之中，并列明将境外常设机构的财务信息按所在国适用税法，转换为按克罗地亚适用税法进行记录时做出的必要调整。

(4) 每日现金流转的记录和文件的保管期限不得少于三年，其他记录、营业账簿和记账文件应当保管至税收核定权之时效届满为止。期限届满后，应当依照特别规定保管营业账簿和记账文件。

3.2.2.4 发票等合法票据管理

克罗地亚的发票管理制度是根据欧盟增值税指令（EU VAT Directive）及增值税发票要求（VAT Invoice Requirements）进行制定的^[9]。根据该指令，增值税发票须在应税行为发生时开具，增值税发票须保存10年。同时，电子发票拥有同纸质发票相同的法律效力。所有开出和

^[9] 欧盟委员会税收和关税同盟网站：http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vat-invoicing-rules_en#eu_national_rules。

收到的发票、进出口文件、增值税免税证明书、完税证明及其他相关评估文件均须同时保存，保存时限为10年。纸质发票可以进行电子化保存，但电子发票不能进行纸质保存。

(1) 根据欧盟增值税指令，下列情况需开具增值税发票：

- ①大部分企业对企业（B2B）交易；
- ②部分特定企业对用户（B2C）交易。

(2) 根据克罗地亚的发票管理法规，开具的增值税发票（Full VAT Invoices）需要包含以下信息：

- ①开票日期；
- ②发票序列号；
- ③供应商纳税识别号；
- ④购销双方的地址；
- ⑤应税产品或服务的具体描述；
- ⑥货物的数量（如适用）；
- ⑦单价（如适用）；
- ⑧供应日期（如与开票日期不同）；
- ⑨应税产品或服务的计税价格；
- ⑩增值税税率。

(3) 当开票金额不高于700库纳时，可开具简易发票（Simplified Invoices），开具的简易发票需要包含以下信息：

- ①开票日期；
- ②供应商的纳税识别号；
- ③应税产品或服务的类型；
- ④增值税税额。

3.2.3 纳税申报

3.2.3.1 纳税义务、形式和内容

根据克罗地亚税收基本法，纳税申报的义务规定如下：

- (1) 纳税人有义务向税务机关申报纳税；
- (2) 税务机关责令要求申报的纳税人应当申报纳税；
- (3) 纳税申报的传票可通过媒体发布；
- (4) 除单独立法另有规定外，应当在法定纳税期间结束后两个月内申报纳税。

纳税申报的形式和内容规定如下：

(1) 纳税申报应当以正式的形式进行。由专门法律或依法制定的法规规定纳税申报结构和内容。法律有规定的，纳税人应当在纳税申报中自行计算税款（自行计算申报）；

(2) 纳税申报的资料必须准确和真实；

(3) 纳税申报应当附带依据税收法规应当提供的资料；

(4) 任何人持有前款所称的资料的，有义务应纳税人要求将资料发给纳税人；

(5) 纳税申报表中可就税基的评估或其他统计事项进行必要的提问；

(6) 为简化税务程序，财政部可规定纳税申报表及其他所必要的税务资料通过数据存储设备传送或远程传送。

3.2.3.2 企业所得税

(1) 申报要求

企业所得税分为按月申报和按年申报。所有纳税人都有责任在纳税年度结束后四个月内提交年度申报表。

根据克罗地亚企业所得税法的规定，纳税人申报企业所得税时，需要提交纳税申请表，资产负债表及损益表等资料。根据规定被划分的大中型企业需要以电子形式提交企业所得税申报表。所属期的企业所得税将从预缴的所得税款中扣除；如有剩余的预缴所得税款将按要求退还给纳税人，或者结转至下一个所属期。由于受到语言和克罗地亚申报手续经常发生变动的影响，在克罗地亚进行经营的外资企业一般聘请当地有经验的会计师

事务所或税务师事务所来办理相关的申报手续。

(2) 税款缴纳

所得税如果是按月缴纳，则当月的所得税在下一个月月底前进行预缴；预缴的金额根据前一个纳税期间的税额除以月数确定。税务机关可以根据纳税人的要求，检查纳税人的经营情况或者其他可获得信息，根据税收法规变更每月预缴的税款金额。如果所得税是按年缴纳，则应当在纳税年度结束后四个月内缴纳。纳税人可以到税务局进行现场缴纳，或由银行代扣代缴。纳税人应在申报期限内缴纳税款。

在纳税人开始生产经营的第一年，不需要提前预缴任何企业所得税。

3.2.3.3 个人所得税

(1) 申报要求

个人所得税的纳税年度截至每年12月31日，个人所得税纳税申报表在纳税年度结束的次年2月底之前进行提交（个别特殊情况可以顺延）。一般而言，纳税评估结果从纳税年度结束后的次年4月开始发布。

(2) 税款缴纳

税款缴纳需要在申报期结束后的15日内进行缴纳，纳税人可以选择由企业代缴，或者自行前往税务机关缴纳。

3.2.3.4 增值税

(1) 申报要求

年交易额超过HRK 230,000的纳税人须进行增值税登记。未达到上述要求标准的公司可自愿进行登记。税务机关向符合特定条件的纳税人提供在OIB添加前缀“HR”的增值税识别号。在欧盟内进行经营活动的实体必须取得增值税识别号。纳税人业务的变更或者终止需要向税务机关报告。

增值税报表共分：

①P-PDV表格，增值税登记报表。此报表要在公司开始运营以前上交，此后每年的报表要在次年1月15日前上交；

②PDV表格，增值税申报表。月度(或季度^[10])报表于次月20日前上交；

③PDV-K表格，增值税最后计算报表。在公司停止运营后3个月内与年度报表一起上交。

(2) 税款缴纳

纳税人应于次月20日前提交上期增值税申报表并缴清税款，并应该在纳税年度次年2月底前提交年度增值税申报表并补缴增值税差额。

增值税相关处罚包括按12%/年征收的逾期利息及处以1,000至500,000库纳的罚款。

3.2.4 税务检查

根据克罗地亚税收基本法，税务机关可依据各税种的法律实施检查。税收基本法所指的检查是税收法律关系的组成部分，即税务机关执行核实、确定对纳税人和其他人纳税的重要事实的程序。同时税务检查针对所有纳税人或掌握税收重要事实和证据的其他人进行。税务机关决定接受检查的纳税人时基于全面、持续的检查应当围绕大型纳税人进行的原则，对于所有其他纳税人，应当实施检查以使所有纳税人平等地受到该种形式的监督。纳税人不得影响税务机关选择接受检查的纳税人的决定。

3.2.4.1 检查对象

根据克罗地亚税收基本法的规定，税务检查的对象包括：

(1) 广泛而彻底地核实对纳税人纳税有重要意义的所有事实（全面调查）；

(2) 根据具体情况，检查可局限于个人业务或与税务相关的事实（简易调查）；

(3) 检查可包括一个或多个税种和一个或多个纳税期间；

(4) 对自然人的检查可针对与其商业活动无关的事实进行；

^[10]可以按季度进行增值税申报的纳税人：与欧盟纳税人无任何应税交易，且上一年度提供的货物或服务总额不超过80万库纳。

(5) 对于法人或合伙组织，应当另外包括对与税务相关的所有人及法人关系的检查。

3.2.4.2 检查期间

根据克罗地亚税收基本法的规定，税务检查的期间为：

(1) 检查可在核定纳税义务的时效未届满前进行；

(2) 对大型纳税人^[11]的检查应当追溯至先前检查涵盖的最后纳税期间（持续检查）；

(3) 一般地，对其他纳税人的检查应当围绕纳税申报的最后纳税期间进行；

(4) 有事实显示延长检查可能显著变更核定税额的，可延长前款针对其他纳税人的检查。

3.2.4.3 检查令的相关规定

税务机关应当发布命令以确定检查对象和期间。检查令应当以书面形式发布，应当包括接受检查的期间、税目、检查的开始日期和授权实施检查的人员的姓名、纳税人参加检查程序的义务和提出异议的权利等信息。

关于检查令的送达，税务机关作出如下规定：

(1) 检查令应当在以下期限内送交纳税人：

①对大型纳税人进行检查的三十日前；

②对其他纳税人进行检查的十五日前。

(2) 针对危害到检查的特殊情形，检查令应当在检查开始前直接送交纳税人。

(3) 除上述特殊情形以外，纳税人在收到检查令八日内提出异议和说明延迟检查的正当理由的，税务机关可以延迟检查。

(4) 对异议的决定应当以不允许申诉的裁决的形式作出。

^[11] 克罗地亚税收基本法所指的大型纳税人是指一年应纳税额超过 HRK50,000,000.00 的纳税人，以及关联公司。

3.2.4.4 检查的过程与原则

税务检查基本流程如下：

- (1) 将税务检查通知书送达纳税人；
- (2) 进行税务检查；
- (3) 税务检查纪要签署；
- (4) 税务机关在税务检查纪要送达纳税人60天内，出具检查结果；
- (5) 纳税人可以在收到检查结果30天内提出上诉，税务机关会在两个月内回复；
- (6) 如果上诉被驳回，纳税人可以向法院提起诉讼。

检查开始之前，授权检查人员应当向纳税人出示其身份证明文件。检查开始的地点、日期和时间应当被记录在检查报告之内。纳税人认为检查未依照检查令或相关法规进行的，有权向发布检查令的税务机关提出异议。税务机关的负责人必须在三日内对该异议作出决定并送交纳税人。

检查应当平等地注意所有主要的事实，包括可能使纳税人遭受损害和使纳税人受益的事实。检查应当集中在可能最终增加或减少税额、或将纳税责任集中在数个纳税期间的重要事实上，并须将检查限制在必要期间内。

3.2.4.5 检查报告

克罗地亚税收基本法对检查报告作出了如下规定和要求：

- (1) 应当对检查制作报告；
- (2) 报告需要包括税务机关的名称，文书编号和发布日期；税收法律文书接收人的姓名或名称；法律和事实依据和被授权人员的签名，还应当包括：检查的地点、开始检查的日期、对所执行任务与检查中获得的事实和证据的描述、其他有关检查过程与检查结果的资料（尤其是与纳税责任变化相关的事实），及对确定纳税责任变化的综合陈述。应当有秩序地保管报告，不得添加或者删除报告内容，所有部分须保持清晰。若为双面的检查报告，应当在每页上标明页码并签名；

(3) 纳税人有权在收到检查报告之日起的五至二十日内对报告提出异议；

(4) 税务机关有义务审查对检查报告提出的异议，该异议不被采用的，应当在税收裁决中阐明理由；

(5) 依据异议，出现新事实或导致检查报告中确定的事实出现变化、或先前法律评价变更等大量证据的，税务机关应当制作一份关于该事实和证据或新的法律评价的补充报告。纳税人不得对该补充报告提出异议；

(6) 税务机关应当基于检查报告和补充检查报告所列明的事实作出税收裁决；

(7) 裁决应当在检查报告或补充检查报告提交之日起六十日内发布；

(8) 检查报告的结果显示无变更税额必要的，应当将该事项书面通知纳税人。

3.2.5 税务代理

3.2.5.1 克罗地亚对税务代理的规定

根据克罗地亚税收基本法关于被授权代理人、援助提供者、税务顾问的相关规定，纳税人可雇佣授权代理人、援助提供者、税务顾问为其服务。

授权代理人在代理权限范围内代表纳税人并以纳税人名义参与税务活动。援助提供者在纳税人在场时，为纳税人提供建议。除纳税人立即否认以外，援助提供者的陈述应当视作纳税人陈述。援助提供者不能接受委托作为纳税人的代理人参与税务活动。税务顾问须有代理权，作为纳税人的授权代理人，并在税务活动中向纳税人提供咨询服务。税务咨询服务的提供由单独立法进行规范。

被代理人应当对未缴、少缴的税款及其产生的相应利息承担责任。

3.2.6 法律责任

3.2.6.1 税收违法行为的处理程序

根据克罗地亚税收基本法，税收违法行为的处理程序遵从以下规定：

(1) 对基本法和其他税种单独立法规定的税收法规的违反构成税收违法；

(2) 主管税务机关的授权人员执行对违法行为的初审程序，并对违法行为做出裁定；

(3) 由财政部长指定授权执行初审程序并做出裁定的人员；

(4) 对违法行为的初审程序中做出的裁定的异议和申诉应当由对轻微犯罪有管辖权的法院处理；

(5) 《轻微犯罪条例》的规定应当适用于税务机关执行的违法行为审理程序。

3.2.6.2 关于处以罚款的规定

对于有以下情况的纳税人或法人的责任人，根据克罗地亚税收基本法，处以500至200,000库纳的罚款：

(1) 对没有计算、错误计算、没有缴纳、未适时缴纳或没有登记代扣税款的纳税人；

(2) 对没有保管用于税收目的的营业账簿和凭证的纳税人；

(3) 对没有完整、准确、统一、适时地在营业账簿上进行记录或其他录入的纳税人；

(4) 对没有在收入取得地保管每天现金流转记录或未向税务机关提供获取记录途径的纳税人；

(5) 对没有按税务方式保管营业账簿和凭证的纳税人和对将营业账簿和其他记录保管在资料储存设备中但没有使之可获取、可查阅和系统化的纳税人；

(6) 对没有按法律规定将附属凭证同营业账簿和其他记录一并保护的纳税人；

- (7) 对在开始营业时没有将所有资产和负债进行登记的纳税人；
- (8) 对没有在货物价格变化、情势变化、经营停止、破产程序或清算程序的启动时制作资产负债清单的纳税人；
- (9) 对没有按法定期间保管营业账簿、其他记录和记账文件的纳税人；
- (10) 对没有在法定期间内报告与核定税款相关的重要事实的纳税人；
- (11) 对没有在法定期限内报告多数股权的收购，和报告相关资料说明其是关联公司成员的纳税人；
- (12) 对没有在法定期限内报告控股股东变化的公司；
- (13) 对拒绝参与税收程序的纳税人；
- (14) 对不将个人资料和授权代理人的资料（为其保管账户、保管和收受贵重物品作为寄存物或交付保险箱）提交至税务机关的个人；
- (15) 对没有在法定期限向税务机关申报纳税的纳税人；
- (16) 对税务机关传唤其申报纳税而没有申报的纳税人；
- (17) 对纳税申报时提交不准确或错误资料的纳税人；
- (18) 对没有按税收法规的规定在纳税申报时附具适当凭证的纳税人；
- (19) 对不为纳税人出具纳税申报所必需凭证的其他个人或实体；
- (20) 对不接受税务机关传唤的纳税人；
- (21) 对拒绝提供对税收有至关重要作用的事实的确定必要的资料的人；
- (22) 对没有应税务机关传唤亲自到税务机关办公场所提供资料的纳税人；
- (23) 对未应税务机关的要求提交营业账簿、业务文书以及其他文件的纳税人；
- (24) 对妨碍现场检查的纳税人；
- (25) 对阻挠及妨碍检查的纳税人；

(26) 对在强制执行期间不划拨纳税人账户中的货币资金或不划拨被强制执行人将到账的货币资金的银行和有权经营支付业务的其他金融机构。

3.2.6.3 关于实施强制执行的规定

根据克罗地亚税收基本法的规定，税务机关应国家机关、地方的或区域性的自治政府机构的要求实施强制执行的，提出该要求的机构应当提供强制执行的法律依据。出现以下情况时，应实施强制执行：

- (1) 纳税人的税收债务已届清偿期；
- (2) 已命令被执行人在收到强制执行令之日起8日内清偿税收债务并缴纳强制执行费用；
- (3) 被执行人不遵守前款强制执行令的命令；
- (4) 税务机关已采取所有措施，包括税收征收担保措施征收税款。

3.2.7 其他征管规定

2010年，美国政府通过《海外账户纳税法案》（US Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA），要求外国机构必须向美国国税局提供美国公民、绿卡持有者，或者三年累计往来美国超过183天以上的美国税收居民的海外账户资料，否则外国机构将被处罚其在美国所得30%的罚款。

美国银行客户如果向海外金融机构转账，如果银行无法获得客户依《海外账户纳税法案》所需提供的资料，客户的金融转账金额将被预扣30%。

2015年3月20日，美国财政部与克罗地亚正式签署并启用《Agreement between the Government of the Republic of Croatia and the Government of the United States of America to improve international tax compliance and to implement FATCA》，即两国政府之间关于加强国际税务遵从和实施海外账户税收合规协定，该协议已于2017年1月1日生效。

克罗地亚纳税人如适用该协议及FATCA条款，则需要进行相关的申

报，详情可查看协议原文^[12]和咨询当地主管税务机关。

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

如果非居民企业或自然人的居民国与克罗地亚签署了双边税收协定，则非居民可以向克罗地亚税务机关申请享受协定待遇，适用优惠税率。我国纳税人可提前在国内开具《中国税收居民身份证明》，并准备克罗地亚税务机关要求提供的其他相关资料，赴克罗地亚开展生产经营活动时提交至克罗地亚税务机关。

3.3.2 非居民企业税收管理

3.3.2.1 预提所得税

在克罗地亚，居民向非居民支付特定类型的款项时，需要代扣代缴预提所得税。下表列示了克罗地亚的预提所得税税率（自然人除外）：

表 15 预提所得税税率

收入接收方所在国家	股息	利息	特许权使用费
协定国家	5%	10%	10%
非协定国家	12%	15%	15%

在克罗地亚，仅对非居民纳税人来源于克罗地亚的收入征税。克罗地亚居民纳税人在向非居民企业支付知识产权使用费、服务费、股息和红利等款项时有义务代扣代缴预提所得税。

居民纳税人在向非居民自然人支付特许权使用费、股息和红利时，也须进行代扣代缴。

^[12] 《Agreement between the Government of the Republic of Croatia and the Government of the United States of America to improve international tax compliance and to implement FATCA》协定原文：克罗地亚国家税务局网站：http://www.porezna-uprava.hr/en_propisi/_layouts/in2.vuk.sp.propisi.intranet/propisi.aspx?id=pro129。

3.3.2.2 增值税

克罗地亚对非居民纳税人的增值税登记、申报和缴纳也有着相应的规定，流程与居民纳税人基本一致：

（1）外国自然人和外国法人实体都需要进行OIB注册，以获得个人身份识别号和纳税识别号；

（2）提交P-PDV表格，进行增值税登记；

（3）提交PDV表格，进行增值税申报。

非居民企业和个人可以在克罗地亚财政部国家税务局的官网^[13]下载表格和了解具体流程。

^[13]克罗地亚财政部国家税务局相关链接：<http://www.porezna-uprava.hr/en/Pages/Vat-for-foreign-persons.aspx>。

第四章 特别纳税调整政策

根据欧盟指引，尽管克罗地亚并不是OECD成员国，BEPS指引也对其适用。例如，BEPS第十三项行动计划被克罗地亚引入并从2017年起适用。此外，克罗地亚税法针对避税行为做出反避税的一般性规定，规定了“经济实质法”和“虚假交易”，在反避税上完全采纳了德国及欧盟的一般性反避税规定。

4.1 关联交易

4.1.1 关联关系判定标准

根据克罗地亚税收基本法，关联方的定义十分宽泛。包括直接或间接参与另一方的管理、控制或提供资本的实体。关联方可以理解为与某实体有某种关系，并且该关系可能影响管理层的决定或直接与间接参与其事务并做出决定。具体来说，有以下情况的双方应被视为关联方：

(1) 履行税收义务的两个或两个以上的自然人和法人由于其中一方直接或间接控制其他方，或直接或间接对其他方产生重大影响而构成单一风险；

(2) 除产生重大影响之外，关联方也包括那些经济和财务状况的恶化或改善会导致另一方经济和财务状况的恶化或改善的自然人或法人，因为其有可能转移损益或债务。

4.1.2 关联交易基本类型

根据克罗地亚相关法规，关联交易的规定是根据OECD转让定价指南进行制定的，主要包含以下四个方面：

(1) 有形资产的购销、转让和使用，包括建筑物、交通工具、机器设备、商品等有形资产的购销、转让和租赁业务；

(2) 无形资产的转让和使用，包括土地使用权、版权、专利、商

标、客户名单、营销渠道、牌号、商业秘密和专有技术等特许权；

(3) 融通资金，包括各类长短期资金拆借和担保以及各类计息预付款和延期付款等业务；

(4) 提供劳务及服务，包括市场调查、行销、管理、行政事务、技术服务、维修、设计、咨询、代理、科研、法律、会计事务等服务的提供。

4.1.3 关联申报管理

根据克罗地亚税务机关2016年发布的公告，所有企业，无论企业规模的大小，如果其存在关联方之间的相关交易，都必须在提交企业所得税申报表（PD form）的同时提交关联方交易报告表（Report on Business Transactions with Related Parties, the PD-IP0 form）。该报告的目的是根据克罗地亚转让定价条例，评估纳税人与相关关联方之间业务活动所产生的风险。该项政策在2016年纳税年度实施，提交的期限为企业所得税申报表提交的最后期限。

关联方交易报告表需要包括以下信息：

- (1) 向关联方取得贷款产生的负债；
- (2) 向关联方发放贷款产生的应收款项；
- (3) 向关联方采购商品和服务产生的负债；
- (4) 向关联方提供商品和服务产生的应收款项。

对于向关联方取得贷款产生的负债或向关联方发放贷款产生的应收款项，纳税人需要披露债权人/债务人的基本信息、任何特殊性税务处理信息、亏损结转、关联方的资本份额/表决权，或关联方之间的其他联系来源。具体需要披露的信息如下：

- (1) 股权/表决权信息；
- (2) 负债/应收账款在纳税年度的首日和最后一日的金额和状态；
- (3) 所使用的利率；
- (4) 由关联方交易产生的应收或者应付利息；

(5) 利息占比（企业所得税法所允许的范围内）；

(6) 取得或发放贷款所产生的负债/应收款项在纳税年度最后一日的信息。

对于向关联方采购商品和服务或向关联方提供商品和服务的情况，纳税人应披露关联方的基本情况、特别税务处理的信息、结转亏损、关联方资本份额/表决权等信息，或关联方之间的其他联系来源。具体需要披露的信息如下：

(1) 采购/提供的商品和服务的金额；

(2) 采购/提供商品和服务产生的负债/应收款项在纳税年度首日和最后一日的金额；

(3) 在纳税年度内采购/提供商品和服务的负债/应收款项总金额。

4.2 同期资料

4.2.1 分类及准备主体

克罗地亚税务机关没有明确规定达到一定条件的企业需要准备转让定价同期资料，税务机关会根据企业情况择机对企业提出准备同期资料的要求。同时，税务机关会根据其需求情况，以事实为依据的前提下，要求企业提供转让定价同期资料。在一些情况下，税务机关会要求将转让定价同期资料以企业所得税申报表附加资料的形式一并提交。克罗地亚对同期资料的要求是按照OECD的基本原则来制定的，主体文档是被普遍接受的，对其内容的规定一般参考OECD对同期资料的基本要求。

4.2.2 具体要求及内容

根据克罗地亚企业所得税的规定，纳税人准备的转让定价同期资料中，应证明其关联方交易符合独立交易原则，具体的相关要求如下：

(1) 收集和提供纳税人所在集团公司及其所处地位的资料，并提供关联交易分析与集团和纳税人相关的详细内容；

(2) 确定适用的转让定价方法，描述在确定转让价格过程中所使用

的数据、方法和分析，并提供选择该转让定价方法的原因；

（3）记录为确定转让价格而进行的假设和评估（符合独立交易原则），并提供可比性分析、功能分析和风险分析的参照；

（4）根据选择的转让定价方法记录转让定价的所有计算信息（此类资料应该与其他可比纳税人的价格进行比较）；

（5）更新以前年度的转让定价同期资料，以反映根据相关事实和情况的变化而作出的调整；

（6）根据转让定价分析，或已取得的参考资料，编制可供参考的同期资料；

（7）维护关联方及关联交易的相关信息。

4.2.3 其他要求

克罗地亚税务机关没有规定转让定价同期资料编制的截止期限。克罗地亚税法要求转让定价同期资料在税务审计中应及时提供给税务机关，且应该为克罗地亚语。

虽然税法没有规定具体的提交时限，但在实际操作中，税务机关会根据其需求情况，在以事实为依据的前提下，要求企业提供转让定价同期资料。在一些情况下，税务机关会要求将转让定价同期资料以企业所得税申报表附加资料的形式一并提交，即在纳税人财务年度结束后的4个月内提交。

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则

转让定价是指关联企业之间在销售货物、提供劳务、转让无形资产等时制定的价格。转让定价规则适用于在克罗地亚共和国境内或跨境进行的关联方交易。如果境内交易的某一方处于亏损或者符合税收减免资格，则也同样使用转让定价规则。使用的转让定价方法与OECD转让定价指南的规定一致，需要进行转让定价分析和基准分析。

4.3.2 转让定价主要方法

克罗地亚所规定的转让定价方法与OECD转让定价指南所规定的相一致。关联企业之间进行转让定价时可以采取不同的标准，相应的转让定价方法为可比非受控价格法（The Comparable Uncontrolled Price Method, CUP）、再销售价格法（The Resale Price Method, RPM）、成本加成法（Cost Plus Method, CPM）和其它合理方法，包括利润分割法（The Profit Split Method, PSM）及交易净利率法（The Net-Profit Method, TNMM）等。下文将介绍几种最主要的转让定价方法。

4.3.2.1 可比非受控价格法

可比非受控价格法可以适用于所有类型的关联交易。可比非受控价格法以非关联方之间进行的与关联交易相同或类似业务活动所收取的价格作为关联交易的公平成交价格。适用于相同/相似交易条件下能够获得内部可比非受控交易或外部可比非受控交易。

可比非受控价格法的适用性取决于可比企业间产品单价的可比性，而其他转让定价方法的适用性则主要取决于可比企业间利润率的可比性。利润率一般会调整受控与非受控交易涉及企业所承担的功能不同而造成的差异，但产品单价则无法自动调整。因此，可比非受控价格法对受控和非受控交易中所销售的产品或所提供的服务的可比性要求很高。

表16 运用可比非受控价格法下的可比因素

交易类型	可比因素
有形资产的购销或转让	购销或转让过程（包括交易的时间与地点、交货条件、交货手续、支付条件、交易数量、售后服务的时间和地点等） 购销或转让环节（包括出厂环节、批发环节、零售环节、出口环节等） 购销或转让的货物（包括品名、品牌、规格、型号、性能、结构、外型、包装等） 购销或转让环境（包括民族风俗、消费者偏好、政局稳定程度以及财政、税收、外汇政策等）
有形资产的使用	资产的性能、规格、型号、结构、类型、折旧方法

	提供使用权的时间、期限、地点 资产所有者对资产的投资支出、维修费用等
无形资产的转让和使用	无形资产类别、用途、适用行业、预期收益 无形资产的开发投资、转让条件、独占程度、受有关国家法律保护的程度及期限、受让成本和费用、功能风险情况、可替代性等
融通资金	融资的金额、币种、期限、担保、融资人的资信、还款方式、计息方法等
提供劳务	业务性质、技术要求、专业水准、承担责任、付款条件和方式、直接和间接成本等

可比因素要求通常很难达到，因为关联与非关联交易在上述可比因素的任一方面或几个方面的一个细微差别都可能对价格产生重大影响。

4.3.2.2 再销售价格法

再销售价格法是以关联方购进商品再销售给非关联方的价格减去可比非关联交易毛利后的金额作为关联方购进商品的公平成交价格。其计算公式如下：

公平成交价格 = 再销售给非关联方的价格 × (1-可比非关联交易毛利率)

根据公平成交价格得到的公平交易毛利理论上应能够弥补被测试方的销售费用及其他营业费用，并根据企业执行的功能、承担的风险及所使用的资产的情况而获取合理的营业利润。

“可比非关联交易毛利率”的计算方法如下：

可比非关联交易毛利率 = 可比非关联交易毛利/可比非关联交易收入净额 × 100%

“可比非关联交易毛利率”可根据内部可比交易或外部可比交易数据计算得出。内部可比交易指被测试方（在相似的条件和情况下）既从关联方供应商也从非关联方供应商购买相似的产品，并将产品再销售给非关联方客户的情形。运用外部可比交易则需要对与被测试方宽泛可比的独立企业的毛利率进行可比性分析。

可比性分析应特别考察关联交易与非关联交易在功能、风险及合同条款上的差异以及影响毛利率的其他因素，具体包括：

- (1) 销售、广告及服务功能；
- (2) 存货风险；
- (3) 机器、设备的价值及使用年限；
- (4) 无形资产的使用及价值；
- (5) 批发或零售环节；
- (6) 商业经验；
- (7) 会计处理；
- (8) 管理效率等。

4.3.2.3 成本加成法

成本加成法是以关联交易发生的合理成本加上可比非关联交易的毛利作为关联交易的公平成交价格。其计算公式如下：

公平成交价格 = 关联交易的合理成本 × (1+可比非关联交易成本加成率)

根据公平成交价格得到的公平交易毛利理论上应能够弥补被测试方的生产或服务成本，并根据企业执行的功能、承担的风险及所使用的资产的情况而获取合理的营业利润。

“可比非关联交易成本加成率”的计算方法如下：

可比非关联交易成本加成率 = 可比非关联交易毛利/可比非关联交易成本 × 100%

“可比非关联交易成本加成率”可根据内部可比交易或外部可比交易数据计算得出。内部可比交易指的是在类似的交易条款和条件下，被测试方同时向关联方和非关联方客户销售类似产品的情形。运用外部可比交易则需要对与被测试方宽泛可比的独立企业的成本加成率进行可比性分析。可比性分析应特别考察关联交易与非关联交易在功能、风险及合同条款上的差异以及影响成本加成率的其他因素，具体包括：

- (1) 制造、加工、安装及测试功能；
- (2) 市场及汇兑风险；
- (3) 机器、设备的价值及使用年限；
- (4) 无形资产的使用及价值；
- (5) 商业经验；
- (6) 会计处理；
- (7) 管理效率等。

成本加成法通常适用于下列交易：

- (1) 采购；
- (2) 销售；
- (3) 有形资产的转让和使用；
- (4) 劳务提供；
- (5) 资金融通。

4.3.2.4 交易净利润法

交易净利润法以可比非关联交易的利润率指标确定关联交易的净利润。利润率指标包括资产收益率、销售利润率、完全成本加成率、贝里比率等。利润水平指标的选择是否恰当取决于被测试方经营活动的性质以及可比企业资料的可靠性。交易净利润法通常适用于有形资产的购销、转让和使用，无形资产的转让和使用以及劳务提供等关联交易。

交易净利润时使用的主要利润水平指标具体包括：

资产收益率：资产收益率通常可与营运资产收益率进行换算。营运资产收益率是营业利润与营运资产的比率。营业利润是指营业活动相关的利润（即未考虑利息、股息、非营运项目、税金及其他非常规项目的营业利润）。如果被测试方（在某些生产活动中）拥有大量对营业利润产生重大影响的固定资产，营运资产收益率可被认为是运用交易净利润法最合适的利润水平指标。营运资产收益率的运用也是基于充分的经济学理论。无论各企业间的投资水平、所执行的功能以及所生产的产品类型有何不同，所

有企业都必须在全球化的资本市场中争夺长期资本。这种对资本的争夺在经过一段时间后，承担相似风险的企业所获得的资产收益率将趋于一致。从长远角度看，鉴于各企业的资产收益率趋于一致，因此只要企业承担的风险相似，即使从事不同的业务、销售不同的产品或所处不同的市场，其经营成果仍具有强可比性。

销售利润率：也称营业利润率。销售利润率为营业利润占销售收入的比率。鉴于销售和分销业务不需要大量资本投入，因而销售利润率被认为是衡量销售或分销业务利润是否符合独立交易原则的一个可靠的利润水平指标。由于销售利润率中的利润是减去营业费用及销售成本后的利润，因此该比率会比毛利率或贝里比率更少受到因功能不同或因销售成本和营业费用会计处理方法不同而产生的影响。

完全成本加成率：成本加成法中运用的成本加成率是基于所销售的产品成本或所提供的服务成本，而完全成本加成率是减去折旧后的营业利润与营业费用总额的比率。完全成本加成率与销售利润率相似，唯一的不同在于完全成本加成率的计算是基于成本，而销售利润率的计算则是基于销售收入。完全成本加成率通常适用于生产商和服务提供商的可比性分析。

贝里比率：贝里比率为毛利占营业费用的比率。（其中，毛利是指销售收入减去销售成本的差额；营业费用是指与营业活动相关的费用，不包括销售成本、利息、税款及非常规项目。）贝里比率通常适用于对分销商或服务提供商进行的可比性分析。贝里比率是在营业费用上加成一定的比率。其前提假设是不同的费用水平会得到不同的毛利水平。贝里比率通常适用于评估从事分销或服务提供业务的企业是否获取了合理的收入以弥补其发生的相关费用，并且获得了与其承担风险相匹配的合理利润。

利润水平指标可根据内部可比交易或外部可比交易数据计算得出。内部可比交易是指在类似的交易条款下，被测试方既向关联方又向非关联方客户销售相似的产品或提供类似服务的情形。运用外部可比交易则需要对与被测试方宽泛可比的独立企业的利润水平指标进行可比性分析。

可比性分析应特别考察关联交易与非关联交易之间在功能、风险及经

济环境上的差异以及影响营业利润的其他因素，具体包括：

- (1) 执行功能、承担风险和使用资产；
- (2) 行业和市场情况；
- (3) 经营规模；
- (4) 经济周期和产品生命周期；
- (5) 成本、费用、所得和资产在各交易间的分摊；
- (6) 会计处理；
- (7) 经营管理效率等。

交易净利润法通常适用于下列交易类型：

- (1) 采购；
- (2) 销售；
- (3) 有形资产的转让和使用；
- (4) 劳务提供。

如果拥有足够可靠的数据，交易净利润法可用来衡量企业的完全成本加成率是否符合独立交易原则。

4.3.2.5 利润分割法

利润分割法，是指将企业与其关联方的合并利润或者亏损在各方之间采用合理标准进行分配的方法。应用利润分割法一般应进行贡献分析或残值分析。贡献分析是通过计算综合净利，检验关联企业在关联交易中的功能，通过分析财务数据资料来规定利润分割的百分比，然后进行转让定价的调整。残值分析是通过计算综合净利，检验关联企业在关联交易中的功能，按贡献分割残值，如对关联企业研究与开发费的分割。运用利润分割法通常是分割净利，在不可能确定受控交易的费用分摊时，才分割毛利然后分摊费用。

利润分割法可分为以下两类：

(1) 一般利润分割法：一般利润分割法根据关联交易各参与方所执行的功能、承担的风险以及使用的资产，确定各自应取得的利润。

(2) 剩余利润分割法：剩余利润分割法将关联交易各参与方的合并利润减去分配给各方的常规利润的余额作为剩余利润，再根据各方对剩余利润的贡献程度进行分配。

4.3.3 转让定价调查

尽管克罗地亚并不是OECD成员国，但是克罗地亚转让定价相关的规定是按照OECD转让定价指南进行制定的。此外，克罗地亚财政部还根据OECD转让定价指南发布了关于税务机关进行转让定价审计的相关指南。目前，克罗地亚暂时没有制定专门的转让定价调查相关的具体程序，与转让定价相关的调查程序仍根据普通税务审计程序进行。

近几年内，克罗地亚税务机关增强了其对于关联方交易转让价格的关注并提高了针对转让定价进行的调查和审计的频率。最初，由于对转让定价调查的经验有限，税务机关比较倾向于关注关联公司之间所收取的大额服务费用及其他集团内交易。然而，随着税务稽查员对转让定价的了解和对其认识的深入，克罗地亚税务机关对转让定价调查将进一步加强。

克罗地亚税务机关曾发布一份手册，载有税务稽查员在转让定价调查和审计中应遵循的指引。该手册还提供了OECD转让定价指南的相关翻译。因此，OECD转让定价指南应是确认转让价格和准备同期资料的良好理论基础。一般来说，税务机关会接受根据OECD转让定价指南编制的转让定价资料。值得注意的是，一旦开展税务审计，企业转让定价被审阅的机率将很高，尤其是在关联方交易总额较大时。

根据克罗地亚税法，税务机关规定纳税人在特定期间的纳税义务和权利的期限为其提交年度申报表次年开始的三年以内（例如，2015年度企业所得税的纳税申报于2016年4月30日结束，则2015年纳税情况的诉讼时效在2019年12月31日截止）。然而，诉讼时效也可能被延长，在税务机关每次对年度申报表进行干预后，诉讼时效都将重新开始计算，最长不得超过六年（自纳税申报提交次年开始计算）。

值得注意的是，在调查董事、股东或者关联方滥用权力（如旨在不缴

纳税款的故意行为) 或者无法解释的资产来源时, 上述诉讼时效也会被延长。

4.4 预约定价安排

预约定价安排程序可以事先制定一系列合理的标准(如转让定价方法、可比公司、相应的调整、关键性假设等)来解决和确定未来一个固定时期内关联交易的定价。

4.4.1 适用范围

克罗地亚的纳税人与其关联方发生关联交易时, 可以由纳税人、税务机关及其他国家行政机关达成预约定价安排。纳税人也可以通过预约定价安排来重新检查其转让定价方法的运用, 并协商及解决过去或正在进行的转让定价争议。

4.4.2 程序

根据克罗地亚NN42/17的规定, 克罗地亚纳税人或在克罗地亚有常设机构的非居民纳税人可向克罗地亚税局申请预约定价安排, 包括纳税人和税局之前的单边预约定价, 以及纳税人、税局、关联方以及关联方所在国家税局之前的双边或多边预约定价。

预约定价安排以纳税人开始申请为起点, 达成的定价安排将同时约束纳税人和税局。预约定价安排有效期最长为5年, 但纳税人可在到期前的6个月内提出延长预约定价安排的申请。

一般情况下, 申请预约定价的步骤包括: 提出预约定价申请、初步讨论、提交预约定价意向书、形成预约定价安排结论, 以及监督预约定价安排的执行。达成的预约定价安排期间, 除特殊情况外, 税务机关不对转让定价进行调整。

通常, 预约定价申请的主要核心资料包括纳税人的功能风险分析、关联交易的经济分析, 以及其他支持性材料。

预约定价安排申请的费用由纳税人承担, 在提交预约定价意向书时支

付。

4.5 受控外国企业

受控外国企业（Controlled Foreign Company, CFC）制度在许多国家是一种为防止国内税基侵蚀和阻止居民收入转移到不征税或税率低的其他税收管辖地区而实行的制度。

4.5.1 判定标准

根据欧盟反避税指令2016/1164(EU Anti-Tax Avoidance Directive 2016/1164)，2019年1月1日起，克罗地亚开始适用受控外国企业规则。

受控外国企业规则主要适用于：

（1）境内公司自身或连同其关联方直接或间接持有境外公司50%以上的股权、表决权或利润分享权利；以及

（2）境外公司在其所位于的司法管辖区内缴纳的税款少于根据克罗地亚税法应缴纳税款的50%。

受控外国企业规则同样适用于各项消极收入，包括股息、利息、金融资产投资收益、特许权使用费、保险收入、融资租赁收入等，即便该收入并未实际支付给克罗地亚境内的居民纳税人企业。

受控外国企业规则不适用于：

（1）该受控外国企业从事具有经济实质的活动，并具备相关人员、设备、财产等；以及

（2）该受控外国企业取得的消极收入占比未超过其总收入的三分之一，且该受控外国企业并不位于欧盟非合作国家清单中列示的司法管辖区。

4.5.2 税务调整

对于受控外国企业取得的收入，应按比例并入到克罗地亚境内的居民纳税人企业的所得税税基之中；对于受控外国企业发生的损失，不得并入所得税税基之中。

4.6 成本分摊协议管理

4.6.1 主要内容

成本分摊协议（Cost Contribution Arrangements）是指参与方共同签署的对开发、受让的无形资产或参与的劳务活动享有受益权、并承担相应活动成本的协议；是两个及以上企业之间议定的一项框架，用以确定各方在研发、生产或获得资产、劳务和权利等方面承担的成本和风险，并确定这些资产、劳务和权利的各参与者的利益的性质和范围。

在克罗地亚，税收法律法规和税务机关都暂未对关联企业间的成本分摊协议作出详细具体的规定。但是总的来说，在企业能够提供足够的文件来说明该协议是符合独立交易原则的情况下，成本分摊协议是被税务机关所接受的。

4.6.2 税务调整

对不符合独立交易原则或价值创造地原则的成本分摊协议的税务处理，以及不得税前扣除的情形等，克罗地亚主管税务机关有权进行税务调查。但是，克罗地亚的税务机关并未出台对成本分摊协议的相关税务处理的指南和税前扣除的标准。

在实际操作过程中，成本分摊协议会受到税务机关的审核。如果被税务机关判定为不具有商业实质或不符合独立交易原则，或参与方实际分享的收益与分摊的成本不配比的，税务机关都有权要求企业在规定时间内进行补偿调整。参与方未及时调整的，税务机关可以实施特别纳税调查调整。

4.7 资本弱化

4.7.1 判定标准

资本弱化是指企业和企业的投资者出于最大化自身利益或其它目的，在融资和投资方式的选择上，降低股本的比重，提高贷款的比重而造成的

企业负债与所有者权益的比率超过一定限额的现象。

根据OECD的解释，企业权益资本与债务资本的比例应为1:1，当权益资本小于债务资本时，即为资本弱化。OECD推荐使用的资本弱化方法中主要包括正常交易法和固定比例法。资本弱化在税收上主要表现为增加税前扣除的利息。根据企业所得税原理，权益资本以股息形式获得报酬，在企业利润分配前，要先按照应纳税所得额计算缴纳企业所得税；而债务资本的利息，却可以列为财务费用，从应纳税所得额中扣除，减少企业的应交所得税。债务资本是没有税收负担的，权益资本则要缴纳所得税。

根据克罗地亚税法相关规定，资本弱化的相关法规于2005年1月1日开始实施。克罗地亚适用于固定比例法。在该规则下，如果借款是由持有纳税人25%及以上股份或表决权的股东或关联方提供的，为了可以在所得税前扣除向关联方支付的借款利息，公司向关联方借款的负债总额和公司注册股本的比例不能超过4:1。由股东担保的第三方借款也将被视为由股东所提供的借款。

从2019年1月1日起，克罗地亚开始实行欧盟反避税指令2016/1164 (EU Anti-Tax Avoidance Directive 2016/1164)，该指令对超过其应纳税利息收入或等价收入的大额的借款成本的扣除限额进行规定。其中借款成本包括各种类型贷款的利息费用以及获取融资的相关费用，也和资本化利息相关。根据该指令，纳税人可以税前扣除的借款成本不能超过：

- (1) 年度300万欧元；以及
- (2) 扣除利息、税款、折旧和摊销前的收入 (EBITDA) 的30%。

如纳税人的借款成本同时超过以上标准，则需评估纳税人的盈亏状态以确定超过上述标准的借款支出是否超过了亏损，超出亏损的借款成本需应税。当年超支未税前列支的借款成本允许向后续3个会计年度结转。该规则不适用于包括银行、保险公司和投资公司在内的金融机构以及独立实体（指那些并不属于集团的组成部分、不拥有关联方或常设机构的纳税人）。

4.7.2 税务调整

根据克罗地亚税法相关规定，当借款金额超过纳税人权益资本的四倍，且该借款是由持有纳税人25%以上股份或表决权的股东或关联方提供的，则纳税人支付的超过固定比例的借款利息不可扣除。同时借款成本的税前列支也需同时遵循前述的资本弱化规定。对于过高的利息，克罗地亚税务机关也有相关规定：向外国关联方支付的利率不得超过克罗地亚财政部规定的最高利率，才能够在所得税前完全扣除（2019年度的最高年利率为3.96%），若超过最高利率，则需要进行相应的税务调整。

4.8 法律责任

根据克罗地亚税法的规定，对违反公平交易原则，低估定价或以其他方法逃避和降低企业所得税的企业，税务机关会处以最高HRK 200,000的罚款，而对该企业负责人，则可能处以HRK 20,000的罚款。

第五章 中克税收协定及相互协商程序

5.1 中克税收协定

目前，克罗地亚与包括中国在内的66个国家（地区）签订了税收协定，已经生效执行66个，具体签订情况请参考附录二。中国与克罗地亚于1995年签署了两国政府《关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》。同时，中国同原南斯拉夫签署的税收协定在中国与克罗地亚之间继续适用至2011年后被国家税务总局废止。

5.1.1 中克税收协定

《中华人民共和国政府和克罗地亚共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下简称“中克税收协定”）^[14]于1995年1月9日签订，于2001年5月18日生效，并于2002年1月1日开始执行。

5.1.2 适用范围

（1）主体范围

中克税收协定适用的主体为缔约国一方或者同时为双方居民的人。根据该协定，“居民”是指按照中/克法律，由于住所、居所、总机构（即实际管理机构）所在地，或者其它类似的标准，在该国负有纳税义务的人（包括个人、公司和其他团体）。

此外，同时为中克双方居民的个人，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国的居民；如果在两国同时有永久性住所，应认为是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心）所在国的居民；

②如果其重要利益中心所在国无法确定，或者在任何一国都没有永久

^[14] 中克协定原文：国家税务总局网站 <http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153636/content.html>。

性住所，应认为是其有习惯性居处所在国的居民；

③如果其在两国都有，或者都没有习惯性居处，应认为是其国民所属国的居民；

④如果其同时是两国的国民，或者不是任何一国的国民，中克双方主管当局应通过协商解决。

（2）客体范围

①中克税收协定适用于由中克任何一方或其地方当局对所得征收的所有税收，不论其征收方式如何。

②对全部所得或某项所得征收的税收，包括对来自转让动产或不动产的收益征收的税收以及对资本增值征收的税收，应视为对所得征收的税收。

中克协定适用的现行税种是：

在中华人民共和国：

- ①个人所得税；
- ②外商投资企业和外国企业所得税；
- ③地方所得税。

在克罗地亚共和国：

- ①所得税；
- ②利润税。

该协定也适用于协定签订之日后征收的属于增加或者代替上述所列现行税种的相同或者实质相似的税收。中克双方主管当局应将各自税法所作出的实质变动，在其变动后的适当时间内通知对方。

（3）领土范围

①中华人民共和国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；

②克罗地亚共和国指实施有关克罗地亚税收法律的国际承认边界内的所有克罗地亚领土，包括领海；以及根据国际法，克罗地亚共和国拥有勘

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；

5.1.3 常设机构的认定

根据中克协定中的规定，常设机构是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所。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、采石场或者其它开采自然资源的场所。

此外“常设机构”一语还包括：

(1) 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、工程或活动连续十二个月以上的为限；

(2) 一国企业通过雇员或者雇用的其他人员，在另一国为同一个项目或相关联的项目提供的劳务，包括咨询劳务，仅以在任何二十四个月中连续或累计超过十二个月的为限；

(3) 在一国使用勘探或开采自然资源的装置、钻井机或船只，仅以该使用期超过十二个月的构成常设机构。

“常设机构”一语应认为不包括：

(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) 专为储存、陈列或者交付的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) 专为本企业进行其它准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所；

(6) 专为前五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。

除前述规定外，当一个人在一国代表另一国的企业进行活动，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，应认为该企业在该国设有常设机构。除非这个人通过固定营业场所进行的活动限于上述规定，否则应认为该固定营业场所是常设机构。

一国企业仅通过按常规经营本身业务的经纪人、一般佣金代理人或者任何其他独立代理人在另一国进行营业，不应认为在另一国设有常设机构。但如果这个代理人的活动全部或几乎全部代表该企业，不应认为是独立代理人。一国居民公司，控制或被控制于另一国居民公司或者在另一国进行营业的公司（不论是否通过常设机构），此项事实不能据以使任何一国公司构成另一国公司的常设机构。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

中克税收协定对营业利润、不动产所得、海运和空运、股息、利息、特许权使用费、连属企业、财产收益、独立个人劳务、非独立个人劳务、董事费等方面的所得做出如下规定：

5.1.4.1 营业利润

中克《关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》对营业利润做出如下规定：

(1) 一国企业的利润应仅在该国征税，但该企业通过设在另一国的常设机构在另一国进行营业的除外。如果该企业通过设在另一国的常设机构在另一国进行营业，其利润可以在另一国征税，但应仅以属于该常设机构的利润为限；

(2) 除适用下述第三款的规定以外，一国企业通过设在另一国的常设机构在另一国进行营业，应将该常设机构视同在相同或类似情况下从事

相同或类似活动的独立分设企业，并同该常设机构所隶属的企业完全独立处理，该常设机构可能得到的利润在中克双方应归属于该常设机构；

(3) 在确定常设机构的利润时，应当允许扣除其进行营业发生的各项费用，包括行政和一般管理费用，不论其发生于该常设机构所在国或者其它任何地方；

(4) 如果一国习惯于以企业总利润按一定比例分配给所属各单位的方法来确定常设机构的利润，则前述第二款规定并不妨碍该国按这种习惯分配方法确定其应纳税的利润。但是，采用的分配方法所得到的结果，应与本条所规定的原则一致；

(5) 不应仅由于常设机构为企业采购货物或商品，将利润归属于该常设机构；

(6) 在前述五项条款中，除有适当的和充分的理由需要变动外，每年应采用相同的方法确定属于常设机构的利润；

(7) 利润中如果包括有中克协定其它各条单独规定的所得项目时，本条规定不应影响其它各条的规定。

而对于联属企业的利润，中克税收协定做出如下规定：

(1) 当在下述任何一种情况下，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，但由于这些情况而没有取得的利润，可以计入该企业的利润，并据以征税：

①中国或者克罗地亚一方企业直接或者间接参与另一国企业的管理、控制或资本，或者

②同一人直接或者间接参与中国和克罗地亚双方企业的管理、控制或资本。

(2) 中国和克罗地亚将另一国已征税的企业利润（这部分利润本应由该国企业取得的）包括在该国企业的利润内，并且加以征税时，如果这两个企业之间的关系是独立企业之间的关系，另一国应对这部分利润所征收的税额加以调整。在确定上述调整时，应对本协定其它规定予以注意，如有必要，中克双方主管当局应相互协商。

5.1.4.2 不动产所得

中克税收协定对不动产所得做出如下规定：

(1) 一国居民从位于另一国的不动产取得的所得，可以在另一国征税；

(2) “不动产”一语应当具有中国或克罗地亚财产所在地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，有关地产的一般法律规定所适用的权利，不动产的用益权以及由于开采或有权开采矿藏、水源和其它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；

(3) 前述第一款的规定应适用于从直接使用、出租或者任何其它形式使用不动产取得的所得；

(4) 前述第一款和第三款的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。

5.1.4.3 海运和空运

中克税收协定对海运和空运所得做出如下规定：

(1) 一国企业以船舶或飞机经营国际运输业务所取得的利润，应仅在该国征税；

(2) 上述规定也适用于参加合伙经营、联合经营或者参加国际经营机构取得的利润。

5.1.4.4 股息

中克税收协定对股息做出如下规定：

(1) “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中国或者克罗地亚的法律，视同股份所得同样征税的其它公司权利取得的所得；

(2) 一国居民公司支付给另一国居民的股息，可以在另一国征税；

(3) 然而，这些股息也可以在支付股息的公司是其居民的国家，按照该国法律征税。但是，如果收款人是股息受益所有人，则所征税款不应

超过股息总额的百分之五。本款规定，不应影响对该公司支付股息前的利润所征收的公司利润税；

（4）如果股息受益所有人是中国或者克罗地亚居民，在支付股息的公司是其居民的另一国，通过设在另一国的常设机构进行营业或者通过设在另一国的固定基地从事独立个人劳务，据以支付股息的股份与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用前述第二款和第三款的规定。在这种情况下，应视具体情况适用“营业利润”（详见5.1.4.1）或“独立个人劳务所得”（详见5.1.4.8）的规定；

（5）中国或者克罗地亚的居民公司从另一国取得利润或所得，另一国不得对该公司支付的股息征收任何税收。但支付给另一国居民的股息或者据以支付股息的股份与设在另一国的常设机构或固定基地有实际联系的除外。对于该公司的未分配的利润，即使支付的股息或未分配的利润全部或部分发生于另一国的利润或所得，该国也不得征收任何税收。

5.1.4.5 利息

中克税收协定对利息收入做出如下规定：

（1）“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；

（2）发生于中国或者克罗地亚而支付给另一国居民的利息，可以在另一国征税；

（3）然而，这些利息也可以在该利息发生国按照该国的法律征税。但是，如果收款人是利息受益所有人，则所征税款不应超过利息总额的百分之十；

（4）虽有上述第二款的规定，发生于中国或者克罗地亚而为另一国政府、地方当局及其中央银行或者完全为其政府所有的金融机构取得的利息；或者为另一国居民取得的利息，其债权是由另一国政府、地方当局及

其中央银行或者完全为其政府所有的金融机构间接提供资金的，应在该利息发生国免税；

（5）如果利息受益所有人是中国或者克罗地亚一国居民，在利息发生的另一国，通过设在另一国的常设机构进行营业或者通过设在另一国的固定基地从事独立个人劳务，据以支付该利息的债权与该常设机构或者固定基地有实际联系的，不适用前述第二款、第三款和第四款的规定。在这种情况下，应视具体情况适用“营业利润”（详见5.1.4.1）或“独立个人劳务”（详见5.1.4.8）的规定；

（6）如果支付利息的人为中国或者克罗地亚一方政府、其地方当局或居民，应认为该利息发生在该国。然而，当支付利息的人不论是否为中国或者克罗地亚居民，在中国或者克罗地亚设有常设机构或者固定基地，支付该利息的债务与该常设机构或者固定基地有联系，并由其负担该利息，上述利息应认为发生于该常设机构或固定基地所在国；

（7）由于支付利息的人与受益所有人之间或者他们与其他人之间的特殊关系，就有关债权所支付的利息数额超出支付人与受益所有人没有上述关系所能同意的数额时，本条规定应仅适用于后来提及的数额。在这种情况下，对该支付款项的超出部分，仍应按中国或者克罗地亚的法律征税，但应对本协定其它规定予以适当注意。

5.1.4.6 特许权使用费

中克税收协定对特许权使用费做出如下规定：

（1）“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、专有技术、商标、设计或模型、图纸、秘密配方或秘密程序所支付的作为报酬的各种款项，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；

（2）发生于中国或者克罗地亚而支付给另一国居民的特许权使用费，可以在另一国征税；

(3) 这些特许权使用费也可以在其发生国按照该国的法律征税。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百分之十；

(4) 如果特许权使用费受益所有人是中国或者克罗地亚居民，在特许权使用费发生的另一国，通过设在另一国的常设机构进行营业或者通过设在另一国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，不适用前述第二款和第三款的规定。在这种情况下，应视具体情况适用“营业利润”或“独立个人劳务所得”的规定；

(5) 如果支付特许权使用费的人是中国或者克罗地亚一方政府、其地方当局或居民，应认为该特许权使用费发生在该国。然而，当支付特许权使用费的人不论是否为中国或者克罗地亚居民，在中国或者克罗地亚设有常设机构或者固定基地，支付该特许权使用费的义务与该常设机构或者固定基地有联系，并由其负担这种特许权使用费，上述特许权使用费应认为发生于该常设机构或者固定基地所在国；

(6) 由于支付特许权使用费的人与受益所有人之间或他们与其他人之间的特殊关系，就有关使用、权利或情报支付的特许权使用费数额超出支付人与受益所有人没有上述关系所能同意的数额时，本条规定应仅适用于后来提及的数额。在这种情况下，对该支付款项的超出部分，仍应按中国或者克罗地亚的法律征税，但应对本协定其它规定予以适当注意。

5.1.4.7 财产收益

中克税收协定对财产收益做出如下规定：

(1) 中国或者克罗地亚居民转让不动产所得条款中（详见5.1.4.2）所述的位于另一国的不动产取得的收益，可以在另一国征税；

(2) 转让中国或者克罗地亚企业在另一国的常设机构营业财产部分的动产，或者中国或者克罗地亚居民在另一国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，可以在另一国征税；

（3）中国或者克罗地亚企业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，应仅在该国征；

（4）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中国或者克罗地亚一方的不动产所组成，可以在该不动产所在国征税；

（5）转让第四款所述以外的其它股票取得的收益，该项股票又相当于中国或者克罗地亚一方居民公司至少百分之二十五的股权，可以在该国一方征税；

（6）转让第一款至第五款所述财产以外的其它财产取得的收益，应仅在转让者为其居民的国家征税。

5.1.4.8 独立个人劳务

中克税收协定对独立个人劳务所得做出如下规定：

（1）中国或者克罗地亚一方居民由于专业性劳务或者其它独立性活动取得的所得，应仅在该国征税。但具有以下情况之一的，可以在另一国征税：

①在另一国为从事上述活动设有经常使用的固定基地。在这种情况下，另一国可以仅对属于该固定基地的所得征税；

②在有关历年中在另一国停留连续或累计超过一百八十三天。在这种情况下，另一国可以仅对在该国进行活动取得的所得征税。

（2）“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。

5.1.4.9 非独立个人劳务

中克税收协定对非独立个人劳务所得做出如下规定：

（1）除适用董事费、退休金、政府服务、教师、教授和研究人员和学生和实习人员的规定以外，中国或者克罗地亚一国居民因受雇取得的薪

金、工资和其它类似报酬，除在另一国从事受雇的活动以外，应仅在该国征税。在另一国从事受雇的活动取得的报酬，可以在另一国征税。

(2) 虽有第一款的规定，中国或者克罗地亚一国居民因在另一国从事受雇的活动取得的报酬，同时具有以下三个条件的，不在另一国征税：

①收款人在有关历年中在另一国停留连续或累计不超过一百八十三天；

②该项报酬由并非另一国居民的雇主支付或代表该雇主支付；

③该项报酬不是由雇主设在另一国的常设机构或固定基地所负担。

(3) 虽有本条第一款和第二款的规定，在中国或者克罗地亚一方企业经营国际运输的船舶或飞机上从事受雇的活动取得的报酬，应仅在该国征税。

5.1.4.10 董事费

根据中克《关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》，中国或者克罗地亚居民作为另一国居民公司的董事会成员取得的董事费和其它类似款项，可以在另一国征税。

5.1.4.11 艺术家和运动员

中克税收协定对艺术家和运动员所得做出如下规定：

(1) 中国或者克罗地亚一方居民，作为表演家，如戏剧、电影、广播或电视艺术家、音乐家或作为运动员，在另一国从事其个人活动取得的所得，可以在另一国征税；

(2) 表演家或运动员从事其个人活动取得的所得，并非归属表演家或运动员本人，而是归属于其他人，可以在该表演家或运动员从事其活动的国家征税；

(3) 虽有前两款的规定，作为中国或者克罗地亚一方居民的表演家或运动员在另一国按照中克双方政府的文化交流计划进行活动取得的所得，在另一国应予免税。

5.1.4.12 退休金

中克税收协定对退休金做出如下规定：

(1) 除适用政府服务（详见5.1.4.13）第二款的规定以外，因以前的雇佣关系支付给中国或者克罗地亚一方居民的退休金和其它类似报酬，应仅在该国一方征税。

(2) 虽有第一款的规定，中国或者克罗地亚一方政府或地方当局按社会保险制度的公共福利计划支付的退休金和其它类似款项，应仅在该国一方征税。

5.1.4.13 政府服务

中克税收协定对政府服务所得做出如下规定：

(1) 中国或者克罗地亚一方政府或地方当局对履行政府职责向其提供服务的个人支付退休金以外的报酬，应仅在该国一方征税。但是，如果该项服务是在另一国提供，而且提供服务的个人是另一国居民，并且该居民是另一国国民；或者该居民不是仅由于提供该项服务，而成为另一国的居民；则该项报酬，应仅在另一国征税；

(2) 中国或者克罗地亚一方政府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，应仅在该国一方征税。但是，如果提供服务的个人是另一国居民，并且是其国民的，该项退休金应仅在另一国征税；

(3) 非独立个人劳务（详见5.1.4.9）、董事费（详见5.1.4.10）、艺术家和运动员（详见5.1.4.11）及退休金（详见5.1.4.12）的规定，应适用于向中国或者克罗地亚一方政府或地方当局举办的事业提供服务取得的报酬和退休金。

5.1.4.14 教师、教授和研究人员

中克税收协定对教师、教授和研究人员所得做出如下规定：

(1) 任何个人是另一国居民，或者在紧接前往中国或者克罗地亚之前曾是另一国居民，主要是为了在该国的大学、学院、学校或为该国政府

承认的教育机构或科研机构从事教学、讲学或研究的目的而停留在该国。对其由于教学、讲学或研究取得的报酬，该国应自其第一次到达之日起，两年内免于征税；

(2) 本条不应适用为非公共利益，且主要是为了某个人或某些人的私人利益从事研究取得的所得。

5.1.4.15 学生和实习人员

中克税收协定对学生和实习人员所得做出如下规定：

学生、企业学徒或实习生是、或者在紧接前往中国或者克罗地亚之前曾是另一国居民，仅由于接受教育、培训的目的而停留在该国，其为了维持生活、接受教育或培训的目的停留在该国，对其收到或取得的下列款项或所得，该国应免于征税：

(1) 为了维持生活、接受教育、学习、研究或培训的目的，从该国境外取得的款项；

(2) 政府或科学、教育、文化机构或其他免税组织给予的助学金、奖学金或奖金；

(3) 在该国从事个人劳务的所得。

5.1.4.16 其他所得

中克税收协定对其他所得做出如下规定：

(1) 中国或者克罗地亚居民取得的各项所得，不论在什么地方发生的，凡协定中各条未作规定的，应仅在该国一方征税；

(2) 不动产所得（详见5.1.4.2）中规定的不动产所得以外的其它所得，如果所得收款人为中国或者克罗地亚一方居民，通过设在另一国的常设机构在另一国进行营业，或者通过设在另一国的固定基地在另一国从事独立个人劳务，据以支付所得的权利或财产与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用本条第一款的规定。在这种情况下，应视具体情况分别适用“营业利润”（详见5.1.4.1）或“独立个人劳务所得”（详见5.1.4.8）的规定。

5.1.5 克罗地亚税收抵免政策

(1) 企业境外所得的税收抵免办法

若居民纳税人在境外获得的利润已在境外缴纳税款，其已缴纳的税额可计入克罗地亚企业所得税申报表，可计入的最高数额为按照克罗地亚企业所得税税率计算的金额。境外已缴纳的所得税额，可以按照以下的方法计算可抵扣的境内所得税额：

克罗地亚企业所得税按照在境外获取的收入或利润额来确定税率，按此税率计算出的税额，为可以抵扣的境内所得税的最高数额。在实际操作中，如果境外支付的税款按照等于或低于18%的税率收取，只有在境外实缴税额可以与境内所得税抵消。

克罗地亚居民取得的所得，按照本协定的规定可以在中华人民共和国征税时，不论直接支付或者通过扣除克罗地亚应允许对该居民的所得征收的税收中抵扣，抵扣额相等于在中华人民共和国缴纳的所得税额。但是，该抵扣额不应超过抵扣前对归属于在中华人民共和国征税的所得所计算的那部分所得税数额。

(2) 个人境外所得的税收抵免办法

克罗地亚居民纳税人依照税法相关规定申请扣除已在境外缴纳的个人所得税税额时，应当提供境外税务机关填发的完税凭证原件，并在个人所得税年度申报时，随同个人所得税年度申报表一并提交境外所得抵免的申请。

(3) 饶让条款相关政策

亦称“虚拟抵免”和“饶让抵免”。指居住国政府对其居民在境外得到减免税优惠的那一部分，视同已经缴纳，同样给予税收抵免待遇不再按居住国税法规定的税率予以补征。税收饶让是配合抵免方法的一种特殊方式，是税收抵免内容的附加。它是在抵免方法的规定基础上，为贯彻某种经济政策而采取的优惠措施。税收饶让这种优惠措施的实行，通常需要通过签订双边税收协定的方式予以确定。

克罗地亚税法对税收饶让没有相关的规定，中克税收协定中没有关于税收饶让的相关条款。

5.1.6 无差别待遇原则

中克税收协定第二十四条关于无差别待遇的规定如下：

①中国或者克罗地亚一方国民在另一国负担的税收或者有关条件，不应与另一国国民在相同情况下，负担或可能负担的税收或者有关条件不同或比其更重。本款规定也应适用于不是中国或者克罗地亚一方或者双方居民的人。

②中国或者克罗地亚企业在另一国常设机构的税收负担，不应高于另一国进行同样活动的企业。本规定不应理解为中国或者克罗地亚一方由于民事地位、家庭负担给予该国居民的任何扣除、优惠和减免也必须给予另一国居民。

③中国或者克罗地亚企业支付给另一国居民的利息、特许权使用费和其它款项，在确定该企业应纳税利润时，应与在同样情况下支付给该国居民同样予以扣除。

④中国或者克罗地亚企业的资本全部或部分，直接或间接为另一国一个或一个以上的居民拥有或控制，该企业在该国负担的税收或者有关条件，不应与该国其它同类企业的负担或可能负担的税收或者有关条件不同或比其更重。

5.1.7 在克罗地亚享受税收协定待遇的手续

通常，享受税收协定待遇需要履行一定的备案或者审批手续，无论何种方式下，其中最重要的一项材料为税收居民证明。

根据中国国家税务总局发布的《关于调整〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》（国家税务总局公告2019年第17号），自2019年5月1日起，申请人应向主管其所得税的县税务局（以下称主管税务机关）申请开具《税收居民证明》。中国居民企业的境内、境外分支机构应由其中国总机构向总机构主管税务机关申请。合伙企业应当以其中国居民合伙人作为

申请人，向中国居民合伙人主管税务机关申请。

申请开具《税收居民证明》时应向主管税务机关提交的资料主要包括：《中国税收居民身份证明》申请表、与拟享受税收协定待遇收入有关的合同、协议、董事会或者股东会决议、相关支付凭证等证明资料。上述资料应提交中文文本，相关资料原件为外文文本的，应当同时提供中文译本。申请人向主管税务机关提交上述资料的复印件时，应在复印件上加盖申请人印章或签字，主管税务机关核验原件后留存复印件。

中国居民纳税人赴克罗地亚开展生产经营活动时，可提前在国内开具《中国税收居民身份证明》，并准备克罗地亚税务机关要求提供的其他相关资料，向克罗地亚税务机关申请享受协定待遇，适用优惠税率。

5.2 克罗地亚税收协定相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

相互协商程序是指国际税收协定中规定的缔约国之间相互协商税收问题所应遵循的规范化程序。税收协定本是缔约国之间对有关税收事务进行相互协商的产物，但由于协定的许多条款在文字上只能作准则性的规范，需要通过相互协商作出具体的解释。还由于缔约国经济情况、税收制度经常处于变动之中，协定签订之后有可能出现新情况和新问题，需要通过相互协商才能得到解决。因此，为保证协定的有效实施，经济合作组织范本和联合国范本在“特别规定”中均设有相互协商程序条款，规定了相互协商的内容和程序。

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

中克税收协定二十五条对协商程序做出以下规定：

(1) 当一个人认为，中国或者克罗地亚一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合中克协定规定的征税时，可以不考虑双方国内法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的中国或者克罗地亚主管当局；或者如果其案情属于无差别待遇条款第一款（详见5.1.6），可以提

交本人为其国民的中国或者克罗地亚主管当局。该项案情必须在不符合中克协定规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出；

(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，应设法同另一国主管当局相互协商解决，以避免不符合中克协定规定的征税。达成的协议应予执行，而不受双方国内法律的时间限制；

(3) 中克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，也可以对中克协定未作规定的消除双重征税问题进行协商；

(4) 中克双方主管当局为达成上述第二款和第三款的协议，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。

相互协商程序条款是税收协定中的一项重要条款，其意义在于缔约国一方与缔约国另一方当局产生纳税争议后，缔约国一方居民可以寻求所在国政府的帮助，有效解决跨国税务争议，维护自身权益。该程序对于化解中国居民国际税务争议具有重要意义，是中国居民赴克罗地亚投资过程中维护自身合法权益的重要途径。国家税务总局于2013年9月发布了《税收协定相互协商程序实施办法》（以下简称《实施办法》），为税收协定中相互协商程序条款的适用提供了规范依据。中国居民应当特别关注税收协定相互协商程序中的相关规定，理解程序适用的条件，从而有效解决跨国税收争议。

5.2.3 相互协商程序的适用

(1) 申请人的条件

通常，中国居民有下列情形之一的，可以申请启动相互协商程序：

- 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；
- 对常设机构的判定，或者常设机构的利润归属和费用扣除存有异议的；

- 对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的；
- 违反税收协定非歧视待遇(无差别待遇)条款的规定，可能或已经形成税收歧视的；
- 对税收协定其他条款的理解和适用出现争议而不能自行解决的；
- 其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

(2) 相互协商程序的方式、时限和具体情形

相互协商程序的程序分为两个阶段：

阶段一主要是在纳税人居住国提交案情至税务机关（某些特别情况可在纳税人为其国民的国家进行）；

阶段二主要是双方主管税务当局直接互相联系、进行协商，达成协议。当认为达成协议需要口头交换意见时，可以通过中克双方主管税务当局指派代表组成的委员会进行。该程序赋予双方主管税务当局不需经过外交途径而直接对话协商的权利，有助于及早解决问题。

根据中克税收协定规定，相关案情必须在不符合中克协定规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。当双方税务机关认为所提意见合理，应进行协商，以防止不合理征税行为的发生时，时限则不受双方国内法律的时间限制。

5.2.4 启动程序

(1) 启动程序时效及条件

相互协商程序是通过缔约国之间双边税收协定赋予缔约国纳税人的权利救济程序，制定该程序的目的是为保证税收协定的实施及有效消除国际双重征税。但需要注意的是，申请该救济程序的权利存在期限，根据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三年内提出申请。

中国国内法规尚未对申请期限的问题进行明确，但从OECD范本解释中来看，范本中提供的三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三年。

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》第十四条第四款，“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。

从实务角度出发，我们认为，通常来说只有当中国居民（国民）从缔约对方税务主管当局接到有违反税收协定嫌疑的书面意见或通知后（如申请税收协定优惠待遇被驳回的通知、认定存在常设机构的通知或转让定价调整数额初步通知等类似的书面意见或通知），当事人方有充分理由认定将出现不符合税收协定的征税行为，相互协商程序的三年期限开始计算，此时当事人方可申请启动相互协商程序。

（2）税务机关对申请的处理

申请相互协商程序，应将相关的资料和咨询信息送达克罗地亚财政部下属税务机关，具体的信息如下：

送达地址：Republic of Croatia, Ministry of Finance, Croatian Tax Administration, Central Office, Boskovicева 5, 10 000 Zagreb, Croatia

联系电话：+385 1 4809 000 / 传真：+385 1 4809 129

邮箱地址：su_pis@porezna-uprava.hr

在中国或者克罗地亚主管税务当局认为申请人所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同另一方主管税务当局相互协商解决，以避免不符合中克协定规定的征税。双方主管当局直接取得联系、进行协商，达成协议。达成的协议不受中克双方国内法律的时间限制。此外，主管税务

当局可协商确定适当的双边程序、条件、方法和技术，以促进上述协议的执行。

（3）中国关于特别纳税调整相互协商程序的另行规定

因转让定价引起的税务争议是各国主管当局需要通过相互协商程序协调解决的最主要问题，转让定价问题的特殊性也注定了其是国际税收争议中最复杂的领域之一。《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》（国家税务总局公告2017年第6号）第四十七条规定，根据中国对外签署的税收协定的有关规定，国家税务总局可以依据企业申请或者税收协定缔约对方税务主管当局请求启动相互协商程序，与税收协定缔约对方税务主管当局开展协商谈判，避免或者消除由特别纳税调整事项引起的国际重复征税。相互协商内容包括：

①双边或者多边预约定价安排的谈签；

②税收协定缔约一方实施特别纳税调查调整引起另一方相应调整的协商谈判。

企业申请启动相互协商程序的，应当在税收协定规定期限内，向国家税务总局书面提交《启动特别纳税调整相互协商程序申请表》和特别纳税调整事项的有关说明。国家税务总局收到企业提交的上述资料后，认为符合税收协定有关规定的，可以启动相互协商程序；认为资料不全的，可以要求企业补充提供资料。

有下列情形之一的，国家税务总局可以拒绝企业申请或者税收协定缔约对方税务主管当局启动相互协商程序的请求：

①企业或者其关联方不属于税收协定任一缔约方的税收居民；

②申请或者请求不属于特别纳税调整事项；

③申请或者请求明显缺乏事实或者法律依据；

④申请不符合税收协定有关规定；

⑤特别纳税调整案件尚未结案或者虽然已经结案但是企业尚未缴纳应纳税款。

有下列情形之一的，国家税务总局可以暂停相互协商程序：

- ①企业申请暂停相互协商程序；
- ②税收协定缔约对方税务主管当局请求暂停相互协商程序；
- ③申请必须以另一被调查企业的调查调整结果为依据，而另一被调查企业尚未结束调查调整程序；
- ④其他导致相互协商程序暂停的情形。

有下列情形之一的，国家税务总局可以终止相互协商程序：

- ①企业或者其关联方不提供与案件有关的必要资料，或者提供虚假、不完整资料，或者存在其他不配合的情形；
- ②企业申请撤回或者终止相互协商程序；
- ③税收协定缔约对方税务主管当局撤回或者终止相互协商程序；
- ④其他导致相互协商程序终止的情形。

国家税务总局与税收协定缔约对方税务主管当局签署相互协商协议后，应当书面通知省税务机关，附送相互协商协议。负责特别纳税调整事项的主管税务机关应当在收到书面通知后15个工作日内，向企业送达《税务事项通知书》，附送相互协商协议。需要补（退）税的，应当附送《特别纳税调整相互协商协议补（退）税款通知书》或者《预约定价安排补（退）税款通知书》，并监控执行补（退）税款情况。

应纳税收入或者所得额以外币计算的，应当按照相互协商协议送达企业之日上月最后一日人民币汇率中间价折合成人民币，计算应补缴或者应退还的税款。

补缴税款应当加收利息的，按照《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第一百二十二条规定的人民币贷款基准利率执行。

5.2.5 相互协商的法律效力

（1）相互协商程序结果的法律效力

国际普遍认为相互协商程序应属于行政性的争议解决手段，换言之，其结果只对达成协议的主管当局产生约束，如果当事人对结果不满，其仍有权通过司法程序寻求救济。此外，相互协商程序是两国主管当局就特

定问题进行的协商讨论，就效力而言，协商的结论只能对该特定问题生效，而无普遍约束力。另外，相互协商程序的普遍性规则可能因税收协定特殊条款存在而出现例外。

（2）相互协商程序与司法判决的关系

通常认为，如果两国税务机关进行协商的问题已经产生有生效的税收和解或司法判决，则两国主管当局在进行相互协商的过程中，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。

（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律的限制。因两国主管当局的相互协商程序能否达成一致具有相当的不确定性，而且耗时较长，当纳税人对相互协商程序不满意时，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届满的尴尬局面。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救济程序，如行政复议或司法救济来确保自身权益。

理论上其他救济程序不会对相互协商程序产生影响，两者应属于平行关系。但事实上，若其他救济程序产生了结果，则必将对案件产生巨大影响，因此许多国家会通过国内法律规定，若当事人希望启动相互协商程序解决税务争议，该当事人应终止正在进行的其他救济程序。

5.2.6 克罗地亚仲裁条款

中克税收协定，未对仲裁条款做出规定。

5.3 中克税收协定争议的防范

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。

在中国与克罗地亚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，中国和克罗地亚间的国际税务争议主要表现为中国和克罗地亚之间就相互签订

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。

中国企业若与克罗地亚税务机关产生税务争议，一般可以通过启动相互协商程序加以解决，但是相互协商程序存在耗时较长，程序较复杂。中国投资者应尽量在投资或经营的过程中减少与税务机关的冲突与争议，同时应加强税务风险的管理，加强税务合规性评估，确保在克罗地亚经营能够实现最优化的目标。

完善税务风险的内部控制和应对机制：

（1）赴克罗地亚的中国投资者应注意建立税务风险控制与管理机制，制定涉外税务风险的识别、评估、控制、沟通和监督机制；应详细了解自身的税务风险点，并相应建立税务风险预警机制。

（2）中国投资者应全面了解中克税收协定的具体内容和相关规定，同时全面了解克罗地亚涉税的法律法规，完善内部资料收集机制和外部信息获取机制，结合自身投资项目和经营活动的税务风险点，进行风险防控，严格按照当地税法和中克税收协定来安排自身的投资和经营活动。

（3）中国企业在全面了解克罗地亚税法及中克税收协定的前提下，应进一步做好与克罗地亚税务机关的沟通和交流工作，获取更多的信息资讯，并取得主管税务机关的信任，必要时采取措施（如相互协商程序）以尽可能避免税务争议。同时，企业也可以寻求中国政府的帮助，在投资和经营决策的过程中，寻求获取相关的税收规定和政策，与中国使馆经商处、商务处等保持联络。

（4）中国投资者应在投资初期与决策阶段寻求税务专业人士、注册会计师及律师的帮助，控制和管理整个项目各个阶段的税务风险，以实现企业投资或经营最优化的经济目标。

第六章 在克罗地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

根据克罗地亚相关税务法规，克罗地亚的法人和个人纳税人均需要进行个人识别号（OIB）注册。

营业额超过300,000库纳的纳税人需要进行增值税登记。对于没有达到该营业额的企业，采取自愿登记制度。

在克罗地亚进行税务申报和税款缴纳，正常的纳税申报周期为每一个日历月，但如果纳税人的年应税收入不超过800,000库纳，可以选择进行按季申报，并在次年2月前按时提交年度申报表。

企业如果未按照克罗地亚法律要求进行注册和税务登记，则有可能面临无法开展生产经营活动和被处罚的风险。

在加入欧盟后，因顺应欧盟等相关法规及指令的要求，克罗地亚对其国内法进行了一定的补充和调整。例如，为顺应欧盟的反洗钱法案，根据克罗地亚《反洗钱和恐怖主义融资法(Lex)》的第32至36条，包括公司、分支机构、协会、基金、信托等在内的法人实体需在线登记法人的实际控制人（Beneficial Owner），且截止日期为2019年12月31日，否则将面临一定的行政处罚。

6.1.2 信息报告制度

目前克罗地亚暂无信息报告制度相关的规定。

根据克罗地亚税收基本法的相关规定，按时且据实进行信息报告，是纳税人的法定义务。

如纳税人未按时进行信息报告，既不利于统计数据的收集和管理，也可能因此受到相关的处罚。

6.2 纳税申报风险

6.2.1 在克罗地亚设立子公司的纳税申报风险

企业所得税分为按月申报和按年申报。所有纳税人都有责任在纳税年度结束后四个月内提交年度申报表。纳税申报除提交纳税申报表之外，实践中企业需提前和主管税务机关确认其他支持性材料。

实操中，除第一年经营无需预缴税款外，其余年度预缴的税款需提前和主管税务机关协商退还税款还是结转至下一个所属期。

6.2.2 在克罗地亚设立分公司或代表处的纳税申报风险

“走出去”企业普遍对境外分支机构或代表处缺乏足够的税务管理经验，对当地的税收制度等具体情况并不完全了解。可能存在境外分支机构或代表处向总部汇报不准确等情况，会对企业的声誉或税收信用造成负面影响，甚至影响企业的正常生产经营工作。在当地由于未满足纳税申报填报的金额和时间要求，会增加不必要的调查或者处罚。

6.2.3 在克罗地亚取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

按常设机构原则，一个企业在东道国被认定为设有常设机构，其利润应在东道国征税，东道国有优先征税权；而对于不属于常设机构的营业利润，作为来源地的缔约国则不得对该外国企业征税。纳税人如果在克罗地亚构成常设机构，应注意划分来源于常设机构的所得和与常设机构无关的所得。根据克罗地亚的税收法规，非居民实体在克罗地亚的机构、场所如果构成常设机构，则需要就其通过常设机构在克罗地亚境内取得的利润缴纳企业所得税。因此，如果与常设机构无关的所得与来源于常设机构的所得未进行划分，或无法划分，纳税人可能会面临与常设机构无关的所得缴纳企业所得税的风险。

因此，“走出去”企业应结合税收协定中的条款与企业所得税法的规定，合理合规划分利润收入。若与境外税务机关在常设机构的判定、或常设机构的利润归属等方面存有异议，可根据税收协定规定，向中国税务机

关申请启动税收协定相互协商程序，由中国税务部门与对方税务机关协商解决。

6.3 调查认定风险

克罗地亚税收管理以税务审计和检查为主，包括对于反避税规则下的转让定价的调查、资本弱化的调查，以及于2019年开始适用的受控外国企业的调查。

(1) 转让定价调查风险：因母子公司业务往来不符合独立交易原则被实施转让定价调查的情况在“走出去”企业中时常发生。境内母公司可能与境外子公司在产品的采购和销售，劳务的提供以及特许权使用费的收取等方面发生关联交易。部分企业存在着境内母公司与境外子公司之间的业务往来不符合独立交易原则的情况，引发税务机关实施转让定价调查的风险。

境外子公司与母公司发生关联交易时，应注意转让定价问题，按照独立交易的原则，合理确定交易价格，并保留符合独立交易原则的相关证明文档和材料。在转让定价风险较大时，可向克罗地亚税务部门、中国税务部门主动咨询，对境外企业与境内企业的关联交易定价原则进行事先确定，提高经营确定性。

自2019年1月1日起，克罗地亚税务机关对于不同实体纳税人共用同一经营场所或相同设备的情况发生时，将认定相关纳税人为关联方。

(2) 资本弱化风险：根据克罗地亚税法相关规定，当借款金额超过纳税人权益资本的四倍，且该借款是由持有纳税人25%以上股份或表决权的股东或关联方提供的，纳税人支付的超过规定比例部分的借款利息不可在所得税前扣除。银行或其他金融机构的借款不适用于资本弱化规则。此外，由股东所担保的第三方借款也将被视为由股东所提供的贷款。克罗地亚于2019年1月1日开始实行欧盟反避税指令，对大额利息费用的抵扣金额进行限制。企业应严格遵守克罗地亚税法关于资本弱化的规定，减少税务风险。

(3) 如克罗地亚税局调查认定位于低税率或不征税国家和地区的非居民企业为受控外国企业，则受控外国企业的所得将按持股比例并入到克罗地亚居民纳税人企业的所得税税基之中。

6.4 享受税收协定待遇风险

中国企业在前往克罗地亚投资经营时，需重点掌握克罗地亚与中国税收协定签订情况及主要条款，既要遵守当地法律法规，尽可能主动了解克罗地亚税收法律情况，也要主动与国内税务机关取得联系、保持交流。另一方面，国内税务部门也会致力于为“走出去”企业提供权益保障、投资促进、风险预警等服务，尽可能帮助企业降低境外税收风险。下文简述几点与享受税收协定待遇相关的风险。

(1) 未开具《中国税收居民身份证明》导致不能享受税收协定待遇的风险。《中国税收居民身份证明》是中国针对到境外投资的企业享受中国与投资目的地国家所签署的税收协定的前提，但是企业往往由于各种原因而未开具《中国税收居民身份证明》。企业对税收协定的存在缺乏了解，或对税收协定相关条款和税收协定的作用缺乏了解以及对自身境外业务能否享受税收协定判断不清，都是导致其未向国内税务机关申请取得《中国税收居民身份证明》的原因。税收协定不受国内税收法律变动的影响，稳定性强，有利于降低“走出去”企业在东道国的税负和税收风险，消除双重征税，降低企业税负。企业应当全面了解和掌握中国与克罗地亚的相关税收协定，在有意向开展境外投资业务时，及时做好享受税收协定方面的准备工作。

(2) 未享受税收协定待遇，多缴税款无法在国内进行抵免的风险。中国企业到境外投资，承担的是全球纳税义务，应就其来源于中国境内和境外的所得申报纳税。为了防止企业同一笔所得既在境外纳税，回国后又在国内纳税，从而造成重复征税，中国允许企业在境外缴纳的税款进行限额抵免。“走出去”企业如果不熟悉税收协定的规定，重复缴纳税款，就会造成损失，加重企业负担。建议企业在去克罗地亚投资之前，对其税收

制度进行了全面、准确的了解，加强中克税收协定及两国税法的学习，及时跟进两国税制的改革和更新，确保正确享受税收协定待遇。

(3) 受益所有人认定风险。享受某些税收协定优惠首要条件是OECD税收协定范本第四条定义“缔约国一方居民”。不是缔约国一方居民的人可能存在不能享受协定优惠待遇的风险。如前所述，“受益所有人”的引入是为了防止协定滥用等避税问题。根据中国和克罗地亚的税收协定，股息、利息和特许权使用费的条款中均强调了“受益所有人”为享受协定税率的条件之一。换言之，如果股息、利息或特许权使用费的收款人并非受益所有人，则可能面临无法享受协定优惠税率的风险。

(4) 脱离实质性经营活动享受税收优惠认定风险。克罗地亚适用的反避税规则强调“实质重于形式”的原则。在税收实践中，克罗地亚税务机关通常会运用反避税规则对纳税人实施税务稽查。如果“走出去”企业被克罗地亚税务机关认定为无实质性经营活动，则可能被克罗地亚税务机关否定其享受税收优惠的资格。

6.5 其他风险

中国企业在克罗地亚进行投资或经营时，应提高对克罗地亚税收制度的重视程度，充分了解克罗地亚税收环境，同时注意以下潜在风险：

(1) 境外遇到税收争议时，未及时启动相互协商程序的风险。部分“走出去”企业在境外遇到税收争议，遇到对方税务机关未执行与中国签订的税收协定，导致企业缴纳了不必要的税款或多缴税款等情况时，没有在第一时间联系境内税务机关启动相互协商程序，通过其他非协定项下的方法来解决争议，进而影响了税收协定保护作用的发挥。“走出去”企业缺少利用税收协定的意识、不了解税收协定的内容和作用、未及时向境内税务机关反映税收争议等问题，都是造成企业未主动、及时通过税收协商维护自身利益的原因。针对这样的情况，“走出去”企业应与境内税务机关保持常态化联系，第一时间反映在境外遇到的不公正税收待遇或税收争议，以便境内税务机关及时掌握情况，帮助企业分析遇到的问题，必要时

启动税收协商程序解决境外税收争议。

(2) 享受境外税收优惠受阻的风险。“走出去”企业如果事先没有充分了解克罗地亚的税收制度，也没有实时关注最新的税收政策变动，就会造成税收优惠应享未享或违反税收政策等后果。“走出去”企业在按照克罗地亚的税法规定和税收协定的规定计算缴纳税款或享受税收优惠时，克罗地亚的税务机关有可能做出不予享受协定待遇的决定。在这种情况下，如果企业认为缔约方未遵从税收协定非歧视待遇条款的规定，对其可能或已形成税收歧视时，可选择向中国税务机关申请启动相互协商程序，维护自身合法权益。

(3) 海外并购相关的税收风险。“走出去”企业在延伸海外业务时，可能会经过与业务部门的长时间谈判，方能完成并购。在完成并购后，企业项目有受到当地税务机关税务审计的可能，在此税务审计过程中，税务机关可能对并购交易的税务申报提出疑问和异议。因此，“走出去”企业在开展海外业务尤其是并购业务前，应提前做好相关政策了解，避免此类风险。

(4) 税收总体风险。东欧地区的税务机关执法严格规范。涉税金额达到一定额度后，企业管理人员可能会触及刑事责任并被严肃处理。“走出去”企业应当在涉税问题和风险的把控上做好全面的准备，按照当地法规要求纳税。

参 考 文 献

1. 《克罗地亚共和国税收基本法》
2. 《OECD 转让定价指南》
3. 商务部《对外投资合作国别指南-克罗地亚（2018 版）》
4. 《克罗地亚争议解决概述》（Croatia Dispute Resolution Profile by OECD）
5. 《中华人民共和国政府和克罗地亚共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》
6. 《Transfer Pricing in Central and South Eastern Europe by TPA Horwath》
7. 《中国银行-德勤中东欧投资手册 2017》
8. IBFD - Country Analyses - Croatia 2019 年 6 月版
9. IBFD- Corporate Taxation- Croatia 2019 年 6 月版
10. IBFD-Business and Investment- Croatia 2019 年 3 月版

附录一 克罗地亚政府部门和相关机构一览表

部门名称	地址	网址	联系方式
克罗地亚中央政府	Trg svetog Marka 2 10 000 Zagreb	https://vlada.gov.hr/en	+385-1-4569222
克罗地亚外交部	Trg N. Š. Zrinskog 7-8, 10000 Zagreb	http://www.mvep.hr/en	+385-1-4569964
克罗地亚经济部	Ulica grada Vukovara 78 10 000 Zagreb	http://www.mingo.hr	
克罗地亚财政部税务局	10 000 Zagreb Boškovićeva 5	http://www.porezna-uprava.hr	+385-1-4809000
克罗地亚中央银行	Trg hrvatskih velikana 3 10000 Zagreb	http://www.hnb.hr	+385-1-4564555
克罗地亚海洋事务交通及基础设施部	Prisavlje 14, 10 000 Zagreb	http://www.mppi.hr	+385-1-6169111
克罗地亚商会国际合作部	Rooseveltov trg 2, 10000 Zagreb	http://www.hgk.hr	+385-1-4561774
克罗地亚企业与手工业部	Ulica grada Vukovara 78 10 000 Zagreb	http://www.minpo.hr	+385-1-6106155
克罗地亚农业部	Ulica grada Vukovara 78, 10000 Zagreb	http://www.mps.hr	+385-1-6106111
克罗地亚统计局	Ilica 3 10000 Zagreb	http://www.dzs.hr	+385-1-4806111
中华人民共和国驻克罗地亚共和国大使馆	Mlinovi 132, 10000, Zagreb	http://hr.china-embassy.org	+385-1-4637012
克罗地亚共和国驻华大使馆	北京市朝阳区建国门外大街 9号院齐家园外交公寓别墅 5-2	http://cn.mvep.hr	croemb.beijing@mvep.hr

附录二 克罗地亚签订税收条约国家一览表

截至目前，与克罗地亚签有税收协定的国家：

阿尔巴尼亚	印度尼西亚	阿曼
亚美尼亚	伊朗	波兰
奥地利	爱尔兰	葡萄牙
阿塞拜疆	以色列	卡塔尔
白俄罗斯	意大利	罗马尼亚
比利时	约旦	俄罗斯
波黑	哈萨克斯坦	圣马力诺
保加利亚	韩国	塞尔维亚
加拿大	科索沃	斯洛伐克
智利	科威特	斯洛文尼亚
中国	拉脱维亚	南非
捷克	立陶宛	西班牙
丹麦	卢森堡	斯里兰卡
爱沙尼亚	马来西亚	瑞典
芬兰	马耳他	瑞士
法国	毛里求斯	叙利亚
格鲁吉亚	摩尔多瓦	土耳其
德国	黑山	土库曼斯坦
希腊	摩洛哥	乌克兰
匈牙利	荷兰	阿联酋
冰岛	北马其顿	英国
印度	挪威	越南

附录三 在克罗地亚投资的主要中资企业

1. 华为克罗地亚子公司

地址: Savska cesta 106, 3rd Floor, 10 000 Zagreb

联系电话: +385-1-5000808

2. 中兴通讯(克罗地亚)办事处

地址: MMM Agramservis d.o.o. Slavonska Avenija 22d 10000 Zagreb

联系电话: +385-1-3682683

编写人员: 冀康 乔嘉君 吕文涛

审校人员: 杨晋 钟丽霞 李明 王坤 李佳容 张诗曼 梅琳 王玮奇 孙佳慧