

# 中国居民赴黑山 投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别（地区）投资税收指南课题组

## 前 言

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

第一章介绍了黑山的经济概况及投资环境，包括黑山近年经济发展情况、支柱和重点行业、经贸合作和投资政策。

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

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

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

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

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

本指南基于2025年5月前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用时，充分考虑数据、税收法规等信息可能发生的变化和更新。同时，建议“走出去”企业及个人在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整和税务稽查等方面的问题时，及时向主管税务机关或专业机构咨询，以避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

## 目 录

<b>第一章 黑山经济概况</b>	<b>1</b>
1.1 近年经济发展情况	1
1.2 支柱和重点行业	2
1.2.1 农业	2
1.2.2 林业	2
1.2.3 工业	2
1.2.4 交通运输业	3
1.2.5 旅游业	3
1.2.6 数字经济重点产业	3
1.3 经贸合作	4
1.3.1 参与地区性经贸合作	4
1.3.2 与中国的经贸合作	5
1.4 投资政策	6
1.4.1 投资门槛	6
1.4.3 投资退出政策	9
<b>第二章 黑山税收制度简介</b>	<b>10</b>
2.1 概览	10
2.1.1 税制综述	10
2.1.2 税收法律体系	10
2.1.3 最新税制变化	11
2.2 企业所得税类税种	12
2.2.1 居民企业	12
2.2.2 非居民企业	18
2.3 个人所得税类税种	19
2.3.1 居民纳税人	19
2.3.2 非居民纳税人	26
2.3.3 申报制度	26
2.4 货物劳务税类税种	27
2.4.1 增值税	27
2.4.2 关税	33
2.4.3 消费税	34
2.5 其他税（费）	35

2.5.1 继承税和赠与税.....	35
2.5.2 不动产税.....	36
2.5.3 财产转让税.....	37
2.5.4 社会保障税.....	37
2.5.5 咖啡税.....	38
2.5.6 环境费.....	38
<b>第三章 税收征收和管理制度.....</b>	<b>39</b>
3.1 税收管理机构.....	39
3.1.1 税务系统机构设置.....	39
3.1.2 税务管理机构职责.....	39
3.2 居民纳税人税收征收管理.....	39
3.2.1 税务登记.....	39
3.2.2 账簿凭证管理制度.....	41
3.2.3 纳税申报.....	42
3.2.4 税务检查.....	46
3.2.5 税务代理.....	48
3.2.6 法律责任.....	49
3.2.7 其他征管规定.....	51
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理.....	52
3.3.1 非居民税收征管措施简介.....	52
3.3.2 非居民企业税收管理.....	52
<b>第四章 特别纳税调整政策.....</b>	<b>54</b>
4.1 关联交易.....	54
4.1.1 关联关系判定标准.....	54
4.1.2 关联交易基本类型.....	54
4.1.3 关联申报管理.....	54
4.2 同期资料.....	54
4.3 转让定价调查.....	55
4.3.1 原则.....	55
4.3.2 转让定价主要方法.....	56
4.3.3 转让定价调查.....	57
4.4 预约定价安排.....	57
4.5 受控外国企业.....	57
4.6 成本分摊协议管理.....	57
4.7 资本弱化.....	57

4.8 法律责任.....	57
<b>第五章 中黑税收协定及相互协商程序.....</b>	<b>58</b>
5.1 中黑税收协定.....	58
5.1.1 中黑税收协定案文.....	58
5.1.2 适用范围.....	58
5.1.3 常设机构的认定.....	60
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....	61
5.1.5 黑山税收抵免政策.....	67
5.1.6 无差别待遇原则.....	71
5.1.7 在黑山享受税收协定待遇的手续.....	72
5.2 中黑税收协定相互协商程序.....	72
5.2.1 相互协商程序概述.....	72
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....	72
5.2.3 相互协商程序的适用.....	73
5.2.4 启动程序.....	75
5.2.5 相互协商的法律效力.....	76
5.3 中黑税收协定争议的防范.....	77
<b>第六章 在黑山投资可能存在的税收风险.....</b>	<b>79</b>
6.1 信息报告风险.....	79
6.1.1 登记注册制度风险.....	79
6.1.2 信息报告制度风险.....	79
6.1.3 审计报告风险.....	80
6.2 纳税申报风险.....	81
6.2.1 在黑山设立子公司的纳税申报风险.....	81
6.2.2 在黑山设立分支机构或代表处的纳税申报风险.....	84
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.....	84
6.3 调查认定风险.....	84
6.3.1 转让定价调查风险.....	84
6.3.2 资本弱化认定风险.....	85
6.4 享受税收协定待遇风险.....	85
6.4.1 未正确享受协定待遇风险.....	85
6.4.2 滥用税收协定待遇的风险.....	87
6.5 受控外国企业风险.....	88
6.5.1 黑山受控外国企业规则.....	88
6.5.2 中国受控外国企业规则.....	88

6.6 其他风险.....	88
6.6.1 投资合作.....	89
6.6.2 对外承包工程.....	90
6.6.3 对外劳务合作.....	91
6.6.4 税务机关传唤.....	91
参考文献.....	92

# 第一章 黑山经济概况

## 1.1 近年经济发展情况

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。2024年,对外贸易总额46.8亿欧元、较上年增长4.4%。其中出口额6.2亿欧元、下降8.8%;进口额40.7亿欧元、增长6.8%。黑山主要出口商品包括:电力、有色金属、木及木制品、医药产品、饮料等。主要进口商品包括:公路车辆、石油及其衍生物、医药产品、肉及肉制品、非金属矿物制品等。

2002年1月1日,黑山开始使用欧元作为官方货币。2007年10月15日,黑山与欧盟签署《稳定与联系协议》,黑山经济欧元化得到确认。外国投资者缴纳各种税费后,可将企业利润自由汇出。出入境时,个人携带超过1万欧元或等值的其他货币需申报。

黑山中央银行(CBCG)是黑山的央行,执行宪法、中央银行法和银行法赋予的职责。目前,黑山央行没有货币发行权。

2009年,黑山政府设立投资发展基金(IRF),以促进和加快黑山经济发展。投资发展基金的主要任务是完成私有化进程,支持中小微企业发展,支持基础设施项目建设,资助具有国家和地区意义的重点项目。2017年,黑山投资发展基金加入中国国家开发银行设立的中国—中东欧银联体;2018年,中国国家开发银行与黑山投资发展基金签署1900万欧元“一带一路”合作贷款协议。

在融资条件方面,外资企业与当地企业享受同等待遇。融资主要条件包括:在申请行开立账户、在当地依法注册的公司证明、企业经营情况、财务状况、信誉状况、未来发展计划、担保方式等。除可以从商业银行贷款外,企业还可以根据黑山吸引外资优惠政策,获得黑山政府的财政资助。

黑山证券交易所(MNSE)成立于1993年。2001年,黑山设立“新黑山证券交易所”。2011年,两家交易所合并为黑山证券交

易所。2013年，伊斯坦布尔证券交易收购黑山证券交易所24.38%的股份，成为黑山方战略合作伙伴。黑山证券交易所经营股票、证券、债券、投资基金等。截至2023年5月30日，共有359家企业在黑山证券交易所上市，总市值为34.7亿欧元。

## 1.2 支柱和重点行业

### 1.2.1 农业

农业是黑山经济发展战略产业之一。全国农业用地面积约为25.6万公顷，约占国土总面积的18.5%。农业用地中绝大部分为牧场和人工草场，可耕地面积为33.4万公顷。主要农产品为小麦、大麦、玉米、土豆、李子、橄榄、葡萄。主要畜牧产品为牛、猪、羊、家禽、马。农产品出口占出口总额的份额由2007年的8.2%上升到2020年的13%，进口份额由15.1%上升到21.6%。黑山五大农产品品牌分别为葡萄酒与白兰地、尼克希奇啤酒、涅古什熏肉、涅古什奶酪、皮瓦奶皮子。

### 1.2.2 林业

黑山森林和林地面积为94.2万公顷，约占国土面积的三分之二。无论是森林面积、保护程度、环境整洁度、生物多样性，还是管理方式及其对人类生活环境的影响，黑山森林都是欧洲品质最高的森林之一。黑山森林和水利资源丰富，森林覆盖率60%。铝、煤等资源储藏丰富，约有4000万吨铝土矿石和3.5亿吨褐煤。黑山木材储量约1.1亿立方米，其中针叶木材占41%，阔叶木材占59%。黑山每年森林增加量为280万立方米，每年可采伐70万立方米木材，其中来自国有森林53万立方米，私有森林17万立方米。

### 1.2.3 工业

2024年，工业产值同比增加0.2%。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。制造业是工业的主导部门，2023年1-9月，制造业产值占国内工业产值的55%，其次是电力、热力、燃气及水的生产和供应业，占33%，采矿业占2%。



制造业中份额最大的是化学医药制造业、食品饮料烟草制造业、木材制造、非金属矿物制品业。

#### 1.2.4 交通运输业

黑山交通运输以铁路和公路为主。交通运输情况如下：

铁路：总长250公里，共有46个车站。

公路：总长9912公里。

空运：有2个机场，分别是波德戈里察机场和蒂瓦特机场，连接欧洲及中东30多个目的地。

水运：巴尔港为黑山主要港口，可停泊大型远洋轮船。2024年总吞吐量为246万吨。

#### 1.2.5 旅游业

黑山旅游业的发展也推动了农业、食品加工业、交通运输业、电信业、商业等部门快速发展。受疫情影响，2020年黑山旅游业遭受重创。2021年起，黑山政府大力推动旅游业复苏。2023年，黑山旅游业已恢复至疫情前水平。2024年，外国赴黑山游客总数约245万。游客主要来自塞尔维亚、波黑等。

表1 2019-2022年黑山游客及游客过夜数、旅游业收入及占GDP比重

	2019年	2020年	2021年	2022年
旅游业收入（亿欧元）	11.0	1.5	7.6	10.6
游客数（万人次）	265	44	167	218
游客过夜数（万人次）	1446	259	987	1243
占GDP比重（%）	22.0	3.4	15.4	18.2

数据来源：黑山中央银行、黑山国家统计局

#### 1.2.6 数字经济重点产业

（1）基础网络建设情况。据联合国国际电信联盟（ITU）统计，2023年，黑山移动网络覆盖率为99%，3G网络覆盖率为99%，4G网络覆盖率为99%，网络用户占总人口的85.4%。2022年3月，黑山三大电信运营商之一的黑山电信公司成功测试5G通信技术

后，正式向旗下用户提供5G商用服务，黑山5G网络正式迈入商用化时代。目前，黑山电信公司的5G服务涵盖首都波德戈里察和海边主要旅游城市，未来将陆续拓展至北部其他城市。

（2）信息和通信技术（ICT）产业发展情况。据黑山商会统计，2023年，黑山ICT行业有2860家企业，均为私营企业，全年总营业额约7.5亿欧元，占国内生产总值的11%。

（3）电子商务发展情况。2021年2月，联合国贸发会议（UNCTAD）发布的《2020年B2C电子商务指数》指出，黑山B2B电子商务指数在全球接受统计的152个国家中列第78位，比2019年下降1位。2023年，黑山网购用户约占总人口的51.6%。黑山电商行业发展水平在西巴尔干地区处于中下水平。2022年5月，黑山加入中欧自由贸易协定首个区域电商平台（Ecommerce4all）。2023年，据该网站发布的最新数据显示，在西巴尔干5个国家（黑山、阿尔巴尼亚、北马其顿、波黑、塞尔维亚）范围内，黑山的电商综合指数位列地区第四，邮政可靠指数位列地区第五，反映电商交易安全性的指标——每百万人口拥有的安全互联网服务器——数量位列地区第三。

## 1.3 经贸合作

### 1.3.1 参与地区性经贸合作

2006年12月19日黑山签署中欧自由贸易协定（CEFTA），成为中欧自由贸易区成员国。2007年10月15日，黑山与欧盟签署《稳定与联系协议》。2008年1月1日，《黑山与欧盟贸易及贸易问题临时协定》生效。2011年11月14日，黑山与欧洲自由贸易联盟（EFTA）签署自由贸易协定。

2012年4月29日，黑山正式成为世界贸易组织成员。黑山于2010年12月获欧盟候选国地位，并于2012年6月正式启动入盟谈判。截至2020年6月30日，黑山入盟谈判33个章节均已开启，其中“科学与研究”“教育与文化”“对外关系”3个章节的谈判已经完成。

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。

2023年6月，黑山签署加入欧盟“数字欧洲”计划协议，成为“数字欧洲”计划成员。

### 1.3.2 与中国的经贸合作

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

中国是黑山重要的经济贸易合作伙伴。2006年7月中黑建交以来，两国保持了良好的政治、经贸、文化双边合作，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。

两国政府间建有经济联委会和科技合作委员会机制，签有《中国中央电视台与黑山广播电视台合作协议》（2007年8月）、两国政府《关于中国旅游团队赴黑山旅游实施方案的谅解备忘录》（2007年9月）、《关于文化、教育、社会科学和体育领域合作协定》（2009年4月）、《铁路合作谅解备忘录》（2010年7月）、《关于卫生合作的谅解备忘录》（2011年4月）、《科学技术合作协定》（2011年5月）、《两国政府关于加强基础设施领域合作协定》（2011年6月）、《关于农业合作的谅解备忘录》（2012年3月）。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”。首届“一带一路”国际合作高峰论坛期间，两国签署《中华人民共和国政府与黑山政府关于

共同推进丝绸之路经济带与21世纪海上丝绸之路的谅解备忘录》（2017年5月）。

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

2020年6月9日，中国东方电气集团与黑山国家电力公司EPCG在普列夫利亚市签订普列夫利亚热电站一期生态改造项目EPC总包合同，合同金额约5400万欧元。2022年3月，东方电气顺利签订锅炉脱硝系统项目增补合同。

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

2020年11月，黑山首次参加在深圳举行的中国国际高新技术成果交易会。

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

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

## 1.4 投资政策

### 1.4.1 投资门槛

#### 1.4.1.1 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。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，为特定部门和国家制定具体战略等。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。

#### 1.4.1.2 投资行业限制

##### （1）外国投资法

2011年出台的《外国投资法》和2014年、2019年的修正案是黑山投资领域的基本法律。此外，关于企业设立、劳动雇佣、建筑规划、竞争保护、知识产权保护、环境保护、能源开发利用等方面均有专门法规。

##### （2）限制和鼓励的行业

黑山《特许经营法》规定的需要特许经营的商业活动如下：矿物原料的勘探与开采；水资源的利用；水利设施的建设、保护及使用；森林的利用；无线电频率的使用；水改良体系的建设；从水下土层开采物质；公路、铁路、航空设施与机场、水运设施与港口、电信设施、油气输送管道与储运配送设施、卫生教育机构设施、市政设施的建设、保护、使用及修复改造；用于电力、热能、天然气生产配送的能源设施的设计、建设、保护、使用及修复改造；河岸、湖岸的使用；现行公共教育项目的执行；博彩业的经营；体育休闲设施、体育场馆、用于体育、休闲、文化活动场地的建设、保护及使用；具有天然药物特点及其他自然价值地区的设施建设、保护、使用及修复改造。

黑山政府《公私合营伙伴关系法》规定了黑山公私合营项目类型、审批流程和招标要求等内容。该法规定在公共基础设施、文化、体育、娱乐等领域可以开展公私合营。

黑山政府《鼓励直接投资法令》规定，不可享受政府资金资助的投资行业包括初级农业生产、合成纤维生产、交通、博彩、贸易、煤炭和钢铁的初级生产、电力生产、石油和天然气、烟草及烟草制品、武器弹药、转基因、危险垃圾。

外国投资者投资武器装备生产和贸易企业，须经黑山国防部批准，且股权占比不得超过49%。

黑山存在施工许可制度。施工企业在黑山境内承揽基础设施项目，需要具备相关设计和施工资质。工程师须在黑山相关政府部门注册，取得资质后方可从事工程相关工作。

#### 1.4.1.3 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。

现行的劳动法使雇主在劳动力市场的就业谈判中拥有更大的自由和更高的灵活度。另一方面，该法律提供了更好的失业福利并对未就业者提供了有效帮助，因此能显著增强雇员的安全感。

#### 1.4.2 投资吸引力

从投资环境角度看，黑山有以下优势：

- （1）政局相对稳定，社会治安良好；
- （2）与欧盟相适应的投资法律框架；优惠的税收政策；
- （3）创业流程简便；
- （4）自由的对外贸易体制；
- （5）外国投资者国民待遇；
- （6）使用欧元作为官方货币；
- （7）地理位置优越，辐射东南欧和西欧；
- （8）北约成员国，投资环境安全；
- （9）欧盟第一候选国，市场发展潜力大。

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

为改善投资环境，增强经济竞争力，2019年3月黑山政府出台《鼓励直接投资和增强经济竞争力拨款法令》。法令规定：3年内向首都和南部地区投资超过50万欧元，并创造20个以上新就业岗位的企业，或3年内向除首都外中部地区和北部地区投资超过25万欧元，并创造10个以上新就业岗位的企业，可以领取政府的投资鼓励资金；政府对大、中、小型企业的最高资助金额分别不超过企业投资额的50%、60%和70%。

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

### 1.4.3 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》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。

## 第二章 黑山税收制度简介

### 2.1 概览

#### 2.1.1 税制综述

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

在黑山，税务局隶属于财政部和地方政府。

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

#### 2.1.2 税收法律体系

##### （1）法律体系

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

##### （2）税法实施

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

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



### 2.1.3 最新税制变化

黑山通过的《企业所得税法修正案》，于2025年1月1日生效。此次企业所得税调整主要包括：一是出台了对农业的刺激措施，对再投资于农业生产的利润，减征相关部分应税金额，三年内可享受最高30万欧元的税收减免。二是针对企业用于健康、社会服务、教育、科学、宗教、文化、体育、环保等领域相关费用，满足特定要求后最高可享受3.5%的税收抵扣。

黑山通过的《增值税法修正案》，于2025年1月1日起生效。此次增值税调整主要包括：一是新增15%增值税税率，将酒店住宿、汽车旅馆、宾馆、营地、公寓和别墅的住宿服务增值税率从7%提高至15%；将文化书籍、文体活动门票的增值税率从7%提高至15%；将教育、文学版权、艺术品、收藏品、非营利性体育设施、码头服务、太阳能电池板等产品与服务增值税税率定为15%。二是取消价值低于75欧元货物进口增值税免税规定，对所有进口货物征收21%的增值税。三是将提供餐饮服务的产品和服务增值税税率从21%下调到15%（酒类、饮料类及咖啡除外）。此外，此次增值税调整还出台了针对农业的优惠措施，将农民增值税定额补偿比例从5%提升到8%，农民出售农产品可从购买方得到额外3个百分点的增值税补偿，从而减轻在农业生产中的税收负担，而购买方可就此申请税收抵扣。

黑山通过了《个人所得税法修正案》，于2025年1月1日起生效。此次个人所得税调整主要包括：一是引入新的所得类别。个人通过互联网和电子游戏赚取的所得按15%的税率征收个人所得税，并在提交年度纳税申报表时缴纳；二是将自雇收入的一次性征税的起征点从18000欧元提高至30000欧元。

黑山通过了《消费税法修正案》，于2025年1月1日起生效。此次消费税调整主要包括：一是将葡萄酒消费税从每百升0欧元调整为25欧元。二是将电子烟等新型烟草制品纳入征收范围，电子烟及其填充液消费税为每毫升0.7欧元。三是将新能源发电商列为纳税人，新能源电力消费税暂定为每兆瓦时0欧元。

## 2.2 企业所得税类税种 (Corporate 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。在企业层面，企业利润需缴纳企业所得税。黑山企业所得税的纳税人包括从事营利活动的居民企业 and 非居民企业。此外，黑山《企业所得税法》中将有限合伙企业也视为法律实体。

### 2.2.1 居民企业

#### 2.2.1.1 判断标准

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

#### 2.2.1.2 征收范围

居民企业应就其全球所得在黑山缴纳企业所得税。

#### 2.2.1.3 税率

黑山议会于2021年12月31日颁布了一系列税收修正案。企业所得税税率由原来9%的单一比例税率调整为9%、12%、15%的三档超额累进税率：

年应纳税所得额在10万欧元以下，按9%税率征税；

年应纳税所得在10万至150万欧元之间，按12%税率征税；

年应纳税所得超过150万欧元，按15%税率征税。

预提税税率提高到15%。

#### 2.2.1.4 税收优惠

##### (1) 税额减免

纳税人通过在欠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8年内享受企业所得税减免，免征额不超过20万欧元。享受此项税收减免优惠的条件是对欠发达地区新设分支机构经营情况单独设置账簿记录。

经济欠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8年的免税期。

##### (2) 税基减免

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

### （3）特殊经济区域税收优惠

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

## 2.2.1.5 应纳税所得额

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

### （1）收入范围

居民企业需就其全球所得在黑山缴纳企业所得税。收入类型主要包括：

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

### （2）不征税和免税收入

根据专门法律法规设立的州政府、州政府行政机构、地方自治政府、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，免征企业所得税。但上述组织若从事销售货物、提供服务等营利活动，则应就其营利收入缴纳企业所得税。

### （3）税前扣除

#### ①下列项目可在企业所得税税前进行扣除：

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

B. 企业发生的开办费，可依据相关凭证扣除；

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

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

E. 企业支付的利息和特许权使用费、已纳税款可以税前扣除；

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

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

#### ②下列项目可在企业所得税税前限额扣除：

A. 娱乐性支出的扣除限额为收入总额的1%；

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

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

D. 满足一定条件的慈善捐赠支出，扣除限额为收入总额的3.5%；

E. 招待费的扣除限额为收入总额的1%;

F. 按规定发放的裁员补偿以及年终奖的扣除限额为《劳动法》规定的金额;

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

H. 经纪人和交易商的特殊风险准备金,扣除限额为《证券法》规定的金额;

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

③下列项目不可在企业所得税税前扣除:

A. 当利息利率超过市场利率时,向非居民企业支付的超额利息不可税前扣除;

B. 因逾期缴纳税款和逾期支付利息产生的罚款不可税前扣除;

C. 向境外关联企业支付的不符合独立交易原则的费用不可扣除;

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

#### (4) 折旧

根据黑山《企业所得税法》规定,资产折旧的方法有直线法和余额递减法。

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

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

#### (5) 准备金

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

#### (6) 亏损弥补

经营损失准予向以后年度结转,但结转年限最长不得超过5年。企业的所有权发生变化并不会影响亏损的结转。在一个纳税年度中,资本亏损可抵减资本利得,资本利得属于应税收入,并按9%的税率缴纳企业所得税。剩余的亏损可在5年内向后结转,并抵销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+其他税务调整项目-税收抵免项目)×企业所得税税率

#### (2) 案例列举

黑山居民企业获得来源于国内外所得企业所得税计算(以2020年为例)

表2 居民企业企业所得税计算表

项目	金额/欧元
企业会计利润	100000
调增(+)	
折旧/摊销	0
非经营性费用	2000
免税收入相关费用	0
不可抵扣的利息	700
转让定价调整	1500
一般性计提	500
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	900
-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	400
-政治捐款	700
-支付给非居民的利息（利率高于同期市场利率）	600
-其他	0
全部调增金额	7300
调减（一）	
欠发达地区新设企业3年免税待遇优惠	0
免税收入	-1400
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）	-600
新雇员工工资及社保抵扣	-1000
其他	0
全部调减金额	-3000
调整	
亏损抵减	-2300
集团合并纳税抵减	-2000
其他	0
全部调整	-4300
应纳税所得	100000
税率：9%	
应纳税额	9000
税收抵免	
税款预缴抵免	-15000
预提税抵免	0
外国税收抵免	0
税收激励	0
抵免总额	-6000
应纳税额/应退税额	0
最终应纳税额	0

### 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，可以进行合并纳税。但母公司及其子公司或分公司应向各自的主管税务机关进行纳税申报，并由母公司向其主管税务机关提交集团合并纳税申报表。

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

### 2.2.1.8 避免双重征税协定

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

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

与黑山国内税法相比较，税收协定的法律效力更高。

## 2.2.2 非居民企业

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

### 2.2.2.1 征收范围

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

### 2.2.2.2 应纳税所得额

非居民企业的应纳税所得额是指其通过设立在黑山的常设



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

### 2.2.2.3 应纳税额

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

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

### 2.2.2.4 预提税

非居民企业未在黑山构成常设机构的情况下，取得来自黑山境内的收入应缴纳预提税。向非居民企业支付股息、利息、特许权使用费，应按15%的税率缴纳预提税，除非根据相关税收协定适用优惠税率。向非居民企业支付动产和不动产的资本利得和租赁所得以及向非居民企业支付用于市场调研、顾问和审计服务的服务费，均需按照15%的税率缴纳预提税。

## 2.3 个人所得税类税种 (Individual Income Tax)

黑山实行分类与综合相结合的混合制个人所得税税制。

### 2.3.1 居民纳税人

#### 2.3.1.1 判定标准

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

关于183天的计算原则有如下几点：实际离开日、抵达日被计算为在黑山的停留日；在计算183天这一期间时，外派人员在

任务开始前在该国的天数不计算在内；外派人员居住期满后在黑山停留的日子也不计算在内。

### 2.3.1.2 征收范围

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

#### （1）应税所得

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

##### ①雇佣收入

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

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

##### ②商业性和专业性收入

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

##### ③股息、利息

股息和利息按照9%的税率依法缴纳最终预提税。

##### ④特许权使用费收入

如果特许权使用费或租赁费的付款人为法律实体，则适用的

最终预提税税率为9%。其他情况下，该类所得应纳入汇总应税所得额之中，并享受一次性扣除30%的优惠政策。

#### ⑤资本利得

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

#### （2）不征税所得

在下列情况下，出售或转让财产所产生的资本利得不征税：

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

#### （3）免税所得

以下人员不缴纳所得税：

- ①外国驻黑山外交使团成员及其非黑山公民家庭成员；
- ②领事使团成员及其非黑山公民家庭成员；
- ③联合国及其专门机构技术援助项目的官员和专家；
- ④外国名誉领事，但仅限于从任命其履行名誉领事职责的国家获得的收入；

⑤非黑山公民或在黑山没有住所的国际组织官员、专家和行政人员。

### 2.3.1.3 税率

#### （1）标准税率

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

#### （2）预提税税率

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

#### （3）工资薪金的累进税率

黑山个人所得税实行超额累进税率。《个人所得税法》规定，对税基不超过上年月均税前工资部分征收9%的所得税，对超出部

分征收11%的所得税；上年月均税前工资根据统计主管部门数据确定。在年度纳税申报表中申报的受雇以外的其他收入只适用9%的税率。从2022年1月开始引进企业家工资收入累进税率，其他类型的所得按照15%的比例税率征收。工资收入按以下方式征税：

工资总额在700欧元以下免税；

工资总额从700欧元到1000欧元，按9%征税；

工资总额超过1000欧元，按15%征税。

未申报收入需缴纳80%的税，未申报收入是指在申报收入减少年度，年末和年初资产价值的差额。

#### 2.3.1.4 税收优惠

（1）下列项目不包括在黑山居民纳税人的应税收入内：

- ①按实际费用计算的旅行津贴，包括住宿费、伙食费；
- ②因公出国，不超过国家工作人员规定限额的旅行津贴；
- ③为商业用途而使用私家车的津贴；
- ④不超过1000欧元的退休离职金；
- ⑤不超过1500欧元的死亡和丧葬费用补偿金；
- ⑥因自然灾害或其他特殊事件造成的财产损毁而给予的津贴；
- ⑦人身、不动产和个人财物保险赔偿；
- ⑧支付的与企业业务有关的培训和研讨会等费用；
- ⑨限额内的疾病补助费、部分类别奖学金、失业津贴等各类社会性分配、养老金和残疾抚恤金。

（2）税额减免

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

②位于经济欠发达地区的新设企业，向签订终身受雇合同或超过5年受雇合同的员工支付的薪水，自合同签订之日起4年内免

征个人所得税，从事农业生产、运输业、造船业、钢铁制造业以及渔业的企业除外；

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

④企业可按以下方式免缴工资个人所得税，免缴额不得超过黑山的月平均工资标准：

2021年为税款的90%；

2022年为税款的60%；

2023年为税款的30%。

在2021年1月1日至2021年12月31日（含当日）任职受雇的职员，符合以下条件，才可享受该优惠：

- A. 在签订劳动合同之日三个月前已在国家就业局注册；
- B. 签订无限期的劳动合同；
- C. 签订劳动合同后，雇员人数与2020年12月31日相比为增加；
- D. 雇员在签订合同前并未受雇于企业股东或企业的关联方。

### （3）特殊经济区域税收优惠

根据个人所得税额的不同，市政府还会征收13%至15%的个人所得税附加税。

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

②在比耶洛波列市商业区设厂，免征个人所得税附加税；

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

④在乌尔齐尼市商业区设厂，8年内免征个人所得税附加税；

⑤在波德戈里察市商业区设厂，5年内免征个人所得税附加税。

### 2.3.1.5 税前扣除

特定收入，如个人服务收入，以收入的70%为计税基础，按9%的税率纳税。综合所得一般没有扣除额。贷款利息费、人寿保险保费、教育费和医疗费均不得税前扣除。

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

### 2.3.1.6 应纳税额

应纳税额计算范例：

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

表3 居民纳税人连续三年所得情况

年份	2018	2019	2020
货币	美元	美元	美元
工资	100000	100000	100000
奖金	20000	20000	20000
生活津贴	10000	10000	10000
住房补贴	12000	12000	12000
公司提供的汽车	6667	6667	6667
搬迁费用报销	20000	-	20000
探亲	-	5000	-
教育津贴	3000	3000	3000
非本地来源的利息收入	6000	6000	6000

注1)：换算汇率：1.00美元=0.81668欧元

其他假设：

- ①所有收入都来源于当地；
- ②奖金在每个纳税年度结束时发放，并在全年平均累积；
- ③利息收入不汇往黑山；

- ④ 公司汽车用于商业和私人用途，最初成本为50000美元；
- ⑤ 员工在整个任务期间被视为居民纳税人；
- ⑥ 出于计算目的，在此忽略税收条约和综合协定。

表4 月度纳税义务总计

年份	2018	2019	2020
货币	欧元	欧元	欧元
工资	81668	81668	81668
奖金	16334	16334	16334
生活津贴	8167	8167	8167
住房补贴	9800	9800	9800
公司提供的汽车	5445	5445	5445
搬迁费用报销	16334	-	16334
探亲	-	4083	-
教育津贴	2450	2450	2450
收入总额	140198	127947	140198
工资所得应纳税额（适用9%税率部分）	826	827	835
工资所得应纳税额（适用11%税率部分）	14412	13063	14401
月度纳税义务总计	15238	13890	15236

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

表5 年度纳税义务

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

### 2.3.1.7 其他

若黑山与侨民国家间签订的双边税收协定规定了侨民工资在哪一国家征税,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44个国家缔结了税收协定。

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

### 2.3.2 非居民纳税人

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

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

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

### 2.3.3 申报制度

#### (1) 申报要求

①所得税纳税人有义务在纳税期末向主管税务机关提交纳税申报表。

②上年度纳税申报表于当年4月底前报送。

③纳税申报表的形式和内容由主管财政事务的部门规定。

④获得下列收入的居民必须提交纳税申报表:

A. 来自独立活动的收入,根据实际收入纳税;



- B. 来自财产的收入；
- C. 来自资本收益的收入；
- D. 来自国外的收入；
- E. 从两个或两个以上的雇主，每月总金额超过700欧元的收入支付者处获得的个人收入；
- F. 来自体育活动的收入；
- G. 独立文化专家来自版权及相关专利、商标的收入。

⑤出租房屋、公寓给旅行者和游客度假，并持有主管当局签发的经营许可证的纳税人，无论他在纳税期间是否有收入，都提交纳税申报表。

⑥非居民应就在黑山产生的未缴纳预提所得税的收入进行纳税申报。

⑦通过直接提交、邮寄或电子方式提交纳税申报单一份。

#### (2) 税款缴纳

①所得税按年计算。

②纳税人自行在纳税申报中计算所得税。

③所得税从计算的税款总额中扣除对所有来源的预缴税款。

④所得税在提交纳税申报表的同时缴纳。

⑤纳税人当年以预缴方式缴纳的税款多于纳税申报表应纳税款的，多缴的税款应退还或计入下一年度的预缴税款中。

## 2.4 货物劳务税类税种 (Goods and Services Tax)

### 2.4.1 增值税 (Value-Added Tax)

#### 2.4.1.1 概述

黑山现行《增值税法》实行差别比例税率，有21%、15%、7%和0%四种税率。21%为基本税率，适用于所有进口产品；15%税率适用情况详见2.1.3；7%税率适用于满足消费的基本产品如面粉、肉蛋奶、饮用水、教材等；0%税率适用于转口的产品及服务、医保药品等。

#### (1) 纳税人及扣缴义务人

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

符合以下条件的纳税人，为增值税扣缴义务人：

①货物供应商；

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

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

④货物进口方或进口货物的接收方。

## （2）征收范围

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

征税对象包括纳税人为促进生产经营所提供的货物和劳务服务、进口货物。

### ①货物销售

除非另有规定，根据《增值税法》，货物销售是指处置动产和不动产。

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

### ②提供劳务服务

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

符合下列条件的劳务服务，也属于增值税应税范畴：

转让、分配和使用著作权、专利、许可证、商标和其他知识产权；以国家或地方为主体提供的服务；出于非商业目的提供的服务；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。

### （3）税率

自2018年1月1日起，增值税的标准税率为21%。

纳税人销售下列货物，提供下列服务，适用7%税率：

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

②药品，包括兽医用药，免税药品清单中列明的除外；

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

④饮用水（瓶装水除外）；

⑤每日或定期新闻（几乎全部为广告的内容除外）；

⑥为乘客提供公共交通服务（含行李运输）；

⑦公共卫生服务；

⑧殡葬服务和相关产品；

⑨用于植物保护的肥料，用于植物繁殖的种子，以及牲畜；

⑩取暖用品；

⑪经期用品；

⑫婴儿尿布。

与货物进出口直接相关的出口、运输和其他服务；提供用于国际航空和海上运输的商品和服务；向自由贸易区、保税仓库供应的货物；某些船只以及用于建造豪华酒店的特定设备和与能源

有关的基础设施；健康保险基金规定的药品及医疗物品等适用增值税零税率，其可以抵扣进项税。

#### （4）服务提供地和纳税人的确定

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

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

例外情况：

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

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

③某些项目的服务提供地为该服务的执行地点，例如提供有关文化、艺术、科学、教育、体育、娱乐和其他类似活动的服务及辅助服务，与运输有关的辅助服务，对动产估价提供专家意见，对提供给非纳税人的动产进行工程建设，销售现场消费的食品和饮料的服务；

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

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

⑥向非纳税人提供某些种类的服务，比如作者权利的转让、电信服务、允许接入天然气供应网络、广播和电视广播、数据处

理、银行或金融业务、保险服务等，供应地点是接受服务方的总部所在地或其永久住址。

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

#### 2.4.1.2 税收优惠

##### （1）一般免税服务

通常情况下，符合以下条件的服务免征增值税，且不得抵扣进项税：

- ①公共邮政服务，包括提供与交付物直接相关的商品；
- ②根据医疗保险的相关规定，提供医疗与保健服务，提供和运送人体器官、血液和母乳；
- ③根据社会保险服务的相关规定，提供社会保险服务，并提供与社会保险服务直接相关的商品；
- ④根据政府规定，提供幼儿教育服务，儿童、青少年和成年人教育及培训服务，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、大学及学生餐饮和寄宿机构提供的商品和劳务服务；
- ⑥根据政府规定，提供文化方面的服务，包括文化活动的门票和由非营利组织提供与上述服务直接相关的商品；
- ⑦为工会、协会等非营利组织的体育活动和体育教育提供服务；
- ⑧提供商业性质服务以外的无线电公共广播服务；
- ⑨根据相关规定，为了满足信徒需求，由宗教机构提供的宗教服务和与宗教服务直接相关的商品；
- ⑩根据相关规定设立的非政府组织提供的服务，如果该政策导致恶性竞争将不再适用该税收优惠。

## （2）其他免税服务

其他免征增值税的服务包括以下内容：

- ①保险和再保险服务，包括保险经纪人和代理人提供的服务；
- ②不动产转让，但不包括首次处置新建不动产所有权；
- ③银行和金融服务；
- ④出租或转租居住房屋、公寓和永久居住房屋60天以上，以及在土地簿上登记的农用土地或森林的租赁服务；
- ⑤为黑山中央银行提供黄金和其他贵金属；
- ⑥邮票，行政、法院和税收传票相关服务；
- ⑦彩票业服务。

## （3）进口货物免税

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

- ①进口适用增值税免税的货物；
- ②作为海关过境手续中的一部分带入黑山境内的货物；
- ③出口货物方将未改变状态的货物再次进口；
- ④出口货物的增值税未进行抵扣或退税，在国外经过加工之后再进口；
- ⑤出于社会需要，由国家、人道主义志愿组织和残疾人组织进口的用于捐赠的货物。上述货物不包括酒精饮料、烟草和烟草产品、咖啡和车辆（救援车除外）；
- ⑥出于外交、领事机构和国际组织及上述组织成员的公务目的，免缴关税的进口货物；
- ⑦由黑山中央银行进口的黄金和其他贵金属、纸币和硬币；
- ⑧由教育或残障人士服务机构及组织引进的商品，旨在培训失明人士、聋哑人士或其他身体或精神不健全人士使其能工作，且捐赠者无商业目的；
- ⑨载客汽车，尤其是专门为因生理缺陷而长期使用轮椅的残疾人员进口的运输车辆；
- ⑩进口适用增值税零税率的货物；

⑪自2016年7月21日起，欧盟财政援助项目提供的货物和劳务。

#### 2.4.1.3 应纳税额

##### （1）销售额/营业额的确认

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

##### （2）应纳税额计算

应纳税额 = 当期销项税额 - 当期进项税额。

#### 2.4.1.4 申报制度

##### （1）申报要求

①纳税人有义务在次月15日内提交增值税申报表。

②在黑山从事增值税应税交易的非居民和居民纳税方式一致。在黑山无常设机构的非居民必须任命一位居民税收代表，或由扣缴义务人承担纳税义务。

##### （2）税款缴纳

增值税纳税期间为当月（公历月）的第一天至最后一天。当月的增值税应纳税额应在次月15日之前缴纳。

#### 2.4.2 关税 (Customs Duty)

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

对进口到黑山境内的货物按规定税率缴纳关税,这符合世界贸易组织确定的统一税则制度。关税采用从价计征或从量计征两种征收方式。

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

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

### 2.4.3 消费税 (Excise Tax)

黑山现行《消费税法》规定,消费税征税对象主要包括酒精饮料、烟草制品、成品油、塑料制品等,计税方式包括从价计征,也有从量计征。以酒精饮料为例:主要包括啤酒、香槟、中度酒精饮料(酒精含量为20-40度)、纯酒精等不同产品类别,每百升消费税为5-1250欧元不等。

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

- ①每百升啤酒中每1%酒精含量征收5欧元;
- ②每百升蒸馏酒0欧元;
- ③每百升起泡酒35欧元;
- ④每百升其他无气泡发酵饮料25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1250欧元。

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



(3) 需缴纳消费税的碳酸水：含糖或其他甜味剂或芳香化剂的碳酸水。其税额为每百升碳酸水25欧元。

(4) 需缴纳消费税的烟草制品：香烟、雪茄、小雪茄、细切烟丝（手卷烟）和其他烟丝。香烟采用从量和从价的复合消费税，从量消费税为每1000支香烟53.5欧元，从价消费税为其零售价的24.4%；其他烟草制品的消费税按千克征收，税额为每千克25欧元。

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

①每1000升含铅汽油554欧元；每1000升无铅汽油549欧元；

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

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

④天然气：用作机动车燃料、工业和商业用途、供暖时每1000升0欧元；

⑤燃油每1000千克19.5欧元；

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

⑦生物燃料每1000升350欧元。

## 2.5 其他税（费）

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

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

以下受益人免于缴纳继承税和赠与税：

(1) 排在第一序位的个人，如子女、配偶和父母；

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

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

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

继承税和赠与税无个人免税额。

以继承、赠与方式转让动产，税率为5%；继承不动产的税率为3%。

### 2.5.2 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、分时享使用权或长期租赁协议来判定由不动产的所有者或使用者承担的纳税义务。计税基础为纳税年度1月1日对不动产评估得出的市场价值。

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

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

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

下列情况可豁免不动产税：

- (1) 不动产价值低于5000欧元；
- (2) 国家和地方政府机关使用的不动产；
- (3) 非政府组织使用的不动产；

(4) 建筑企业在特定情况下可享受免税。

特殊经济区域的税收优惠政策：

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

(2) 在科拉欣市商业区和乌尔齐尼市商业区设厂8年内免征不动产税；

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

(4) 在尼克希奇市商业区设厂免征70%的不动产税；

(5) 在波德戈里察市商业区设厂5年内免征不动产税；

(6) 在莫伊科瓦茨市商业区设厂免征80%的不动产税。

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

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

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

转让股权、债权或其他证券无需缴纳财产转让税。

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

黑山社会保障税由养老保险和残障保险（“PDI”）以及失业保险两部分组成。社会保障税的税基是在保员工的工资薪金总额和自由职业的合同收入总额。雇主从雇员的薪资中代扣代缴员工应付的社会保障税。保障税按工资总额征收。自2022年1月起，取消由雇员和雇主共同承担的医疗保险缴款（共计10.8%），社会保障税将在每月15日之前计算、扣缴和支付。

表6 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%
失业保险	0.50%	0.50%	1.00%
合计	6.00%	15.50%	21.5%

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

企业可免于支付部分由雇员和雇主承担的养老保险和残障保险缴款，免征额不得超过黑山境内的月平均工资标准，具体方式如下：

2021年养老保险和残障保险的90%；

2022年养老保险和残障保险的60%；

2023年养老保险和残障保险的30%。

只有在2021年1月1日至2021年12月31日（含）期间受雇的雇员，且满足免缴部分工资个人所得税的相关条件，才可享受该项优惠。

#### 2.5.5 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，税率在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需缴纳咖啡税，税率为2.5欧元/千克，以最终产品中咖啡净含量为依据。

#### 2.5.6 环境费 (Environmental Charges)

有以下行为的法人实体需要缴纳环境费：

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

## 第三章 税收征收和管理制度

### 3.1 税收管理机构

#### 3.1.1 税务系统机构设置

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

#### 3.1.2 税务管理机构职责

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

### 3.2 居民纳税人税收征收管理

#### 3.2.1 税务登记

下列个人或单位有义务在黑山进行税务登记:

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

纳税人进行税务登记时应提交下列文件：

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

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

纳税人有权自收到驳回税务登记决定之日起15日内，向税务机关提起上诉。

外国法人和自然人在黑山建立公司享受与黑山国民同等条件的待遇，黑山有关公司建立、运营的法规及税收制度均符合欧洲标准。商事法院在4日内完成公司注册登记，同时在公司完成注册登记后3日内，协助公司履行生成公司登记号、录入税务系统、开立现金账户、在海关记录中登记等其他职责。有限责任公司（LLC）和股份有限公司（JSC）是最常见的两种公司形式，成立公司的过程由《商业组织法》予以规定。

### 3.2.1.1 单位纳税人登记

#### （1）税务登记的要求

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

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

#### （2）税务登记的程序

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

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

### 3.2.1.2 个体纳税人登记

#### (1) 税务登记的要求

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

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

#### (2) 税务登记的程序

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

### 3.2.2 账簿凭证管理制度

#### 3.2.2.1 账簿设置要求

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

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

#### 3.2.2.2 会计制度简介

法人实体编制财务报表时应当遵循国际会计准则或者国际财务报告准则。

### 3.2.2.3 账簿凭证的保存要求

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

### 3.2.2.4 发票等合法票据管理

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

### 3.2.3 纳税申报

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

#### 3.2.3.1 企业所得税

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



税年度与公历年度一致。纳税人多缴的企业所得税可以直接用来抵减增值税和消费税,但是不能用来抵减进口增值税和进口消费税。

黑山依法按期缴税的企业有权享受应纳税额6%的减免,企业需于缴税前15日内向税务机关提出减免申请,税务机关将于收到申请后15日内做出减免决定。

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

#### (1) 申报要求

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

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

纳税人需自行计算申报表中的应纳税额,个人所得税基于纳税人申报表中申报的所得计算。如果纳税人取得营业收入,还需在申报表中附上对应的应纳税款。如果纳税人未提交申报表或者申报的所得有误,税务机关可能会评估计算其应税所得。雇主于当年1月31日前,向雇员反馈截至上一年度已支付的工资收入及相关代扣代缴资料。雇主有义务向主管税务机关报送纳税报告。

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

## (2) 税款缴纳

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

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

股息收入按9%的税率征税,税款由付款方代扣代缴。

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

租赁不动产和动产的收入按9%的税率征税,税款由付款方代扣代缴。

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

逾期缴纳税款,按日收取税款0.03%的罚息。

### 3.2.3.3 增值税

在黑山增值税登记可以是自愿的,也可以是强制的。对于在过去12个月内营业额未超过1.8万欧元的纳税人,可以自愿选择进行增值税登记。公司一经登记,至少3年内不得申请注销登记。对于在12个月内营业额超过1.8万欧元的纳税人,强制进行增值税登记。受疫情影响,自2021年第1季度起,增值税强制登记标

准提高至3万欧元。增值税是以日历月为基础计算和缴纳的，每月须提交增值税申报表，并在每月15日前缴纳上个月增值税税款。增值税的税基是纳税人向买方或客户销售货物或提供服务收取或将收取的款项，包括与交易价格直接相关的补助金。如果报酬没有以现金支付，或者用货物交换服务，税基为供应时收到的商品或服务的市场价值。增值税基数不能低于销售商品的成本，进口增值税随关税一并支付。

#### （1）申报要求

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

黑山《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。根据黑山《增值税法》第35条第3款和黑山《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，或该期间所提供的服务和商品是否适用零税率，纳税人都必须在每个纳税期内提交增值税纳税申报表。

#### （2）税款缴纳

当月的增值税应纳税额应在次月15日之前缴纳。纳税人应当根据税务机关的指示通过支付系统将税款汇入指定国库账户。纳税人在汇入税款的同时应提交税款缴纳凭证。税款缴纳凭证是根据法律规定编制的财务资料，其中列示了需要履行的纳税义务。纳税人缴纳的款项按照以下顺序支付：手续费、罚息、税款。

如果增值税纳税期间的销项税额低于纳税人在同一增值税期间可以扣除的进项税额，则该差额可与下一增值税纳税期间的税收抵减，或者自提交增值税申报表之日起60日内根据要求退还该差额。在提交增值税申报表之日起30日内，增值税差额退还给

主要出口货物的纳税人以及进项增值税盈余超过3次的增值税申报纳税人。如果纳税人支付其他税款的截止日期已到，则增值税差额应扣减税收债务的金额。一般退税期限为自提交纳税申报表之日起60日内，境外收入占总收入51%以上的出口企业和销项税额超过进项税额的企业分3期进行退税。

#### **3.2.3.4 不动产税**

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

#### **3.2.3.5 财产转让税**

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

#### **3.2.3.6 关税**

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

#### **3.2.3.7 消费税**

消费税应在次月15日前申报并缴纳税款。

### **3.2.4 税务检查**

#### **3.2.4.1 纳税评估**

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

税务机关将基于纳税人的营业账簿和记录对应应纳税额进行核定。例如，公司内部餐厅采购食品不允许抵扣进项税；向职工提供食物也被视为职工个人收入，该收入会作为个人所得税和社会保障税征税的评估基础。如果无法基于营业账簿和记录进行核定，税务机关将对计税基础进行纳税评估。

税务机关根据以下资料对上述计税基础进行评估：

- （1）申报时被遗漏的合规经营资料；
- （2）纳税期内特定时段的合规经营资料；
- （3）根据税务稽查确定的与营业额相关的数据和信息；
- （4）通过与其他在同一或类似地点、在近似条件下从事相同或类似经济活动的其他纳税人（纳税人的员工人数、运营资产、经营场所规模和技术装备、产品或服务范围、产量或服务量、质量、工作时间和总营业额等因素）进行比较，或者与在相同或类似地点、在近似条件下从事相同或类似经济活动的多个纳税人的平均收入进行比较获得的数据；
- （5）在稽查过程中根据纳税人既有产能确定的关于其产品销售或服务提供的可能性数据；
- （6）关于纳税人发生的用于私人目的的成本数据，以及关于购置的财产（不动产、在法人中的股份及参股权益、从事自雇活动的设备、机动车辆、船只、飞机、储蓄存款、现金及其他财产权）的数据；
- （7）以往纳税期间提交的纳税申报表中的数据。

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

#### 3.2.4.2 税务稽查和审计

税务稽查和审计是指税务机关依照相关税收法规对纳税人和其他相关人员进行的一系列核实和审查。税务稽查和审计包括与税收有关的全部或具体事实的核查，包括对一个或多个纳税期间的一个或多个税种的核查。在对企业经营者进行税务稽查和审

计时，还应包括其商业活动之外的情况。对纳税人的税务稽查和审计还应包括关联方交易的相关情况。根据规范会计和审计领域的相关法律，税务稽查还应包括对财务报告的检查。

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、同一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，根据黑山《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、检查人员姓名以及主管税务机关名称，并向纳税人发出书面通知。

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

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

### 3.2.5 税务代理

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。

### 3.2.6 法律责任

#### 3.2.6.1 违反基本规定的处罚

##### （1）登记违法处罚

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

①未能识别欧盟成员国或其他国家或地区居民持有或控制的账户，未能收集关于这些账户余额、已执行交易的信息以及此类人员因特定类型所得和资本产生的收入，且未能采取尽职调查措施；

②未能每年一次（在当年6月30日前）使用规定的电子格式，向税务机关提供其上年度所报告人员的账户信息和数据；

③未能使用规定的电子格式，在提供数据的财政年度结束后的12个月内，向税务机关提交关于国际关联方法人集团每个成员在欧盟成员国或其他国家或地区的汇总数据；

④未依法指定税务代表人，也未在黑山境内取得收入或取得境内财产之日起10日内通知主管税务机关；

⑤在登记处进行企业登记后，未在5个工作日内向税务机关提交税务登记申请；

⑥未在变更发生之日起15日内通知税务机关变更税务登记信息；

⑦未能在当月15日之前向税务机关提交关于上个月期间所有已执行付款的汇总申报表或报告；

⑧未能在当年1月31日之前向税务机关提交关于上一年的分项申报表。

##### （2）会计核算违法处罚

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

### （3）纳税申报违法处罚

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

根据黑山《增值税法》，如果纳税人未向购货方或服务接受方开具发票、未在规定期限内进行增值税申报，视情节轻重将被处以3500欧元至1.05万欧元的罚款。同时，法人代表将被处以800欧元至2000欧元的罚款。如果企业法人和企业经营者在纳税义务发生时未缴纳增值税或者未依法正确计算税基、进项税或销项税，视情节轻重将被处以6000欧元至2万欧元的罚款。同时，法人实体的法人代表将被处以1500欧元至2000欧元的罚款。

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

## 3.2.6.2 不履行纳税义务处罚

### （1）对不缴或少缴税款的处罚

从到期日的次日起，对未缴或少缴的税款，按日计算0.03%的利息。

依照黑山《税收征管法》第五十一条第五款的规定延期缴纳税款的，还应当计算延期缴纳税款期间的利息。

### （2）对不履行扣缴义务的处罚

扣缴义务人如有下列行为，应处以1000欧元至1.5万欧元的



罚款，法定代表人和自然人也将被处以100欧元至1000欧元的罚款：

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

（3）对逃避追缴欠税的处罚

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

（4）对积极补缴税款的补偿

为鼓励企业及个人及时缴纳拖欠的税款，新出台的《逾期应纳税额利息核销法》规定，如纳税人在2024年12月31日之前缴纳拖欠税款，则允许核销拖欠税款的利息。具体如下：

《逾期应纳税额利息核销法》允许免除截至2024年12月31日到期应付的税款债务所产生的已计算但未支付的利息。此项规定适用于：纳税人已于2024年12月31日前提交所有到期纳税申报表，并在该法生效之日起60天内清偿了税款本金。

纳税人有权在该法生效之日起60天内向税务机关提交申请以获得利息免除。税务机关将通过签发《决定》来批准利息免除申请。

该法于2025年1月1日生效。

### 3.2.7 其他征管规定

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

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

### 3.3 非居民纳税人的税收征收和管理

#### 3.3.1 非居民税收征管措施简介

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

#### 3.3.2 非居民企业税收管理

非居民纳税人有义务在产生收入后30日内通过其黑山税务代表提交纳税申报表。

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

黑山《企业所得税法》第29c条第4段规定《规则手册》的适用。《企业所得税法》第29c条规定，在黑山领土内取得资本利得和动产或不动产租赁收入的非居民法人应当在实现收入的30日内填报申报表。纳税申报表通过指定的税务代理向相应的税务机关提交，并由该税务机关评定。虽然第29c条于2017年1月1日已经生效，但是关于申报表的内容优先适用《规则手册》。

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

##### 3.3.2.1 所得税管理及源泉扣缴

黑山《企业所得税法》对非居民企业来源于黑山部分的收入征收预提税。预提税的范围适用于股息和红利分配、资本利得、利息、特许权使用费、知识产权费、租金收入、咨询费、市场研

究和审计服务，以及在黑山从事娱乐、艺术、体育或类似项目所赚取的收入。

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

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

### 3.3.2.2 增值税管理

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

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

黑山《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。

## 第四章 特别纳税调整政策

### 4.1 关联交易

#### 4.1.1 关联关系判定标准

转让定价规则适用于关联方交易。在下列情况下构成关联关系：

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

#### 4.1.2 关联交易基本类型

根据OECD《跨国企业与税务机关转让定价指南》（2022年版）的相关规定，关联交易的基本类型划分为：有形资产的购销、转让和使用；无形资产的转让和使用；劳务交易；资金融通。

#### 4.1.3 关联申报管理

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

### 4.2 同期资料

转让定价是否合规取决于纳税人的规模和关联方交易的金额。新的转让定价规则要遵循以下几点：

(1) 按税收分类规则确定为大规模纳税人的，应在提交企业所得税申报表的同时提交转让定价同期文件。

(2) 其他纳税人（非上条所述大规模纳税人）应在准备企业所得税年度报表时，一并准备转让定价同期文件。同期文件由纳税人保留，若税务机关要求，纳税人应在45日内将文件提交至税务机关。

(3) 提交企业所得税申报表的当年，若非大规模纳税人，且与关联方的交易金额不超过7.5万欧元，则可准备简化版转让定价同期文件。在这种情况下，文档应包含以下内容：

- ①交易描述；
- ②交易价值；
- ③与之达成交易的关联方。

(4) 纳税人有义务准备并在适当范围内提交当年6月30日之前的转让定价同期文件（一般截止日期为3月31日，此为税收优惠）。大规模纳税人应在当年6月30日之前提交文件，其他纳税人应在当年6月30日之前将文件准备完毕，以上政策适用期间截至2027年。

## 4.3 转让定价调查

### 4.3.1 原则

黑山的转让定价规则大体基于OECD《跨国企业与税务机关转让定价指南》（2022版）。2021年12月31日黑山第146/2021号官方公报公布了一系列修正案，修正案中提出了更全面的转让定价规则，对关联方定义进行了调整，根据独立交易原则扩展了用于评估价格的方法清单，提出转让定价法律遵从要求。为分析企业间贷款，财政部将每年公布安全港利率。利息扣除和利息收入征税应符合独立交易原则。

关联方之间的交易必须遵循独立交易原则，各实体间进行资产交易或履行其他合同义务，按照独立交易原则或高于独立交易原则确定的价格，被视为独立交易价格。独立交易价格与转让价

格之间的差额应当计入应纳税所得额。企业所得税法规定，关联方之间资产交易价格如果低于市场价格，主管税务机关可以按照市场价格进行调整。

#### 4.3.2 转让定价主要方法

黑山于2022年1月修订了《企业所得税法》（以下简称“该法”），引入了更详细的转让定价规则。该指令规定了确定交易转让价格的方法以及转让定价文件的内容。与法律一样，该指令规定了七种方法来确定交易价格是否符合独立交易原则，即：

- （1）可比非受控价格法；
- （2）成本加成法（成本加毛利率法）；
- （3）再销售价格法；
- （4）交易净利润法；
- （5）利润分割法；
- （6）任何其他可用于确定交易价格是否符合独立交易原则的方法，如果无法使用上述方法；
- （7）上面列出的方法的组合（如有必要）。

根据指示的规定，转让定价文件应包含：

- （1）对关联方集团的分析；
- （2）行业分析，包括对开展业务的活动的描述；
- （3）功能分析，其中应详细描述和定义关联方交易，包括其履行的功能，其使用的资产以及承担的风险；
- （4）选择适当的方法来确定转让价格是否符合独立交易价格；
- （5）结论，首先确定与各关联方的个别交易的转让定价调整金额，然后通过对调整金额求和，计算出每个关联方的转让定价调整总额；
- （6）附录，概述了用于确定独立交易价格或根据独立交易原则确定的价格范围的数据。

#### 4.3.3 转让定价调查

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

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

#### 4.4 预约定价安排

黑山没有预约定价安排相关规定。

#### 4.5 受控外国企业

黑山没有受控外国企业相关规定。

#### 4.6 成本分摊协议管理

黑山没有成本分摊协议管理相关规定。

#### 4.7 资本弱化

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

#### 4.8 法律责任

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

## 第五章 中黑税收协定及相互协商程序

### 5.1 中黑税收协定

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

#### 5.1.1 中黑税收协定

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

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

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

#### 5.1.2 适用范围

##### 5.1.2.1 主体范围

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

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居处所在国的居民；

(3) 如果其在缔约国双方都有，或者都没有习惯性居处，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，在中国适用于个人所得税和企业所得税；在黑山适用于企业所得税、财产税、对从事国际运输活动取得的收入征收的税收。另外，协定也适用于协定签订之日后征收的属于增加或者代替现行税种的相同或者实质相似的税收。

#### 5.1.2.3 领土范围

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

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

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

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

### 5.1.3 常设机构的认定

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

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

根据《中黑税收协定》第5条,“常设机构”特别包括管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所、矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。

“常设机构”还包括建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，但仅以该工地、工程或活动连续12个月以上的为限。

虽有上述规定，“常设机构”应认为不包括：

（1）专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施；

（2）专以储存、陈列或者交付为目的而保存本企业货物或者商品的库存；

（3）专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存；

（4）专为本企业采购货物或者商品，或者搜集情报的目的所设的固定营业场所；

（5）专以本企业进行其他准备性或辅助性活动为目的所设的固定营业场所；

（6）专为上述第（1）项至第（5）项活动的结合所设的固定营业场所，如果由于这种结合使该固定营业场所的全部活动属于准备性质或辅助性质。

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

#### 5.1.4 不同类型收入的税收管辖

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

#### 5.1.4.1 不动产所得

“不动产”一语应当具有财产所在地的缔约国的法律所规定的含义。该用语在任何情况下应包括附属于不动产的财产，农业和林业所使用的牲畜和设备，有关地产的一般法律规定所适用的权利，不动产的用益权以及由于开采或有权开采矿藏、水源和其他自然资源取得的不固定或固定收入的权利。船舶和飞机不应视为不动产。

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或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和缔约国另一方企业的管理、控制或资本时，两个企业之间的商业或财务关系不同于独立企业之间的关系。因此，本应由其中一

个企业取得，但由于联属关系而没有取得的利润，可以计入该企业的利润，并据以征税。

#### 5.1.4.5 股息

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

缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息，可以在该缔约国另一方征税。然而，这些股息也可以在支付股息的公司是其居民的缔约国，按照该缔约国法律征税。如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、行政区、地方当局取得或为其政府、行政区或地方当局所拥有的银行取得的利息，应在该缔约国一方免税。

#### 5.1.4.7 特许权使用费

“特许权使用费”一语是指使用或有权使用文学、艺术或科学著作，包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权，专利、商标、设计或模型、图纸、秘密配方或秘密程序所

支付的作为报酬的各种款项，或者使用或有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项。

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

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

#### 5.1.4.8 财产收益

中国居民转让位于黑山的不动产取得的收益，可以在黑山征税。转让中国企业在黑山常设机构营业财产部分的动产，或者中国居民在黑山从事独立个人劳务的固定基地的动产取得的收益，包括转让常设机构（单独或者随同整个企业）或者固定基地取得的收益，可以在黑山征税。

转让从事国际运输的船舶或飞机，或者转让属于经营上述船舶、飞机的动产取得的收益，应仅在该企业总机构或实际管理机构所在缔约国征税。

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，如果转让者为黑山居民企业，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他独立性活动取得的所得，应仅在中国征税。但具有下列情况之一的除外：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；中国居民在有关历年中在黑山停留连续或累计达到或超过183天，在这种情况下，黑山可以仅对在黑山进行活动取得的所得征税。

#### 5.1.4.10 非独立个人劳务

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

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

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

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

#### 5.1.4.11 董事费

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

#### 5.1.4.12 政府服务

中国或黑山一方、其行政区或地方当局对向其提供服务的个人支付退休金以外的报酬，应仅在该国一方征税。但是，如果该项服务是在缔约国另一方提供，而且提供服务的个人是该缔约国另一方居民，并且该居民是该缔约国另一方国民或者不是仅由于提供该项服务，而成为该缔约国另一方的居民，则该项报酬应仅在该缔约国另一方征税。

中国或黑山一方、其行政区或地方当局支付或者从其建立的基金中支付给向其提供服务的个人的退休金，应仅在该缔约国一方征税。但是，如果提供服务的个人是缔约国另一方居民，并且是其国民的，该项退休金应仅在该缔约国另一方征税。

#### 5.1.4.13 教授和研究人员

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

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

#### 5.1.4.14 学生和实习人员

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

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



#### 5.1.4.15 艺术家和运动员

缔约国一方居民，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，在缔约国另一方从事其个人活动取得的所得，可以在该缔约国另一方征税。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缔约国征税。作为缔约国一方居民的表演家或运动员在缔约国另一方按照缔约国双方政府的文化和体育交流计划进行活动取得的所得，在该缔约国另一方应予免税。

#### 5.1.5 黑山税收抵免政策

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

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

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。

##### 5.1.5.1 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〕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、可抵免境外所得税税额及抵免限额。上述方法一经选择，5年内不得改变。

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

#### （5）间接抵免层级

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

第1层：企业直接持有20%以上股份的外国企业；

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

#### 5.1.5.2 个人境外所得的税收抵免办法

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

居民个人从中国境外取得的所得，可以从其应纳税额中抵免已在境外缴纳的个人所得税税额，但抵免额不得超过该纳税人境外所得依照《中华人民共和国个人所得税法》规定计算的应纳税额。已在境外缴纳的个人所得税税额是指居民个人来源于中国境

外的所得，依照该所得来源国家（地区）的法律应当缴纳并且实际已经缴纳的所得税税额。纳税人境外所得依照《中华人民共和国个人所得税法》规定计算的应纳税额是指居民个人抵免已在境外缴纳的综合所得、经营所得以及其他所得的所得税税额的限额（以下简称抵免限额）。除国务院财政、税务主管部门另有规定外，来源于中国境外一个国家（地区）的综合所得抵免限额、经营所得抵免限额以及其他所得抵免限额之和，为来源于该国家（地区）所得的抵免限额。

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

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

#### 5.1.5.3 税收饶让条款相关政策

黑山同中国缔结的税收协定中，制定了税收饶让条款。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，但按照该缔约国另一方的税收优惠规定而给予减免的税收。

#### 5.1.5.4 消除双重征税

《中黑税收协定》第24条规定避免双重征税办法如下：

（1）在中国：

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

(2) 在黑山：

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

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

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

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

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

(3) 缔约国一方出于鼓励的目的对在缔约国另一方缴纳的税收给予的抵免，应认为包括在该缔约国另一方应该缴纳，但按照该缔约国另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

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

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

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

(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、特许权使用费或其他类似款项，在计算黑山企业的应纳税所得额时，应将对中国企业支付的款项与对黑山本国企业支付的款项按照同一标准进行扣除，以保证中国企业获得同样的贷款或技术转让条件，在税收上保证相同的竞争地位；

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

#### 5.1.7 在黑山享受税收协定待遇的手续

##### 5.1.7.1 黑山执行协定的模式

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

若中国“走出去”纳税人需要在黑山申请享受税收协定，可以根据《国家税务总局关于〈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2025年第4号）的相关规定，向税务机关申请开具《中国税收居民身份证明》。

##### 5.1.7.2 开具税收居民身份证明的流程

申请人向其主管税务机关申请开具《中国税收居民身份证明》。中国居民企业的境内、外分支机构应当通过其总机构向总机构主管税务机关提出申请。合伙企业应当以其中国居民合伙人作为申请人，向中国居民合伙人主管税务机关提出申请。

#### 5.2 中黑税收协定相互协商程序

##### 5.2.1 相互协商程序概述

2008年7月，OECD发布修订后的《OECD税收协定范本》，其中第25条第5款确立了旨在解决国际税收争议的仲裁机制，即相互协商程序，并在相互协商程序条款框架内确立共同协调磋商机制。根据《中黑税收协定》第25条修订案，相互协商程序解决周期缩短至12个月。

##### 5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

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

(1) 当一个人认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合本协定规定的征税时，可以不考虑各缔约国国内法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的缔约国主管当局；或者如果其案情属于第25条第1款，可以提交本人为其国民的缔约国主管当局。该项案情必须在不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起，3年内提出；

(2) 上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合本协定的征税。达成的协议应予执行，而不受各缔约国国内法律的时间限制；

(3) 缔约国双方主管当局应通过协议设法解决在解释或实施本协定时所发生的困难或疑义，也可以对本协定未作规定的消除双重征税问题进行协商；

(4) 缔约国双方主管当局为达成第2款和第3款的协议，可以相互直接联系。为有助于达成协议，双方主管当局的代表可以进行会谈，口头交换意见。

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

### 5.2.3 相互协商程序的适用

#### 5.2.3.1 申请人的条件

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

共和国企业所得税法》就来源于中国境内境外的所得在中国负有纳税义务的个人、法人或其他组织。

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

#### 5.2.3.2 相互协商程序的方式、时限和具体情形

相互协商程序是在税收协定框架内解决国际税收争端的机制，因此当事人请求相互协商的事项应在税收协定适用范围之内。在中国对外签订的税收协定中，除相互协商程序条款外，部分协定还在居民、股息、利息、联属企业等条款中指明双方主管当局可以就该条款解释及适用进行相互协商。在中国签订的某些协定中，双方仅在少数条款中指明该条款可适用相互协商程序，而在其他条款中未提及可否适用相互协商程序。根据《OECD税收协定范本注释》即使缔约国双方未在其他条款中提及主管当局可以就该条款协商，但因相互协商程序独立条款的存在，双方仍可以就税收协定特定条款解释及适用过程中的问题适用相互协商程序。

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

（1）对居民身份的认定存有异议，特别是相关税收协定规定双重居民身份情况下需要通过相互协商程序进行最终确认的；

（2）对常设机构的判定，或者常设机构的利润归属和费用扣除存有异议的；

（3）对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的；

（4）违反税收协定非歧视待遇（无差别待遇）条款的规定，可能或已经形成税收歧视的；

（5）对税收协定其他条款的理解和适用出现争议而不能自行解决的；



（6）其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

#### 5.2.4 启动程序

##### 5.2.4.1 启动程序时效及条件

相互协商程序是一种通过缔约国间双边税收协定，赋予缔约国纳税人的权利救济程序，制定该程序的目的是保证税收协定的实施及有效消除国际双重征税。申请该救济程序存在期限，根据《OECD税收协定范本》中的规定当事人应在不符合税收协定规定的征税措施第一次通知之日起，3年内提出申请。

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

该期限的起算点，即纳税人有权申请启动协商程序的时间节点，《OECD税收协定范本注释》中并未给出明确界限，该问题一般由各国通过国内法进行规定。中国对此尚未做出明确规定，根据中国《实施办法》：如果中国居民（国民）认为，缔约对方所采取的措施已经或将会导致不符合税收协定所规定的征税行为，可以按规定向省税务机关提出申请，但如何认定“存在将会导致不符合税收协定所规定的征税行为”难以明确。另根据《实施办法》第13条第4款规定申请人提供的事实和证据能够证实或者不能合理排除缔约对方的行为存在违反税收协定规定的嫌疑，可以得出当事人对违反税收协定的事项负有举证义务。

##### 5.2.4.2 税务机关对申请的处理

《OECD税收协定范本》规定上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决，即一国税务机关对是否启动相互协商程序有一定自由裁量权。但该协定范本解释中并未明确指出税务机关何时可以拒绝当事人的申请，以及当事人是否有权诉至法院要求税务机关启动该程序。通常情况下，这些问题留待各缔约国通过国内法规范。

理论上,与其他国家或地区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。但主管当局审查认为申请理由不够充分,有权拒绝纳税人申请,且纳税人无权诉至法院强制要求主管当局启动该程序。

根据《实施办法》规定中国纳税人提出启动相互协商程序的申请须经两个步骤:

(1) 向其所在的省级税务机关提出申请,由省级税务机关决定是否上报总局;

(2) 税务总局对上报的申请进行审查并决定是否启动相互协商程序。

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

## 5.2.5 相互协商的法律效力

### 5.2.5.1 相互协商程序结果的法律效力

国际普遍认为相互协商程序属于行政性的争议解决手段,即其结果只对达成协议的主管当局产生约束,若当事人对结果不满,仍有权通过司法程序寻求救济。此外,相互协商程序是两国主管当局就特定问题进行的协商讨论,就效力而言,其得出的结论只能对该特定问题生效,而无普遍约束力。

### 5.2.5.2 相互协商程序与司法判决的关系

若两国主管当局在进行协商讨论的问题上已产生了生效的税收和解或司法判决,那么两国主管当局在进行相互协商时,只能基于此前认定的事实进行相应的纳税调整,不能改变已生效的和解或判决。

### 5.2.5.3 保护性措施

协商程序条款规定若纳税人接受相互协商结果,该结果的执行不受其本国国内法的限制。因两国主管当局就相互协商程序能否达成一致具有不确定性,且该程序通常耗时很长,因此,当纳税人对协商结果不满或两国税务主管当局无法达成一致时,纳税人若希望通过司法程序解决争议,可能已过诉讼时效。因此,当事人在申请启动协商程序后往往还会选择同时启动其他救济程序,如行政复议或司法救济来确保自身权益。

## 5.3 中黑税收协定争议的防范

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

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

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

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

## 第六章 在黑山投资可能存在的税收风险

### 6.1 信息报告风险

#### 6.1.1 登记注册制度风险

法人纳税人应避免出现下列违反登记制度的行为：

（1）未依法指定税务代表人，在黑山境内取得收入或取得财产之日起10日内未通知主管税务机关；

（2）在登记处进行企业登记后，未在5个工作日内向税务机关提交税务登记申请。

根据黑山《税收征管法》，上述行为将处以1000欧元至1.5万欧元的罚款，法定代表人也将被处以100欧元至1000欧元罚款面临以下处罚。

#### 6.1.2 信息报告制度风险

##### 6.1.2.1 变更信息报告风险

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

##### 6.1.2.2 财务报告风险

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

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

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

(4) 应注意将统计附件与财务报表一并提交,否则将被处以1100欧元至1.1万欧元的罚款,该企业法定代表人也将被处以550欧元至1100欧元的罚款。

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

#### **6.1.2.3 企业账簿报告风险**

企业在生产经营过程中,企业账簿未按规定进行使用和保存的,存在以下税收风险:

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

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

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

#### **6.1.3 审计报告风险**

企业若未遵循相关审计程序的规定,存在以下审计风险:

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

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

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

(4) 对于未能按照《国际会计准则》和《国际财务报告准则》进行审计的审计公司，处以1100欧元至1.1万欧元的罚款，对审计事务所的负责人处以330欧元至1100欧元的罚款；

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

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

## 6.2 纳税申报风险

### 6.2.1 在黑山设立子公司的纳税申报风险

#### 6.2.1.1 企业所得税

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

(1) 未计算、计算错误或者未按照税法规定缴纳所得税；

(2) 未按照规定的期限报送代扣所得税纳税申报表；

(3) 未按照规定的期限向主管税务机关报送纳税申报表或者未随纳税申报表报送完税凭证、损益表和资产负债表。

#### 6.2.1.2 增值税

在日常经营活动中，应避免出现以下增值税违法行为，规避增值税纳税风险：

(1) 根据黑山《增值税法》，企业有下列行为之一，将被处以3500欧元以上1.05万欧元以下的罚款：

①未向购买货物或者接受服务的人开具发票；

②未在每个销售场所张贴关于开具和收取发票义务通知；

③未按照规定报送或者未按照规定期限报送增值税计算表；

- ④未按照特别程序及时提出延期纳税申请；
- ⑤当增值税应税行为开始、变更或者终止时，未及时通知税务机关。

(2) 根据黑山《增值税法》，企业有下列情形之一，处以7000欧元以上2.1万欧元以下的罚款：

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

### 6.2.1.3 个人所得税

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



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

①缴纳所得税的纳税人未按照规定计算、计算错误、未扣缴或者未缴纳所得税；

②企业或者扣缴义务人未在规定期限内向税务机关和纳税人报送其已缴纳的个人所得税、代扣代缴税款的资料与计算个人所得税有关的报告和其他记录。

(2) 在下列情况下，对法人实体处以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，禁止其在1个月至3个月内开展活动：

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

②未在规定期限内缴纳个体经营活动所得税的预收税款；

③未按照规定的期限一次性缴纳应纳税额；

④未保存已实现营业额的业务记录。

(3) 对自然人的下列情况，处以500欧元至2000欧元的罚款：

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

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

③未按照规定计算、计算错误、未扣缴或者未缴纳所得税。

#### 6.2.1.4 扣缴义务

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

①未在支付收入的同一天向税务机关申报；

②未在1月31日前提交上一年度的个人纳税申报表。

## 6.2.2 在黑山设立分支机构或代表处的纳税申报风险

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

## 6.2.3 在黑山取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

### 6.2.3.1 企业所得税

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

### 6.2.3.2 增值税

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

## 6.3 调查认定风险

### 6.3.1 转让定价调查风险

黑山自2025年起实施《OECD转让定价指南》（2022版），要求企业：

（1）关联交易需符合独立交易原则，否则可能被调整利润并加收10%-20%的罚款。

（2）需在年度申报时提交《关联交易同期资料》，未提交者面临5000欧元至5万欧元罚款。

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

以下情况不符合独立交易原则：

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

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

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

黑山税法中一般规定的5年法定时效同样适用于转让定价评估，即在次年起的5年内均可对其进行转让定价评估。黑山税务机关随机进行税务审计。通常，税务审计为3至5年一次，覆盖全部税种。黑山没有专门的转让定价审计，一般通过税务审计对关联方交易进行审查。

### 6.3.2 资本弱化认定风险

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

## 6.4 享受税收协定待遇风险

### 6.4.1 未正确享受协定待遇风险

#### （1）未享受协定

中国税收居民应当关注在黑山取得的收入按照协定被黑山税务机关征收所得税后如何在中国进行抵免，并能够在国内依法享受抵免优惠，从而降低税收成本，避免被双重征税。

根据黑山《企业所得税法》（2023修订版）第89条，在双方存在税收协定的前提下，非居民纳税人应向黑山支付方提供由所在国税务机关当年度出具且经公证的税收居民身份证明以适用协定税率（如中黑协定下股息/利息税率为5%/10%）。若未提供有效证明，支付方须按15%的标准预提税率代扣代缴所得税。

若非居民纳税人后续补充证明，可依据《黑山税收程序法》第52条，在税款缴纳后3年内申请退还多缴税款，超期权利失效。

以股息预提所得税为例，假设中国企业在黑山投资持有黑山企业股权，黑山企业向中国企业分配100万元股息。根据黑山《企业所得税法》规定，非居民企业需就其取得的股息缴纳15%的预提税，中国企业需要在黑山缴纳15万元的所得税；但根据《中黑税收协定》，对于支付给中国税收居民企业的股息，黑山税务机关征税的税款不应超过股息总额的5%，中国的居民企业如果向黑山税务机关提出按照税收协定5%的税率纳税，则在黑山至多缴纳5万元的所得税，这部分税款可以计入在中国税收抵免的范围。但如果中国居民企业未在黑山提出享受协定待遇，那么在黑山就会多缴纳9万元的预提所得税，增加了企业的税收成本。

## （2）未享受抵免

根据《中黑税收协定》第24条消除双重征税方法第1款的规定，中国居民从黑山取得的所得，按照本协定规定在黑山缴纳的税额，可以在对该居民征收的中国税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照中国税法 and 规章计算的中国税收数额。因此，中国税收居民应当关注在黑山取得的收入按照协定被黑山税务机关征收所得税后如何在中国进行抵免，并能够在国内依法享受抵免优惠，从而降低税收成本，避免被双重征税。

中国居民需特别注意：

- ①在黑山缴税后，必须取得由黑山税务局出具的完税证明，并办理中国驻黑山使馆认证；
- ②在中国申请税收抵免时，需提交经认证的完税凭证。

## （3）未享受饶让

《中黑税收协定》设置了税收饶让条款，即缔约国一方居民企业享受缔约国另一方税收减免等优惠待遇而未在缔约国另一方实际缴税的情况下，可视同该居民在缔约国另一方已缴税，而不需在缔约国一方缴税。在黑山投资的中国企业和个人需留意税收饶让的有关规定，黑山政府对跨境纳税人在中国享受的减免税

额视同已经缴纳，不再按照黑山税法的规定予以补征。在黑山投资的中国企业和个人应按照协定和政策规定，及时申报境外所得，享受税收抵免。

#### 6.4.2 滥用税收协定待遇的风险

##### （1）常设机构的认定

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

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

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

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

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

##### （2）受益所有人判定

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

实质经营活动的空壳公司或导管公司,将被黑山税务机关否定受益所有人身份,导致无法享受协定待遇并可能引发税务争议。

## 6.5 受控外国企业风险

### 6.5.1 黑山受控外国企业规则

黑山不采用任何受控外国企业规则。

### 6.5.2 中国受控外国企业规则

前往黑山投资的中国居民企业应该注意规避受控外国企业风险。

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

受控外国企业与中国居民企业股东纳税年度存在差异的,应将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。

## 6.6 其他风险

在黑山开展投资、贸易、承包工程和劳务合作的过程中,要特别注意事前调查、分析、评估相关风险,事中做好风险规避和管理工作,切实保障自身利益,包括对项目或贸易客户及相关方

的资信调查和评估,对投资或承包工程国家的政治风险和商业风险分析和规避,对项目本身实施的可行性分析等。建议相关企业积极利用保险、担保、银行等保险金融机构和其他专业风险管理机构的相关业务,保障自身利益,包括贸易、投资、承包工程和劳务类信用保险、财产保险、人身安全保险等,银行的保理业务和福费廷业务,各类担保业务(政府担保、商业担保、保函)等。

### 6.6.1 投资合作

(1) 认真做好前期市场和项目考察。中资企业应充分了解黑山宏观经济运行情况、法律法规政策规定、人文及经营环境,实地考察与投资相关的环保、用工与成本、水电气供应、通讯和运输便利程度、企业应承担的社会责任等方面的实际情况、要求及办事程序。投资者可向黑山地方市政府、专业咨询机构等寻求帮助。

(2) 明确投资方向。由于黑山市场容量有限,在黑山投资设厂应考虑辐射巴尔干、东南欧或欧洲市场。

(3) 严格遵守当地环保法规。黑山是生态国家,环保是官方和民间共同关注的重要问题。为保持优质环境,黑山对在其境内经营的企业环保要求很高。因此,中资企业应严格遵守当地相关环保法律规定,为企业的长期经营和持续发展创造良好的条件。

(4) 适应复杂多变的法律环境。作为欧盟候选国,黑山法律正逐渐趋同欧盟法规。中资企业应严格按黑山法律办事,密切关注当地法律变动情况,尽可能满足欧盟相关法规要求,为日后进一步发展创造条件。开展重大投资项目时,应聘请当地资深专业律师作为法律顾问,处理所有与法律相关的事宜。

(5) 适当调整优惠政策期望。虽然黑山政府制订一些投资鼓励政策,但申请优惠政策的条件繁多,存在很多制约因素。中资企业应详细了解优惠政策相关条件和程序,适当调整期望值,科学进行成本核算。

(6) 积极履行社会责任。中资企业在黑山投资要了解当地劳动法中的具体规定,处理好与工会的关系,注重员工关怀和社

会责任。本着相互尊重、和谐相处、互利共赢的原则，以更加包容的心态对待日常的交流沟通及与外方伙伴的合作，切实履行当地社会责任，塑造良好的企业形象。目前，黑山国内政局相对稳定，社会治安良好，投资安全风险级别较低。风险防范应以预防为主，如通过安全培训教育，提高员工安全意识和风险防范意识，建立健全突发事件应急预案体系等。

### 6.6.2 对外承包工程

中资企业在黑山开展承包工程合作需注意：

（1）抓住市场机遇。近年来，黑山政府加大了国内财政对基础设施的投入，同时又利用欧盟专项资金改善本国交通基础设施状况。中资企业应扎实做好黑山工程承包市场和经营环境等方面的前期调研，求真务实、积极稳妥地开拓黑山承包工程市场。

（2）选好经营方式。黑山公共债务率持续上升，财政风险不断提高，世界银行、国际货币基金组织等金融机构纷纷向黑山政府发出预警。黑山政府进一步使用财政资金和主权担保或借款方式扩大基建投资的可能性越来越小，创新投融资模式成为必然。中国工程承包企业应转变观念，以更加灵活的投融资方式开拓黑山承包工程市场。

（3）实行本地化经营。在黑山实施工程项目需要依法在当地注册公司，并须取得当地建设许可和施工许可等准证及批文等，所用工程技术人员和监理等须具备当地法律规定的资质资格，工程设计须符合当地或欧盟标准和规范。此外，黑山失业率高，政府鼓励外企雇用当地人员，并提供相应财政补贴。因此，中资企业在黑山施工可视情雇用当地技术和业务人员，实行本地化经营，确保项目顺利实施的同时也可享受一定优惠政策。

（4）注重互相合作，避免恶性竞争。随着中国对中东欧国家重视程度的不断提高，越来越多的中资企业开始涉足黑山工程承包市场，彼此之间竞争压力逐渐增大，中资企业之间应加强沟通与合作，避免相互内耗、恶性竞争。



### 6.6.3 对外劳务合作

黑山实行严格的外来劳务人员管理制度。法律规定，外国人在黑山工作必须获得居留和工作许可。在工作许可发放方面，实行配额制度。黑山颁发的居留和工作许可多为1年期，为长期在黑山工作的中国员工带来不便。中国和黑山尚未签署劳务合作领域的相关协议。尽管尚未签署正式劳务协议，但2024年6月中黑商务论坛宣布启动《跨境劳务合作备忘录》磋商，重点解决工作许可互认和社保衔接问题。根据黑山劳工部2024年报告：中国籍技术人才占比提升至12%。同时，黑山2024年修订《劳工法》，要求雇主为外籍员工购买强制性职业伤害保险，否则将面临合同无效风险。

### 6.6.4 税务机关传唤

税务机关认为在执法过程中需要有关人员在场时，有权传唤该人员。税务机关有权对传唤人员进行审问、送达文书。被传唤人需出示税务机关所需文件、账簿以及其他物品。

## 参考文献

- [1] 《黑山共和国宪法》；
- [2] 世界经济论坛《2020全球竞争力报告》；
- [3] 《营商环境成熟度评估报告2024》；
- [4] 《IMF-世界经济展望报告》；
- [5] 《中国对外投资合作发展报告2020版》；
- [6] 黑山共和国《会计与审计法修正案》；
- [7] 黑山共和国《税收征管法》；
- [8] 黑山共和国《增值税法》；
- [9] 黑山共和国《企业所得税法》；
- [10] 黑山共和国《个人所得税法》；
- [11] 《税收协定相互协商程序实施办法》（国家税务总局公告〔2013〕56号）；
- [12] 《中华人民共和国企业所得税法》；
- [13] 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》；
- [14] 《中华人民共和国个人所得税法》；
- [15] 《中华人民共和国个人所得税法实施条例》；
- [16] 《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）；
- [17] 《关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕84号文件）；
- [18] 《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》；
- [19] BEPS第1项行动计划《应对数字经济的税收挑战》；
- [20] BEPS第6项行动计划《防止税收协定优惠的不当授予》；
- [21] 中华人民共和国商务部网站：<http://me.mofcom.gov.cn/>
- [22] 中华人民共和国驻黑山大使馆网站：<http://me.mofcom.gov.cn/>
- [23] 黑山旅游网站：<http://www.visit-montenegro.com/>
- [24] 黑山国家统计局网站：[www.monstat.org](http://www.monstat.org)
- [25] 世界银行网站：<https://www.worldbank.org>

编写人员：李玉 张慷 陶莎莎 王雪纯 曹帆 宋晓彤 赵文倩 王少勇 肖欣  
赵可心 何凤伟

审校人员：麦尔根 邹锐 高梦华 战星竹 钱晶晶 查祎玮 李俊贤 邬昊苏