

中国居民赴塞尔维亚 投资税收指南

摘 要

《中国居民赴塞尔维亚投资税收指南》重点介绍了塞尔维亚的投资环境及税收制度。本指南根据塞尔维亚的国情、税收政策相关法规和中塞双边协议，总结了中国企业赴塞投资可能面临的税务问题以及需要遵从的税收管理规定，有较强的针对性和指导意义。

本指南共分六个章节。第一章介绍了塞尔维亚共和国的基本国情、投资环境，为中国居民赴塞尔维亚投资给予概括性的了解。第二章全面介绍了塞尔维亚的税收制度，主要包括对税收法律体系的介绍、税务机关的设置，对公司所得税、个人所得税、增值税、关税等其他税种以及塞尔维亚的税收优惠政策做出了详尽的介绍。第三章介绍了塞尔维亚税收征收和管理体制，涵盖了税收管理机构、居民纳税人的税务登记、纳税申报、税务检查等征管规定，以及非居民纳税人的税收征管措施及非居民企业税收管理的简介，对中国企业在塞尔维亚投资合作的税务管理实践具有较强的指导性。同时，第四章介绍了塞尔维亚的特别纳税调整政策，具体包括关联交易、转让定价调查等。第五章是对中塞税收协定及相互协商程序的介绍，包括对协定主要条款定义、适用范围、常设机构认定、不同所得类型征税规定的详细介绍，以及对税收协定相互协商程序的详细说明等。第六章为中国居民企业赴塞投资可能存在的税收风险做了介绍，包括信息报告风险、纳税申报风险、调查认定风险以及享受税收协定待遇风险，前瞻性地提示了目前国际税收的热点议题“税基侵蚀及利润转移”的行动计划对塞尔维亚税收征管可能产生的影响。

目 录

摘 要.....	1
第一章 塞尔维亚概况及投资主要关注事项.....	4
1.1 国家概况.....	4
1.1.1 地理概况.....	4
1.1.2 政治概况.....	5
1.1.3 经济概况.....	6
1.1.4 文化概况.....	9
1.2 投资环境概述.....	10
1.2.1 近年经济发展情况.....	10
1.2.2 资源储备和基础设施.....	11
1.2.3 支柱和重点行业.....	13
1.2.4 投资政策.....	15
1.2.5 经贸合作.....	19
1.2.6 投资注意事项.....	21
第二章 塞尔维亚税收制度简介.....	25
2.1 概览.....	25
2.1.1 税制综述.....	25
2.1.2 税收法律体系.....	25
2.1.3 近三年重大税制变化.....	27
2.2 公司所得税.....	28
2.2.1 居民企业.....	28
2.2.2 非居民企业.....	37
2.3 个人所得税.....	40
2.3.1 居民纳税人.....	41
2.3.2 非居民纳税人.....	48
2.3.3 其他.....	50
2.4 增值税.....	51
2.4.1 概述.....	51
2.4.2 税收优惠.....	53
2.4.3 应纳税额.....	53
2.4.4 其他.....	54
2.5 关税.....	57
2.5.1 概述.....	57
2.5.2 税收优惠.....	59
2.5.3 应纳税额.....	59
2.6 其他税（费）.....	59
2.6.1 消费税.....	59
2.6.2 环境税.....	59
2.6.3 当地公众设施费用.....	60
2.6.4 不动产税.....	60

2.6.5 社会保障税	60
2.6.6 印花税	61
2.6.7 财产转让税	61
第三章 税收征收和管理制度	62
3.1 税收管理机构	62
3.1.1 税务系统机构设置	62
3.1.2 税务管理机构职责	62
3.2 居民纳税人税收征收管理	62
3.2.1 税务登记	62
3.2.2 账簿凭证管理制度	63
3.2.3 纳税申报	64
3.2.4 税务检查	66
3.2.5 税务代理	68
3.2.6 法律责任	69
3.2.7 其他征管规定	71
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理	72
3.3.1 非居民税收征管措施简介	72
3.3.2 非居民企业税收管理	72
第四章 特别纳税调整政策	74
4.1 关联交易	74
4.1.1 关联关系判定标准	74
4.1.2 关联交易基本类型	74
4.1.3 关联申报管理	74
4.2 同期资料	75
4.2.1 分类及准备主体	75
4.2.2 具体要求及内容	75
4.2.3 其他要求	75
4.3 转让定价调查	76
4.3.1 原则	76
4.3.2 转让定价主要方法	76
4.3.3 转让定价调查	76
4.4 预约定价安排	77
4.5 受控外国企业	77
4.6 成本分摊协议管理	77
4.7 资本弱化	77
4.7.1 判定标准	77
4.7.2 税务调整	77
4.8 法律责任	78
第五章 中塞税收协定及相互协商程序	79
5.1 中塞税收协定	79
5.1.1 中塞税收协定	79

5.1.2	适用范围.....	80
5.1.3	常设机构的认定.....	81
5.1.4	不同类型收入的税收管辖.....	83
5.1.5	塞尔维亚税收抵免政策.....	88
5.1.6	无差别待遇原则（非歧视待遇）.....	89
5.1.7	在塞尔维亚享受税收协定（税收安排）待遇的手续.....	90
5.2	中塞税收协定相互协商程序.....	90
5.2.1	相互协商程序概述.....	90
5.2.2	税收协定相互协商程序的法律依据.....	91
5.2.3	相互协商程序的适用.....	91
5.2.4	启动程序.....	93
5.2.5	相互协商的法律效力.....	95
5.2.6	塞尔维亚仲裁条款.....	96
5.3	中塞税收协定争议的防范.....	96
第六章 在塞尔维亚投资可能存在的税收风险.....		98
6.1	信息报告风险.....	98
6.1.1	登记注册制度.....	98
6.1.2	信息报告制度.....	98
6.2	纳税申报风险.....	99
6.2.1	在塞尔维亚设立子公司的纳税申报风险.....	99
6.2.2	在塞尔维亚设立分公司或代表处的纳税申报风险.....	101
6.2.3	在塞尔维亚取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险.....	101
6.3	调查认定风险.....	102
6.3.1	转让定价调查风险.....	102
6.3.2	资本弱化认定风险.....	103
6.3.3	非境内注册居民企业认定.....	103
6.4	享受税收协定待遇风险.....	103
6.4.1	未正确享受协定待遇的风险.....	103
6.4.2	滥用税收协定待遇的风险.....	104
参 考 文 献.....		106
附件： 塞尔维亚税收协定网络.....		107

第一章 塞尔维亚概况及投资主要关注事项

1.1 国家概况

1.1.1 地理概况

塞尔维亚共和国（塞尔维亚语：Република Србија 或 Republika Srbija，英语：Republic of Serbia）位于欧洲巴尔干半岛中部，北部与匈牙利相连，东北部为罗马尼亚，东部与保加利亚接壤，东南部和南部分别与阿尔巴尼亚和马其顿毗邻，西北部与克罗地亚相接，西部为波斯尼亚、黑塞哥维那和黑山^[1]。



图1 塞尔维亚地图

塞尔维亚国土面积约 88,499 平方公里，大部分地区为起伏的山丘，其中，中部和南部多丘陵和山区地貌，东、西部分别为斯塔拉山脉和迪纳拉

^[1] 新华网资料：<http://news.xinhuanet.com>

山脉的延续，北部以平原为主，南部多山脉、丘陵，由科索沃盆地和梅托西亚盆地组成。

塞尔维亚的气候属于温带大陆性气候。冬季寒冷，夏季炎热。

塞尔维亚人口约为 719 万^[2]（不含科索沃和美托希雅地区），是一个多民族的国家，主要民族为塞尔维亚族，其余民族包括匈牙利族、波什尼亚克族、罗姆族及斯洛伐克族等。

塞尔维亚的官方语言为塞尔维亚语。

塞尔维亚的主要宗教为东正教。

1.1.2 政治概况

随着南斯拉夫在 1990 年代的解体，及 2006 年 6 月黑山共和国宣布独立后，塞尔维亚宣布继承原塞黑国家共同体^[3]的国际法主体地位，成为一个主权国家。

2006 年 11 月 8 日，塞尔维亚共和国议会举行特别会议正式颁布新宪法，以代替 1990 年制定的塞尔维亚现行宪法，新宪法自颁布之日起生效，共分 10 部分 206 款。

宪法规定，塞尔维亚实行议会民主制，实行三权分立的政治体制，立法权、司法权和行政权相互独立，互相制衡。

塞尔维亚实行一院制，议会全称为“塞尔维亚共和国国民议会”，是国家最高权力机构，共有 250 议席。议员通过全民直选产生，任期 4 年。议会议席位超过半数的政党可组成政府。

塞尔维亚主要政党有塞尔维亚前进党、新民主党、塞尔维亚社会党、民主党、塞尔维亚退休者联盟、社会民主党等。

最高法院是塞尔维亚最高司法机关。最高法院的最高执法机构是最高司法委员会。

^[2] 《德勤 2017 塞尔维亚投资报告》

^[3] 南斯拉夫在 1990 年代初期解体，其六个加盟共和国中的四个先后宣布独立。1992 年之后，剩下塞尔维亚和黑山两国，重组成立南斯拉夫联盟共和国（南联盟）。2003 年，南斯拉夫联盟共和国重新组建，将国名改为塞尔维亚和黑山。

1.1.3 经济概况

近年来，塞尔维亚政府积极实行经济改革、推进私有化、改善内部投资环境，经济呈现稳中有升态势。农业在经济中占有重要地位。工业部门主要包括冶金、汽车制造、纺织、仪器加工等。

塞尔维亚的主要出口商品为汽车、绝缘线、谷物、橡胶轮胎、冷冻水果和坚果，主要进口商品为汽车零部件、原油、石油气，精炼的石油以及包装好的药物。

塞尔维亚 2016 年 1 月至 8 月的对外贸易出口额为 80.7 亿欧元，高于 2015 年同期水平 9.3%，进口贸易额为 90.3 亿欧元，年同比增长 5.8%。塞尔维亚 2016 年 1 月至 6 月，商品主要进口来源国为意大利、德国、波兰、匈牙利、俄罗斯和中国；主要出口目的国为俄罗斯、德国、意大利、罗马尼亚和黑山。

塞尔维亚与俄罗斯、罗马尼亚、保加利亚、匈牙利、克罗地亚、斯洛文尼亚、波黑、波兰、阿尔巴尼亚、马其顿等国签有自由贸易协定，可使本国产品免税进入拥有 2 亿多消费人口的市场。

塞尔维亚货币为第纳尔（RSD）。塞尔维亚《外汇管理法》规定第纳尔为可自由兑换货币。第纳尔不能与人民币直接结算。

2012-2014 年，塞本币第纳尔币值贬值幅度较大，但商业信贷仍不活跃，企业和私人消费者获取贷款难度较大，担保和资质等要求较高。

近 3 年来，第纳尔对美元和欧元总体呈贬值态势，且自 2014 年下半年开始贬值幅度加剧。2015 年 4 月，1 欧元约合 RSD124，1 美元约合 RSD108。

依照《外汇经营法》，企业可以将出口商品和劳务所创外汇存放在外汇帐户上并自由支配。拥有外国人股金的企业可将外汇存放在授权的银行外汇帐户上，并根据投资或合资企业合同的规定自由支配。

外汇在统一的外汇市场上进行买卖；第纳尔汇率是统一的，并适用于全部对外经济交易和国内的外汇买卖。

外汇支付和收款的相关要求如下：

- (1) 对外支付和收款通过授权银行进行；

- (2) 对外支付以外汇和第纳尔进行；
- (3) 对外支付和收款采用国际通用的方式进行；
- (4) 对外债务和债权的折抵须经塞尔维亚国家银行批准，补偿债务所进口的商品应是原料、再生产材料、设备或与进口有关的劳务；
- (5) 商品和劳务出口最长须在 60 天内收款；
- (6) 塞尔维亚国家银行可以批准将收款期限延长至 150 天；
- (7) 为了保持正常生产，可以预付进口原料、再生产材料、零部件合同金额的 50%，进口须于颁发支付指令后的 30 天内兑现；
- (8) 进口设备可以提前支付 30% 的合同金额。

利润汇入国内的相关要求：在国外从事经济活动并创造利润的企业，必须在通过年度结算后的 60 天内将 30% 的利润汇回国内。

向国外汇款的相关要求：在履行了下列所有义务后可向国外的外国银行自由汇款：如废除合同需向企业归还股金；企业应缴纳的利润税；企业停止工作后归还净资产股份；出售外汇购入第纳尔或出售商品和劳务购入第纳尔。

外汇可自由携入塞尔维亚；通过邮递方式携带第纳尔或以第纳尔标价的有价证券出入境，及携带外币或以外币标价的有价证券出入境，按照塞尔维亚国家的规定进行。

企业须服从塞尔维亚国家银行、联盟外汇检察机构和海关机构的外汇检查。

塞尔维亚的中央银行是塞尔维亚国民银行。根据塞尔维亚法律规定，国家银行属于独立的金融机构，对国家议会负责，主要负责货币政策、外汇及储备管理、维护本国市场价格和汇市稳定及对本国银行进行监管等。

塞尔维亚当地的主要商业银行有：Komercijalna Banka（塞尔维亚商业银行）、Banka Postanska i Sredionica（邮政储蓄银行）、Vojvodanska Banka（伏伊伏丁那银行）。塞尔维亚当地的外资银行主要有：Banca Intesa（意大利联合银行）、Raiffeisen Bank（奥地利中央合作银行）、UniCredit Bank（意大利联合信贷银行）、Hypo Alpe-Adria-Bank（奥地利恩腾州汇划银

行）、Eurobank（希腊欧洲银行）、SocieteGenerale Bank（法国兴业银行）。

近日，塞尔维亚议会通过方案，对金融银行业相关 6 项法律进行修改，包括银行法、国家银行法、存款保险局法、银行和保险公司破产清算法、政府部门法和存款保险法。

根据修改后的银行法和国家银行法，塞尔维亚国家银行（央行）可通过更多机制对问题银行进行灵活有效干预，包括要求问题银行整顿业务、债权债务重组、更换管理层等。同时，修改后的法律进一步保护银行存款，限制解决银行问题产生的预算费用，使银行所有人承担首要金融风险。新的法律规定央行和特殊目的银行负责发放银行从业牌照，同时，取消存款保险局进行银行重组和成本测试等方面权力并收归央行，由央行根据独立审计公司的资产评估和客观报告等选择解决银行问题的有效方案。新的存款保险局法也对存款保险局的权限进行了相应调整。

根据修改后的政府部门法，塞财政部将代表国家作为股东对相关银行进行管理，包括设立特殊目的银行、拥有国有银行股份、出售保险公司的国有资产等。

修改后的银行和保险公司破产清算法引入新的机制，加快银行和保险公司破产清算手续。同时规定，保险人对破产清算的财产享有优先获得赔偿的权利，这与欧盟法令保持一致。

修改后的存款保险法规定存款保险费可根据风险的增加进行上调。

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：在当地依法注册的公司证明、企业资质和信誉证明、近 5 年来的经营情况、财务状况、不动产及投资性质和规模等。企业除了可从当地银行和外资银行贷款外，还可根据吸引外资优惠政策的规定，取得塞政府的财政资助。此外，塞央行目前正在研究中方提出的签署本币互换协议的建议，中资企业尚不能使用人民币在塞开展跨境贸易和投资合作。

在宏观经济方面，塞尔维亚经济自 2009 年受全球金融危机的影响出现大幅负增长以来，基本保持恢复性增长。虽然 2012 和 2014 年受极端气候

灾害影响，经济出现负增长，但并未改变塞尔维亚经济总体复苏的势头。目前，随着政府全面改革的不断深入，塞尔维亚经济有望重新迈入健康发展的轨道。塞尔维亚政府 2016 年 12 月通过财政预算案，2017 年塞尔维亚全年预算收入 RSD10929 亿，预算支出 RSD11620 亿。本次预算计划赤字占全年 GDP 的 1.7%，为塞尔维亚有史以来最低。塞尔维亚政府表示，将继续致力于促进经济增长、改善人民生活，未来几年经济增长能达到 4%^[4]。欧盟委员会预测报告显示，2016 年塞尔维亚公共债务首次出现下降，这是塞尔维亚政府实施财政调整政策的结果。欧盟委员会同时预测，今年塞尔维亚财政调整步伐虽有所放缓，但依然稳健，并将继续降低公共债务水平。

1.1.4 文化概况

塞尔维亚官方语言为塞尔维亚语，英语较普及，会讲英语的人数约占 40%。此外，会讲德语和俄语的人也比较多。

塞尔维亚多数居民信奉东正教，少部分人口信仰罗马天主教或伊斯兰教，个别人不信教，属无神论者。教徒恪守教规，信奉神灵，习惯佩戴如“十字架”项链等饰物。绝大数塞尔维亚人将东正教圣诞节和东正教新年列为最重要、最喜爱的节日。

塞尔维亚实行八年制义务教育。全国主要大学有贝尔格莱德大学、诺维萨德大学、尼什大学、克拉古耶瓦茨大学和普里什蒂纳大学。

塞尔维亚的食物具有融合性，每个地区的食物有各自的特点。塞尔维亚的食物既有巴尔干半岛的独有特点，也有地中海地区的味道，在塞尔维亚也能品尝到土耳其和欧洲中部的菜肴。

塞尔维亚最受欢迎的运动包括足球、篮球、排球、水球、手球和网球。

塞尔维亚的世界文化遗产包括：斯塔里斯和索泼查尼修道院、科托尔自然保护区和文化历史区、斯图德尼察修道院和代查尼修道院等。

^[4] 驻塞尔维亚经商参处-去年塞尔维亚公共债务实现数年来首次下降 <http://yu.mofcom.gov.cn>

1.2 投资环境概述

1.2.1 近年经济发展情况

塞尔维亚位于巴尔干地区，是连接欧盟国家、东南欧和亚洲及中东国家各大交通走廊的十字路口和战略要冲，具有发达的运输网络。

塞尔维亚凭借其高度发达的公路网，自塞尔维亚发出的货物经三天的运输即能抵达欧洲市场。塞尔维亚的首都贝尔格莱德于 2007 年被誉为“未来南欧之城”。与此同时，塞尔维亚以其优越的地理位置，成为中国“丝绸之路经济带”向西通往欧洲的支点国家。

目前，制约塞尔维亚经济发展的因素主要有三个方面，一是财政赤字、公共债务、失业率仍然较高；二是缺乏新的经济增长点；三是内需不足，外需疲软^[5]。

塞尔维亚新政府上台以来，采取了一系列措施巩固国家财政及改善投资经营环境，包括加强监管、巩固财政，大力削减预算，严格控制公共部门的开支，加强海关监管力度，增加了财政收入；深化国有企业改革，出售国有企业，吸引投资者对其私有化投资，并将未完成私有化的企业进行破产清算及加快改革进程；推进基础设施建设，包括泛欧 10 号走廊高速公路境内路段建设，泛欧 11 号走廊高速公路境内路段建设等；与此同时，塞尔维亚政府也积极寻求国际支持，2014 年底，塞尔维亚政府与国际货币基金组织（IMF）谈判达成一项为期 3 年、金额 10 亿欧元的预警安排协议。2015 年 2 月，又将金额上调为 12 亿欧元并签署相关备忘录，旨在采取一系列措施巩固财政，维持宏观经济稳定，推进国企改革和改善投资经营环境等。

世界经济论坛《2016-2017 年全球竞争力报告》显示，塞尔维亚在全球最具竞争力的 138 个国家和地区中排名第 90 位，GDP 为 360.5 亿美元，人均 GDP 为 5,119.8 美元^[6]。同时，该报告说明，据调查，在塞尔维亚经商遇

^[5] 驻塞尔维亚经商参处-塞尔维亚政治经济形势分析：<http://yu.mofcom.gov.cn>

^[6] 文献：世界经济论坛：《2015-2016 年全球竞争力报告》

到的主要问题包括：税收制度及高税率水平，政府政策的不稳定性，以及融资渠道等。世界银行发布的《2017 年营商环境》显示，塞尔维亚在 190 个国家的营商便利度排名中排名第 47 位^[7]。

根据国际货币基金组织（IMF）于 2016 年 10 月发布的《世界经济展望报告》，作为欧洲新兴和发展中经济体的塞尔维亚，以 2015 年实际 GDP 的增长为基准，预测 2017 年 GDP 将增长 2.8%。

根据穆迪评级机构 2016 年 3 月发布全球各国信用评级列表，塞尔维亚评级为 B1；标准普尔 2016 年 12 月发布的评级列表中，塞尔维亚的评级为 BB。

塞尔维亚出口经济体量排名全球第 76 名。2016 年，塞尔维亚 GDP 增长 2.3%，2016 年第一季度，GDP 增长 3.5%，主要原因是较好的基础建设和产业绩效，以及出口的增长。另外，农业产值增长 8.1%，建筑业产值增长 6.0%，工业产值同比增长 4.3%。

在通货膨胀方面，第纳尔贬值仅 1.25%，这也是塞尔维亚经济稳定的又一佐证^[8]。

1.2.2 资源储备和基础设施

塞尔维亚耕地面积占国土面积的 55%，森林面积占 29.1%。水力资源丰富。塞尔维亚主要矿产资源有煤、天然气、铜、铅、锌和锂等。

塞尔维亚的基础设施覆盖陆运、海运、空运、仓储、通讯以及电力等，以下为详细介绍。

（1）公路

塞尔维亚公路和高速公路网总里程 45013 公里，其中主干线标准公路 5525 公里，地区间普通公路 13670 公里，地方普通公路 24540 公里。已投入运行的全封闭高速公路 498 公里，半封闭高速公路 246.5 公里。截至 2015

^[7] 文献：世界银行：《2016 年营商环境》

^[8] 驻塞尔维亚经商参处-塞总理武契奇谈塞经济：<http://yu.mofcom.gov.cn>

年底，塞尔维亚共有乘用车 183.8 万辆，卡车 19.9 万辆，挂车 14.4 万辆。2015 年公路年客运量 6141 万人次，年货运量 684 万吨。

（2）铁路

塞尔维亚现有铁路干线总里程 3819 公里，其中，单轨线铁路 3533 公里，双轨线铁路 276 公里。实现电气化铁路 1254 公里，非电气化铁路 2555 公里。在建或改建的铁路约 380 公里。2015 年铁路年客运量 644 万人次，年货运量 1083 万吨。目前，塞尔维亚铁路运营质量相对较差，水平相对低下。

（3）空运

塞尔维亚共有机场 2 个，分别是贝尔格莱德尼古拉国际机场和尼什机场。中塞两国尚未开通直航。

（4）水运

塞尔维亚水路运输较为发达，主要水域包括多瑙河、萨瓦河、蒂萨河、塔米什河以及德利纳河。可运输水路约 1680 公里，年运货量约 1500 万吨（主要是原材料和建材）。塞尔维亚最主要的水路运输是国际水路多瑙河，其在塞尔维亚境内通运里程约 400 多公里，有较大河港 5 个。

（5）通信

受全球金融危机影响，塞尔维亚信息通信产业发展停滞，近几年产值一直维持在 4 至 4.5 亿欧元规模，未有明显增长，但发展潜力十分巨大。

截至 2015 年，塞尔维亚电视普及率 99%，移动电话普及率 93%。

塞尔维亚政府十分重视发展网络和第三代移动通信服务，塞尔维亚网络发展在巴尔干地区处于领先地位。截至 2015 年，家庭电脑普及率 66.5%，笔记本电脑普及率 41.2%，家庭互联网接入率 66.1%。

塞尔维亚企业互联网接入率达 98%，其中 81.3% 拥有企业网站。

塞尔维亚邮政服务系统较为完善，共有 1496 个邮局。除传统邮递服务外，邮局还代收各种行政收费和税费等。

（6）电力

塞尔维亚电力资源充裕，但发电量尚不能完全满足本国经济和社会发展的需要，用电高峰时期仍需进口电力。2015年，发电装机总容量为7120兆瓦，发电量534.44亿度，电力出口54.45亿度，进口70.08亿度。

水电是塞尔维亚最大的可再生能源，也是塞尔维亚政府优先发展的能源领域之一。目前，塞尔维亚水电装机2831兆瓦，年发电量约100亿度，占塞尔维亚总发电量26.9%^[9]。

1.2.3 支柱和重点行业

塞尔维亚包括三大产业，分别是服务业、工业和建筑业、农林牧渔业。根据来自驻塞尔维亚经商参处的市场调研《2011-2013年塞尔维亚经济结构表》的统计，服务业产值约占国内生产总值（GDP）的50%，是第一大产业，服务业产值排名前三位的分别为批发零售修理业、房地产业、健康和社会保障业，占服务业的半壁江山；第二大产业为工业和建筑业，约占GDP的25%，且呈增长趋势，其中制造业约占60%；第三大产业为农林牧渔业，占GDP的10%以内，且呈减弱趋势，主要原因是自然气象条件及灾害所致^[10]。

农业是塞尔维亚的核心产业，在塞尔维亚经济中占有重要地位。塞尔维亚土地肥沃，雨水充足，农业生产条件良好。农业土地约510万公顷，主要集中在北部的伏伊伏丁那平原和塞尔维亚中部地区。农业可耕种面积约424万公顷，其中耕地面积约为330万公顷，果园面积约为24万公顷，葡萄园面积约为6万公顷，草场面积约61万公顷。

塞尔维亚农业生产主要有两种类型，一种是国有农业企业和集体农场，二是私人经营的传统家庭式农场，相比私人经营的传统家庭式农场的土地份额，国有农业企业的土地所占份额小，但农场的面积大，因此是农产品市场的重要供应者，也是猪肉和鸡蛋的主要生产者，国有农场还拥有较为发达的农产品加工业。私人农场主要生产水果、蔬菜和牛奶等。塞尔维亚

^[9] 文献：中国驻塞尔维亚大使馆经济商务参赞处《对外投资合作国别（地区）指南——塞尔维亚》：商务部国际贸易经济合作研究院，2016年版

^[10] 驻塞尔维亚经商参处-塞尔维亚经济结构简介：<http://yu.mofcom.gov.cn>

农场数量众多，平均每家占有的土地只有 3 公顷，是欧洲农场平均土地面积最少的国家之一。

塞尔维亚的种植业以小麦、玉米为主，主要粮食作物包括小麦、玉米、大麦等，在平原和山区种植各占一半；畜牧业以养猪生产为主，85%的牧场位于山区，主要饲养猪、牛、羊、家禽等^[11]。

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

塞尔维亚的化学工业在历史上经历了三个重要的发展时期。第一个重要时期是在上世纪六十年代，这个时期国家奠定了无机化工工业的基础，大部分无机化工的生产是在此期间陆续开始的。第二个重要时期是在 1975-1982 年期间，这一时期国家重点发展了基础石化工业。第三个重要时期是在 1987-1990 年期间，这一时期的化学工业的生产和销售都达到了历史的最高水平。上世纪的最后十年是塞尔维亚化学工业最为艰难的时期。由于在过去的十年中生产技术没有得到发展，出口市场丢失，企业财务状况紧张，生产还面临着种种困难。尽管如此，化工生产还是以每年平均 12% 的速度增长。进入二十一世纪后，塞尔维亚的化学工业开始全面恢复，国家将化学工业作为发展出口，实施出口战略的一个重要行业。目前，所有的重要的化工公司和厂家都已进入了私有化的进程^[12]。

汽车制造业是塞尔维亚的传统行业，主要生产车辆底盘零部件和电气系统组件和引擎组件（阀门、制动盘、凸轮轴等）。2008 年，塞尔维亚政府再次将汽车工业列为经济重点发展产业，引进意大利菲亚特集团控股原属国有的克拉古耶瓦茨市“红旗汽车厂（ZASTAVA）”，并以此为中心重建汽车产业中心，包括整车制造和零配件生产，计划将其打造成东南欧地区的汽车制造和零配件加工中心。2000 年以来，共有 27 家外资企业在塞尔维亚投资汽车组装、零配件生产等，投资总额约 15 亿欧元，占塞尔维亚吸引

^[11] 中华人民共和国农业部-塞尔维亚农业概况：<http://www.moa.gov.cn>

^[12] 驻塞尔维亚经商参处-塞尔维亚的化学工业：<http://yu.mofcom.gov.cn>

外资总量的 10%，其中意大利菲亚特汽车集团投资达 10 亿欧元。2012 年 7 月，意大利菲亚特集团在塞尔维亚投资生产的 500L 型汽车正式投产，日产量达 550 辆。2014 年，塞尔维亚汽车出口额 20 亿美元，占出口额的 13.8%，不仅为塞尔维亚出口创汇，更带动了相关产业发展。

电子行业和信息通信技术产业（ICT）是塞尔维亚政府重点支持的行业。塞尔维亚共有超过 1700 家创新型电子企业和 1600 余家 ICT 企业。塞尔维亚工程师、技术人员良好的教育背景（70%以上具有大学及以上学历）和相对较低的薪金水平（税前工资 1000-2000 欧元）是塞尔维亚信息通信技术产业的核心竞争优势。自 2001 年起，电子行业持续吸引着外商直接投资，共计约 1.68 亿欧元。微软也在塞尔维亚投资设立了研发中心，拥有 130 余名技术人员。同时，信息通信技术产业也是塞政府大力推动发展的核心产业之一，计划将其打造为塞尔维亚经济的支柱产业。塞尔维亚政府积极完善信息通讯产业法律法规，推动实施电子商务、电子政务、电子财会、电子健康等智能信息化计划，以提升政务公开、商业效益、政府廉洁和民生关怀水平。此外，塞尔维亚进一步向国外投资者开放了数字电视、有线和无线宽带网络基础设施等信息通讯市场，将吸引更多外商投资。

纺织行业在塞尔维亚有着悠久的历史，同时也是吸引外商投资的重点行业之一。在过去的 10 年，塞尔维亚与欧盟成员国（意大利、德国、法国、澳大利亚和斯洛文尼亚）、俄罗斯、土耳其和中国等国家之间的纺织贸易频繁。自 2014 年起，纺织出口总量已超过 10 亿欧元。

1.2.4 投资政策

（1）投资门槛

塞尔维亚开发署设立了国家投资奖励基金，按照《吸收投资条例》对符合条件的在塞尔维亚进行投资的项目给予激励。鼓励发展制造业和服务业投资项目，但不包括初级农业生产、渔业和水产业、运输业、休闲产业、

博彩业、贸易、化纤、煤、钢、烟草、军火、造船、机场、能源和网络宽带业^[13]。

塞尔维亚主管国内投资和外国投资的政府主管部门是经济部^[14]。为了提高塞尔维亚在经济和区域发展领域的竞争力和声誉，塞尔维亚发展局（RAS）代表塞尔维亚共和国政府提供多种对外服务，包括对直接投资的支持、对出口的促进和项目的实施等。塞尔维亚限制投资博彩业和军工行业。重点鼓励投资的行业是：（1）汽车产业；（2）农牧业；（3）基础设施建设；（4）通信信息技术产业；（5）电子和家电产业；（6）清洁能源产业。

除军工工程外，对外国承包商承揽工程承包项目无限制，但外国自然人承包商受施工能力、资质等技术性限制，基本无法承揽大型工程承包项目。

根据塞尔维亚《公共采购法》（包括供货、服务和工程建设项目）规定，政府出资的公共工程均需公开招标。

对国际金融机构贷款建设的项目，如欧洲复兴开发银行、世界银行及其所属机构贷款的项目，根据国际金融机构《公共项目采购与招标规则》手册的细则规定，进行公开的国际竞争性招标。此类招标不要求投标商在当地注册公司，可以直接参加投标，但要经过严格的资格预审程序。

对外国政府贷款建设的项目，政府主管部门也可根据与贷款国签署的政府间合作协议规避塞《公共采购法》的公开招标规定，采取有限招标方式选择承包商。

无论采取哪种形式招标，承包商中标后，工程施工一般均须吸纳当地公司参与，满足一定比例的本地分包率。

2013年4月1日，新版《公共采购法》正式生效。新版法案加强了对政府及公共部门采购，特别是消耗品采购的监管力度，主要变化包括：设立民间督查员制度，监督一千万美元以上的公共采购项目；进一步缩减例外条款覆盖范畴，减少公共采购谈判程序等。

^[13] 驻塞尔维亚经商参处-塞尔维亚成立开发署促进投资、出口和就业：<http://yu.mofcom.gov.cn>

^[14] 塞尔维亚发展局：<http://ras.gov.rs>

新版《公共采购法》将不适用于国际金融机构融资项目以及双边协议融资项目。目前，根据中塞两国政府 2009 年签署的基础设施领域经济技术合作框架协议，中国企业参与由中方提供融资的公共采购项目时，可与塞方业主直接进行议标，不受新版《公共采购法》的约束。

塞尔维亚政府当前鼓励外资企业采取“建设-经营-移交”模式（BOT）、公共私营合作制（PPP）、特许经营以及投资等多种模式在塞尔维亚承建有关项目。塞尔维亚法律框架对 PPP 模式和特许经营进行了区分，两者受同一部法律《公共私营合作制和特许经营法》的规制。迄今为止，塞尔维亚公共私营合作制委员会批准了约 20 个 PPP 项目，主要为公共交通、公共废弃物收集、运输以及公共基础设施等领域的整修工程，其中仅有几个项目进入了合同和实施阶段。

塞尔维亚经营实体的形式包括：股份公司、有限责任公司、合股公司及合伙公司。在塞尔维亚注册企业，无论申请注册何种形式的企业，均需要到塞尔维亚商业注册署办理注册手续。注册费 70 欧元，最低注册资金 500 欧元。在塞尔维亚办理投资相关手续，需要向当地律师和相关咨询机构寻求帮助。注册申请时需要提交成立公司申请和成立公司合同及新公司章程。

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

（2）投资吸引力

① 自贸区优惠政策

自贸区用户享受商品和服务进出口自由，且不受数量限制及普通商业政策措施的管控。

为来料加工、外发加工或者测试、认证、维修和市场推介等，自贸区用户可在规定的期限内将商品转运塞尔维亚的其他关税区或其他自贸区，并免征关税及增值税等进口税。

自贸区用户为商业活动及自贸园区设施建设而进行的货物进口（如生产出口商品的原材料以及自贸园区建设所需的设备、机械和建筑材料等）免征海关关税以及增值税等进口税。

进入自贸区的商品以及该商品相关的运输、存储等服务免征增值税，商品购买者以及运输、存储等服务接受者享有进项税抵扣权。

②自贸区鼓励措施

用户使用自贸区基础设施和所在地政府提供的服务低于市场价格；

自贸区内部建设可免征用户土地开发补偿金；最大限度减免市政收费以及连接基础设施网络费用；减免区内使用水、电、气等增值税；

自贸区用户 10 年免征公共事业税、土地使用金及公共设施使用费等；

自贸区用户可根据新增就业数量，获得当地政府资金补贴。

③自贸区投资便利措施

自贸区采取一站式（One Stop）管理模式。主管部门塞财政部自贸区管理局为外国投资者提供项目咨询、研究、可行性分析直至进驻自贸区等一条龙服务。用户可享受运输、装卸、货运代理、保险、银行交易等服务。各自贸园区均设有海关办公室，为园区内企业提供进出口免税、退税、补税等通关服务。

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

（3）投资退出政策

塞尔维亚的外商投资者可以自由转让同其投资相关的所有财产，包括经营实体运营所实现的利润，股权转让实现的现金资产，实体财产被征用所获得的补偿，以及清算后的所得等。

投资者在塞尔维亚取得的资本利得和收益，缴税后可以不受限制地派回投资国。根据塞尔维亚公司所得税法，实体若涉及主体变更、清算和破产，须在规定的财务报表申报期限后的 15 日内向税务局提交申报表。

特殊地区的投资退出政策应遵循特殊地区当地的政策要求，例如塞尔维亚自贸区。

1.2.5 经贸合作

(1) 参与地区性经贸合作

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

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

(2) 与我国的经贸合作

1955 年，中国同前南斯拉夫建立外交关系。南斯拉夫解体后，中国驻前南斯拉夫大使馆先后更名为中国驻塞尔维亚和黑山大使馆（2003 年）、中国驻塞尔维亚共和国大使馆（2006 年）。2009 年，中塞宣布建立战略伙伴关系。两国外交部合作良好，建有磋商机制。

中国政府同塞尔维亚政府间建有经贸混委会机制，签有《投资保护协定》、《避免双重征税协定》、《基础设施领域经济技术合作协定》、《文化合作协定》、《科技合作协定》和《中华人民共和国公安部和塞尔维亚共和国内务部合作协议》等协议。

1995 年 12 月，中国与前南联盟签订双边投资保护协定。塞尔维亚继承了前南联盟的国际法主体地位，因此该协定仍然有效。

1997年3月，中国与前南联盟签订避免双重征税协定。塞尔维亚继承了前南联盟的国际法主体地位，因此该协定仍然有效。

除了上述双边投资保护协定和避免双重征税协定之外，中国与塞尔维亚签署的其他协定见下表^[15]：

表1 中国与塞尔维亚（原南联盟）签署的主要经贸领域双边协定

协定名称	双方签字人、职务	签字时间、地点
中华人民共和国政府和塞尔维亚共和国政府经济技术合作协定	中方：商务部部长高虎城 外方：经济部长塞尔蒂奇	2014年12月17日于 贝尔格莱德
中华人民共和国政府和塞尔维亚共和国政府关于基础设施领域经济技术合作协定（附件二）	中方：商务部部长高虎城 外方：外交部部长姆尔基奇	2013年8月26日于 北京
中华人民共和国政府和塞尔维亚共和国政府经济技术合作协定	中方：商务部部长高虎城 外方：外交部部长姆尔基奇	2013年8月26日于 北京
中华人民共和国政府和塞尔维亚共和国政府经济技术合作协定	中方：商务部副部长兼国际贸易谈判副代表钟山 外方：财政和经济部长丁基奇	2012年11月7日于 贝尔格莱德
中华人民共和国政府和塞尔维亚共和国政府关于基础设施领域经济技术合作协定（附件一）	中方：驻塞尔维亚共和国特命全权大使张万学 外方：财政部国务秘书尼科兹奇	2012年5月8日于贝 尔格莱德
中华人民共和国政府和塞尔维亚共和国政府经济技术合作协定	中方：商务部副部长傅自应 外方：欧洲一体化办公室主任戴莱维奇	2011年7月11日于 贝尔格莱德
中华人民共和国政府和塞尔维亚共和国政府关于中国向塞尔维亚提供优惠贷款换文框架协议	中方：商务部副部长高虎城 外方：财政部国务秘书吉迪奇	2010年7月14日于 贝尔格莱德
中华人民共和国政府和塞尔维亚共和国政府关于基础设施领域经济技术合作协定	中方：商务部部长陈德铭 外方：副总理兼经济和地区发展部长丁基奇	2009年8月20日于 北京
中南经济贸易协定	中方：外经贸部副部长石广生 外方：贸易部部长西拉多维奇	1995年9月8日于贝 尔格莱德

(3) 中塞双边贸易情况

塞尔维亚从中国进口的主要商品为机械、家电、纺织、轻工、通信设备、办公及自动数据处理设备、工业通用设备、工业专用设备、电气设备

^[15] 文献：中国驻塞尔维亚大使馆经济商务参赞处《对外投资合作国别（地区）指南——塞尔维亚》：商务部国际贸易经济合作研究院，2015年版

及工具、服装、鞋类、纺织原料、金属制品和杂项制品等，对中国出口的主要商品为压缩机、小型碾压机、服装、鞋帽、旅行物品、金属制品和杂项制品等^[16]。

据中国海关统计，2015年，中塞双边贸易额为5.49亿美元，同比增长2.3%。其中，中国出口4.15亿美元，同比下降2.0%；中国进口1.34亿美元，同比增长18.44%，中国顺差2.81亿美元，同比缩减9.4%^[17]。

目前，中国企业在塞投资主要分两类。一类是旅塞华商投资建设的中国商品销售中心，另一类是履行国内有关境外直接投资手续的较大额投资项目。

2016年6月中国国家主席习近平访问塞尔维亚期间，签署了20多项协议，涉及货币互换、再生能源、公路建设等多个方面。习近平此次访问是推动“一带一路”倡议的一部分，将使中国公司建立同欧洲国家之间新的经贸联系。中国在塞尔维亚的投资额已超过10亿美元，多数是以软贷款、投资修建公路和能源项目的形式。

塞尔维亚目前不是亚投行成员国。

1.2.6 投资注意事项

(1) 政治稳定性

目前，塞尔维亚政局总体保持稳定。2008年2月，科索沃临时自治机构单方面宣布脱离塞尔维亚独立。塞政府坚决反对。2012年5月，塞举行总统、议会、地方选举。塞前进党主席尼科利奇当选新一任总统。7月，塞前进党、塞社会党等党派组成联合政府。塞社会党主席达契奇出任总理。

近年来，塞尔维亚政治局势基本稳定，社会治安良好，民族矛盾逐步弱化，发展经济成为主流民意。但是，中国驻塞尔维亚大使馆提醒在塞尔维亚和拟赴塞尔维亚的中国公民，还是要提高风险防范意识，增强自救能力。如遇紧急情况应及时报警，并与使馆联系求助。

^[16] 中国国际贸易促进委员会-塞尔维亚国别及经济贸易概况：<http://www.ccpit.org>

^[17] 驻塞尔维亚经商参处—2015中塞双边贸易：<http://yu.mofcom.gov.cn>

（2）社会治安

塞尔维亚政府重视社会治安，重视改善社会环境，不断完善法制框架，积极与欧盟各项法规接轨，社会治安状况基本稳定，近年未发生极端暴力事件或恐怖袭击事件。2015年，塞尔维亚境内未发生针对中国公民企业的袭击和绑架案件。

据塞尔维亚内务部公布的数据，2015年全国刑事案件共88992起，其中贝尔格莱德市27943起，诺维萨德市10123起，尼什市4987起，均比上年有较大幅度减少。

塞尔维亚法律规定，符合条件的个人经有关部门批准，可以持有枪支，但不得随意佩枪外出。

（3）外国人政策

外国人在塞尔维亚工作需要向塞尔维亚内务部外国人管理局申办居留许可，居留许可的有效期为1年，每年需申办一次。凭居留许可，再向塞尔维亚国家就业局申办工作准证，工作准证有效期1年。

当前塞尔维亚失业形势严峻，对外来劳务严格限制，工作许可常带有限制条件。但是，塞尔维亚在高新技术产业、技术外包、软件设计等行业非常需要外来技术人才。

（4）劳动力制约因素

塞尔维亚劳动法规定了以下内容：

①签订工资合同

塞尔维亚员工需与雇主依法签订劳动合同。合同主要内容包括：雇主名称和地址，雇员姓名和居住地，雇员类别和专业水平，雇员所从事工作的种类和工作内容，工作地点，劳动方式（固定工或临时工），劳动合同期限，劳动开始日期，劳动时间，基本工资和奖金及补贴等，劳动报酬支付期限，劳动规章及每日工作时间等。

②解除工资合同

雇主和雇员均有权依法解除劳动合同。解除合同须以书面形式提前 15 日送达对方。

③ 劳工报酬

劳动工资中包括工资税和社保金，最低工资限额由塞尔维亚社会经济委员会确定。

④ 职工社会保险

雇主和雇员须依法缴纳社会保险。

表 2 塞尔维亚的雇主社保责任

保险种类	占工资额的比重 (%)	支付责任
养老和伤残保险*	26	雇主承担12%，雇员承担14%
医疗保险	12.3	雇主和雇员各承担一半
失业保险	1.5	雇主和雇员各承担一半
病假保险	无	雇主全部承担
事故保险	无	雇员全部承担
劳动基金	无	雇主全部承担

在塞尔维亚注册公司，应提前做好投资公司的成本预算，同时关注现阶段有关企业注册的简化程序及其变化，避免不必要的支出。

塞尔维亚从业员工工资中所包含的社保基金比例较大，须按期交纳，且当地技术型劳务工资较高，应注意有效核算工资成本。

塞尔维亚的社会福利捐税比重较大，外资纳税抵免等手续较为繁杂。地方政府征税或减免优惠与中央政府征税或减免优惠在某些项目上有所不同，如土地的有偿使用或无偿使用等，应注意认真核算好税负成本。

塞尔维亚失业率高，工作许可审批制度和入境签证制度复杂且严格，工作许可常带有限制条件。

塞尔维亚劳动法律比较严格，用工制度及劳动保障要求较高，中国企业需要了解当地文化背景，与雇主单位保持沟通，减少语言障碍及文化差异导致的误解和摩擦。

(5) 经济风险

塞尔维亚正处于经济转轨过程中，赴塞尔维亚投资面临着很多不确定的因素。在塞尔维亚开展投资、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。

（6）影响投资的其他风险

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。建议企业在开展对外投资合作过程中使用中国政策性保险机构，处理好与政府和议会的关系，妥善处理与工会的关系，密切与当地居民的关系，尊重当地风俗习惯。

第二章 塞尔维亚税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

塞尔维亚全国执行统一的税收制度，以中央税为主，并以所得税和增值税为税收体系的核心^[18]。

塞尔维亚继续适用相关国家与前南斯拉夫、塞尔维亚及黑山联盟缔结的税收协定直至其缔结新规定，已通过官方公告正式批准发布现行有效并成为塞尔维亚的法律的组成部分，其法律效力高于塞尔维亚国内法。

塞尔维亚已缔结的税收协定共 54 项。

塞尔维亚税收协定一般符合经合组织（OECD）协定范本要求。

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

2.1.2 税收法律体系

（1）法律体系

塞尔维亚全国执行统一的税收制度，以中央税为主，并以所得税和增值税为税收体系的核心，主要税种包括公司所得税、增值税、个人所得税、不动产税、社会保障税和财产转让税等，各种税收均由立法确定并保护。根据塞尔维亚法律规定，税金核定、征缴、退回等业务的执行权的期限为 10 年，但对税务违法行为可终身追溯。

^[18] 塞尔维亚共和国财政部网站：<http://www.mfin.gov.rs>

（2）税法实施

塞尔维亚税务局是财政部所设的一个行政机关，负责开展与以下事项相关的公共行政活动，包括纳税人注册、税务审计、披露税收犯罪以及塞尔维亚税收征管法规定的其他事项。各自治地区的税务局在确认、征收及监管税收，以及执行强制性措施过程中，不具有以下权限：（1）纳税人注册管理；（2）通过对比和交叉审查的方法评估税基；（3）披露税收犯罪；（4）在二审程序中出具税收裁决；（5）税收征管法相关规定禁止的其他事项。

塞尔维亚税收执法应当遵循以下原则：（1）税收法定：税务局应当依据法律规定行使职权，在需要行使裁量权的情况下，税务局应当以行使此种裁量权的目的是为限依法裁量，税务局有义务发现所有有助于裁决的事实，无论相关事实是否对纳税人不利；（2）税收时效：税负应当根据其产生时现行有效的规定确认，除非相关法律规定，根据宪法和法律的规定具有溯及以往的效力，税收程序也应依据执行当时现行有效的规定完成；（3）获取事实权：在对纳税人的权利或义务做出裁决之前，如纳税人申请，税务局有义务将相关的法律和事实依据告知纳税人；（4）税收程序保密：应对以下事项严格保密：（a）在税收程序、轻罪程序或诉讼程序中由税务局或其他第三方获取的关于纳税人的任何文件、信息、数据和其他事实，（b）在税收程序、轻罪程序或诉讼程序中由税务局或其他第三方获取的技术发明、专利和纳税人申请技术专利权相关的其他数据；（5）善意原则：税收程序的参与方应当秉持善意原则，税收征管的频率与时间长度都应控制在必要的限度内；（6）事实确立原则：税收事实应当依据其经济性质确立，如果纳税人试图使用伪造的法律事实来掩藏另一个法律事实，应以后者为准则确定税基，如果取得收入或财产的方式违背了相关规定，税务局应当根据与相应税种相关的法规来确定税负。

2.1.3 近三年重大税制变化

塞尔维亚近年并无与税基侵蚀与利润转移（BEPS）相关的重大税制改革，已推行的税制改革主要集中在增值税、社会保障法、转让定价规则以及税收征管法方面。

（1）增值税

2015年9月28日，议会通过增值税修改法案，主要修改内容如下：（1）对招待住宿服务和旅客及其行李运输服务适用10%的低税率；（2）允许雇主抵扣因员工餐饮及交通所发生的增值税；（3）对建筑行业中向具有承包商资质主体提供的服务适用特别规则；（4）允许非居民纳税人通过指定税务代理履行增值税注册义务；（5）电力、天然气、暖气和制冷能源的进口免征增值税；（6）季度增值税纳税申报表须在季度结束的次月15日内提交^[19]。

2016年12月28日，议会发布增值税修改法案，主要修改内容如下：

（1）服务提供地的确认规则被修改为与欧盟增值税规则相一致，即：原则上，如服务接收方是增值税纳税人，服务提供地即为服务接收方所在地，如服务接收方是非增值税纳税人，服务提供地是服务提供方所在地；（2）废除育有儿童的家庭所享受的婴儿产品与食品增值税特殊退税政策。

（2）社会保障法

2014年5月30日，议会通过修改了《法定社保法案》及《个人所得税法》，主要修改内容如下：（1）健康保险的雇主与雇员支付费率均调至6.15%；（2）养老基金与工伤保险的雇主支付费率由11%增至12%，雇员支付费率由13%增至14%；（3）雇佣新员工的雇主可获得一定的社保补助，补助比例与所雇佣的新员工数成正比^[20]。

（3）转让定价

^[19] IBFD 新闻：塞尔维亚增值税修改法案，2017年1月

^[20] IBFD 新闻：塞尔维亚修改社会保障法案，2014年6月

2014年1月28日，财政部通过了《转让定价规则手册》修订法案，主要修改内容如下：（1）对某些非重复性或小额交易适用简易报告义务，即只需报告交易概要、定价估值及关联双方名称；（2）可比非受控价格法：非关联方交易的服务或货物成本可作为关联交易的内部可比对象，前提是两个交易的交易条件具有可比性^[21]。

2015年2月27日，财政部发布关于确认公平交易利息率的更新规则^[22]。

2016年12月28日，塞尔维亚国会正式通过了新的“税收征管法”，该法于2017年1月1日生效。新征管法规定，财政部将取代税务机关成为新的上诉机构，负责关于税务部门的裁决的诉讼。其中，对于以前的诉讼案件，若2017年6月30日前尚未结案，2017年7月1日开始由财政部接管。

2.2 公司所得税

塞尔维亚公司所得税是对塞尔维亚居民企业的全球所得和塞尔维亚非居民企业来源于塞尔维亚境内的所得所征收的一种所得税。

2.2.1 居民企业

（1）判断标准及扣缴义务人

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

塞尔维亚适用地域管辖权。

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

（2）征收范围

^[21] IBFD 新闻：塞尔维亚转让定价手册修改，2014年2月

^[22] IBFD 新闻：塞尔维亚转让定价——公平交易利息率的更新规则，2015年3月

应税收入的确认通常以权责发生制为基础，包括营业收入、财务收入和其他收入。其中，营业收入主要指销售货物及提供劳务取得收入、政府拨款等；财务收入主要指利息收入、股息收入及汇兑收益；其他收入主要是资本利得。

公司的应纳税所得额为总收入扣除成本、费用，包括营业成本费用、财务成本费用及非营业成本费用及非经常项目成本费用；其中，营业成本费用包括产品销售成本、原材料成本、工资薪金、服务成本、折旧等；财务成本费用包括利息、汇兑损失等；非营业成本费用和非经常项目的成本费用，包括资本损失、风险准备金等。

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

塞尔维亚公司需要根据国际会计准则准备财务报表。财务报表必须每年编制。

一个公历年即为一个纳税年度。

公司所得税当前年度的月度预缴税金金额是基于前一纳税年度的应付税金金额。

当企业在公历年内由于合并分立事项导致企业运营终止或企业开始进入清算或破产程序，企业的纳税年度为当年的 1 月 1 日至上述事项引起的商业登记变更日。如果企业在公历年中开始运营，企业的纳税年度为从商业登记日起至当年的 12 月 31 日。例外情况：纳税人（除银行外）如为境外母公司在塞尔维亚的子公司或分支机构，境外母公司所在国的纳税年度非适用公历年度，纳税人需向塞尔维亚财政部或国家银行负责人准备和提交相应的财务报告以及要申请的纳税年度区间。该申请被批准后，税务机关则需按要求给予纳税人不同于公历年度的纳税年度许可。同时，纳税人需适用该获批的纳税年度至少 5 年。

（3）税率

2015 年公司所得税率为 15%，无附加税，无可替代最低税。居民纳税人的资本利得适用相同税率（计入年度所得税申报表）。

(4) 税收优惠

①当公司同时满足下列条件时，公司可以从实现应税所得的年度开始享受免征 10 年所得税的优惠：企业投资固定资产，或由其他人向企业投资固定资产，投资的金额超过 RSD10 亿；在投资期间额外雇佣 100 名以上的员工，且为无限期合约。

固定资产投资包括对初始股本投资或增资，固定资产的价值以公允价值计量。

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

按照公司利润法第 50 条规定，税收减免的幅度取决于符合条件的投资在纳税人总固定资产的价值占比。

②与特许经营权相关的投资，允许企业 5 年内免征公司所得税。从事职业培训、职业康复和残疾人就业的企业可根据上述员工占企业总员工比例免征公司所得税。

③对以租赁方式开展基础设施项目的大型投资，免征 5 年的公司所得税。

④对投资不足 800 万欧元的外资企业给予按比例抵扣减税优惠。外商固定资产投资额的 20%，可作为免税额度抵扣应交所得税（称为免税抵扣额度），但该免税抵扣额不能超过外商当年应交税额的 50%。免税抵扣额度可留用，使用有效期最长为 10 年。

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

(6) 对中小企业也给予免税抵扣优惠。抵扣额度比例为企业当年投资总额的 40%，但免税抵扣额不能超过外商当年应交税额的 70%。如免税抵扣额度未用，可留用 10 年。

(5) 应纳税所得额

①收入确认时点

应税收入的确认应与企业适用的国际会计准则和国际财务报告准则保持一致，同时遵循塞尔维亚公司所得税法的相关要求。对于未适用上述会计准则的企业，应根据塞尔维亚财政部在公司所得税法中的要求进行收入确认。

②不征税和免税收入

取得的塞尔维亚税收居民分配的股息和来自塞尔维亚政府、自治省、地方政府或塞尔维亚国家银行发行的债券利息所得享受免税优惠。^[23]

③税前扣除

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

允许税前扣除的费用包括：

- 员工薪酬，全部劳动成本可以税前抵扣。
- 董事费，按损益表所列金额税前抵扣。
- 股息，由纳税人分配的股息不可税前扣除。但依据个人所得税法，基于员工享有的利润分配权而支付给员工股息，如被视同为员工取得的其他收入，则该股息可以税前抵扣。
- 利息，可以税前扣除，但不包括因以下事项逾期支付的利息，即税款、社会保险缴纳、其他公共开支以及关联方之间的付款。另

^[23] 文献：德勤：《塞尔维亚经商须知》

外，塞尔维亚的常设机构应支付给非居民总部的借款利息及相关成本不作为该常设机构的费用税前列支。

- 特许权使用费被认作为营业费用可以全额税前抵扣。塞尔维亚的常设机构应支付给非居民总部的特许权使用费不作为该常设机构的费用税前列支。
- 服务和管理费，可按损益表所列金额进行税前抵扣。
- 研究和开发费，可按损益表所列金额进行税前抵扣。

不可进行税前扣除的费用包括：

- 无记录证明的费用
- 评估个人（债权人）提出的索付要求
- 赠送政治机构的礼品
- 无记录证明的馈赠礼品和其他广告宣传品，或馈赠关联方的礼品
- 未及时纳税、捐赠和缴纳其他公共费用而支付的利息
- 罚款
- 非业务活动发生的费用
- 财产损失发生的费用，不可抗力的情况除外
- 因工人退休、中止劳动合同而未付的多余补偿金
- 关联方之间产生的逾期利息

限额税前扣除的费用包括：

- 在满足要求的情况下，与医疗、教育科学、人道主义（包括紧急救援）、宗教、环境保护和体育、社会保护组织捐助有关费用的最高扣除限额为收入总额的 5%。
- 与文化有关的投资的最高扣除限额为收入总额的 5%。
- 支付给商会和其他协会的会费（政党除外）的最高扣除限额为收入总额的 0.1%。
- 广告和促销支出的最高扣除限额为收入总额的 10%。
- 业务招待费的最高扣除限额为收入总额的 0.5%。

一 财产税、由雇主缴纳的社会保险，其他非依赖于公司运营成果的费用和公共开支可以全额进行税前抵扣。

依据资产适用的不同的年折旧率，可将资产分为五类。第一类为不动产，按照直线法进行折旧，适用的年折旧率为 2.5%。其余四类资产则按照余额递减法进行折旧，年折旧率分别为 10%、15%、20%和 30%。

亏损企业的资产也应计提折旧。

只有资产的法定所有人可以对资产计提折旧。根据会计法规定，资产实际使用的次月起开始计提折旧。但是由于不可抗力而导致资产毁坏，允许停止计提折旧。

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

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

商标、专利、版权、模型和特许经营权按 10%进行摊销。

商誉，从税务角度商誉不被确认为资产，不折旧不摊销。

其他资产，视频游戏、光盘、数字多功能光盘等年折旧率为 30%。

不动产的销售价格高于净计税价值将产生资本利得。资本利得是销售价格和经折旧的购买价格之间的差异。不论纳税人是否产生应税收入或损失，资本利得均应纳税。机器设备的销售价格和账面净值的差异作为一般应税收入（即不属于资本利得）。

对于可结转的多余折旧，无特殊规定。

④ 亏损弥补

税收亏损可向以后 5 年结转并抵扣相应收益，但不可以向以前年度结转。因合并和企业法律形式的变化产生的亏损可结转。因分割或分立导致的亏损，可以在分立公司和被分立公司之间分配。

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

⑤特殊事项的处理

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

(6) 应纳税额

(6.1) 计算方法

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

(6.2) 列举案例

塞尔维亚居民公司获得来源于国内外所得公司所得税计算举例（以 2016 年为例）

表 3 居民企业公司所得税计算表

项目	金额/RSD
损益表所载经营所得/损失	1,000,000
调增 (+)	
折旧/摊销	0
非经营性费用	20,000
免税收入相关费用	0
不可抵扣的利息（因资本弱化等规定）	30,000
转让定价调整	0
视同收入（如平衡费用）*	0
一般性计提	0
不允许扣除的应付账款	0
反避税规则	0
特别性排除：	
-娱乐费用	10,000
-不允许扣除的管理费用/技术费	0
-法律服务费	0

中国居民赴塞尔维亚投资税收指南

-贿赂/罚款	0
-不可抵扣的赠与	0
-不可抵扣的税费	10,000
-其他	35,000
全部调增金额	105,000
调减(-)	
免税收入	-120,000
视同费用(如平衡费用、视同利息)	0
折旧/摊销	0
转让定价调整	0
不属于本年度的应税收入	0
税收优惠抵扣(如出口、研发)*	0
其他	0
全部调减金额	-120,000
调整	
亏损抵减	-25,000
集团合并纳税抵减	-10,000
适用于该收入的费用*	0
其他	0
全部调整	-35,000
应纳税所得	950,000
税率: 15%	税负:
	142,500
应纳税额	142,500
税收抵免	
预付款抵免	-30,000
预提税抵免	0
外国税收抵免	0
税收激励	-5,000
抵免总额	-35,000
应纳税额	107,500
替代性最低所得税	0
费用*	0
最终应纳税额	107,500

*假设其他费用为零

(7) 合并纳税

合并纳税规定：塞尔维亚居民企业可以选择合并纳税，以集团为单位提交一份合并申报表，前提条件是母公司直接或间接持有子公司75%以上的股权，可组成合并纳税集团。合并纳税集团内各成员企业有义务按其份额单独申报纳税，母公司向主管税务机关申请并以集团公司名义进行合并纳

税申报。一旦采取了合并申报制，至少五年内不得变更。非居民企业不可选择合并纳税。集团内各公司间的盈亏可以相抵。企业在合并纳税前产生的损失可以被用于抵消收益，抵消后的所得或损失用于合并纳税。

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

(8) 其他

① 公积金

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

② 准备金

准备金是关于有到期日和具体应纳金额的不确定负债。

坏账与呆账准备，对个别应收账款的冲销，除了债务人与债权人同为一人的情况下，如满足以下条件，可以被确认为费用：1) 确实无法收回；2) 有证据显示对债务人提出法律诉讼程序，或扣押财物，或应收账款已经在清算或破产程序中进行了申报。

若对个别债务人进行法律程序所产生的成本（例如：诉讼费用）超过索赔金额，对该债务人冲销的应收账款在任何情况下均可以被认定为费用。

重组或财务重组过程中对个别应收账款的冲销也可被确认为费用。

另外一种方法，若此应收账款超过到期日期至少 60 天，相应的准备金是税前抵扣。每一笔应收账款均应计提准备金。

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

应收账款的销售产生的损失应被确认。

为自然资源的更新，质保期成本，留存的保证金和押金而产生的长期准备金应该被确认为费用。

其他准备金，依照法律规定，强制性的准备金应被确认为费用。

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

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

③资本利得

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

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

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

只有当资本利得真正实现时才需应税，例如资产处置以获得对价。

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

资产利得的递延纳税，资本利得通常随着公司重组（例如合并或分立）而递延。税负随后将发生，例如，当新的法人出售接管的资产时。如果被转让公司的所有者收取新公司的股票以及现金（不超过正常股票或奖金的10%），将发生同样的递延。

2.2.2 非居民企业

（1）概述

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

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

(2) 所得来源地的判定标准

塞尔维亚公司所得税并无独立的条文规定关于所得来源地的判定标准，可根据所得的不同性质判定所得来源地，具体如下：

①经营所得

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

②股息、利息、版税

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

③不动产或动产租金收入

就位于塞尔维亚境内的不动产或动产所付的租金应被认为是来源于塞尔维亚。

④资本利得

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

(3) 税率

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

(4) 征收范围

非居民企业应就其通过设立在塞尔维亚的常设机构所获得的经营所得在塞尔维亚缴税，除此之外，还应就来源于塞尔维亚的某些支付缴纳预提所得税（详见2.2.2（7））。

（5）应纳税所得额

①非居民企业构成常设机构

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

②非居民企业不构成常设机构

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

（6）应纳税额

应纳税额=应纳税所得额 x 税率

（7）预提所得税

对非居民的某些支付（股息、股票利润、版税、利息、资本收益、房地产和其他资产的租赁支付）征收 20% 的预提税。避免双重征税条约有关预提税的条款将采用。但是非居民必须证明是居住在条约所包括的国家内，并提交居住国家出具的有效文件。

股息，塞尔维亚居民企业向另外一家塞尔维亚居民企业发放的股息免缴公司所得税。非居民企业需就其收到的股息缴纳 20% 的预提税，除非税收协定给予更低的税率。向优惠税率地区居民个人支付的款项适用 25% 的预提税。

利息，非居民企业需就收到的利息缴纳 20% 的预提税，除非税收协定给予更低的税率。向优惠税率地区居民个人的支付适用 25% 的预提税。

特许权使用费，非居民企业需就收到的特许权使用费缴纳 20%的预提税，除非税收协定给予更低的税率。向优惠税率地区居民个人的支付适用 25%的预提税。

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

技术服务费无预提税。

支付给非居民企业的动产和不动产的租金适用 20%的预提税，除非税收协定给予更低的税率。财产租赁所得以及支付给税收优惠地区居民个人的服务费适用 25%的预提税。

（8）亏损弥补

非居民企业构成常设机构的情况下，亏损弥补同居民企业规定。

（9）特殊事项的处理

居民纳税人有义务就支付给非居民纳税人的股息、利息、版税、租金收入、娱乐或运动收入进行代扣代缴。如果非居民纳税人收到的股息、利息、版税、娱乐或运动收入、不动产或动产租金是支付给其在塞尔维亚的常设机构，则该支付不须缴纳预提所得税。

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

2.3 个人所得税

塞尔维亚居民纳税人需就其在全球范围的所得纳税；非居民纳税人仅就其来源于塞尔维亚的所得纳税。

塞尔维亚《个人所得税法》制定于 2001 年，截至 2017 年 2 月 15 日已修订总计 17 次。塞尔维亚个人所得税采用分类税制体系，在每一个类别下面单独计算净所得，并计算相应的应纳税额。但是，每一个类别的净所得，在扣除了分类个人所得税和社会保障金（不包括资本利得、股息、开放式

投资基金所得、利息、保险金及彩票所得)之后,相加总值若超过某个特定的数值,便会根据累进税率加征年度所得附加税。该附加税在公历年度结束之后加征,须在次年5月15日之前缴纳完毕。

2.3.1 居民纳税人

(1) 判定标准

本国法律下税收居民的定义:从税收的角度考虑,居民是指在塞尔维亚拥有居所、营业中心或重大利益的个人,或在一个税收年度内累计在塞尔维亚居住时间超过183天的个人。

夫妻双方为独立纳税人,不以家庭为单位合并纳税。

合伙企业(普通合伙和有限合伙)被视为独立纳税人。

(2) 征收范围

① 应税所得

根据塞尔维亚所得税法,个人收入类型包括:

- 雇佣收入;
- 营业收入;
- 特许权使用费收入;
- 投资收入;
- 资本利得;
- 其他收入。

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

依据塞尔维亚个人所得税的相关法律,个人的净所得除适用分类所得税制外,还适用补充所得税制,即在一个公历年度结束时,居民纳税人对分类的各种净所得应汇总纳税。2015年度的免征额为RSD2,201,220,即三倍的年平均工资收入。居民纳税人在一个纳税年度取得超过三倍年平均工

资的收入，则需就全球范围所得缴纳补充所得税。若非居民纳税人的塞尔维亚来源收入超过上述标准，也需要缴纳补充年度所得税。

②不征税所得

根据塞尔维亚个人所得税法第 9 条规定，以下事项所产生的收入不征个人所得税：

- 残疾退伍军人补助；
- 父母与子女补助；
- 因受另一个人帮助与抚养而获得的补助及残疾补助；
- 失业补助；
- 依法发放的生活补助；
- 除了工资薪金补偿以外的健康保险补助；
- 产品保险赔偿，不包括利润赔偿和个人保险赔偿，除非这些赔偿是由过错方为弥补损失而支付；
- 针对重大损失的赔偿，不包括利润赔偿或工资薪金赔偿；
- 对死亡雇员及其家属或退休雇员发放的补助，不超过 RSD35,000；
- 自然灾害或极端事件所造成的破坏或财产损失补助；
- 有组织的福利与人道主义援助；
- 学生补助与贷款，每月不超过 RSD6,000；
- 业余体育俱乐部根据相关体育法规向业余运动员发放的餐补，不超过 RSD5,000；
- 青少年违法犯罪者在少管所监禁过程中的工作报酬；
- 精神病院病人的工作报酬；
- 选举或人口普查工作人员的工作报酬；
- 法定老年补助与残疾人补助金；
- 法定最低退休金金额；
- 雇主根据劳动法规定支付给被解雇员工的离职金，不超过法律规定的最高限额；

- 私有化改制过程中根据政府规划被解雇的员工所获得的补偿金，最高不超过相关政府规划所规定的数额，但如果是被解雇者超过 50 岁，则无此限额；
- 对维持生计者的报酬，以及为帮助其家庭成员发放的补助；
- 向塞尔维亚军队现役军人、军事学院和军事中学的学生以及储备军官训练学校学员发放的报酬；
- 警察中学学生依法获得的报酬；
- 根据国家、自治省及地方政府预算发放的农业促进补助，该补助支付给获得农业和林业收入、开办农场的纳税人，根据特别规定汇入他们的专门账户；
- 获得农林业、土地作业收入的纳税人以及农业户纳税人的增值税退税；
- 奖学金以及教育类竞赛的奖金。

③免税所得

根据塞尔维亚所得税法规定，以下收入可享受免税：

免税所得：

- 自愿退休金和残疾保险，和自愿健康保险的额外奖励，每月最高额度 RSD5, 589；
- 销售纳税人连续持有至少 10 年的资产取得的资本利得；
- 销售政府债券和信用债券取得的资本利得；
- 继承财产取得的资本利得，继承人是死者第一继承人（例如，直系子女，配偶和父母）；
- 离婚得到的资本利得；
- 转移资产取得的资本利得，受让人是转让人的第一级别受让人；
- 关于销售不动产取得的资本利得，如果纳税人将该收益再投资于购买公寓或房屋或符合法律标准的改善其或其家庭生活条件，并且需在销售日起 90 天内再投资该收益。如果再投资是在销售日

后 12 个月内，资本利得税可以被退回。如果一部分资本利得用于上述目的，可按照比例得到税收抵免；

- 两个自愿养老基金账户之间的资产转移取得的资本利得；
- 彩票中奖单笔额度最高 RSD11, 344。

(3) 税率

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

塞尔维亚居民的全球净所得（非居民纳税人的净塞尔维亚来源所得）如超过规定的免征额，须申报补充年度所得税。超过免征额的工资收入适用 10%和 15%的累进税率。10%税率适用于净所得（减除津贴后）不超过六倍年平均工资收入的部分（2015 年度为 RSD4, 402, 440）；15%税率适用于净所得超过六倍平均工资收入的部分。

(4) 税收优惠

对纳税人出售其拥有 10 年及以上的资产的收益予以免税

纳税人自用的房产享受 50%的不动产税减免，最高限额不可超过 RSD20, 000。

对于非塞尔维亚籍个人，年收入低于当地平均工资六倍的，按照 10%税率纳税，高于六倍的按 15%税率缴纳。在此基础上，可按个人收入 60%的基数纳税，家庭成员可按收入 85%的基数纳税，但免税收入总体不超过个人应税收入的 50%。

(5) 税前扣除

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

纳税人所供养的家庭成员可享受个人所得税项减免。居民纳税人缴纳补充所得税的情况下，两项标准的津贴可在应税所得中扣减，包括基本个

人津贴，2015 年度为 RSD294,496（年平均工资收入的 40%），每位家属的津贴，RSD110,061（年平均工资收入的 15%），津贴总额应不超过应税收入的 50%。

（6）应纳税额

（6.1）计算方法

应纳税额=应纳税所得额*适用税率

①雇佣所得

雇佣所得的税基为每月实际支付金额扣除 RSD5,000。

②农林业所得

农林业所得的税基通常为测算所得，如纳税人选择适用实际所得，则以实际所得为税基。其中，测算所得指土地或不动产登记处设定的土地和林地的农业生产单位产量，该产量不因土地和林地是否实际投入使用而变化。

③独立劳务所得

除法律另有规定外，独立劳务所得的税基为应税利润。应税利润指对纳税人会计利润进行税务调整后的金额，该会计利润应根据国际会计标准（若纳税人采用复式记账法）或《个人所得税》第 49 条规定的标准（若纳税人采用单式记账法）计算。

④版权、著作权及其他工业产权所得

除法律另有规定外，版权、著作权及其他工业产权所得的税基应为纳税人毛收入扣除与该收入相关的费用之后的金额。

⑤资本孳息

资本孳息指贷款、储蓄或其他存款的利息收入、股息收入、雇员期权或其他参与公司利润分配的收入、开放投资基金收入。利息收入的税基为利息金额，同时还包括出售折扣债券的卖出价与买入价之差；股息收入的税基为实际支付的股息金额；雇员期权或其他参与公司利润分配的收入税基为从公司资产中扣除并分配给纳税人的财产份额；开放投资基金收入

的税基是纳税人基于参与基金的份额所获得的分红收入。如果相关收入以非金钱形式支付，其价值应参照公允市场价确定。

⑥ 不动产所得

不动产所得指不动产租赁所得，包括土地、居民与商业建筑及其组成部分、公寓及其组成部分、商业场所和车库。不动产所得的税基为毛收入减去标准费用扣除额，后者不得超过毛收入的 20%。在租赁住房、房间或床位给旅客的情形下，如果租金已包含旅客应付的税款，则该扣除限制比例提高到 50%。纳税人可申请根据实际费用进行扣除，前提是他必须提供证据证明实际费用的发生。

⑦ 资本利得

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

⑧ 其他所得

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

⑨ 补充年度所得税

补充年度所得税的税基为毛收入扣除以下项目：（1）若为纳税人自己所缴的补充所得税，应扣除国家统计局公布的塞尔维亚年度平均工资薪金的 40%；（2）若为家庭成员所缴的补充所得税，应扣除国家统计局公布的塞尔维亚年度平均工资薪金的 15%。上述扣除不得超过毛收入的 50%。

(6.2) 列举案例

雇佣所得分类所得税计算举例（以 2017 年为例）

表 4 居民个人雇佣所得个人所得税计算表

	项目	金额/RSD
(1)	月度毛收入	500,000.00
(2)	通勤费用报销	5,000.00
(3)	可扣除通勤费用	(3,725.00)
(4)	应税雇佣收入 ((1)+(2)-(3))	501,275.00
(5)	月度扣除	(11,790.00)
(6)	雇佣收入税基 ((4)-(5))	489,485.00
(7)	应纳税额 ((6) x 10%)	(48,948.50)
(8)	法定社保*	267,280.00
(9)	可扣除社保费用 ((8) x 19.9%)	(53,188.72)
(10)	月度净收入 ((1)-(7)-(9))	397,862.78
(11)	雇主社保缴纳	47,843.12

*根据国家数据局公布的最新数据，社保最高金额为月平均工资的5倍。上述计算中月平均工资为 RSD53,456.00。

补充年度所得税计算举例（以 2016 年为例，官方公布的年度平均工资为 RSD761,688）

表 5 居民个人补充年度所得个人所得税计算表

项目	金额/RSD
年收入总额 (12 x (月净工资+通勤费用超过可扣除限额的部分))	4,787,091.08
免税门槛 (3 x 761,688)	(2,285,064.00)
应纳税所得	2,502,027.08
基本个人补助 (40% x 761,688)	(304,675.20)
2位家属补助 (2 x 15% x 761,688)	(228,506.40)
应纳税所得	1,968,845.48

表 6 个人所得税税率表

不超过塞尔维亚年度平均工资6倍的部分 (RSD 4,570,128.00)	10%
超过塞尔维亚年度平均工资6倍的部分 (RSD 4,570,128.00)	15%
应纳税额: 10% x 1,968,845.48 = RSD 196,884.54	

(7) 其他

资本利得应按 15%税率征税。

2.3.2 非居民纳税人

(1) 判定标准及扣缴义务人

非居民纳税人指在塞尔维亚没有居所、营业中心或重大利益的个人，以及在一个税收年度内累计在塞尔维亚居住时间不超过 183 天的个人。

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

(2) 征收范围

非居民纳税人仅就来源于塞尔维亚的所得缴税。除非特别指明，非居民纳税人适用前述一般所得税规则。自 2013 年起，非居民纳税人在 2013 年及以后年度的所得也应在塞尔维亚缴纳补充年度所得税（详见 2.3.1 (3)）。非居民纳税人所缴的预提所得税为最终税负。版税的一揽子扣除规定也适用于非居民纳税人。

① 雇佣所得

没有针对非居民纳税人雇佣所得的特别规定。但是在借调的情形下，不允许适用每月 RSD11,790 的扣除。换言之，该扣除只适用于根据塞尔维亚劳动法规定雇佣的员工。借调的雇员（即非居民雇主派往塞尔维亚工作的非居民雇员，该雇员在塞尔维亚境内为其雇主服务）必须根据《个人所得税法》第 100a.2 条就其来源于塞尔维亚的雇佣所得申报 10% 的所得税，同时不得适用每月 RSD11,790 的扣除。

② 经营所得

没有针对非居民纳税人经营所得的特别规定。对于没有注册为企业的非居民纳税人，其可能根据特定收入类型（如租金或版税收入）或其他收入（如果相关收入未包括在任何一个收入类别里）缴纳所得税。

③ 投资所得

没有针对非居民纳税人投资所得的特别规定。

④ 其他收入

没有针对非居民纳税人其他所得的特别规定。

⑤资本利得

没有针对非居民纳税人资本利得的特别规定。

(3) 税率

非居民纳税人获得以下收入应适用预提所得税，其税率规定如下：

①股息

股息的税基是股息毛收入，非居民纳税人的预提所得税税率为 15%。

②利息

利息的税基是利息毛收入，非居民纳税人的预提所得税税率为 15%。

③版税

版税的税基是版税毛收入减去一揽子费用扣除额，非居民纳税人的预提所得税税率为 20%。

④其他收入

非居民纳税人其他收入的税基与居民纳税人的规定一致：

-保险金的预提所得税率为 15%；

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

(4) 税前扣除

见 2.3.2.3。

(5) 税收优惠

无。

(6) 应纳税额

除非特别规定，非居民纳税人个人与居民纳税人个人适用的个税计算方法相同。

(7) 其他

扣缴义务人在为非居民纳税人代扣代缴预提所得税时，应适用相关税收协定中的条款，非居民纳税人有义务证明他是另一方缔约国的居民并且

他是相关所得的实际所有权人。非居民纳税人应出具由另一方缔约国有关机关认证的居民身份证明，证明的格式应与相关程序行政法规的规定一致。如果扣缴义务人因试图适用税收协定规定而在上述条件未满足的情况下少缴预提所得税，则扣缴义务人有责任补齐税款。

2.3.3 其他

(1) 社会保障税

依据塞尔维亚强制性社会保险法律规定，塞尔维亚雇主应为员工缴纳社会保险，其中包括养老金与残疾保险、医疗保险及失业保险，由雇主为员工缴纳的社保比例为 18.9%，雇员自行承担的社保比例为 20.9%，由雇主代扣代缴，三项社保的计提比例分别为雇员工资的 12%、6.15%和 0.75%。

自雇人士需缴纳的社保包括养老金与残疾保险、医疗保险及失业保险，比例分别为 26%、12.3%和 1.5%，合计为 39.8%，可选择以工资收入为基础缴纳也可选择以应税商业收入为基础缴纳。

外派人员的社保缴纳，若塞尔维亚与外派国有协议约定，则外派人员可不在塞尔维亚缴纳社保。

(2) 继承税和赠与税

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

塞尔维亚不是继承税和赠与税相关的税收协定的缔结方。

(3) 不动产税

拥有房地产产权的个人和法律主体应缴纳不动产税，包括房屋、公寓、营业场所等建筑物，以及建筑用地、农业用地及森林用地等。

对房地产的“登记价值”征收房地产税，适用 0.3%到 2%的累进税率。

《财产税法》中列明的财产转让适用 2.5%的税率，即房地产、知识产权等的转让。

2.4 增值税

2.4.1 概述

(1) 纳税义务人及扣缴义务人

塞尔维亚于 2005 年 1 月 1 日开始适用增值税。增值税法遵从欧盟指令 2006/112 原则。

增值税的纳税人为在塞尔维亚境内独立从事生产经营活动过程中提供货物（货物供应）及劳务服务（劳务供应），或进口货物的法律实体和个人。

(2) 征收范围

货物供应，根据塞尔维亚增值税法，是指转让有形财产的所有权的处置权利。水、电、气体和热能被认为是货物。

货物供应，具体包括以下内容：

- 向国家、省（州）、地方机关有偿转让有形财产的处置权；
- 交付分期付款的货物，货物所有权在最后一期款项支付后转移；
- 交付租赁合同下的货物；
- 交付佣金合同下的货物；
- 交付委托合同下的货物；
- 转让工程建筑物或经济上可拆分的建筑物单元的处置权；
- 转让工程建筑物或经济上可拆分的建筑物单元的份额；
- 货物或劳务的货物交换；
- 交付由供应商提供原材料并完成生产或组装的货物，如供应商提供的原材料为非辅助性材料；
- 视同货物供应的情况：1) 为纳税人股东或员工或其他个人免费提供的构成纳税人商业活动资产的自用货物，且该货物的上一环节的增值税可以被全部或部分抵扣，不考虑抵扣是否已经实现；2) 货物和原材料的浪费、损耗以及亏损超出法定的部分。

劳务供应，符合下列条件的劳务服务，属于增值税应税范畴：

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

视同劳务供应的情况：1) 纳税人股东或员工或其他个人使用的构成纳税人商业活动资产的自用货物，以及用于纳税人非经营活动的货物，且该货物的上一环节的增值税可以被全部或部分抵扣，不考虑抵扣是否已经实现；2) 货物和原材料的浪费、损耗以及亏损超出法定的部分。

为纳税人股东或员工或其他个人免费提供的服务，以及为纳税人非经营活动免费提供的服务。

进口货物，塞尔维亚增值税法规定，货物进口指向塞尔维亚关境内进口货物。

(3) 税率

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

下述供应货物和进口货物适用 10%的税率：

- 基本食品（牛奶、面包、糖、蜂蜜、脂肪、大豆及橄榄油，可食用动植物油等）；
- 新鲜及冷冻的果蔬和肉类、蛋类；
- 动物和人类使用的药物；
- 矫正和假肢工具，包括外科手术植入人体的医疗器械；
- 医疗透析设备；
- 肥料、杀虫剂、种子饲料等；
- 教科书和教学用具；
- 每日新闻报纸；

- 书籍、专题和连续出版物；
- 木柴；
- 酒店、旅馆、招待所、休闲中心、露营的住宿服务；
- 公共服务设施；
- 天然气；
- 供暖设备。

2.4.2 税收优惠

塞尔维亚有 12 个自由贸易区，在自由贸易区内的项目免除增值税。

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

对商品出口及服务出口，免征增值税。

2.4.3 应纳税额

(1) 销售额/营业额的确认

根据塞尔维亚增值税法第 17 章，提供货物或劳务的应税金额为供应商从接收方或第三方取得或将要取得的对价，包括任何直接或间接同货物或服务的价格相关的补贴，以及消费税、关税和其他进口税负，不包括增值税。应税金额也包括供应商收取的所有附带发生的费用（佣金、包装费、运输费和保险等）。

应税金额不包括：1) 向接收方提供货物或服务时给予的折扣；2) 纳税人以他人名义或为他人代为收取的款项金额。

根据塞尔维亚增值税法第 19 章，进口货物的应税金额为完税价格，包括消费税、关税，其他进口税负及公共支出，不包括增值税，以及直至运输至塞尔维亚境内所发生的辅助性成本费用。

(2) 应纳税额的计算

当期应纳税额=当期销项税额—当期进项税额

2.4.4 其他

(1) 纳税地点

① 货物提供的纳税地点

根据塞尔维亚增值税法第 11 章，下列情况视同货物提供：

需运输的货物，行为发生地为货物起运地；

需供应商组装或安装的货物，行为发生地为货物组装或安装地；

无需运输的货物，行为发生地为货物供应时货物所在地。

货物供应在塞尔维亚境内，但供应商为外国实体（例如，未在塞尔维亚构成常设机构或无经营分支的法人），该实体有义务指定税务代理。如果未指定，将适用反向收费机制。

② 劳务提供的纳税地点

根据塞尔维亚增值税法第 12 章，通常情况，劳务发生地为提供劳务方的机构所在地。如果纳税人是通过分支单位（例如酒店）提供劳务，则劳务发生地为提供劳务所在地。以下为劳务发生地的特殊情况：

- 不动产所在地（与不动产相关的服务）；
- 服务实际发生地（文化、艺术、教育、科学或体育，以及运输或辅助性服务等领域）；
- 运输服务发生地；
- 服务接收方接收服务所在地。

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

③ 进口货物的纳税地点

根据塞尔维亚增值税法第 13 章，进口货物发生地被认为是货物进入塞尔维亚关境的地点。

货物进口至塞尔维亚境内，但进口商为外国实体，则其被认为是税收债务人。

(2) 纳税时间

根据塞尔维亚增值税法第 14 章，货物供应的纳税时间：

- 向客户或第三方运送货物时；
- 接收人从供应商提取经组装或安装的货物时；
- 如果货物无需运输情况下，货物所有权转移至服务接收方时。

根据塞尔维亚增值税法第 15 章，服务供应的纳税时间为服务提供完成时，或者持续提供服务，或在特定时间段内，协商期间的结尾。若为特定服务开具定期发票，这些服务则被认为是整个服务期间的最后一天提供。

根据塞尔维亚增值税法第 15 章，货物进口发生时间为货物实际进入塞尔维亚关境内的时间。

根据塞尔维亚增值税法第 16 章第一款，增值税纳税义务产生（即反映在增值税纳税申报表的时间）以下列时间孰早为准：

- 提供货物或劳务时；
- 收到款项时，如收到部分或全部预付款；
- 进口货物的关税义务发生时。

（3）增值税的免征

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

（4）进项税额抵扣

根据塞尔维亚增值税法第 27 章，进项税额是采购货物、服务以及进口货物时在上一环节计算或缴纳的增值税，纳税人可以用以抵扣增值税销项税额。

根据塞尔维亚增值税法第 28 章，纳税人有权利抵扣从塞尔维亚境内购买或进口的货物的进项税额，包括为经营活动采购的设备和建筑物，或为提供以下商品和服务所接受的服务：

- 应缴增值税的货物和服务的供应；
- 适用增值税零税率的货物和服务的供应；

- 境外提供的货物和服务，如果在塞尔维亚境内提供该服务或货物，则有权抵扣进项税。

如果纳税人取得下列资料，则其有权抵扣进项税额：

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

纳税期间内，满足上述条件，纳税人可以利用以下项目的进项税额作抵扣：

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

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

根据塞尔维亚增值税法第 29 章，在下列情况下，纳税人无权进行进项税额抵扣：

- 采购、生产和进口客用汽车、摩托车、游轮、船只和飞机，存放它们的货物、零件、燃料和消耗品产生的存储费，以及租赁费、维护费、修理费和其他关于使用这些交通工具的服务费用。但当纳税人用这些交通工具和其他规定的货物以出售或租赁，提供运输服务或驾驶培训为目的，则可抵扣进项税额；
- 纳税人的业务招待费；
- 购买或进口地毯、电子家用电器、电视、无线接收器、艺术品、工艺品和其他用于办公家具装饰的费用。

纳税期间内，可抵扣的进项税额超过销项税额时，超过的进项税额将于 45 天内被退还，对于以出口货物或服务为主的纳税人，进项税额自纳税申报表截至日 15 天内退还。但纳税人仍可通过纳税申报，选择将超过部分的进项税额结转至下一个纳税期间利用。

2.5 关税

2.5.1 概述

(1) 纳税义务人

根据塞尔维亚《海关法》第 89 条规定，海关申报人可以是任何可以出示海关程序所涉货物及所需证件的人，或任何其他代表该人行事的人。如果申报将向某个特定的人施加义务，则应当由该人亲自或委托他人办理申报。申报人必须是在塞尔维亚成立的法人或塞尔维亚居民，除非相关申报涉及转运或临时进口，或相关申报仅是偶然发生且海关认为有理由允许该申报。^[23]

(2) 征收范围及税率

塞尔维亚海关每年公布新的海关税则表作为海关法的附属文件，税则表中分别列出自主关税、协议关税、优惠关税、减让关税及零关税等不同的税率。依据关税税则规定，海关注册税为报关基数的 0.5%。塞尔维亚的平均关税率为 12%，税率的幅度为 0-30%。

按塞尔维亚海关关税法律规定，与塞尔维亚签订最惠国条款的国家可以享受最惠国待遇，适用优惠的通关税率。从其他国家进口商品，关税税率将提高 70%。

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

表 7 塞尔维亚主要商品的进口关税

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

^[23] 《塞尔维亚共和国海关法》

（4）制度演变

塞尔维亚所在地区现存最早的海关法是公元 1277 年的 Dubrovnik 海关条文及相关的案例和其他书面法律渊源。经过漫长的演变，1883 年，塞尔维亚制定了第一部《海关和一般海关关税法典》。1899 年 1 月 23 日，第一部塞尔维亚王国海关法出台，规定了详细的海关清关程序，并提供了货物仓储与发生错误时退还关税的程序。当时南斯拉夫王国也适用同一部海关法，仅有细微差别。二战之后，这个百废待兴的国家在 1945 年出台了第一份关于海关事务的规定。之后，1959 年的新海关法规定了海关优先待遇与特定种类进口货物的免税待遇。随着现代化的不断推进，1973 年塞尔维亚颁布了新海关法，其最大的特点在于对铁路与公路运输行业进行了全面的规定。其后，海关法分别在 1976、1979、1982、1984 年被修订，以适应不断变化的经济社会与现代海关需求。^[24]

现行海关法在 2010 年 3 月 3 日生效，是塞尔维亚海关法与欧盟规定相统一的重要一步，涉及海关程序的标准化以及海关执法的现代化。自从 1987 年南斯拉夫签订并批准《商品名称及编码协调制度的国际公约》，关税税则也在不断演变以适应现代社会的技术发展。塞尔维亚关于货物分类的关税税则与《欧盟统一海关关税命名法》一致，并且根据《商品名称及编码协调制度的国际公约》在不断修改、调整。

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

^[24] 塞尔维亚海关网站：<http://www.upravacarina.rs>

2.5.2 税收优惠

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

(1) 除小轿车、游戏机与赌博机外，外商作为股本投入的进口设备免进口关税；

(2) 塞尔维亚不生产的设备（需提供商会证明），具备以下理由进口，可免进口关税：①为替换在自然灾害、火灾、爆炸、武装冲突或交通事故中毁坏的设备；②为直接服务于科研、教育与文化、保健、残疾人专业培训及就业相关工作；③为直接保护人类生存环境；④为完成与外商长期生产合作合同而进口的原材料、半成品、构件及成品可享受全免关税或减免50%关税的优惠待遇，但前提是必须是塞尔维亚商会证明上述产品在塞尔维亚不生产，或生产的数量有限或产品质量达不到规定要求。

进口原材料和半成品免征关税。适用于产品全部出口的项目和在自由贸易区内项目。

投资设备免关税。适用于外资项目中作为投资的进口设备。

2.5.3 应纳税额

应纳税额=进口货物完税价格 x 所适用的关税税率

2.6 其他税（费）

2.6.1 消费税

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

2.6.2 环境税

塞尔维亚当地政府对以下企业和个人征收环境保护及改善费用：

- 利用公寓、营业场所、土地从事营业活动的业主或承租人；
- 进行对环境有破坏的法律实体和企业家；

- 从事运输石油和石油衍生物、原材料、化工产品和中间化学产品及其他危险品的卡车所有者。

环境保护及改善费用适用的最大税率是：

- 商业用房每平米 RSD2.64，公寓每平米 RSD0.87；
- 非环保企业销售原材料、原材料中间产品的年收益 0.4%；
- 运输的石油、石油衍生物或其他危险物品每吨 RSD100。

环境污染税是对污染环境者征收，环境污染者通过以下方式污染环境：

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

2.6.3 当地公众设施费用

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

地方公共设施费是对地方范围的公司总部及运营部门征收的费用。

小型法律实体和创业企业可以免征公共设施费用。

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

2.6.4 不动产税

不动产税，针对遵循国际会计准则 IAS 和 IFRS 公允价值会计准则的纳税人，塞尔维亚政府对位于其境内的房地产征收不高于上年度 12 月 31 日房地产公允市价 0.4% 的不动产税。

2.6.5 社会保障税

社会保障税，雇主须支付社会保险，具体包括养老金与残疾保险费、健康与失业保险费，计提比例分别为雇员工资的 12%、5.15% 和 0.75%。

2.6.6 印花税

印花税，印花税依据应税经济凭证的价值征收。如经济凭证无价值，则按统一费率征收。

2.6.7 财产转让税

财产转让税，《不动产税法》规定的转让项目，比如不动产、知识产权等的转让，需缴纳 2.5% 的转让税。

第三章 税收征收和管理制度

3.1 税收管理机构

3.1.1 税务系统机构设置

塞尔维亚税务机关隶属于塞尔维亚财政和经济部，由大约 180 个职能单位构成^[25]。

3.1.2 税务管理机构职责

塞尔维亚的税务机关是国家行政机关，负责决定、控制管理及征收公共税收，具体职责包括：纳税人的税务登记管理及合并纳税登记管理；依法决定税务事项；依法履行税务控制职责；税款的常规征收及执行；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以避免双重征税；开发税务信息系统；管理税务会计；计划及执行税务人员的培训；依法为纳税人提供专业协助；保持税务工作的透明度；依法履行其他涉税相关的行政职能^[26]。

3.2 居民纳税人税收征收管理

3.2.1 税务登记

根据塞尔维亚税收征管法，企业、组织和个人有义务向税务局申请纳税识别号，包括：居民法人、不具有法人资格的机构和组织、非居民企业的常设机构，以及获得收入或拥有应税财产的自然居民等。

根据税收征管法第 28 条规定，不同类型的纳税人税务登记的地点和时限有所不同，例如被确认为大规模纳税人的法人的登记应由主管大规模纳

^[25] 塞尔维亚税务局网站：<http://purs.gov.rs/en.html>

^[26] 塞尔维亚共和国财政部网站：<http://www.mfin.gov.rs>

税人的税务机关负责，非居民法人的常设机构根据常设机构所在地向当地的税务机关提交登记申请等。

纳税人均应根据规定及时提交税务登记申请。税务机关应给满足条件的税务登记的申请人提供登记证明。如果纳税人未能提交登记申请，税务机关应当依据职权，根据可获得的信息给纳税人分配一个纳税识别号。

3.2.2 账簿凭证管理制度

(1) 账簿设置要求

根据塞尔维亚税收征管法第 37 条，居民企业法人、外国企业的代表处、居民企业海外子公司、非居民企业法人的常设机构和创业企业，均应当遵从会计法建立会计账簿。会计账簿应使用塞尔维亚语。如会计账簿未使用塞尔维亚语，纳税人应根据税务机关的要求，附上经核准的翻译件，费用由纳税人自行承担。

税务机关有权利查阅纳税人财会系统中的财务数据。

(2) 会计制度简介

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

(3) 账簿凭证的保存要求

依法规定，法律实体有义务保存财务报告至少 20 年，主账簿和日记账至少保存 10 年，辅助账簿至少保存 5 年。

(4) 发票等合法票据管理

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

允许针对预付款开具发票，预付款在最终结款金额中可抵扣。

增值税发票应当包含以下信息：

- 名称、地址和纳税人识别号——发票开具方；

- 开票地点、开票日期和发票号码；
- 名称、地址和纳税人识别号——发票接受方；
- 货物或服务的类别、数量；
- 销售货物或者服务的时间、预付款金额；
- 计税基数；
- 适用税率；
- 增值税额；
- 增值税减免的说明；
- 申请递延纳税的说明。

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

3.2.3 纳税申报

(1) 公司所得税

一般而言，纳税年度与公历年度一致。当公司在公历年度期间成立或结束，或实体的纳税身份发生改变，则一个纳税年度会小于 12 个月。经批准，纳税人可以选择与公历年度不同的纳税年度。

① 申报要求

塞尔维亚采用自我纳税评估的税务管理体制，企业按照月度预缴公司所得税。企业应当在纳税年度结束后的 180 天内提交申报表并缴纳相应税款。如果出现主体变更、企业清算或破产的情况，则需要规定的财务报表申报期限后的 15 天内提交。如果出现企业合并或者分立的情况，则需要上述事项发生后的 60 天内提交。

作为新纳税人，如果企业注册成立时间不晚于当月的 15 日，则其纳税期限起始于企业注册成立的月初；如果企业注册成立时间为当月 16 日及以后，则纳税期限起始于企业注册成立后的次月。

自 2015 年 4 月 1 日起，纳税人应当以电子申报的方式进行纳税申报。

② 税款缴纳

公司所得税实行预缴，当月税款要在次月 15 日之前缴纳。预缴金额不包括资本收益和资本损失。年度公司所得税的汇算清缴期限为次年的 180 日内，次年月度预缴的所得税，可能会根据上年的汇算清缴结果进行调整。

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

（2）个人所得税

纳税年度与公历年度一致。

①申报要求

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

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

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

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

②税款缴纳

代扣代缴的个人所得税，应自向纳税人支付报酬时扣缴税金。

自我评估制度纳税申报时税款缴纳。对于纳税人预收的经营收入，应自取得该收入次月 15 日前缴纳税款。

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

（3）增值税

①申报要求

增值税纳税人须按期纳税，纳税期内申报增值税纳税申报表及缴纳税款。

增值税月度申报适用于纳税人过去 12 个月的营业额（不含提供设备和建筑工程取得的收入）超过 RSD5,000 万，或被许可递延纳税的纳税人。

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

新办的纳税人应执行月度申报，且至少 2 年不得变更申报方式。

增值税纳税人应计算纳税年度内与销售货物或提供劳务相关的增值税额。增值税等于增值税销项税额减去增值税进项税额。

应纳税收入超过 RSD5,000 万的增值税纳税人，应当在纳税申报年度结束后的 15 日内提交月度增值税纳税申报表，并支付申报表上注明的税额与发生的增值税进项税额之间的差额。应纳税收入低于 RSD5,000 万的增值税纳税人，应当在纳税申报年度结束后的 20 日内提交季度增值税纳税申报表。

② 税款缴纳

无论当期是否需要缴纳税款，纳税人应通过电子申报的方式在纳税申报期后的 15 日内进行纳税申报。非纳税人的税收债务人应当月度申报期间结束后的 10 内进行纳税申报。

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

如果销项税额与进项税额的差额是负数，则纳税人有权利申请退税。税务机关应当在申报期限届满的 45 日内，或者纳税人提出退税申请的 45 日内，退还多缴纳的税额。或者，纳税人可以将多缴纳的税额结转到下一个纳税期限抵扣。

3.2.4 税务检查

(1) 纳税评估

塞尔维亚采用自我纳税评估的税务管理体制，要求纳税人自行计算应纳税额并提交申报表。当纳税人未按期提交申报表，或税务机关在稽查中

发现申报表缺失内容或填写不规范或存在其他重大税务问题，税务机关将在 60 天内出具对纳税人税额重新核定的报告结果。

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

（2）税务稽查

税务机关有权在诉讼时效内对纳税义务人的会计记录、纳税申报及相关文件进行税务稽查，通过检查纳税人申报表数字的准确性、会计记录以核实是否存在偷逃税款及未扣缴税款的情况。塞尔维亚税务机关并不会开展定期的税务稽查工作，且稽查期间没有明确的截止期。通常来说，税务稽查每三至五年开展一次并覆盖所有税种。

税收违法犯罪常见的形式包括全部或部分逃税税款、制作或提交虚假的纳税申报文件、妨碍征税或税收管理、非法交易以及其它与逃税或帮助逃税相关的非法行为。

法律授权对税收违法犯罪活动进行侦查的执法人员，在特定情况下，可以采用限制人身自由之外的侦查措施。例如，根据刑事诉讼法的规定，可以传唤并讯问犯罪嫌疑人，包括拘传、搜查可疑的住宅、工作场所或其它场所、保全证据物品等。搜查人员需要持有搜查令，并最少两人。

根据塞尔维亚税收征管法第 136 条，如果税务稽查人员在税务稽查过程中发现税务犯罪的事实和情况，应当制作报告书并提交主管税务机关。主管税务机关应在收到报告书 24 小时内将报告书连同证据提交至负责税务执法的侦查人员。

如果税务稽查人员在税收管理过程中发现了其它犯罪行为或轻微犯罪行为，税收管理机关应向有权利的税务机关提出犯罪或轻微犯罪指控。

（3）税务审计

根据塞尔维亚公司所得税法，税务机关有权在纳税评估和税款征收的法定时效内，对纳税人的会计记录、纳税申报表以及其他文件资料进行税

务审计。税务检查人员可以审核纳税人申报表、会计记录，以及用于申请税收减免和扣缴税款提供的资料。

税务审计的年度计划由税务局局长制定。通常，税务局会通知纳税人税务审计何时开始。但如果纳税人进行的是非登记注册的非法活动，纳税人将不会被通知税务审计的时间，税务审计人员将对纳税人进行纳税评估，且由税务机关出具纳税评估通知书，要求纳税人注册登记其经营活动、停止其他违规行为，以及要求其自接到纳税通知书的 45 天内缴纳税款。

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

税务审计人员有权进入纳税人经营场所，并有权进行纳税评估和收集相关文件和资料，税务审计人员有权要求纳税人的雇员提供声明书，查阅账目和支付交易记录，并暂时查封可能与纳税评估有关的存货、资产及文件资料。

税务审计结束后，税务审计人员应在 5 日内向纳税人提交一份税务审计结果的报告书。纳税人自接到报告书之日起 8 日内，可就报告中记录的调查结果提出异议。

3.2.5 税务代理

(1) 塞尔维亚对税务代理的规定

根据塞尔维亚税收征管法，纳税人的税务代理是指在纳税人授权的范围内，以纳税人的名义代理行使纳税人的权利义务，包括接收税务文件，纳税申报、缴纳税金等。

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

(2) 塞尔维亚税务代理市场现状

根据塞尔维亚税收征管法，除法定代理人外，某些情况下，税务机关依职权指定税务顾问或律师作为指定代理人。例如，非居民企业没有在规定时间内向税务机关告知其税务代理人时，税务机关可依职权为非居民企业指定代理人。

鉴于税务代理在纳税人授权范围内代表纳税人履行纳税义务，建议纳税人审慎选择具有专业资质的税务代理，例如专业的税务顾问或律师，有必要情况下，可以参考与税务机关合作的税务顾问或律师。

3.2.6 法律责任

(1) 违反基本规定的处罚

① 登记违法处罚

按照税法规定，未依法登记的纳税人将被处罚款。例如，企业法人将处以 RSD10 万至 200 万的罚款；独资经营企业将处以 RSD5 万至 50 万的罚款。

② 会计核算违法处罚

根据塞尔维亚会计法规定，纳税人应根据企业规模适用不同的会计准则，主要包括国际财务报告准则和国际会计准则。会计核算是纳税计算的基础，因会计核算引起的税金计算错误会带来一定的罚款；税务机关在税务稽查和税务审计过程中，可以依职权查阅纳税人的会计账簿，以及在特定情况下，有权利进入纳税人的会计系统进行资料的调取，因此会计核算的不完善可能引起税务机关对纳税人进行一定的纳税调整及罚款处罚。

③ 纳税申报违法处罚

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

1) 企业法人和创业企业纳税人因纳税申报、税额计算和税款缴纳引起的轻微税收违法犯罪：企业法人和创业企业如未能依法纳税申报，税额计

算错误且未按规定及时缴纳税款，将因轻微的税收犯罪，被处以税务机关核定的税额的 15%至 20%的罚金；企业法和创业企业如未能依法纳税申报，税额计算正确，但未按规定及时缴纳税款，将因轻微的税收犯罪，被处以税务机关核定的税额的 10%至 15%的罚金；企业法和创业企业如未能依法纳税申报，但税额计算正确且按规定及时缴纳税款，将因轻微的税收犯罪，被最高处以税务机关核定的税额 1%的罚金；以及其他因未纳税申报、税额计算错误、未及时缴税引起的轻微税收违法活动。

2) 企业法和创业企业纳税人因少纳税申报税款引起的轻微税收违法犯罪包括：企业法和创业企业纳税申报的税金小于实际应征收的税金时，纳税人将被最高处以税金差额 1%的罚金；如果上述税金差额相当于在纳税申报表中申报数额的 5%至 25%时，纳税人将被处以税金差额 5%的罚金；如果上述税金差额相当于在纳税申报表中申报数额的 25%至 50%时，纳税人将被处以税金差额 15%的罚金；如果上述税金差额相当于在纳税申报表中申报数额的 50%以上时，纳税人将被处以税金差额 35%的罚金；以及其他因少纳税申报税款引起的轻微税收违法犯罪情形。

其他情况，参考塞尔维亚税收征管法的具体规定。

(2) 不履行纳税义务处罚

① 对不缴或少缴税款的处罚

塞尔维亚的税收征管法规定了不同情况下的罚款措施，如下所示：

如果纳税人自行核定了税额，但是未提交纳税申报表且未缴纳税款，罚款金额为欠税金额的 20%至 75%。罚款金额不低于 RSD400,000，不高于 RSD10,000,000；

如果纳税人履行了纳税申报义务，但是未缴纳税款，罚款金额为欠税款金额的 10%至 50%。罚款金额不低于 RSD250,000，不高于 RSD10,000,000；

如果纳税人未在规定时间内提交纳税申报表，或未自行核定税额，或未在规定期限内缴纳税款，罚款金额为欠税金额的 30%至 100%，罚款金额不低于 RSD500,000，不高于 RSD10,000,000；

其他情况，参考塞尔维亚税收征管法的具体规定。

②对不履行扣缴义务的处罚

根据塞尔维亚公司所得税法规定，扣缴义务人未履行扣缴义务，将根据情况将被处以 RSD10 万至 60 万的罚款。

③对逃避追缴欠税的处罚

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

延迟缴纳税款适用的利率以塞尔维亚国家银行发布的年利率为基准，再加十个百分点，并适用单利计息方式。

具体规定，参考塞尔维亚税收征管法。

3.2.7 其他征管规定

(1) 股息、利息及特许权使用费

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

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

(2) 分包款

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

(3) 技术及其他服务费

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

(4) 其他

企业向员工支付工资薪金应当履行代扣代缴义务。

另外，支付给个人的下列所得，也应代扣代缴税款，包括不动产转让所得、租赁所得、中奖所得、保险所得和其他所得（包括董事费、资产处置所得等）。

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

（1）登记备案

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

非居民纳税人若未在塞尔维亚构成常设机构或者总部，则无需进行增值税注册。根据 2016 年 12 月 28 日塞国会通过的关于增值税的修订法案，规定了外国供应商向非应税人提供增值税应税货物或劳务的情况下，需要进行增值税的注册。虽然适用于居民纳税人的强制性的增值税注册登记义务并不适用于非居民纳税人，但如满足上述情况，非居民纳税人也应履行登记义务。该修订于 2017 年 1 月 1 日开始适用。

（2）分类管理

①非居民纳税人在境内设立机构场所的。

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

②非居民纳税人在境内未设立机构场所的。

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

3.3.2 非居民企业税收管理

（1）所得税管理及源泉扣缴

通常，非居民企业取得的股息、利息和特许权使用费应与其扣缴义务人在塞尔维亚缴纳 20% 的预提税。满足税收协定的相关条款，预提税率可享受优惠的协定税率。

(2) 增值税管理

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

(3) 资本利得

非居民企业需就其从塞尔维亚收到的资本利得缴纳 20% 的预提税，除非税收协定给予更低的税率。

(4) 股息

非居民企业需就其从塞尔维亚收到的股息缴纳 20% 的预提税，除非税收协定给予更低的税率。

(5) 利息

非居民企业需就其从塞尔维亚收到的利息缴纳 20% 的预提税，除非税收协定给予更低的税率。

(6) 特许权使用费

非居民企业需就其从塞尔维亚收到的特许权使用费缴纳 20% 的预提税，除非税收协定给予更低的税率。

第四章 特别纳税调整政策

4.1 关联交易

4.1.1 关联关系判定标准

根据塞尔维亚公司所得税法，关联方的定义为有特殊关系的实体，各方可以对其交易的条件或者经济结果产生直接影响。在下列情况下存在特殊关联关系：

- 一家实体持有另一家实体至少 25% 的股份、股票或公司管理机构的投票权；
- 一家实体能够控制或影响另一家实体的商业决策。

上述定义适用于直接持有或间接持有的情况。另外，根据前述定义，同一控制下的公司也被认定为关联公司。

4.1.2 关联交易基本类型

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

- 有形资产的转让；
- 无形资产的转让；
- 劳务交易；
- 资金融通。

4.1.3 关联申报管理

关联方之间的交易须遵循公平交易原则，须准备相关特定文件且于关联交易年度次年的 6 月 30 日之前向税务局提交转让定价报告和其他要求的资料。

4.2 同期资料

4.2.1 分类及准备主体

根据塞尔维亚现有的转让定价规定，除融资交易外，如纳税人满足以下任意

一个条件，则可提交“简易版的转让定价报告”（仅需包含关联方基本信息，关联交易的种类及数额）：

- 性质为临时性的交易（一次性交易），并且交易额于纳税年度不超过增值税注册所用的门槛金额（约 70,000 欧元）；

- 与同一关联方在同一纳税年度内交易总额不超过增值税注册所用的门槛金额（约 70,000 欧元）。

4.2.2 具体要求及内容

转让定价同期资料应与资产负债表及纳税申报表一同递交税务机关。

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

- 集团分析；
- 业务分析；
- 功能风险分析；
- 转让定价验证方法的选择；
- 结论以及附录。

4.2.3 其他要求

转让定价同期资料应自所属期间六个月内递交至税务局，特殊情况，经税务局同意，可再延长 90 天。

截至目前，BEPS 第 13 项行动计划并未对塞尔维亚转让定价规定的执行产生实质性影响。

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则

塞尔维亚的转让定价规则基本遵循 OECD 转让定价指南。

4.3.2 转让定价主要方法

2013 年 7 月之前当塞尔维亚财政部尚未引入转让定价规则手册时，转让定价的首要方法为可比非受控价格法。如今，纳税人可自行选定最适合其的转让定价方法用于集团内部交易定价。囊括于塞尔维亚转让定价规则手册中的五种定价方法大致与 OECD 转让定价指南中的相同，分别为可比非受控价格法、成本加成法、再销售价格法、交易净利润法、以及利润分割法。当纳税人选择最适合的定价方法时，应充分考虑下列因素：

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

4.3.3 转让定价调查

税务机关有权对纳税人进行转让定价调整。纳税人可以选择通过二审程序进行上诉或直接通过行政法院启动司法程序。

如纳税人被税务机关稽查，要求纳税人提供转让定价同期资料，纳税人应于税务机关提出要求的 30 天内提交。^[27]

如果纳税人未能提交转让定价同期资料或提交的资料不完整，将受到以下处罚：

- 企业将受到 RSD10 万至 200 万不等的罚金；
- 企业管理层人员将受到 RSD1 万至 10 万不等的罚金；

^[27] 文献：《世界转让定价参考指南 2015-2016》

– 税务机关将对调整的价格差额征收 15% 的公司所得税。

塞尔维亚财政部尚无罚金减免政策；但是纳税人可能会被准予长达 90 天的宽限期用以准备转让定价资料。

塞尔维亚税法所规定的五年时效期间同样适用于转让定价政策。该五年时效期间从税务负债产生年份的次年起的起算。

塞尔维亚税务机关并不会开展定期的税务稽查工作，并且稽查期间无明确的截止期。通常来说，税务稽查每三至五年开展一次并覆盖所有税种。转让定价很可能在大多数税务稽查的审查范围内。因缺乏实际经验，塞尔维亚税务机关审核关联方交易的细致程度有局限性。

4.4 预约定价安排

塞尔维亚无预约定价安排。

4.5 受控外国企业

塞尔维亚无受控外国公司相关法规。

4.6 成本分摊协议管理

塞尔维亚无成本分摊协议管理规定。

4.7 资本弱化

4.7.1 判定标准

依据资本弱化规则，向关联公司支付的利息可在税前扣除，前提是贷款金额不得超过当年年初与年末的平均权益的 4 倍（银行与租赁公司的适用比例为 10 倍）。

4.7.2 税务调整

根据转让定价规则，纳税人必须证明根据资本弱化规则可以税前扣除的利息符合公平交易原则，否则可能需要做相应的纳税调整。

4.8 法律责任

虽然塞尔维亚税务机关对转让定价方面的特别纳税调整的实务操作经验并不丰富，但建议投资人应遵循塞尔维亚转让定价相关规定，关联交易价格要符合独立交易原则，否则可能面临一定金额的罚款及可能被税务机关重点监察^[28]。

^[28] 《塞尔维亚税收征管法》

第五章 中塞税收协定及相互协商程序

5.1 中塞税收协定

我国政府与世界各国以及地区签订的双边税收协定以避免双重征税和防止偷漏税为两大核心宗旨，其中尤以避免双重征税为重。税收协定的签订与实施使其成为我国税法体系的重要组成部分，在避免双重征税方面发挥了重要作用，对于改善国内投资环境、大力实施“引进来”战略以及中国企业“走出去”战略具有重要意义。中国居民赴塞投资应当特别关注中塞两国的税收协定，理解中塞税收协定的相关规则，借助于中塞税收协定的规定实施更为有效地税务筹划和商业安排，有效降低投资的税务成本和风险。可以说税收协定是一个成功的国际性商业计划中所必须要考虑到的因素。

塞尔维亚税收协定网络请参考附件。

5.1.1 中塞税收协定

1997年3月1日，《中华人民共和国政府和南斯拉夫联盟共和国联盟政府关于对所得和财产避免双重征税的协定》在前南斯拉夫首都贝尔格莱德签订，中华人民共和国代表陈新华和南斯拉夫联盟共和国联盟政府代表德·武契尼奇分别代表各自政府签署了该协定。2003年2月4日，南斯拉夫联盟共和国改国名为塞尔维亚和黑山共和国，上述协定继续适用。2006年6月3日，塞尔维亚和黑山共和国分解为塞尔维亚共和国和黑山共和国，上述协定继续适用于中国和上述两国。

1997年协定共三十条，主体部分包括规定协定的适用范围、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几大内容，其中双重征税的解决办法所占篇幅最大，足可体现税收协定把消除双重征税作为核心目的和宗旨。

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居民与缔约国另一方税务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，有效地解决跨国税务争议，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，是中国居民赴塞投资过程中维护自身税务合法权益的重要途径。同时，国家税务总局于2013年9月发布了部门规范性文件《税收协定相互协商程序实施办法》，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，理解程序适用的范围、启动、效力等，并且能够积极合法地运用这一程序，从而有效解决跨国税收争议。如您想获取中塞税收协定中文原文，请访问中国国家税务总局网站^[29]。

5.1.2 适用范围

(1) 主体范围

① 如何确定“居民”身份

在适用主体方面，有权适用协定的主体是中国居民以及塞尔维亚居民。是否属于中国居民要按照中国税法的具体规定来判断。作为居民的“人”包括个人、公司和其他团体。

② 双重居民身份的协调

个人既是中国居民又是塞尔维亚居民的，两国政府应当协商确定个人属于一国居民，从而避免个人对两国均承担完全的纳税义务。

公司既是中国居民又是塞尔维亚居民的，两国政府应当协商确定公司属于一国居民，如果不能协商确定，该公司则不能作为任何一国的居民而享受协定的税收优惠。如果一个塞尔维亚居民公司根据中国与第三国的税收

^[29] 中国国家税务总局网站：中塞税收协定

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

协定中的规定同时属于第三国居民，那么该公司不能作为塞尔维亚居民公司享受中塞税收协定中的优惠政策。

（2）客体范围

在适用客体方面，中塞税收协定适用于中国的公司所得税和个人所得税以及塞尔维亚的公司所得税、财产税、对从事国际运输活动取得的收入征收的税收及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。

（3）领土范围

在领土范围方面，协定采用领土原则和税法有效实施原则相结合的方法，在认定中国和塞尔维亚两国的协定适用领土范围时，条件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。根据协定的规定，香港、澳门、台湾等地的居民不属于中国税收居民，不能主张适用中塞税收协定。

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活动的固定营业场所。常设机构的存在与否对于收入来源国的税收管辖权具有至关重要的影响。由于国际税收协定的主要功能是划分居住国与来源国对跨国收入的征税权，从而避免对跨国收入的双重征税，因此，国际税收协定通常采用的原则是，居住国企业在来源国有常设机构的，来源国的征税权受限制的程度低，居住国企业在来源国没有常设机构的，来源国的征税权受限制的程度高。对于赴塞投资或者从事经营活动的中国居民来说，是否按照中塞税收协定的规定构成在塞尔维亚的常设机构，对于其税收成本具有重要影响。一个最为基本的税收筹划安排即是，如何能够

有效利用协定的规定来避免被认定为常设机构。因此，在明确中塞税收协定的适用范围后，有必要了解常设机构的概念以及中塞税收协定对于常设机构的具体规定。

1997年协定第五条规定了常设机构的概念、正面清单和负面清单。根据协定的规定，常设机构是指企业进行全部或者部分营业的固定营业场所。根据协定规定的正面清单，常设机构主要可以分为场所型常设机构、工程型常设机构、代理型常设机构以及服务型常设机构四类。协定规定的负面清单的功能在于阻却上述四种类型常设机构的构成。

根据1997年协定，第五条“常设机构”特别包括：（一）管理场所；（二）分支机构；（三）办事处；（四）工厂；（五）作业场所；（六）矿场、油井或气井、采石场或者任何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：

（一）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；

（二）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；

（三）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；

（四）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；

(五) 专为本企业进行其他准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所；

(六) 专为本款第(一)项至第(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。

虽有第一款和第二款的规定，当一个人（除适用第六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限于第四款的规定，按照该款规定，不应认为该固定营业场所是常设机构。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

中塞税收协定适用于由缔约国一方或其地方当局对跨境所得征收的所有税收，不论其征收方式如何。协定对两国跨境税收活动具体征税规定如下表所示：

表8 中塞税收协定对不同所得类型的征税规定

所得类型	定义	征税规定
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	中国居民从位于塞尔维亚的不动产取得的所得（包括农业或林业所得），可以在塞尔维亚征税。

中国居民赴塞尔维亚投资税收指南

	<p>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。</p>	
2. 营业利润	<p>企业营业收入扣除其进行营业发生的各项费用，包括行政和一般管理费用，不论其发生于该常设机构所在国或者其他任何地方。</p>	<p>中国企业的营业利润应仅在中国征税，但该企业通过设在塞尔维亚的常设机构在塞尔维亚进行营业的除外。如果该企业通过设在塞尔维亚的常设机构在塞尔维亚进行营业，其利润可以在塞尔维亚征税，但应仅以属于该常设机构的利润为限。</p>
3. 国际运输业务	<p>主要是对企业以船舶、飞机经营国际运输业务所得征税。</p>	<p>仅在该企业所在缔约国征税。 仅在缔约国一方各地之间以船舶或飞机主要经营旅客或货物运输取得的利润，可以在该缔约国征税。</p>
4. 联属企业	<p>联属企业是指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。</p>	<p>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。</p>
5. 股息	<p>“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。</p>	<p>缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息，可以在该缔约国另一方征税，然而，这些股息也可以在支付股息的公司是其居民的缔约国，按照该缔约国法律征税。如塞尔维亚居民企业向中国投资者支付股息，塞尔维亚有权按税率10%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%。</p>
6. 利息	<p>“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</p>	<p>缔约国一方居民公司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，这些利息也可以在支付利息的公司是其居民的缔约国，按照该缔约国法律征税。如塞尔维亚居民企业向</p>

和奖金，以及所有按所得发生地所在缔约国税收法律视同贷款所得的其他所得。由于延期支付所受的罚款，不应视为本条所规定的利息。

根据议定书，“利息”一语也包括按照所得发生的缔约国一方税法视同贷款所得的其它所得，除非该所得是一定形式的债权所得。在理解上遇有分歧时，缔约国双方应诉诸相互协商程序。

如果贷款是企业总机构发生的，并且其数额与位于不同国家的几个常设机构或固定基地有关，则该利息，视情况而定，应认为是发生在常设机构或固定基地所在的缔约国，但仅限于由该常设机构或固定基地负担的利息。

中国企业支付利息，塞尔维亚有权按本国税率征税（最高35%）。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5%。

虽有第二款的规定，发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方政府、行政区或地方当局、中央银行或任何完全由政府拥有的金融机构的利息，或由缔约国另一方政府、行政区或地方当局、中央银行或任何完全由政府拥有的金融机构担保或保险的贷款获得的利息，应在首先提及的国家免税。

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。也包括为了通过卫星、电缆、光纤或同类技术传输，而接受或有权接受图像或声音，或两者兼

缔约国一方居民公司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支付股息的公司是其居民的缔约国，按照该缔约国法律征税。如塞尔维亚居民企业向中国企业支付特许权使用费，塞尔维亚有权按35%（专利及商标）或25%（其他种类）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%。双方主管当局应协商确定实施该限制税率的方式。

而有之，而支付的任何形式的报酬。

如果特许权使用费是企业总机构发生的，并且其数额与位于不同国家的几个常设机构或固定基地有关，则该特许权使用费，视情况而定，应认为是发生在常设机构或固定基地所在的缔约国，但仅限于由该常设机构或固定基地负担的特许权使用费。

8. 财产收益

中国居民取得来自塞尔维亚的财产收益主要是指转让位于塞尔维亚的不动产、位于塞尔维亚的常设机构营业资产中的动产、转让来自于塞尔维亚居民公司的股票的收益等。

-
1. 中国居民转让位于塞尔维亚的不动产取得的收益，可以在塞尔维亚征税。
 2. 中国居民转让一个公司财产股份的股票取得的收益，该公司的财产由主要直接或者间接由位于塞尔维亚的不动产所组成，可以在塞尔维亚征税。
 3. 转让上述第二条以外的代表中国居民公司参股的股票取得的收益，可以在中国征税。
 4. 转让中国企业在塞尔维亚常设机构营业财产部分的动产，或者中国企业在塞尔维亚从事独立个人劳务的固定基地的动产取得的收益，包括转让常设机构（单独或者随同整个企业）或者固定基地取得的收益，可以在塞尔维亚征税。
 5. 转让从事国际运输的船舶或飞机，或者转让属于经营上述船舶、飞机的动产取得的收益，应仅在该企业为居民的缔约国征税。
 6. 转让上述第一条到第五条所述财产以外的其他财产取得的收益，如果转让者
-

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。	<p>为中国居民企业，则仅在中国征税。</p> <p>中国居民在塞尔维亚从事专业性劳务或者其它独立性活动取得的所得，应仅在中国征税。但具有下列情况的也可以在塞尔维亚征税：</p> <ol style="list-style-type: none">1. 中国居民从事上述活动设有经常使用的固定基地。这种情况下，塞尔维亚可以仅对属于该固定基地的所得征税。2. 中国居民在塞尔维亚停留连续或累计超过183天。在这种情况下，塞尔维亚可以仅对在塞尔维亚进行活动取得的所得征税。
10. 非独立个人劳务	主要是指缔约国一方居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬。	<ol style="list-style-type: none">1. 中国居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬除在塞尔维亚从事受雇的活动以外，应仅在我国征税。在塞尔维亚受雇的活动取得的报酬，可以在塞尔维亚征税。2. 虽有第一款的规定，中国居民因在塞尔维亚从事受雇的活动取得的报酬，同时具有以下三个条件的，应仅在该中国征税：收款人在有关历年中在塞尔维亚停留连续或累计不超过183天；该项报酬由并非塞尔维亚居民的雇主支付或代表该雇主支付；该项报酬不是由雇主设在塞尔维亚的常设机构或固定基地所负担。3. 在我国居民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，应仅在该企业总机构所在国征税。

5.1.5 塞尔维亚税收抵免政策

(1) 企业境外所得的税收抵免办法

营业利润的抵免：在无税收协定的情况下，塞尔维亚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塞尔维亚国内税法下所缴纳的税额，即适用普通税收抵免办法。

股息的抵免：满足实质性控制的条件下，作为母公司的居民企业有权利对其非居民企业性质的子公司分配给其的利润适用间接抵免。母公司适用间接抵免的前提是至少连续一年持有非居民子公司 10% 的股权。间接抵免的层级无限制。分派利润的子公司所扣缴的预提税也可以适用间接抵免。间接抵免和直接抵免均为普通抵免。未被利用的抵免可以向未来 5 年结转。

利息、特许权使用费及其他所得的抵免：根据塞尔维亚公司所得税法第 53a 章，已在境外缴纳的预提所得税可以抵扣境内公司所得税，抵扣的限额为利息、特许权使用费和其他所得还原成缴纳预提税前的金额的 40% 与 15% 公司所得税率的乘积。

另外，塞尔维亚税法规定，居民企业的境外分支机构的亏损可以抵消境内所得，剩余的亏损可向未来 5 个纳税年度结转。

(2) 个人境外所得的税收抵免办法

根据塞尔维亚个人所得税法，塞尔维亚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塞尔维亚国内税法下所缴纳的税额。如存在税收协定的情况下，应适用协定条款规定的税收减免政策。

(3) 饶让条款相关政策

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

中塞税收协定第二十四条消除双重征税方法，规定如下：

“一、在中国，避免双重征税如下：

中国居民从南斯拉夫取得的所得，按照本协定规定在南斯拉夫缴纳的税额，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。

二、在南斯拉夫，避免双重征税如下：

（一）南斯拉夫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，南斯拉夫应允许：

—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。

—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。

（二）当按照本协定的规定，南斯拉夫居民取得的所得或拥有的财产在南斯拉夫免税时，南斯拉夫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。

三、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（非歧视待遇）

1997年协定的无差别待遇条款规定了中塞两国之间在国内税收征管方面的国民待遇原则，即无差别待遇原则，主要涵盖四方面内容：

（1）国民无差别待遇，即我国国民在塞投资应与塞尔维亚国民在相同情况下负担的税收相同或更轻。

（2）常设机构无差别待遇，即我国企业在塞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，其负担不能比塞尔维亚居民企业的负担更重。

(3) 间接投资无差别待遇，即我国企业向塞尔维亚企业提供贷款或特许权取得的利息、特许权使用费或其它类似款项，在计算塞尔维亚企业的应纳税所得额时，应对我国企业支付的款项与对塞尔维亚本国企业支付的款项按照同一标准进行扣除，以保证我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，即我国企业在塞的子公司无论出资形式或比例如何，不应比塞尔维亚其它类似企业税收负担更重。

5.1.7 在塞尔维亚享受税收协定（税收安排）待遇的手续

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

根据中国国家税务总局发布的《关于开具〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 40 号），简化了《税收居民证明》的办理手续。通常，满足条件的申请人，10 个工作日后就可以取得《税收居民证明》。申请的资料主要包括：证明申请表、与拟享受税收协定待遇的收入有关的合同、协议、董事会或者股东会决议、支付凭证等证明资料等。若缔约对方税务主管当局对《税收居民证明》样式有特殊要求，申请人应当提供书面说明以及《税收居民证明》样式，主管税务机关可以按照上述规定予以办理。

5.2 中塞税收协定相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

OECD 在 2008 年 7 月发布的修订后的《经合组织税收协定范本》（以下简称“经合范本”）第 25 条第 5 款中建立了某种旨在解决国际税收争议的仲裁机制，即相互协商程序，目的是解决两国主管当局的税收协定争议，并双边税收协定相互协商程序条款的框架内共同协调磋商的机制。

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

1997年中塞协定第二十六条协商程序条款为两国主管当局之间的协商解决机制提供了法律依据：

一、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二十五条第一款，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。

二、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。

三、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。

四、缔约国双方主管当局为达成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。

5.2.3 相互协商程序的适用

(1) 符合条件的申请人

根据中塞税收协定相互协商程序条款规定，当另一方缔约国的措施导致或将导致对申请人不符合税收协定规定的征税行为时，申请人可以将案情提交至本人为其居民的缔约国主管当局。此处需要明确的是，税收协定中的“居民”一词所指的是税收居民身份。我国的《实施办法》中也表明了中国税收居民身份为申请启动程序的前提。《实施办法》中所称中国居民，是指按照《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法》，就来源于中国境内境外的所得在中国负有纳税义务的个人、法人或其他组织。

因此，只有在申请人为中国税收居民的情况下，中方主管当局方可受理其申请并就其所遇到的税收协定问题与塞方主管当局进行相互协商。此外，相互协商程序条款规定，如果案情属于第二十三条第一款（非歧视待遇），申请人可以将案情提交至本人为其国民的缔约国主管当局。此处中国国民，是指具有中国国籍的个人，以及依照中国法律成立的法人或其他组织。

（2）相互协商程序的方式、时限和具体情形

相互协商程序是在税收协定框架内解决国际税收争端的机制，因此当事人请求相互协商的事项应属于税收协定的适用范围。在中国对外签订的税收协定中，除相互协商程序条款外，部分协定还在居民、股息、利息、联属企业等条款中指明了双方主管当局可以就该条款解释及适用进行相互协商。但在中国签订的某些协定中，双方仅在少数条款中指明可以就该条款相互协商程序，而在其他的条款中未提及相互协商程序，那么在这种协定下，是否可以认为相互协商程序的适用范围受到了限制？根据 OECD 税收协定范本解释，这个答案是否定的。关于这一问题，范本解释中明确提到，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。

中国颁布的《实施办法》第九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。

《实施办法》规定，申请人应在有关税收协定规定的期限内，以书面形式向省税务机关提出启动相互协商程序的申请。负责申请人个人所得税或企业所得税征管的省税务机关为受理申请的税务机关。申请人就缔约对方征收的非所得税类税收提出相互协商申请的，负责与该税收相同或相似的国内税收征收的省税务机关为受理申请的税务机关。国内没有征收相同或相似税收的，省国家税务局为受理申请的税务机关。

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。

我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，我国尚未做出明确规定，根据我国《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《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

根据 OECD 税收协定范本条款中的用语“上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决”可以看出一国税务当局对是否应当事人的申请启动相互协商程序有一定的自由裁量权利。但税务当局何时可以拒绝当事人的申请，当事人是否有权诉至法院要求税务当局启动该程序？这些问题在 OECD 协定解释中并没有明确的答复，通常情况下这些问题都会留待各缔约国通过国内法规范。

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

如美国国内的相关规定，在美国发起的税务调查中，税务局有义务告知纳税人其申请启动相互协商程序的权利。当纳税人向美国税务主管当局提交申请时，主管当局有权决定是否批准，并且如果主管当局决定拒绝纳税人的申请，该项决定具有终局性，此后纳税人将无权对该决定提起复议或行政诉讼。

根据《办法》规定，我国纳税人提出启动相互协商程序的申请需经两个步骤：

（1）向其所在的省级税务机关提出申请，由省级税务机关决定是否上报总局。

（2）税务总局对上报的申请进行审查并决定是否启动相互协商程序。

从《办法》可以看出，在该程序中省级税务机关只是对纳税人申请的材料进行审查而无权最终决定是否启动相互协商程序。如果纳税人对省级税务机关不予受理的决定不服，将有权进行异议申请。但对当总局收到上报申请后决定不予受理时，该决定将具有终局性，纳税人无权再提出异议。

5.2.5 相互协商的法律效力

(1) 相互协商程序结果的法律效力

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

值得注意的是，上述普遍性规则有可能因税收协定特殊条款存在而产生例外，如根据中国与荷兰签订的议定书第二条规定，双方认为，如果缔约国双方主管当局通过相互协商，根据上下文就下列将导致双重征税或双重免税的案例形成解决方案：

- ①适用第三条第二款对本协定未定义的名词进行解释；
- ②定性上的差异。

在双方主管当局公布后，该解决方案也应对未来适用本协定规定的其他类似案例具有约束力。

(2) 相互协商程序与司法判决的关系

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

(3) 保护性措施

协商程序条款规定，若纳税人接受相互协商的结果，该结果的执行将不受其本国国内法的限制。因两国主管当局就相互协商程序能否达成一致具有相当的不确定性，而且该程序通常耗时很长，当纳税人对协商结果不满或两国税务主管当局无法达成一致时，即使纳税人希望通过司法程序解

决也很有可能面临诉讼时效已过期的尴尬局面。因此当事人在申请启动协商程序后往往还会选择同时启动其他的救济程序，如行政复议或司法救济来确保自身权益。

5.2.6 塞尔维亚仲裁条款

仲裁条款是 OECD 为提高相互协商程序的效率，确保税收协定的实施而制定的条款。其一般形式是：如果两国主管当局在一定时间内（通常为两年）无法就相互协商的事项达成一致，当事人可以请求将该事项提交仲裁。但迄今中国对外签署的税收协定中尚未包含有仲裁条款，故本文在此不再做延伸讨论。

5.3 中塞税收协定争议的防范

中塞税收协定争议是指中塞之间因税收协定条款的解释和适用而引发的争议，从本质上来说，该争议是一种国际税务争议，是两国因税收协定适用不明确导致的税收管辖权冲突。

从税收争议主体上来看，国际税收争议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，在中国与塞尔维亚间的国际税收利益分配活动中，两个主权国家是通过签订国际税收协定的方式来协调彼此之间的国际税收利益分配关系，中国和塞尔维亚间的国际税务争议主要表现为中国和塞尔维亚之间就相互签订的国际税收协定条款的解释、执行和使用范围等问题所产生的争议^[30]。

OECD 在 2014 年 12 月 18 日发布 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

^[30] 文献：《税收协定争议的解决》，Gustaf Lindencrona，1994 年

解决与税收协定有关的争议；确保纳税人在符合资格的情况下可以申请进行相互协商程序；若案件进入相互协商程序，则确保案件得到妥善解决。

建议纳税人妥善防范和避免中塞税收协定争议，启动相互协商程序确保税收协定正确和有效适用，切实避免双重征税，消除缔约双方对税收协定的解释或适用产生的分歧。

第六章 在塞尔维亚投资可能存在的税收风险

6.1 信息报告风险

6.1.1 登记注册制度

在塞尔维亚无论申请注册何种形式的企业，均需到塞尔维亚商业注册署办理注册手续。注册企业的主要程序包括注册申请、注册审批、申请统计代码、刻制公司印章、设立银行账号、申请增值税号等。具体而言，首先应在初级法院、市政府或公证处对公司章程进行公证；其次，应开立银行账户，支付手续费并取得支付凭证作为企业注册后续所需文件；再申请登记证、税务识别号、养老基金证书和健康基金证书，并为开立银行账户提供预留印鉴；刻制公司印章；与雇佣组织或基金签订雇佣合同。对于未进行合法登记的企业而言，除将面临一定的处罚之外，未来税务机关在进行税务审计时也不再提前告知企业。

另外，对意向到塞尔维亚就业的外国人来说，应事先取得塞尔维亚内务部外国人管理局颁发的居留许可。取得居留许可之后，外国人可向塞尔维亚国家就业局申请工作准证，如未能及时取得工作准证，须向发放临时居留签证的内务部外国人管理处申请延期居留签证，否则，临时居留过期失效造成违法停留，外国人将面临一定的法律风险。

6.1.2 信息报告制度

(1) 财务报告制度

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

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

（2）税务报告制度

纳税人未能按时履行纳税申报义务但有正当理由的，可申请按原税款金额缴纳。纳税人应在正当理由消失之日起或纳税人得知该理由之日起 8 天内提出申请。若逾期三个月以上，则不能再提出该申请，除非纳税人是由于不可抗力而不能按时提出申请。

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

6.2 纳税申报风险

6.2.1 在塞尔维亚设立子公司的纳税申报风险

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

（1）公司所得税

塞尔维亚采用自我纳税评估的税务管理体制，企业按照月度预缴公司所得税，当月税款要在次月 15 日之前缴纳，预缴金额不包括资本收益和资本损失。

企业应当在纳税年度结束后的 180 天内提交申报表并缴纳相应税款，次年月度预缴的所得税，可能会根据上年的汇算清缴结果进行调整。若纳税人未在该期限内提交纳税申报表，则视为未完成纳税申报。

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

如果出现主体变更、企业清算或破产的情况，则需要规定的财务报表申报期限后的 15 天内提交。如果出现合并、分立导致企业终止经营的，纳税申报表和相关文件应在该事项发生之日起 60 天内提交。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，纳税人可能面临被禁止经营的风险。延迟缴纳税款适用的利率以塞尔维亚国家银行发布的年利率为基准，再加十个百分点，并适用单利计息方式。

（2）个人所得税

个人所得税有三种纳税申报方式：即赚即付的缴税原则、自我评估制和税务机关核定征收。其中，雇佣收入按照即赚即付的缴税原则（PAYE），由雇主实行源泉扣税。自我评估制度用于特定类型的收入，指的是支付方没有义务代扣代缴个人所得税的情况。个人须依据收入类型提交纳税申报表或支付预提税，税率取决于收入的类型，时限为收到该收入的 30 天内。

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

个人未按照税收程序和征管法的要求缴纳税款，应当缴纳罚款。

（3）增值税

增值税纳税人须按期纳税，纳税期内申报增值税纳税申报表及缴纳税款。

无论当期是否需要缴纳税款，纳税人应通过电子申报的方式在纳税申报期后的 15 日内履行纳税申报。非纳税人的税收债务人应当月度申报期间

结束后的 10 内进行纳税申报。纳税人应向税务机关申报增值税销项税额高于增值税进项税额部分的税款。一般而言，税款缴纳应当与税务申报同时进行。

根据增值税法规定，增值税纳税人应当保存相关税务文档，包括但不限于开具的发票、收到的发票、适用的税率和优惠税率、延期纳税的证明等。纳税人应当在增值税的诉讼时效内保存税务文档。

违反增值税法规定（如应开发票而未开票、未保存申报记录、未在规定期限内提交注册登记表）的纳税人将面临 RSD100,000 至 1,000,000 的罚款，并且相关负责人将面临 RSD10,000 至 50,000 的罚款。承包人将面临的罚款范围为 RSD12,500 至 500,000。

6.2.2 在塞尔维亚设立分公司或代表处的纳税申报风险

塞尔维亚商业法允许设立分支机构。任何国内或外国公司均可设立一个或多个分支机构。分支机构应当为公司的一个组成部分，不具有独立的法人资格。分支机构应当进行营业登记。分支机构虽不构成独立的法人实体，但由于分支机构承担一定的经营活动，因此分支机构作为独立的纳税人，分别缴纳增值税和公司所得税，并要遵从前述纳税申报规定。

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

常设机构终止经营会带来和企业清算同样的公司所得税纳税义务。终止的常设机构将资产转让给总部被视为公司内部转让，不会导致纳税义务发生。

非居民企业不可选择合并纳税。

6.2.3 在塞尔维亚取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

（1）公司所得税

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

(2) 增值税

根据塞尔维亚税法，在塞尔维亚销售商品或劳务且在塞尔维亚没有场所或常设机构的非居民企业，应指定一名税务代理，除非该非居民企业在塞尔维亚仅通过电子方式提供服务或仅提供交通运输服务。该税务代理为个人、企业或法律实体均可，但必须满足以下条件：(1)是塞尔维亚居民；(2)在过去至少12个月内为增值税纳税人；(3)所有纳税义务均已履行完毕。该名税务代理不能是非居民企业的常设机构。

塞尔维亚税收程序与征管法规定，非居民企业应在实现应税所得（非预提所得税应税所得）或取得财产的10天之内告知主管税务局其税务代理。如未依法告知，将被视为税收违法行处以罚款。

6.3 调查认定风险

6.3.1 转让定价调查风险

塞尔维亚的转让定价规则基本遵循OECD转让定价指南。关联企业间的交易须依据公平交易原则进行。税务机关有权对纳税人进行转让定价调整。如纳税人被税务机关稽查，要求纳税人提供转让定价同期资料，纳税人应于税务机关提出要求的30天内提交。

如果纳税人未能提交转让定价同期资料或提交的资料不完整，将受到以下处罚：

- 企业将受到RSD10万至200万不等的罚金；
- 企业管理层人员将受到RSD1万至10万不等的罚金；
- 税务机关将对调整的价格差额征收15%的公司所得税。

6.3.2 资本弱化认定风险

依据塞尔维亚资本弱化规则，向关联公司支付的利息可在税前扣除，前提是贷款金额不得超过当年年初与年末的平均权益的 4 倍（银行与租赁公司的适用比例为 10 倍）。

此外，根据转让定价规则，纳税人必须证明根据资本弱化规则可以税前扣除的利息符合公平交易原则，否则可能需要做相应的纳税调整。

6.3.3 非境内注册居民企业认定

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

6.4 享受税收协定待遇风险

6.4.1 未正确享受协定待遇的风险

根据中塞税收协定，缔约国双方居民满足条件下，可以适用协定税率的优惠。以股息预提所得税为例，非居民企业需就其受到的股息缴纳 20% 的预提税，除非税收协定给予更低的税率。根据中塞协定，满足条件下，股息预提税率为 5%。

根据塞尔维亚公司所得税法第 40 条，存在税收协定的前提下，非居民纳税人有义务根据塞尔维亚财政部的要求，向所得的支付方即塞尔维亚居民企业，提供非居民纳税人所在国的税收居民证明以适用协定税率。如果未提供税收居民证明，所得的支付方有权利根据公司所得税法代扣代缴所得的预提税。如果非居民纳税人后续补充提交了税收居民证明的情况下，非居民纳税人有权利申请退回多缴纳的预提税。

塞尔维亚已缔结的税收协定中，部分协定适用税收饶让，以吸引外国投资人，即塞尔维亚居民企业享受所得来源国税收减免等优惠待遇而未在所得来源国实际缴税的情况下，可视同该居民在所得来源国已缴税，而不

再在塞尔维亚缴税；未适用来源国优惠待遇的所得已在来源国缴纳的税，可以适用税收抵免。

综上，提醒在塞尔维亚投资的中国企业应正确享受协定待遇，降低税收风险。

6.4.2 滥用税收协定待遇的风险

(1) 常设机构的认定

根据中国和塞尔维亚于 1997 年签订的税收协定，第五条规定了常设机构的概念、正面清单和负面清单，遵从了 OECD 关于常设机构的定义。但在 BEPS 的大环境下，由于数字经济对企业商业模式的影响，常设机构的定义将被重新修订。

虽然数字经济本身并不显示特殊的 BEPS 问题，但是数字经济的流动性等特征加剧了 BEPS 的影响，例如，过去不构成常设机构的准备性或辅助性的活动，可能正逐渐成为数字经济业务的重要组成部分，不再具备准备性或辅助性的性质，这些活动将不再适用常设机构定义的例外条款。

BEPS 第 7 项行动计划《防止人为规避常设机构的构成》将结合数字经济的主要特征对常设机构的定义做出修改，以确保不能利用人为安排来规避税收协定中常设机构的构成门槛并借此规避相应纳税义务^[31]。

(2) 导管公司认定风险

“受益所有人”的概念于 1997 年被引入 OECD 协定范本，以解决简单的择协避税问题。但鉴于协定范本中并没有涉及各国实践中面临的择协避税安排，BEPS 第 6 项行动计划提出了应对这些协定滥用的建议，包括利益限制条款所制定的特别反滥用规则(LOB 规则)，以及主要目的测试规则(PPT 规则)^[32]，PPT 规则主要应对的是 LOB 规则没有涉及的其他择协避税情形，例如导管融资安排，即安排或交易的一个主要目的是试图获得税收协定的

^[31] BEPS 第 1 项行动计划《应对数字经济的税收挑战》

^[32] LOB 规则和 PPT 规则可能无法适用于所有国家。某些国家的国内法可能已经包括了特定条款，使得无须再加入上述两项规则来阻止择协避税。根据塞尔维亚缔约的协定条款，暂时没有 LOB 条款。

优惠，且在此情况下获取优惠是有悖于税收协定相关条款的宗旨与目的时，该税收协定优惠不应被授予^[33]。

（3）受益所有人认定风险

享受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不可以享受协定优惠。如前所述，“受益所有人”的引入是为了解决简单的择协避税问题，即出于税收目的将所得支付给不是该所得真正拥有者的缔约国一方的中间居民。根据中国和塞尔维亚的税收协定，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，则无法享受优惠协定税率。

（4）脱离实质性经营活动享受税收优惠认定风险

塞尔维亚有一般反避税条款，强调了“实质重于形式”的原则。税务实践中，税务机关通常运用一般反避税条款对纳税人实施税务稽查。^[34]如上述提到的“导管公司”，通常因被认定为无实质性经营活动，而被税务当局否定其享受税收优惠的资格。

^[33] BEPS 第 6 项行动计划《防止税收协定优惠的不当授予》

^[34] 《塞尔维亚税收征管法》

参 考 文 献

- [1] 中国驻塞尔维亚大使馆经济商务参赞处《对外投资合作国别（地区）指南——塞尔维亚》：商务部出版社，2015年版
- [2] 世界经济论坛：《2016-2017年全球竞争力报告》
- [3] 世界银行：《2017年营商环境》
- [4] 中国驻塞尔维亚大使馆经济商务参赞处《对外投资合作国别（地区）指南——塞尔维亚》：商务部国际贸易经济合作研究院，2016年版
- [5] 《塞尔维亚共和国海关法》
- [6] 《塞尔维亚共和国外汇管理法》
- [7] 德勤：《塞尔维亚经商须知》
- [8] 《塞尔维亚共和国增值税法》
- [9] 《IBFD：塞尔维亚共和国公司所得税》
- [10] 《IBFD：塞尔维亚共和国个人所得税》
- [11] 《塞尔维亚共和国公司所得税法》
- [12] 《塞尔维亚共和国个人所得税法》
- [13] 《中华人民共和国企业所得税法》
- [14] 《塞尔维亚税收征管法》

附件： 塞尔维亚税收协定网络

国内税率	股息		利息	特许权使用费
	个人, 企业	符合条件的企业*		
企业	20/25	20	0/20/25	20/25
个人	15	不适用	0/15	20
协定税率				
协定国家				
阿尔巴尼亚	15	5	10	10
亚美尼亚	8	8	8	8
奥地利	15	5	10	5/10
阿塞拜疆	10	10	10	10
白俄罗斯	15	5	8	10
比利时	15	10	15	10
波斯尼亚和黑塞哥维那	10	5	10	10
保加利亚	15	5	10	10
加拿大	15	5	5	10
中华人民共和国	5	5	10	10
克罗地亚	10	5	10	10
塞浦路斯	10	10	10	10
捷克共和国	10	10	10	5/10
丹麦	15	5	0	10
埃及	15	5	15	15
爱沙尼亚	10	5	10	5/10
芬兰	15	5	0	10
法国	15	5	0	0
德国	15	15	0	10
格鲁吉亚	10	5	10	10
希腊	15	5	10	10
匈牙利	15	5	10	10
印度	15	5	10	10
伊朗	10	10	10	10
冰岛	10	5	10	5/10
意大利	10	10	10	10
哈萨克斯坦	15	10	10	10
朝鲜民主主义人民共和国	10	10	10	10
韩国	10	10	10	10
科威特	10	5	10	10
拉脱维亚	10	5	10	5/10
利比亚	10	5	10	10
立陶宛	10	5	10	10

中国居民赴塞尔维亚投资税收指南

卢森堡	10	5	10	10
马其顿	15	5	10	10
马来西亚	适用国内税率, 无 优惠税率	适用国内税率, 无 优惠税率	10	10
马耳他	10	5	10	5/10
摩尔多瓦	15	5	10	10
黑山共和国	10	10	10	5/10
荷兰	15	5	0	10
挪威	15	5	10	5/10
巴基斯坦	10	10	10	10
波兰	15	5	10	10
卡塔尔	10	5	10	10
罗马尼亚	10	10	10	10
俄罗斯	15	5	10	10
斯洛伐克共和国	15	5	10	10
斯洛文尼亚	10	5	10	5/10
西班牙	10	5	10	5/10
斯里兰卡	12.5	12.5	10	10
瑞典	15	5	0	0
瑞士	15	5	10	0/10
突尼斯	10	10	10	10
土耳其	15	5	10	10
乌克兰	10	5	10	10
阿拉伯联合酋长 国	10	5	10	10
英国	15	5	10	10
越南	15	10	10	10

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

信息来源: IBFD 2017 年 1 月 15 日

编写人员: 李树标 赵大海
审核人员: 金明淑 李雪松 吴永丰