

中国居民赴马其顿 投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别投资税收指南课题组

摘 要

为了加快实施“走出去”战略、推进“一带一路”倡议，帮助我国“走出去”企业了解和熟悉境外被投资国的政治、经济、地理和人文环境，特别是税收法律法规，有效地规避、防范和应对境外税收风险，我们编写了《中国居民赴马其顿投资税收指南》（以下简称“指南”）。本指南从马其顿的国情概况、税收制度、税收征管制度、特别纳税调整政策、中马税收协定及相互协商程序和企业 在马其顿投资的税务风险等六个方面进行了较为详细的解读，具有较强的针对性、参考性和指导性。

本指南分为六个章节，第一章是马其顿概况及投资主要关注事项简介，介绍了马其顿的基本国情和投资环境概况，揭示了该国的地理、政治、经济和文化概况，以及近年经济发展情况、投资政策及经贸合作方面的重要信息。第二章是本指南的核心部分，详细介绍了马其顿的税收制度，主要涉及了企业所得税、个人所得税、增值税、消费税、财产税及其他税费；重点列示了各税种的纳税义务人、征收范围、税率、税收优惠政策及应纳税额等内容。第三章是税收征收和管理制度，涵盖了税务登记、纳税申报、税务检查等方面的信息。第四章介绍了马其顿特别纳税调整相关的政策，包括关联交易、同期资料、转让定价调查和资本弱化等方面。第五章是中马税收协定及相互协商程序，通过详细介绍和解读税收协定，使企业深入了解税收协定的内容，正确使用税收协定，维护自身的合法权益。第六章提示了企业在马其顿投资可能存在的税收风险，包括信息报告风险、纳税申报风险、调查认定风险及不能享受税收协定待遇的风险等内容，对“走出去”企业在马其顿进行投资和生产经营活动中可能遇到的税务风险做出了相应的建议。

中国政府在新形势下致力于加快实施“走出去”战略，推动“一带一路”战略实施，加强与“一带一路”沿线国家的战略对接，深度挖掘合作机会与潜能，积极推动企业对外投资管理改革，加强对企业合规经营和风险防范的指导，为中国企业“走出去”创造良好的外部环境。马其顿是“一带一路”沿线国家之一，也是非欧盟成员国中，制度体系发展相对完善的欧洲国家。因此，研究在马其顿投资可能涉及的税收问题是很有必要的。本指南涵盖了企业在马其顿投资和经营中需要了解的涉税信息，希望能切实为“走出去”企业排忧解难、提供参考和指引。

编者注：本指南仅基于2017年5月1日前搜集的信息进行编写，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存在的变化和更新。同时，由于在实际操作中，税收问题具有很强的本地化特点，各地税务机关亦有相应的执法权，“走出去”企业在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调查、税务稽查等方面的问题时，应及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询，避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

在编写过程中存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

摘要.....	1
第一章 马其顿概况及投资主要关注事项	1
1.1 国家概况.....	1
1.1.1 地理概况	1
1.1.2 政治概况	3
1.1.3 经济概况	4
1.1.4 文化概况	4
1.2 投资环境概述.....	5
1.2.1 近年经济发展情况	5
1.2.2 资源储备和基础设施	6
1.2.3 支柱和重点行业	6
1.2.4 投资政策	7
1.2.5 经贸合作	8
1.2.6 投资注意事项	9
第二章 马其顿税收制度简介	11
2.1 概览.....	11
2.1.1 税制综述	11
2.1.2 税收法律体系	11
2.1.3 近三年重大税制变化	11
2.2 企业所得税（CORPORATE INCOME TAX, CIT）	12
2.2.1 居民企业	12
2.2.2 非居民企业	17
2.2.3 其他	20
2.3 个人所得税（PERSONAL INCOME TAX, PIT）	20
2.3.1 居民纳税人	20
2.3.2 非居民纳税人	24
2.3.3 其他	24
2.4 增值税（VALUE-ADDED TAX, VAT）	24
2.4.1 概述	25
2.4.2 税收优惠	26
2.4.3 应纳税额	27
2.4.4 其他	29

2.5 关税 (CUSTOMS DUTIES)	29
2.5.1 概述	29
2.5.2 税收优惠	30
2.5.3 应纳税额	30
2.5.4 其他	31
2.6 消费税 (EXCISE DUTIES)	31
2.6.1 概述	31
2.6.2 税收优惠	32
2.6.3 应纳税额	33
2.6.4 其他	33
2.7 财产税 (PROPERTY TAX)	33
2.7.1 概述	33
2.7.2 税收优惠	34
2.7.3 应纳税额	34
2.7.4 其他	34
2.8 转让税 (TRANSFER TAX)	34
2.8.1 概述	34
2.8.2 税收优惠	35
2.8.3 应纳税额	35
2.8.4 其他	35
2.9 其他税费 (OTHER TAXES)	35
2.9.1 遗产与赠与税 (Inheritance and Gift Tax)	35
2.9.2 公共税 (Communal Taxes)	35
2.9.3 社会保障金 (Social Security contributions)	36
第三章 税收征收和管理制度	37
3.1 税收管理机构	37
3.1.1 税务系统机构设置	37
3.1.2 税务管理机构职责	37
3.2 居民纳税人税收征收管理	38
3.2.1 税务登记	38
3.2.2 账簿凭证管理制度	39
3.2.3 纳税申报	39
3.2.4 税务检查	43
3.2.5 税务代理	44
3.2.6 法律责任	44

3.2.7 其他征管规定	46
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理.....	46
3.3.1 非居民税收征管措施简介	46
3.3.2 非居民企业税收管理	47
第四章 特别纳税调整政策	49
4.1 关联交易.....	49
4.1.1 关联关系判定标准	49
4.1.2 关联交易基本类型	49
4.1.3 关联申报管理	49
4.2 同期资料.....	50
4.2.1 分类及准备主体	50
4.2.2 具体要求及内容	50
4.2.3 其他要求	50
4.3 转让定价调查.....	50
4.3.1 原则	51
4.3.2 转让定价主要方法	51
4.3.3 转让定价调查	51
4.4 预约定价安排.....	52
4.4.1 适用范围	52
4.4.2 程序	52
4.5 受控外国企业.....	52
4.5.1 判定标准	52
4.5.2 税务调整	52
4.6 成本分摊协议管理.....	53
4.6.1 主要内容	53
4.6.2 税务调整	53
4.7 资本弱化.....	53
4.7.1 判定标准	53
4.7.2 税务调整	53
4.8 法律责任.....	54
第五章 中马税收协定及相互协商程序	55
5.1 中马税收协定.....	55
5.1.1 中马税收协定	55
5.1.2 适用范围	55

5.1.3 常设机构的认定	56
5.1.4 不同类型收入的税收管辖	57
5.1.5 马其顿共和国税收抵免政策	65
5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）	67
5.1.7 在中马享受税收协定待遇的手续	68
5.2 中马税收协定相互协商程序.....	68
5.2.1 相互协商程序概述	68
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据	69
5.2.3 相互协商程序的适用	69
5.2.4 启动程序	70
5.2.5 相互协商的法律效力	72
5.2.6 马其顿仲裁条款	73
5.3 中马税收协定争议的防范.....	73
第六章 在马其顿投资可能存在的税收风险	74
6.1 信息报告风险.....	74
6.1.1 登记注册制度	74
6.1.2 信息报告制度	74
6.2 纳税申报风险.....	75
6.2.1 在马其顿设立子公司的纳税申报风险	75
6.2.2 在马其顿设立分公司或代表处的纳税申报风险	75
6.2.3 在马其顿取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险	75
6.3 调查认定风险.....	76
6.4 享受税收协定待遇风险.....	76
6.5 其他风险.....	77
参考文献.....	1
附录一：马其顿政府部门和相关机构一览表	2
附录二：避免双重征税协定下马其顿与 47 国预提所得税率一览表.....	4
附录三：在马其顿共和国投资的主要中资企业	7

第一章 马其顿概况及投资主要关注事项

1.1 国家概况

马其顿共和国（马其顿语：Република Македонија；英语：The Republic of Macedonia，以下简称“马其顿”），位于南欧地区，地处巴尔干半岛内陆地区，首都为斯科普里（Skopje）。马其顿官方语言为马其顿语（Macedonian），属于斯拉夫语系，阿尔巴尼亚语（Albanian）也是国内进行交流的主要语言之一。货币为马其顿代纳尔（英文：Macedonia denar，货币符号：MKD，以下简称“代纳尔”）。

马其顿国土面积为25,713平方公里，全国人口约为208万（2016年），是一个多民族的发展中国家。主要民族为马其顿族和阿尔巴尼亚族，其他有土耳其族，吉普塞族，塞尔维亚族等少数民族。主要宗教是东正教和伊斯兰教。

6世纪末7世纪初，斯拉夫人移居到巴尔干半岛定居。10世纪建立了第一个斯拉夫人的马其顿国。14世纪开始，马其顿地区长期处于拜占庭和土耳其统治之下。1912年第一次巴尔干战争结束后，塞尔维亚、保加利亚、希腊军队占领马其顿地区。经过1913年第二次巴尔干战争，塞尔维亚、保加利亚和希腊重新瓜分马其顿地区。地理上属于塞尔维亚的部分称瓦尔达尔马其顿，属于保加利亚的部分称皮林马其顿，属于希腊的部分称爱琴马其顿。第一次世界大战后瓦尔达尔马其顿作为塞尔维亚的一部分并入塞尔维亚-马其顿-斯洛文尼亚王国。1929年改称南斯拉夫王国。第二次世界大战后，南斯拉夫联邦人民共和国成立。1963年改称南斯拉夫社会主义联邦共和国。原属塞尔维亚的瓦尔达尔马其顿成为南斯拉夫联邦的组成单位之一，称马其顿共和国。

1991年11月20日，马其顿从原南联邦宣布独立。1993年4月7日，马其顿以暂用名“原南斯拉夫马其顿共和国”加入联合国。

1.1.1 地理概况

马其顿位于南欧地区，地处巴尔干半岛中部，西部毗邻阿尔巴尼亚，东部与保加利亚接壤，南部与希腊相邻，北部为塞尔维亚。马其顿国土面积为25,713平方公里，地形为多山，瓦尔达尔河（Vardar）横贯南北。马其顿是货物从希腊经

过巴尔干半岛运往东欧、西欧和中欧或者经过保加利亚运往东方的一条主要通道。

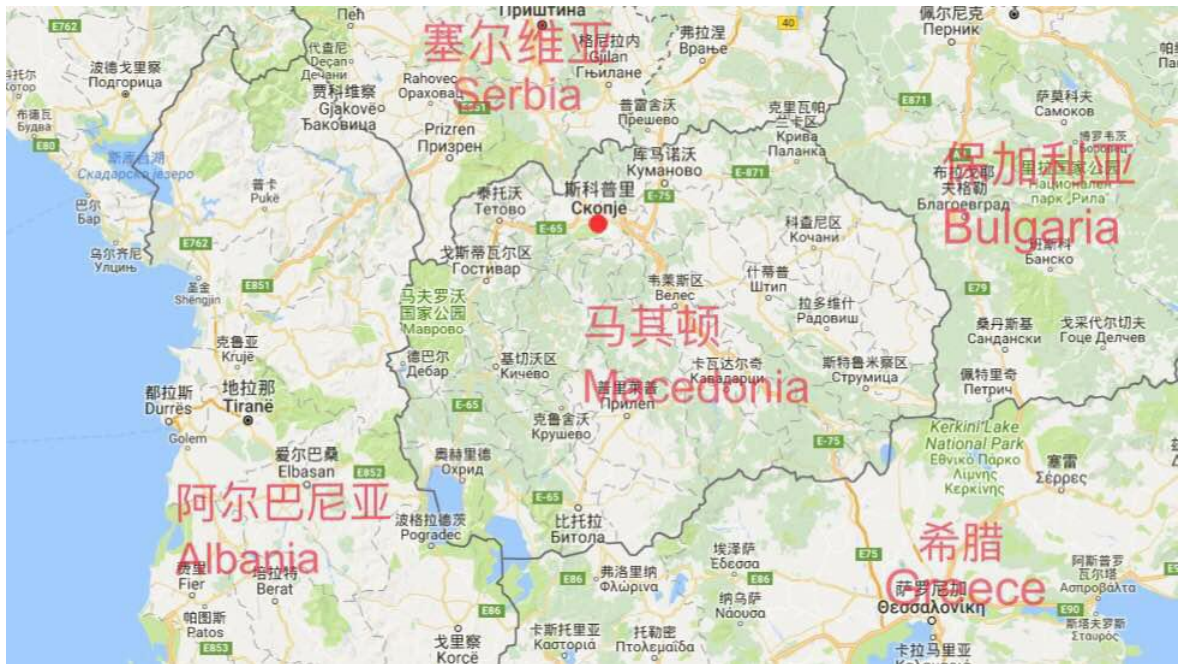


图1 马其顿共和国地图

马其顿全境以温带大陆性气候为主，大部分农业地区夏季最高气温达40℃，冬季最低气温达-30℃。受其山地气候影响，昼夜温差较大。西部受地中海气候影响，夏季平均气温27℃，全年平均气温为20℃。马其顿位于东1时区，比北京时间晚7小时。每年从3月最后一个周日至10月最后一个周六实行夏令时，时间比北京时间晚6个小时。

马其顿下辖80个自治市。首都斯科普里（Skopje）为最大城市，位于马其顿西北部，海拔240米，人口约61万，是马其顿的政治、经济、文化和交通中心。斯科普里四周高山环绕，瓦尔达尔河贯穿整个城市，夏季炎热干燥，冬季寒冷湿润，全年平均温度13.7℃。其是巴尔干半岛通往爱琴海和亚得里亚海的重要交通枢纽，也是全国最大的烟草加工中心，还有冶金、机械制造（汽车、农业机械等）、化学、电气器材、水泥、玻璃等工业。其他主要城市有比托拉（Bitola）、库马诺沃（Kumanovo）、普里莱普（Prilep）、泰托沃（Tetovo）等。

马其顿矿产资源品种比较丰富，有煤、铁、铅、锌、铜、镍等，其中煤的蕴藏量为1.25亿吨，铜矿的蕴藏量为3亿吨。马其顿森林覆盖率为38.4%。

1.1.2 政治概况

根据马其顿宪法，马其顿共和国是一个主权独立的民主国家。近年来，马其顿国内政局基本保持稳定。但2015年初以来，最大反对党社会民主联盟与执政党内部革命组织党的矛盾公开并发酵，引发政局危机。加之难民过境问题突显，对马其顿政府构成较大考验。2016年1月，时任总理兼内部革命党主席尼科拉·格鲁埃夫斯基 (Nikola Gruevski) 宣布辞职，并由该党秘书长迪米特雷埃夫担任过渡政府总理。2016年12月，马其顿举行提前议会选举，执政党马其顿内部革命组织民族统一民主党在议会选举中获胜。2017年，马其顿总统格奥尔基·伊万诺夫 (Gjorge Ivanov) 授权获胜政党组阁。

马其顿实行议会制，议会是国家最高立法机构。议员通过直选产生，任期四年。本届议会于2016年12月选举产生，共120席。马其顿内部革命组织竞选联盟获51席，社会民主联盟获49席，阿族融合民主联盟获10席，贝萨运动获5席，阿族人联盟获3席，阿族民主党获2席。议会成立以来，由于议会多数未能形成，尚未选举议长。

马其顿国家首脑为共和国总统，任期五年，连任最多不得超过两任。2014年4月，经过两轮选举，伊万诺夫获得连任。政府是国家权力的执行机构。由议会选举产生。主要政府部门包括：外交部、国防部、教育科学部、信息化部、内务部、司法部、财政部、交通通讯部、农林水利部、文化部和卫生部等部门。其中主要经济部门包括经济部、财政部、外资局、国民银行等。

马其顿的注册政党有80多个，主要党派有：马其顿内部革命组织民族统一民主党（执政党），约有党员17.4万，主张维护国家独立、主权和领土完整，保障少数民族权利，反对阿尔巴尼亚族搞分裂，实行市场经济，同邻国发展友好关系，争取加入欧盟和北约；马其顿社会民主联盟（最大在野党和反对党），对内主张建立民主国家和遵循市场经济规律，对外执行和平外交政策，致力于加入欧盟和北约，同邻国发展等距离睦邻关系；其他主要党派还包括阿族融合民主联盟、阿族民主党（参政党）、社会党、自由党等。

在承接了前南斯拉夫的部分经济法律体系和欧盟有关政策制度范例基础上，经过进一步修订完善，马其顿形成了较为完善的法律体系，已颁布《宪法》、《反腐败法》、《工业产权法》、《环境保护法》、《公司法》、《反不公平竞争法》、《贸易公司法》、《并购法》等涵盖各领域的一系列法律。

马其顿设宪法法院、普通法院和检察院。普通法院分初级法院（区法院）、中级（地区法院）和最高法院三级。另外，还设有经济法院和军事法院。

马其顿对外政策的主要目标是维护国家的独立、主权和领土完整；致力于加入欧盟和北约；优先发展同大国和邻国的关系。截至2016年，马其顿已同167个国家建立外交关系。马其顿在1993年加入联合国，1995年9月正式成为欧洲委员会的成员，并于2003年加入世界贸易组织（World Trade Organization，以下简称“世贸组织”或“WTO”）。2005年12月，马其顿获得欧盟候选成员国资格，但受国名问题阻碍，一直未能实现入盟。

1.1.3 经济概况

马其顿地处巴尔干半岛中部，面积约2.57万平方公里，人口约208万，属传统农业国家，发展水平在欧洲较为落后。近年来，随着国内外环境的改善和各项改革措施的推进，马其顿经济有所恢复和发展。根据马其顿国家银行和国家统计局的数据，2016年国内生产总值（GDP）约为109.09亿美元，同比增长2.4%，人均GDP约为5,264美元。

马其顿的产业结构以服务业为主，2015年服务业占比约为63%，工业约占26%，农业约占11%。2016年马其顿财政收入为1690亿代纳尔（约28.97亿美元），财政支出为1854亿代纳尔（约31.78亿美元），全年赤字164亿代纳尔（约2.81亿美元）。

2015年马其顿的通货紧缩率为0.3%，2016年为0.2%；2015年其失业率为26.1%，2016年为23.7%^[1]，是国家独立以来最低水平。马其顿对外债务水平相对较低，并未受到国际货币基金组织等国际机构的限制。截至2016年4月1日，国际评级机构标准普尔对马其顿主权信用评级为BB-/B，展望为稳定。

1.1.4 文化概况

马其顿是个多民族的国家，人口总数约208万。其中，马其顿族约占65%，阿尔巴尼亚族约占25%，土耳其族约占4%，吉普赛族约占3%，塞尔维亚族约占2%。马其顿居民大多信奉东正教，占人口总数的67%，信奉伊斯兰教的居民占人口总数的30%，信奉其他宗教的居民占人口总数3%左右。马其顿国内主要民族有马其顿族和阿尔马尼亚族，分别信仰东正教和伊斯兰教。

^[1] 数据来源：马其顿共和国国家银行《基本经济数据（Basic Economic Data）》。

马其顿官方语言为马其顿语，也是使用最广泛的语言。马其顿语属于斯拉夫语系。在某些地区，阿尔巴尼亚语也是进行交流的主要语言之一。许多马其顿人会讲英语、法语、德语、俄语、意大利语等其他欧洲语言。

马其顿全国普及8年制义务教育。根据统计，2014/2015学年共有基础学校（小学和初中）988所，学生18.6万人，教师1.76万人。中等学校（高中、职业学校）117所，学生8.03万人，教师7341人。大学21所，学生5.94万人，教师3616人。其中，位于首都的斯科普里大学是马其顿最大的综合性大学，为马其顿培养了大批专业技术人才。

马其顿各城镇均设有医院、医疗站及私人诊所，药店也随处可见。马其顿公民大多享有医疗保险，外国人暂无法购买医疗保险，就医费用较昂贵。2015年马其顿人均寿命为76岁。

马其顿的主要节日有：新年（1月1日和2日）、东正教圣诞节（1月7日）、复活节、劳动节、独立日（9月8日）、国庆节（10月11日）、革命斗争日（10月23日）等。每周工作时间为周一到周五。每周六、日为公休日。

马其顿人热情好客，喜欢在餐馆、酒吧、咖啡厅进行晚间聚会。如受邀作客时，可送花、葡萄酒或巧克力作为小礼物。但送花时注意送单数，表示喜庆，送双数花通常用于葬礼。当地饮食以面食和肉类为主，多数人喜欢喝咖啡、红茶、葡萄酒和矿泉水。特色餐为大盘烤肉和香肠，搭配当地的面包、大葱、辣椒酱及当地葡萄酒、啤酒等。

1.2 投资环境概述

1.2.1 近年经济发展情况

根据马其顿国家银行和国家统计局的数据，马其顿2011-2016年发展较为稳定，经济有所恢复和发展。各项宏观经济数据具体如下表所示：

表1： 2012-2016年马其顿宏观经济数据^[2]

年 份	2012	2013	2014	2015	2016
名义GDP（亿美元）	97.44	108.18	113.62	100.59	109.09
实际GDP年增长率（%）	-0.5	2.9	3.6	3.8	2.4

^[2] 数据来源：马其顿共和国财政部<http://www.finance.gov.mk/en/node/882>。

人均国内生产总值（美元）	4,728	5,241	5,496	4,859	5,264
失业率（%）	31	29	28	26.1	23.7
居民消费价格（按年变化%）	3.3	2.8	-0.3	-0.3	-0.2
财政盈余（占GDP百分比%）	-3.8	-3.8	-4.2	-3.5	-2.6
国外债务余额（占GDP百分比%）	60	70	72.4	70	73.5

据世界经济论坛发布的《2015-2016年全球竞争力指数》排行榜，马其顿在参与评选的140个国家和地区中位居第60位；在福布斯杂志2015年评选出的商业排行榜中，马其顿在144个国家和地区中综合排名位列第39位，是巴尔干地区表现最好的国家。其中，贸易自由度位居第43位，货币自由化指标位居第54位，税收负担指标位居第7位，投资者保护指标位居第14位，个人自由位居第79位。

1.2.2 资源储备和基础设施

马其顿矿产资源比较丰富，有煤、铁、铅、锌、铜、镍等，其中煤的蕴藏量为1.25亿吨。还有非金属矿产碳、斑脱土、耐火黏土、石膏、石英、蛋白石、长石以及建筑装饰石材等。森林覆盖率为38.4%。

马其顿铁路总长度925公里，其中电气化铁路234公里。最主要的国际铁路干线由贝尔格莱德经过马其顿首都斯科普里向南连接爱琴海上的塞萨洛尼基港，客运列车时速60-70公里。马其顿与塞尔维亚和希腊有铁路连通，但国内无地铁和城铁等轨道交通，国家的道路交通网有待进一步投资。马其顿公路网比较发达，地处两条泛欧交通走廊（8号和10号走廊）的交汇处，截止2015年统计，境内公路里长合计为9,570公里。马其顿拥有两个国际机场，分别位于斯科普里和奥赫里德。马其顿航空运量较小，但近年来增长较快。

移动通讯业务已覆盖马其顿全国99%的人口，移动通讯的目标市场占有份额也已超过70%，并保持稳定增长。马其顿一直是缺电的国家，年消费电量中36%需要进口。

1.2.3 支柱和重点行业

马其顿的经济多元化，国内支柱产业以服务业为主，服务业占比60%以上，工业占比20%-30%，农业约占10%左右。

马其顿国内气候条件良好，适合各种农作物的生长。农业综合产业（包括农业加工）是马其顿经济的重要部分之一，就业人口占总就业人口的19%（约13万）。马其顿主要出口农产品包括：烟草原料和制成品、葡萄酒、羊肉和园艺产品等。

马其顿的主要工业有采矿和采石业和制造业。黑色冶金生产总值占GDP的7%；金属制造、汽车和电器设备制造业约占GDP的10%。纺织和皮革产业也占比较重，是马其顿提供就业的主要行业，占就业的24%。建筑业是马其顿较发达的行业，技术人员和现代技术的应用为业界所公认，擅长土木工程和水利建设。马其顿已成为欧洲中东部、中东和俄罗斯项目建设的主要劳务供应国。

1.2.4 投资政策

（1）投资门槛

马其顿于2005年1月成立了投资促进专门机构—马其顿外国投资和出口促进署（Agency for Foreign Investment and Export Promotion of the Republic of Macedonia，以下简称“外资局”）。外资局负责吸引外资和促进本国产品出口，直属于总理府，是负责吸引外资的执行机构，不负责政策制定。

马其顿的《公司法》中规定所有外国投资者被赋予准国民待遇，他们可以设立和经营所有类型的私有公司和股份公司而无须国家有关机构的特别批准（法律要求的情况除外）。除军事工业、武器交易、麻醉品交易、受保护的文物交易等领域外，其他投资领域均对外开放。在银行业，马其顿对国外资本投入无法律限制。《银行法》规定，获取75%的银行股份需要得到国民银行的批准。《保险监管法》要求国外投资者在购买涉及保险事业管理权的股票时，必须通过保险业监管机构的同意。根据《广播法》规定，外国人参与广播公司的投资比例不能超过25%。

外国企业在马其顿投资可设立一般合伙企业、有限合伙企业、有限责任公司、联合股份公司，有限合伙企业（份额制）或在马其顿设立分支机构，或代表处（开展非盈利性活动）。

（2）投资吸引力

马其顿实行不同程度的经济鼓励政策，包括免除关税，税收抵免和各种特定税种的减税措施。马其顿政府鼓励外商投资汽车配件、软件开发、食品加工、医药、水能开发、精细化工和旅游开发等领域。

为吸引投资者，马其顿制定了《技术产业开发区法》（Law on Technological Industrial Development Zones）。根据该法，投资者入驻技术产业开发区（以下简称“开发区”），免征10年企业所得税和个人所得税，永久免征增值税、财产税、消费税，对进口材料和设备免征关税。目前首都斯科普里的两个技术工业开发区和什蒂普开发区已开始投入使用，并对在开发区内投资生产的企业实行一系列优惠政策，如：对进入技术工业开发区的进出口产品减免增值税等；免除水、电、供暖、污水处理的相关责任和税收；企业可享受绿色通关服务等。其他11个规划中的开发区还暂未开始建设。

1.2.5 经贸合作

（1）参与地区性经贸合作

马其顿的主要贸易伙伴是欧盟国家，前六名为德国、塞尔维亚、英国、希腊、保加利亚和意大利，共占其贸易额的55%左右。中国为其第七大贸易伙伴，占其贸易额的5%左右。

近年来，马其顿一直力求在国际贸易方面实现高度自由化。2003年，马其顿加入WTO。马其顿与30个国家和地区签订了投资保护协定，包括中国。马其顿还与其他国家和地区签订了多个双边经济合作协议，其中13个国家是经济合作与发展组织的成员。另外，马其顿与欧盟成员国签订了《稳定联系协定》（Stabilization and Association Agreement, SAA），从而使马其顿的绝大部分产品可免税进入欧盟成员国市场。还与土耳其、乌克兰签订了双边自由贸易协定（Free Trade Agreement, FTA），属于欧洲自由贸易联盟及中东欧自由贸易区的成员国。2011年马其顿正式与欧盟实现零关税贸易。2015年马其顿海关与欧盟通关便利一体化系统实现对接。

（2）与我国的经贸合作

自1993年中国和马其顿建交以来，中马之间的双边贸易、经济合作均持续增长，目前双方并未签署自由贸易协定，但两国已建立中马政府间经贸混委会定期会晤，且马其顿已经和中国签署投资保护协议和避免双重征税协定（Double Taxation Agreement, DTA）。

据中国海关统计，2015年中马双边贸易额为2.2亿美元，同比增长31.3%。其中，中方出口8651万美元，同比增长12.8%；从马方进口1.33亿美元，同比增长47%。据马方统计，2012-2015年，中国连续四年成为马其顿第七大贸易伙伴。

近年来，中国企业与马其顿经贸交流增多，中国水利水电对外公司承建了马其顿科佳水电站项目，被誉为马其顿的“小三峡”。中兴公司与华为公司在马其顿设有子公司。2013年11月，中国水电建设集团国际工程公司与马其顿公路局正式签订承包合同，承建其合计110公里的高速公路。2014年6月，中国株洲机车有限公司（现中国中车集团公司）中标马其顿6列动车组项目，金额达2500万欧元，这是中国动车组首次出口欧洲。

1.2.6 投资注意事项

（1）政治稳定性

马其顿国内党派林立、内部民族关系比较复杂。特别是2015年以来，党派矛盾升级，国内政局危机爆发，投资环境潜在风险增大。

（2）社会治安

马其顿社会治安虽然总体平稳，但是居民可以合法持有枪支，加之以往动乱造成大量枪支散落民间，存在一定的治安隐患。建议中方人员尽量避免在夜间外出，出行时不宜携带大量现金，特别是进入阿族集聚区时，言行更需谨慎。

（3）劳动力制约因素

马其顿自2011年以来，政府不断刺激和鼓励就业，失业率一路降低。但女性和少数民族失业情况仍然严重。2015年，马其顿人均月工资毛收入为580美元，最低工资标准提升至156欧元（2015年）和164欧元（2016年）。雇主和员工综合交税（费）占工资总额比例约为27%。

（4）外国人政策

在就业方面，外国公民和马其顿本国公民在工作场所享有同等权利。外国人到马其顿工作需要申请工作许可。根据中国商务部的指引，目前马其顿政府对外国来马务工人员控制严格，无具体外籍劳务配额，民众对外来务工人员普遍持反对态度。

马其顿法律保障对投资资本和利润的转移及收回的自由。只要国外投资者缴纳相关税费和社会保险费用，就有权转移其利润和收入。

（5）经济风险

近几年，马其顿的通胀率一直维持在较低水平，甚至在2015和2016年出现了轻微的通缩，但是马其顿的失业率一直维持在20%以上。长期以来，马其顿代纳尔兑换欧元汇率稳定在1欧元兑换61.5代纳尔，而对美元汇率则波动较大。

企业应积极利用保险、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。

第二章 马其顿税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

马其顿属于属地税制，其税收法律尚处于变革之中，部分税收制度继承了前南斯拉夫税收制度的内容，此外，马其顿政府颁布部分新内容。为吸引外国投资者，政府尚在不断修订税法。目前征收的主要税种包括：企业所得税、个人所得税、增值税、消费税、财产税、遗产与赠与税、公共税和关税等。其中，财产税、遗产与赠与税、不动产转让税等属于地方税，由地方政府负责征收和管理。

2.1.2 税收法律体系

现正在执行的税法包括《企业所得税法》、《财产税法》、《个人所得税法》、《增值税法》、《消费税法》、《税收程序法》、《海关法》等。

2.1.3 近三年重大税制变化

2014年7月，马其顿国会颁布了新的《企业所得税法》，这一举措旨在恢复2009财政年度以前适用的企业所得税征收方法。2009至2013财政年度期间，马其顿企业所得税有两个单独的税基，即分别对不可抵扣的费用（以每年为基础）和已分配利润征税，且需要分别填写纳税申报表，进行纳税申报。

新的《企业所得税法》于2015年1月1日生效并适用于2014财政年度应税利润和应纳税额的确认。新的企业所得税以当年实现的会计利润为基础，对不可抵扣的费用进行调增后确认应纳税所得额。2009至2013财政年度内实现的累计利润在分配时纳税。新的《企业所得税法》的重要变化还包括：

（1）未收回的借款类（或在经济实质上被认定为借款的交易）应收账款在被确认的年度作为应税费用，应进行纳税调增。另一方面，当这些应收账款部分或全部收回时，纳税人被允许在相应的纳税年度调减应纳税所得额。

（2）从国内纳税人处取得的股息红利收入可以从税基中扣除，只要股息红利的支付方已经为该收入缴纳了相应的税款。

(3) 特定条件下, 纳税人出于企业发展目的, 将利润用于再投资, 则在计算企业所得税时, 该笔利润可以从税基中扣除。

(4) 特定条件下, 纳税人可以享有一个三年的财务损失结转期。

2.2 企业所得税 (Corporate Income Tax, CIT)

一般来讲, 所有马其顿的居民法律实体和通过常设机构 (Permanent establishment, 简称PE) 运营的非居民法律实体都有在马其顿缴纳企业所得税的义务。

马其顿的居民实体应就其来源于全球的收入缴纳企业所得税。非居民实体应就其来源于在马其顿境内的常设机构所取得的收入缴纳企业所得税。非经营性机构 (包括政府机构) 应就其取得的来源于商业活动的收入缴纳企业所得税。

企业所得税税率为10%。

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准及扣缴义务人

从税收的角度讲, 一家企业如果在马其顿境内设立, 或者将总部设在马其顿境内, 那么该企业就会被认定为马其顿的居民企业。

2.2.1.2 征收范围

马其顿的居民实体需就其取得的来源于全球的收入缴纳企业所得税。

2.2.1.3 税率

居民企业的企业所得税税率为10%。选择按照简易计税方法纳税的企业, 适用税率为1% (关于简易计税方法, 详情请参见2.2.3小节)。

2.2.1.4 税收优惠

(1) 投资利润

马其顿的《企业所得税法》规定, 对境内纳税人出于企业发展目的用于再投资的利润, 可免征企业所得税。这些符合以上免税条件的利润再投资包含了对有形资产和无形资产的投资, 但不包括一些被明确列示为用于管理目的的资产。

为了能够适用上述的税收减免, 纳税人必须从购买之日起对其用再投资利润购买的资产保有5年的所有权。

（2）技术产业开发区

如果纳税人注册在技术产业开发区里，并且满足《技术产业开发区法》里的一些限制性条款和程序，那么自其在开发区内开展商业活动开始之日起，该企业可以享受免征企业所得税十年的优惠政策。

（3）特殊类别的减免：

① 保护残疾人就业的公司（需符合《残疾人雇佣法》的相关规定）；

② 实施约束和管教青少年的机构里的经济单位（需符合《强制约束法》（Law on enforcement of sanctions）的相关规定）。

2.2.1.5 应纳税所得额

企业所得税的税基是企业本年度实现的利润，该利润根据会计准则进行计算，并且需要根据税法的规定对本年度发生的不可扣除的费用进行税前调整。

应纳税所得额是企业所得税的计税依据，根据《企业所得税法》的规定，应纳税所得额为：

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

（1）收入范围

企业的收入总额包括以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，包括销售收入，提供劳务收入，资本利得，权益性投资收益，利息收入，租金收入，特许权使用费收入，其他收入。

以下是税法规定可扣减税基的情形：

① 收回的最多不超过其本金的应收账款，如果该应收账款在以前年度被纳入税基已缴纳过所得税，则可以在收回的当年从税基中扣除；

② 以前年度已缴纳过所得税的未收回借款，在收回的当年可按实际收回金额从税基中扣除；

③ 马其顿的税收居民因直接投资而收到的股息和红利，如果支付方已为该笔收入缴纳过10%的企业所得税，则收入方可以从税基中扣除；

④ 部分由以前年度结转至今年的损失；

⑤ 已实现的用于再投资的利润。

（2）不征税和免税收入

从国内纳税人处取得的股息、红利收入不需要缴纳企业所得税，只要该股息红利的支付者已经为该收入缴纳了相应的税款。

（3）税前扣除

企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。以下是税法规定企业所得税前不可扣除的支出/费用类型：

① 隐性利润分配

下列与股东或股东的关联方进行的交易会被认定为应税的隐性利润分配：

- a. 低于市场价格销售货物和提供服务；
- b. 高于市场价格购买货物和服务；
- c. 低于市场利率提供借款；
- d. 使得股东或者股东的关联方获得利益的协议或安排；
- e. 如果未从被授权人（如股东）的工资中进行赔付或扣除，则不合理的短缺也将被视为隐性利润分配。

上述的一些交易可能也会受到《企业所得税法》里转让定价条例的监管。这些条例旨在对企业与其股东和股东的关联方之间进行的非公平交易进行征税。

② 与企业的生产经营活动无关的费用

与企业的生产经营活动无关的支出，在企业所得税前不得扣除。

③ 折旧

企业纳税人可以根据会计准则，选择适用的折旧方法和折旧率对固定资产进行折旧和减值。

④ 商誉

马其顿税法里没有关于商誉的特别规定。

⑤ 开办费用

马其顿税法里没有关于开办费用的特别规定。

⑥ 利息费用

为开展公司生产经营活动而支付的贷款利息只要不满足资本弱化的相关规定，则这部分利息支出是可以全部扣除的；如果属于资本弱化，则该部分利息支出不得税前扣除。纳税人支付的与生产经营活动无关的贷款利息费用和为购买乘

用车辆、家具、地毯、艺术品和装饰性物品等产生的利息支出是应税费用，不得在所得税前扣除。

⑦ 未收回的借款类应收账款

未收回的借款类应收账款（或在经济实质上被认定为借款的交易）在被确认的年度作为应税费用，应进行纳税调增。另一方面，当这些应收账款部分或全部收回时，纳税人被允许在相应的纳税年度调减税基。

⑧ 应收账款的减值和核销

对于银行、储蓄机构和保险公司，如果符合法律规定的减值方法，那么这些公司应收账款的减值损失可以税前扣除。对于其他企业纳税人，如果没有有效的法院判决或者在破产清算报告中被确认为负债，那么这些公司应收账款的减值损失是应税费用，不可以税前扣除。

对于所有的企业纳税人而言，应收账款的核销都是应税费用，不可以税前扣除。如果纳税人收回了已作减值损失处理的应收账款，则纳税人可以在收回该笔应收账款的当年进行相应的税收抵免。

⑨ 公益性捐赠

如果一笔公益性捐赠或赞助支出不符合《公共活动捐赠和赞助法》中规定的形式、条件和程序，则该笔捐赠或赞助将被视为应税费用，不得在企业所得税前扣除。如果符合上述法律中的相关规定，则不超过纳税人年度总收入5%的捐赠额可以在税前扣除，超过部分则需要进行税前调增，缴纳企业所得税；另外，不超过纳税人年度总收入3%的赞助支出可以在税前扣除，超过部分则需要进行税前调增，缴纳企业所得税。

只要满足特定的条件，对体育联盟、组织、俱乐部和个人的捐赠支出可以在企业当年的企业所得税税前扣除，扣除限额为《企业所得税税法》中列示的限额。

⑩ 津贴和补贴

超过限额的职工薪酬福利费用（如公司安排的员工上下班交通费用、餐食补贴、员工食堂、差旅补贴、探亲补贴、一次性的遣散费、退休津贴、年假津贴、奖金等），应在企业所得税前进行纳税调增。

自愿养老保险缴费额度超过员工上一年度四个月月平均工资的部分，不可在企业所得税前扣除，需要进行纳税调增。

支付给管理层人员的月度津贴和费用是可以税前扣除的，但额度不得超过前一年度全国平均月工资的50%。

在具有合理商业目的和据实记录的前提下，支付给非固定员工的住宿和交通费用是可以税前扣除的。

⑪ 保险费用

企业为管理层人员和员工支付的个人保险费用（如果不是从员工的工资里支付）是应税费用，需要在企业所得税前进行纳税调增。只有为员工购买的集体工伤保险的费用，企业才可以在税前扣除。

⑫ 业务招待费

用于礼物、商务餐、娱乐和业务招待的费用需要缴纳企业所得税，纳税人此类花费总额的90%在所得税前不可扣除。

⑬ 报废

规则手册中对特定行业的产品的残渣、报废品、废品和特定的产品设定有数量标准，超过该标准的报废支出需要缴纳企业所得税。由不可抗力和不可控因素引起的报废费用不需要缴纳企业所得税。

⑭ 罚金、罚款和罚息

罚金、税收罚款和因为未支付公共税费而产生的罚息及纳税人为第三方代扣代缴的税款等支出，都不可以在企业所得税前扣除，需要进行纳税调增。

⑮ 向外国子公司付款

在马其顿的税收法规中，暂无关于向外国子公司付款的相关规定。

（4）亏损弥补

《企业所得税法》中规定，在企业当年利润表中列示的亏损额基础上，对不可抵扣的费用进行调整后仍为亏损时，该亏损额可以用下一年度的所得弥补，下一年度的所得不足以弥补的，可以逐年延续弥补，但不得超过三年。

纳税人弥补亏损需根据马其顿公司法的相关规定进行，且需要获得税务机关的批准。

根据马其顿税收法规，亏损不得结转至以前年度。

（5）特殊事项的处理

在马其顿的税收法规中，暂无企业重组等事项的特殊规定。

2.2.1.6 应纳税额

（1）计算方法

应纳税额 = 应纳税所得额 × 税率 - 可抵免税额

（2）可抵免应纳税额的情形：

① 纳税人购买用于生产经营（现金支付注册）的财务系统设备，不超过10台时；

② 纳税人就其来源于境外的收入在境外已缴纳的所得税税款，可以从其当期应纳税额中抵免，抵免限额为该项所得依照马其顿《企业所得税法》规定计算的应纳税额。但是，只有在适用避免双重征税协定的情况下，纳税人在境外缴纳的代扣代缴所得税才可以在境内进行抵免；

③ 企业的海外分支机构在境外已支付的税款，如果该税款所对应的收入已经计入境内居民企业的收入总额并在境内缴纳企业所得税，则境外已缴纳税款可抵免国内税款。

2.2.1.7 其他

在马其顿税法里，暂无关于存货计价的相关规定。

2.2.2 非居民企业

一般来讲，所有马其顿的居民法律实体和构成常设机构运营的非居民法律实体都有在马其顿缴纳企业所得税的义务。

2.2.2.1 概述

（1）税收管辖权类型

马其顿是属地税制，即其税收管辖权按属地原则确立，又称“地域管辖权”或“收入来源地管辖权”。马其顿的居民实体应就其来源于全球的收入缴纳企业所得税，而非居民实体仅就其在马其顿境内的常设机构取得的境内收入缴纳企业所得税。

（2）马其顿税收居民判定标准

从税收的角度讲，一家企业如果在马其顿境内设立，或者将总部设在马其顿境内，那么该企业就会被认定为马其顿的居民企业。如果外国企业的总部不在马其顿境内，那么这些企业将被认定为税收非居民企业。如果外国企业在马其顿的分支机构或场所被认定为常设机构，则其需要就其通过常设机构在马其顿境内取得的利润缴纳企业所得税。

2.2.2.2 税率

马其顿非居民企业的企业所得税税率为10%。

2.2.2.3 征收范围

根据马其顿的法律，外国企业的分支机构需要缴纳企业所得税，其外国母公司需要为在马其顿设立的分支机构负全部责任，包括纳税义务。

一家按照其所在国法律注册并开展商业活动的外国企业，可能会因商业活动需要在马其顿成立一个商业代表处。代表处不是法律实体并且可能不进行任何商业活动。外国企业在马其顿设立的代表处不用缴纳企业所得税。

马其顿的非居民实体在马其顿的机构、场所如果构成常设机构，则需要就其通过常设机构在马其顿境内取得的利润缴纳企业所得税。

一般来讲，常设机构是一个固定的经营场所，企业的全部或部分业务在这个场所开展，无论是直接经营还是通过非独立代理人来经营。

具体来讲，马其顿的国内法律指出一个常设机构可能包括了管理场所、分支机构、办公室、车间、采矿场所或者其他任何开采自然资源的场所。存续时间超过六个月的建筑工地、建筑项目或者安装项目，包括相关的监督活动，都可能构成一个常设机构。

另外，为一个或多个项目提供服务，包括咨询服务，如果在任意一个12个月的区间内不间断地持续90天以上，也被视为构成常设机构。如果一个或几个人通过上述服务项目构成了一个常设机构，则他们从事的其他不相关的项目（不论项目持续时间是否超过90天）也将构成该常设机构的一部分。

2.2.2.4 应纳税所得额

非居民企业应纳税所得额的计算请参考居民企业。

2.2.2.5 应纳税额

非居民企业应纳税额的计算请参考居民企业。

2.2.2.6 预提所得税（Withholding tax, 缩写WHT）

所有在马其顿境内注册并开展商业活动的法律实体和自然人，以及在马其顿构成常设机构的非居民法律实体和非居民自然人，都有义务在向境外法人支付特定类型的收入时代扣代缴所得税，又称预提所得税。

预提所得税税率为10%。

(1) 向境外支付以下类型的收入时需代扣代缴预提所得税：

- ① 股息、红利；
- ② 利息；
- ③ 特许权使用费；
- ④ 来源于马其顿境内的娱乐和体育活动的所得；
- ⑤ 来源于提供研发、管理、咨询、金融服务的所得；
- ⑥ 来源于保险和再保险保费的收入；
- ⑦ 来源于提供马其顿和其他国家之间的电信服务的收入；
- ⑧ 来源于马其顿境内不动产租赁的收入。

(2) 向境外支付以下类型的收入时不需要代扣代缴预提所得税：

- ① 常设机构汇回外国总部的税后利润；
- ② 来源于政府发行或担保债券的利息收入；
- ③ 在马其顿境内的银行取得的银行存款利息；
- ④ 来源于在国际金融市场上买卖马其顿证券所取得的收入。

如果与对方国家存在避免双重征税协定，预提所得税应该根据避免双重征税协定中的条款进行缴纳。在采用避免双重征税协定中规定的税率前，纳税人必须先获得马其顿税务机关的同意。

马其顿已经和47个国家/地区签署了避免双重征税协定。其中，马其顿与埃及、沙特阿拉伯、越南和比利时四国的协定还未生效。马其顿与中国的协定税率如下（与其他国家/地区的税率表详见附录二）：

表2：马其顿与中国在避免双重征税协定下的预提所得税税率表

利润接收国	预提所得税税率（%）			
	股息红利	利息	特许权使用费	其他收入
中国	5	10	10	0
非协定国家	10	10	10	10

2.2.2.7 亏损弥补

暂无。

2.2.2.8 特殊事项的处理

根据马其顿国内法律，外国企业在马其顿境内设立分支机构需要在贸易登记处（Trade Registry）登记。

2.2.3 其他

（1）简易计税方法

在企业满足税法中规定的其他标准的前提下，如果其来源于全球的年度总收入是在300万代纳尔到600万代纳尔之间，则企业（提供银行、金融、保险服务和博彩、娱乐服务的企业除外）基于它们的年度总收入可以选择简易计税方法。选择按照简易计税方法纳税的企业按其相应年度利润表上所列示的所有来源的总收入的1%缴纳企业所得税。

如果企业的年度总收入在接下来的三年里都在以上所述的范围内（即年度总收入在300万至600万代纳尔之间），则该企业不能申请变更简易计税纳税方法。

根据简易计税方法，对年度总收入不超过300万代纳尔的企业可以免征企业所得税。

（2）地方企业所得税

根据马其顿税制，马其顿没有针对企业的所得征收的市政税或地方政府税。

2.3 个人所得税（Personal Income Tax, PIT）

在马其顿，个人所得税的征税对象和计税依据取决于纳税人的居民身份：对马其顿的居民纳税人来源于全球的总收入征收个人所得税，仅对马其顿的非居民纳税人来源于马其顿境内的收入征收个人所得税。

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 判定标准

在马其顿拥有永久性或暂时住所的个人，无论其是否为马其顿公民，都将被认定为马其顿的居民纳税人。在任意12个月的期间内，自然人在马其顿连续或者间断地停留183天及183天以上，则他将被视为在马其顿拥有一个暂时性住所，即将被认定为马其顿的居民纳税人。

如果外国自然人的国家与马其顿之间存在避免双重征税协定，则183天居民认定原则应与协定的规定保持一致。

2.3.1.2 征收范围

马其顿的居民纳税人应就其来源于全球的收入缴纳个人所得税。

(1) 应税所得

马其顿的居民纳税人应就其各种来源的收入缴税。收入的形式不仅包括收到的现金，也包括收到的证券或其他形式的补偿。通常而言，以下几种类型收入需要缴纳个人所得税：

① 就业所得（Employment Income）

来源于就业和合同制服务的个人收入需要缴纳个人所得税。个人收入也包括来源于受雇佣的工资、薪金和其他津补贴，养老金，公司管理层和监事层的收入，公务员、议员和咨询师的收入，专业运动员的收入，陪审员、法医专家和受托人的津贴，马其顿科学与艺术学院成员的津贴，因在国内就职取得的来源于国外的工资收入，与法律实体和自然人签订偶然的或暂时性的服务合同而取得的个人收入等。

② 个人经营所得（Business/Self-employment Income）

个人经营所得包括个人从事商业活动、农业或者提供专业和其他脑力劳动服务（如医生、律师、公证人、税务咨询师、工程师、建筑师、会计师等）所取得的收入。如果几个自然人联合经营并取得收入，则他们需要根据联合经营合约中规定的分配方法，先分配利润，再分别缴纳个人所得税。

③ 资本利得（Capital Gains）

资本利得是指纳税人通过出售证券、资本份额和房地产所取得的收入。资本利得是资产的卖出价与买入价间的差额。其计税基础为出售证券、股份和纳税人在出售前至少已居住满一年的不动产所取得的资本利得的70%，税率为10%，在出售时预征。

④ 资本收益（Capital Revenues）

以下类型的收入属于资本收益：

- a. 红利或参与利润分配所得；
- b. 向法人或自然人借款取得的利息收入；
- c. 持有债券或其他证券的利息收入；
- d. 来源于定期储蓄和其他类型的储蓄的利息收入。

其中，股息红利的支付者需要根据股息红利总金额代扣代缴10%的预提所得税。纳税人取得的利息收入需要根据计算得出的利息总额缴纳10%的所得税。

⑤ 来源于财产和产权的收入

来源于财产和产权的收入包括自然人对不动产、设备、交通工具和其他财产进行出租或转租而取得的收入。

⑥ 来源于艺术品的版权和工业产权的收入

来源于艺术品的版权和工业产权的收入，包括绘画、音乐、电影等。

⑦ 博彩收入

来源于博彩或其他有奖游戏的收入如果不超过5,000代纳尔，不需要缴纳个人所得税；如果超过5,000代纳尔，则需要缴纳10%的个人所得税。

⑧ 其他收入

自然人取得的除上述以外的收入，如果个人所得税法里也没有指出该收入为非应税收入，则该收入需要缴纳个人所得税。税基为总收入扣除35%，税率为10%。

（2）不征税收入

纳税人从国家或地方政府单位发行的债券、公共债券及活期存款取得的利息不需要缴纳个人所得税。纳税人取得的定期储蓄和其他类型的储蓄的利息收入在马其顿成为欧盟成员国之前不需要缴纳个人所得税。

（3）免税收入

① 2013年1月1日起至2018年12月31日，出售证券取得的资本利得免征个人所得税。

② 符合以下情况的不动产在出售或转让时所取得的资本利得可以免征个人所得税：

a. 如果纳税人在出售不动产前在该不动产里居住了至少一年，则出售时只需满足距购买之日满三年；

b. 出售时距购买之日满五年；

c. 继承取得或接受他人赠与取得不动产，且这种继承和赠与根据财产税法是免税的；

d. 离婚析产时夫妻间转让不动产或夫妻共同将不动产转让给第三方。

③ 由联合国和其他国际组织授予的奖励免征个人所得税。

④ 出差补贴、现场工作补贴（住宿、餐饮）或者因为和家庭分开居住而给

予雇员的补贴免征个人所得税。这些补贴的最低金额由私营经济领域的集体合约或国家行政单位的相关规章规定。

⑤ 突发灾难的赔偿金。不超过私营经济领域的集体合约或国家行政单位的相关规章规定的最低金额的部分，免征个人所得税。

⑥ 在符合技术产业开发区相关的条款和程序的前提下，纳税人受雇于设立在技术产业开发区中企业所取得的工资，自其雇主在开发区开展业务后的十年内，从纳税人领取第一个月工资起，免征个人所得税。此政策不受雇员人数限制。

⑦ 从人寿保险和非人寿保险获得的伤害补偿金，免征个人所得税。

2.3.1.3 税率

个人所得税税率为10%。

2.3.1.4 税收优惠

马其顿的个人所得税优惠政策，详见2.3.1.2小节中不征税和免税收入内容。

2.3.1.5 税前扣除

（1）就业相关的费用

由雇员自己承担的强制医疗保险、养老保险、失业保险和其他相关费用在个人所得税前可以全额税前扣除。

（2）个人年度扣除额

《个人所得税法》规定了个人年度总收入的个人所得税扣除限额，2016年该扣除限额为88,284代纳尔。

（3）出租房产的费用扣除

纳税人出租未装修的房产，可以将年度出租收入总额的25%作为维修和管理费，在个人所得税前扣除。纳税人出租已装修的住宅楼或商业用楼，可以将年租金收入的30%作为个人所得税前扣除额。如果纳税人可以向税务机关证明其实际发生的费用高于上述扣除限额，则在计算个人所得税时也可按照实际费用扣除。

（4）版权和工业产权收入的费用扣除

根据版权和工业产权的不同类型（如绘画、音乐、电影等等），以下项目可以按照总收入的25%—60%进行个人所得税前扣除。

表3： 版权和工业产权收入的费用扣除一览表**错误！未找到引用源。**

2.3.1.6 应纳税额

应纳税额 = 应纳税所得额 × 税率

此外，纳税人在境外已缴纳的税款，可以作为境内税收抵免额，但是该额度不超过相应的收入在马其顿应缴纳的税额。

双边税收减免需要根据已生效的避免双重征税协定的规定来确定。

2.3.2 非居民纳税人

2.3.2.1 判定标准及扣缴义务人

根据马其顿的居民纳税人判定标准，在马其顿拥有永久性或暂时住所的个人，无论其是否为马其顿公民，都将被认定为马其顿的居民纳税人。在任意12个月的期间内，自然人在马其顿连续或者间断地停留183天及183天以上，则他将被视为在马其顿拥有一个暂时性住所，即将被认定为马其顿的居民纳税人。不符合马其顿居民纳税人判定标准的纳税人即为马其顿的非居民纳税人。

2.3.2.2 征收范围

马其顿仅就非居民纳税人来源于马其顿境内的收入征收个人所得税。

2.3.2.3 税率

马其顿非居民的个人所得税税率为10%。

2.3.2.4 税前扣除

请参考居民纳税人扣除项目和标准。

2.3.2.5 税收优惠

请参考居民纳税人税收优惠章节。

2.3.2.6 应纳税额

非居民纳税人应纳税额的计算请参考居民纳税人相关内容。

2.3.3 其他

根据马其顿税制，马其顿没有针对个人所得征收的市政税或地方政府税。

2.4 增值税（Value-added Tax, VAT）

2.4.1 概述

总体来说，马其顿的增值税制度与欧盟增值税第6号指令（The sixth European Union (EU) VAT directive）的规定是保持一致的。该指令规范了消费型增值税的基本内涵，即欧盟增值税是全面的消费型增值税，以销售收入扣除投入生产的中间性产品价值和固定资产价值后的余额为税基，也是目前世界上最主要和最先进的增值税类型。欧盟也将采用该增值税制度作为入盟的标准之一，因此马其顿的增值税改革也在不断向此标准靠近。

2.4.1.1 纳税义务人及扣缴义务人

一般来讲，在马其顿共和国境内销售商品和提供服务以及进口商品至马其顿境内的法律实体或自然人，为增值税的纳税人。具体包括：

- （1）销售商品和提供服务的单位和个人，为增值税的纳税义务人；
- （2）将货物进口到马其顿共和国境内的单位和个人，为增值税的纳税义务人；
- （3）开具增值税发票的单位和个人，不论是否得到授权，都有义务在开票后5日内缴纳增值税；
- （4）如果销售货物和提供服务并取得收入的纳税人在马其顿境内未设立总部或者分支机构，则货物的接收方或服务的使用方是增值税扣缴义务人。

2.4.1.2 征收范围和税率

增值税的标准税率为18%，该税率适用于所有商品和服务的流转额和货物和服务的进口额，适用低税率的商品和服务除外。

适用增值税低税率5%的商品和服务如下：

- （1）用于人类消费的食物；
- （2）公共供水系统的水，来自城市废水排放系统的水和用于改善农业用的水；
- （3）包含餐饮的住宿服务；
- （4）出版物，主要用于广告的出版物除外；
- （5）用于农作物生产的种子和种植材料；
- （6）肥料；
- （7）植物保护材料；

(8) 尺子、圆规、橡皮泥、磨刀器、橡皮和涂改液等。

2.4.2 税收优惠

(1) 以下环节的出口货物和服务免税，且销售方的进项税额可以抵扣或退还：

- ① 出口货物；
- ② 价值超过1000欧元并且未进入最终消费环节的货物，从马其顿销售和运送至免税区、保税区或保税仓库；
- ③ 与进口出口过境相关的服务；
- ④ 临时入境维修的动产及相关服务；
- ⑤ 国际航空旅客运输服务；
- ⑥ 向境外销售、维护和租赁飞机，作国际航空运输用途；
- ⑦ 为国际航空运输用飞机提供的服务；
- ⑧ 向马其顿国家银行出售黄金；
- ⑨ 与上述列明的销售行为相关的中间服务。

(2) 以下环节的销售货物和服务免税，但销售方的进项税额不可抵扣或退还：

- ① 出售住宅和公寓，不包括建造后五年内的首次出售；
- ② 出租公寓作为住宅使用；
- ③ 马其顿邮政（Macedonian Post）提供的邮政服务；
- ④ 银行和金融交易；
- ⑤ 提供保险与再保险服务；
- ⑥ 博彩和娱乐游戏；
- ⑦ 文化领域的机构提供的服务；
- ⑧ 社会照料和保护机构提供的服务；
- ⑨ 儿童和青少年机构提供的服务；
- ⑩ 教育服务；
- ⑪ 广播电台和电视台提供的服务；
- ⑫ 国际旅客运输服务（航空运输除外）；
- ⑬ 医疗保健服务；
- ⑭ 运送病人服务和销售人体器官、血液和母乳；

⑮ 殡葬机构提供的服务。

(3) 以下特殊的进口行为免征增值税：

- ① 在马其顿共和国海关管辖范围内，根据过境海关程序进行转移的货物；
- ② 进入免税区或免税仓库的货物；
- ③ 按照海关条例的延期付款制度，将货物放在海关通关程序或海关进口程序中；
- ④ 同一货物，再次进口时的情况与第一次进口时完全相同；
- ⑤ 外国大使馆或领事代表机构为满足公务需要以及外交人员的个人需要进口的货物；
- ⑥ 国际组织进口的货物；
- ⑦ 在交易会、展销会或类似活动中展出的商品；
- ⑧ 进口用于检验、研究、分析或测试的货物；
- ⑨ 根据海关条例规定暂时进口和完全免征关税的货物；
- ⑩ 如果马其顿政府和外国捐助方的协议中包含免税条款，则使用外国捐赠者或赞助方的资金购买的用于协议项目的必需品在进口时免征增值税。

(4) 根据《技术产业开发区法》，投资者入驻开发区，永久免征增值税。

2.4.3 应纳税额

2.4.3.1 销售额的确认

(1) 国内销售的增值税税基

增值税税基是纳税人销售货物、提供应税劳务以及发生应税行为时向购买方收取的全部价款和价外费用（包括现金、货物、服务和其他形式的补偿），包括：

- ① 税款（增值税除外）和其他费用；
- ② 包装费、交通费、保险费、佣金和其他由货物的接收方或服务的使用者支付的费用；
- ③ 与货物和服务价格直接相关的补贴。

(2) 进口货物的增值税税基

进口货物的增值税税基是根据海关确定的进口货物的价格再加下列税费：

- ① 关税、消费税和其他进口税费；
- ② 相关费用，包括佣金、包装费及将货物运送到马其顿境内第一个交货目的地的交通和保险费用。

（3）特殊类型的增值税税基

- ① 委托加工货物的税基是交付给委托方时的买入价，如果不存在买入价，则采用交付时的成本金额；
- ② 转让版权、专利权、许可证、商标和类似权利，税基为其成本；
- ③ 如果销售货物或者提供服务的对价已经全部或部分地包含于其他的货物或服务之中，那么其税基是该货物或服务的市场价格；
- ④ 通过拍卖提供的货物或者服务，税基为最终的取得价格；
- ⑤ 纳税人销售其使用过物品，如机动车、艺术品、收藏品和古董，税基为卖价和销售者当初的买价之间的差额。

2.4.3.2 应纳税额的计算

应纳税额 = 销项税额 - 进项税额

销项税额 = 销售额 × 适用税率

2.4.3.3 进项税额（Input Tax）

进项税额是指纳税人购进货物和服务时所支付或者负担的增值税税额。进项税额可在同一纳税期间内，从销项税额中抵扣。

（1）以下是准予从销项税额中抵扣的进项税额：

- ① 纳税人因开展经济活动而接受商品和服务或进口货物和服务；
- ② 纳税人租用建筑物，并购进或进口货物和服务来进行修建、重建、改造、扩建等，以增加租入设施的价值，用于纳税人即承租人的经济活动时，承担或支付的增值税税额；
- ③ 根据增值税法或海关申报法的规定开具的发票上分别列明的进口货物或服务的增值税税额；
- ④ 纳税人的会计账簿中据实保存的相关发票或海关报税单列明的进项税。

在所有上述条件得到满足且符合税法相关规定时，纳税人可以将当期进项税额从销项税额中抵扣。

（2）以下情况纳税人不准予抵扣增值税进项税额：

- ① 购买或者进口的商品或服务用于增值税免税商品或服务的销售；
- ② 购买、生产和进口自行车，四轮以下机动车、小客车和与之相关的服务；
- ③ 代理费；
- ④ 旅客运输服务；

- ⑤ 购买或者进口冰箱、音视频设备、地毯和艺术品等用于办公场所的装饰；
- ⑥ 酒店费用和其他类型的住宿费和餐饮费。

2.4.4 其他

2.4.4.1 纳税义务发生时点

增值税的纳税义务在销售货物或提供应税劳务或服务时产生。如果销售中含有货物运输的情况，那么增值税纳税义务时点为货物运输开始时。如果销售商品包含安装劳务，那么增值税纳税义务时点为货物安装完成时。提供应税劳务或服务，增值税纳税义务在服务完成时产生。

如果买方付款时间早于上述时点，即采取预收货款的方式销售货物和服务，那么增值税纳税义务发生时间为收讫销售款项时。对于进口货物，增值税纳税义务发生时间为到岸货物需要缴纳关税和其他进口税费时。如果进口货物免征关税，则增值税纳税义务发生时间为货物到达马其顿的当天。

2.4.4.2 纳税人登记

纳税人的年度销售总额超过一百万代纳尔，或者在生产经营活动开始时预估的供应量超过一百万代纳尔，那么该纳税人就有义务进行增值税登记。

不满足上述条件的居民纳税人可以在每一公历年度开始时自愿进行增值税登记。

2.5 关税（Customs Duties）

2.5.1 概述

关税是海关依法对进出境货物、物品征收的一种税。通常情况下，一国关境与国境是一致的，包括国家全部的领土、领海和领空。但当国家在国境内设立了自由港、自由贸易区等，这些区域就进出口关税而言处就处在关境之外。马其顿的《海关法》于2006年1月1日正式生效，海关规章与欧盟逐渐一致。该法律含有对自由经济区的管理和运营的规定。

（1）纳税义务人

进口货物的收货人、出口货物的发货人、进出境物品的所有人，是关税的纳税义务人。

（2）征收范围

关税的征税对象是被准许进出境的货物和物品。关税通常适用于大多数进口到马其顿的产品。从未与马其顿签订贸易协定的国家和地区进口的大部分商品，都需要缴纳关税。

① 进口程序

所有进口到马其顿关境内的物品必须向海关进行申报而且其入境后的用途和使用方式必须经海关批准。

除以下情形外，货物和物品入境的申报人必须在马其顿海关进行登记注册：

- a. 过境；
- b. 临时进口；
- c. 如果申报人只是偶尔申报货物并且得到了海关当局的批准。

② 出口程序

出口货物也必须向海关进行申报。马其顿已经和土耳其、乌克兰和欧洲自由贸易联盟的成员国签署了贸易协定。马其顿是中欧自由贸易协定的成员国，并且已和欧盟签署了稳定和联合协议。根据该协议，原产地为马其顿的产品出口到欧洲，一般可以免关税。

③ 税率

马其顿的进出口货物适用关税税率从2008年1月1日起开始生效，是根据《欧洲共同市场综合税则目录》(Combined Nomenclature (CN) of the European Community)及被全球许多工业化国家广泛采用的国际编码协调关税制度(International Harmonized System (HS))制定的。这将所有的国际贸易货物进行了分类，并使得每一类货物拥有了唯一的关税物品分类。该分类决定了进口货物的适用税率以及该货物是否享有特别优惠待遇。

关税主要是根据货物的完税价格(从价)进行征税，此外许多农产品也适用特别关税税率，根据重量或者数量进行征税。少数物品适用复合关税税率，既从价计税又从量计税。

马其顿的平均关税率在7%以下，且仍在下降。

2.5.2 税收优惠

根据《技术产业开发区法》，投资者入驻开发区，进口原材料和设备免征关税。

2.5.3 应纳税额

(1) 从价税应纳税额的计算:

关税税额 = 应税货物数量 × 单位完税价格 × 适用税率

(2) 从量税应纳税额的计算:

关税税额 = 应税货物数量 × 单位货物税额

(3) 复合税应纳税额的计算:

关税税额 = 应税货物数量 × 单位货物税额 + 应税货物数量 × 单位完税价格 × 适用税率

进出口货物的完税价格,由海关以该货物的成交价格为基础审查而确定,该方法是基于出口商品的实际售价或进口货物的到岸价而确定的。

对完税价格的特定调整在某些时候是有必要的(如在关境内发生的运费和保险费必须从完税价格中去除)。如果完税价格不能通过成交价格法确认,海关也可以通过其他可能的估计方法按照一定顺序进行估定。

2.5.4 其他

有关环境保护、人身健康保护、动植物保护、历史遗产保护和武器装备方面的贸易需办理出口许可。

2.6 消费税 (Excise Duties)

2.6.1 概述

消费税是对消费品和特定的消费行为按流转额征收的一种商品税。

(1) 纳税义务人

马其顿的消费税纳税人为在其境内生产和进口特殊消费品,持有消费品经营许可证的法律实体和个人。

(2) 征收范围

马其顿的消费税法是根据欧盟的第92/12/EEC号消费税指引制定的。根据马其顿的消费税法,只对欧盟指引中明确指出需要缴纳消费税的产品征收消费税,如石油产品,酒精和酒精饮料,烟草制品和载客机动车辆。

(3) 税率

① 石油产品的消费税税率为定额税率,不同类别的石油产品税率不同,按每公斤或每升计算。

② 酒精和酒精饮料按照每升或者酒精含量进行征税。某些类别的酒精饮料（如葡萄酒）不用缴纳消费税。对于纯酒精，消费税税率为最多不超过340代纳尔每升。

③ 烟草制品的消费税是一种复合税，从价又从量计征。从2014年7月起至2023年7月，雪茄及香烟的最低消费税税率将逐年上升。

④ 载客机动车的消费税按照其市场价值或进口机动车完税价格的百分比计算。税率是0%到18%，其中价格为3,000欧元以下的机动车免征消费税，30,000欧元以上的机动车对应消费税最高档税率，即18%。

2.6.2 税收优惠

（1）用于下列用途的消费税应税商品免交消费税：

- ① 外交和领事使团；
- ② 国际组织；
- ③ 国防合约方 - 北约成员；
- ④ 用于必要的生产测试或科研的样品；
- ⑤ 因海关监管被销毁的应税消费品；
- ⑥ 游客从海外携带入境的非商业目的的个人行李；
- ⑦ 入境的飞机或者机动车辆携带的不作销售目的的油和气。

（2）用于下列用途的矿物油免交消费税：

- ① 非用于发动机燃料或加热；
- ② 用于航空运输，私人目的的航空运输除外；
- ③ 作为熔炉中主燃料的添加剂；
- ④ 用于国防和安全专用车辆。

（3）用于下列用途的酒精和酒精饮料免征消费税：

- ① 用于生产醋；
- ② 用于生产药物；
- ③ 用于医院、门诊和药店；
- ④ 直接用于生产食物或作为其半成品的必须组成部分。

（4）用于生产食品和饮料所需的芳香剂免征消费税。

（5）如果马其顿政府和外国捐赠者的协议中包含免税条款，则用外国捐赠者或赞助方的资金进口的用于协议内项目的必需品可免征消费税。

(6) 根据《技术产业开发区法》，投资者入驻开发区，永久免征消费税。

2.6.3 应纳税额

(1) 从价定率消费品：

应纳税额 = 应税消费品的销售额 × 比例税率

(2) 从量定额消费品：

应纳税额 = 应税消费品的销售数量 × 定额税率

(3) 复合计税消费品：

应纳税额 = 应税消费品的销售额 × 比例税率 + 应税消费品的销售数量 × 定额税率

2.6.4 其他

消费税在应税消费品因销售而被移送出仓库时征收。进口应税消费品，其纳税义务发生时间为报关进口的当天或符合海关相关规定的时间。

2.7 财产税 (Property Tax)

2.7.1 概述

(1) 纳税义务人

财产税的纳税义务人是拥有不动产的法律实体和个人。不动产所有人不明确或者无法取得联系的，该不动产的使用者为纳税义务人。多人共同拥有房地产所有权的，则每个法律实体或个人都负有纳税义务，根据他们对该房地产所有权占有的比例计算缴纳财产税。财产税的纳税义务人也可能是使用国所有或市政府所有的不动产的法律实体和个人。

(2) 征收范围

财产税的征税对象是房地产，包括土地（农业用地，建筑用地，森林和牧场）和建筑物（住宅或公寓、商业建筑物和商业场所、行政楼宇和行政管理场所、用于休息和娱乐的建筑和公寓、其他建筑设施，以及建造在建筑上方或者建筑下方并且永久附着于该建筑物的设施）。

财产税的税基是房地产的市场价值。房地产市场价值按照政府规定的方法进行确认。

(3) 税率

房产税按年征收，根据房产的类型不同，税率由0.1%到0.2%不等。对于用于非农业生产用途的农业土地，房产税税率可能会增加并且超过上述范围（标准税率的三到五倍）。

房产税的税率由市议会决定。

（4）制度演变

随着马其顿共和国财税改革进程，从2005年7月1日开始，地方税（房产税、遗产与赠与税、不动产转让税）由地方政府征收和管理。

2.7.2 税收优惠

纳税人为其本人和家庭成员共同居住的住宅或公寓缴纳的房产税，可以享受应纳税额50%的税收减免。

根据《技术产业开发区法》，投资者入驻开发区，永久免征房产税。

2.7.3 应纳税额

应纳税额 = 房地产市场价值 × 适用税率

2.7.4 其他

不动产的持有人或使用人除需缴纳房产税外，还需要缴纳垃圾收集费，具体金额取决于不动产的类型和占用面积。垃圾收集费和水费一起缴纳。

2.8 转让税（Transfer Tax）

2.8.1 概述

（1）纳税义务人

转让税的纳税义务人是不动产的卖方。如果在买卖合约里有所规定，那么纳税人也可以是购买方。对于不动产置换的情形，纳税人是取得具有更多价值的不动产的那一方。

在破产和执行程序中出售不动产，以及在执行抵押协议时，纳税人可能是不动产的购买方。

按比例转让不动产所有权份额时，各所有人按各自所占的份额缴纳税款。

（2）征收范围

在法律实体或自然人之间进行不动产所有权的转移和其他形式的房产所有权的获取，无论有无转让对价或补偿金，都需要缴纳转让税。

（3）税率

转让税的税率从2%到4%不等，税率由市议会决定。

2.8.2 税收优惠

特殊情况下纳税人可以免交转让税，如首次出售建好五年内的住宅楼等。

2.8.3 应纳税额

转让税的税基是纳税义务发生时被转让的不动产的市场价值。不动产的市场价值由一个特殊的市政委员会通过政府规定的方法来确定。

应纳税额 = 不动产的市场价值 × 适用税率

2.8.4 其他

当置换不动产时，转让税的税基是被置换的不动产的市场价值的差额。在破产和执行程序中出售不动产的情况下，转让税的税基是不动产的售出价格。

2.9 其他税费（Other Taxes）

2.9.1 遗产与赠与税（Inheritance and Gift Tax）

马其顿的税收居民（法律实体和个人）继承遗产（动产和不动产），需要缴纳遗产税，税率取决于受益人和遗嘱书立人或捐赠人的关系。如果受益人是遗嘱书立人或捐赠人的配偶或直系家属，不征收遗产税。

马其顿的法律实体和个人接受无偿赠与或转让的财产（境内或境外），将征收赠与税。将财产赠与配偶和直系家属不征收赠与税。

遗产与赠与税的税基是继承或受赠财产的市场价值。遗产与赠与税税率由该财产所在地的市政当局具体规定。一般按以下税率进行征收：

（1）由第一顺位继承人继承或接受赠与，免税；

（2）由第二顺位继承人即兄弟、姐妹和他们的孩子继承或接受赠与，遗产与赠与税税率为2%-3%；

（3）由第三顺位继承人或不相关的人继承或接受赠与财产，遗产与赠与税的税率为4%-5%。

如果遗产和赠与物的价值高于马其顿前一年度全国平均工资，则遗产与赠与税的税款可以用现金、证券、不动产来支付。

2.9.2 公共税（Communal Taxes）

公司和个人需要为使用特定的权利和服务（主要是指使用城市空间、张贴广告等）而缴纳公共税。

2.9.3 社会保障金（Social Security contributions）

强制性社会保障金的计算基础是劳动法规定的工资和源自雇佣关系的其他报酬（包括奖金）。

法律也为社会保障金的基数设定了限度。基数不得低于马其顿全国平均月工资的50%，也不得超过马其顿全国平均月工资的12倍。

雇主有义务为雇员计算，从雇员的薪金总额中代扣并将代扣税款分别缴纳至强制性社会保险基金和个人所得税基金的账户中。目前根据薪金总额计算强制性社会缴款的比例如下：

- （1）养老金与伤残保险：18%
- （2）医疗保险：7.3%
- （3）失业保险：1.2%
- （4）补充医疗保险：0.5%

公共财政收入办公室（The Public Revenue Office (PRO)）是强制性社会保障金和个人所得税计算和缴纳的监管机构。雇主将他们的计算方法递交给公共财政收入办公室，如果检查无误的话，公共财政收入办公室会回复一封接受声明，银行收到接受声明后会进行强制性社会保障金、个人所得税和净工资的付款。

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

公共财政收入办公室(The Public Revenue Office (PRO))是财政部(Ministry of Finance)下属的一个国家税收管理机构, 该机构是一个独立的法律实体。截止至2016年12月31日, 该机构拥有1299名雇员。

从2017年1月1日起, 根据公共财政收入办公室规则手册里对系统和组织的修改, 该机构包含以下部门:

(1) 总部(位于首都斯科普里);

(2) 大企业管理办公室;

(3) 区域管理办公室(Regional Offices): 分别位于斯科普里(Skopje)、比托拉(Bitola)、普里莱普(Prilep)、什蒂普(Shtip)、斯特鲁米察(Strumica)和泰托沃(Tetovo);

(4) 办事处(Branch Offices): 分别位于奥赫里德(Ohrid)、斯特鲁加(Struga)、里森(Resen)、卡瓦达尔齐(Kavadarci)、韦莱斯(Veles)、内戈蒂诺(Negotino)、库马诺沃(Kumanovo)、克里瓦帕兰卡(Kriva Palanka)、科先尼(Kochani)、维尼察(Vinica)、圣尼古莱(Sveti Nikole)、贝罗沃(Berovo)、盖夫盖利亚(Gevgelija)、拉多维席(Radovish)、戈斯蒂瓦尔(Gostivar)、基切沃(Kichevo)和德马尔(Debar);

(5) 服务点(Service Points): 分别位于代米尔希萨尔(Demir Hisar)、马其顿布罗德(Makedonski Brod)、克鲁舍沃(Krushevo)、克拉托沃(Kratovo)、德尔切沃(Delchevo)、普罗比希蒂普(Probishtip)和瓦兰多沃(Valandovo);

(6) 移动税务柜台(Mobile Tax Counters): 服务于其他城市, 这些城市从财政的角度不适合设立一个永久性的服务中心。

3.1.2 税务管理机构职责

公共财政收入办公室负责执行税收政策, 维护纳税人唯一的税务登记身份和纳税记录, 接受纳税申报, 评估应纳税额, 征税, 退税, 收取来源于工资的社会

保障金和其他公共税费，开展税务稽查，协助纳税人履行他们的纳税义务，监督和分析税制的运行，为税制的完善提供建议，和其他国家的税务机关合作并提供与税务有关的国际法律援助。

3.2 居民纳税人税收征收管理

3.2.1 税务登记

（1）单位纳税人登记

① 税务登记的要求

在马其顿开展任何商业活动前，需要到当地的登记处（Register）进行税务登记，取得一个纳税人识别号（Tax Identification Number）。该号码在公共财政收入办公室的管理系统中是纳税人身份和数据的唯一编号，也是纳税人进行纳税申报和缴纳税款及进入其他纳税程序所必须的身份识别码。

② 税务登记的程序

在马其顿设立公司，需要根据商业活动的类型在法律实体登记处进行法律实体的注册和登记，登记信息将会被保存在注册中心（Central Registry）^[3]。

在马其顿，法人实体注册程序通过一站式系统进行，即注册公司和分配纳税人识别号所必须的程序都会通过注册中心在4小时内完成，并且纳税人无需前往公共财政收入办公室。

如果纳税人需要开展必须得到许可才能进行的商业活动，那么获得许可的方式在针对该商业活动的特别法律中有明确的规定。

对于一站式系统里没有涵盖的企业或个人，可以直接通过公共财政收入办公室完成注册程序和获得纳税人识别号。包括：外国法律实体（为缴纳预提所得税）、外国自然人、宗教公职人员和在马其顿共和国政府注册的项目。经营活动开始时，马其顿的非居民企业的常设机构，也应该注册成为企业纳税人，以获得一个纳税编号。

对于这些类型的实体或个人的注册，纳税人需要提交一个申请表（UJP-RDO表格）给公共财政收入办公室，具体提交地点需要根据纳税人的总部所在地或居住地决定。

（2）个体纳税人登记

^[3] 注册中心（Central Registry）网址：www.crm.com.mk。

家庭农业经济从业者、手工艺人、律师、公证人、执行人等没有商业登记处（Trade Register）登记的人，根据他们将要从事的活动，需要在相应的协会进行注册：

- ① 专业协会（如公证人协会、律师协会、执行人协会、手工艺人协会等）；
- ② 相关部门（如农业部，森林和水资源供应部等）。

协会或部门机构将纳税人的注册信息递交给注册中心后，纳税人即可取得纳税人识别号和活动代码。

（3）其他

纳税人如需获取更多有关税务登记和税收相关的信息，可以通过邮件联系马其顿的公共财政收入办公室：info@ujp.gov.mk。

3.2.2 账簿凭证管理制度

过去几年马其顿会计立法的变化使得马其顿的会计制度更加接近国际会计准则（IFRS）。

《公司法》、《银行法》、《保险监督法》和其他法律法规也包含了与财务报告要求相关的内容。

《公司法》中规定了所有公司（包括金融机构）的会计账簿必须按照下列要求进行管理：

- （1）会计记录必须按照马其顿采用的国际会计准则的要求进行记录和保存；
- （2）会计记录必须使用马其顿语；
- （3）会计记录必须采用复式记账法；
- （4）会计账簿必须按照时间顺序进行记录和保存；

（5）会计账簿结账日为每年的12月31日。公司、银行、保险公司和非盈利性机构应采用标准会计表格。

3.2.3 纳税申报

3.2.3.1 企业所得税

（1）申报要求

企业所得税的纳税期限为一个公历年度。实际经营期不足一年的，应以其实际经营期为一个纳税年度。企业所得税按月预缴。

企业所得税的计算应由纳税人授权的个人或税务咨询师完成。

每个公历年度结束后，企业需要进行企业所得税的评估和缴纳。企业需要填写DB表格，并在次年的2月28日或29日之前提交给公共财政收入办公室。通过互联网向注册中心提交年度账簿的纳税人，截止日期为次年的3月15日。

（2）税款缴纳

① 年度申报和缴纳：企业根据以前年度DB表格计算并预缴税款，再根据当年DB表格计算得出应缴税款，二者的差额即为本年度应补缴的税款。纳税人应在提交年度账簿截止日期后的30日内缴纳企业所得税。在提交DB表格后，税款的缴纳通常从企业账户中支付（包括纳税人所有可用的银行账户）。

② 按月预缴：企业根据以前年度的DB表格中税款的十二分之一来确定按月预缴金额，该金额还需要根据前一年度到本年度1月31日的零售价格累计增长率进行相应的调整得出。按月预缴的企业所得税需要在次月15日天内缴纳。纳税人不需要将按月预缴的企业所得税款的计算方法（MDB表格）提交给公共财政收入办公室。

③ 企业所得税的退还：如果纳税人预缴的税款大于本年度应纳税额，可以向公共财政收入办公室申请退还多缴的税款。公共财政收入办公室有义务在纳税人提交退税申请后的60天内将多缴纳的税款退还给纳税人。如果纳税人没有要求返还多缴纳的税款，那么多缴纳的金额将被视作下期的预缴税款。

④ 对于年度总收入不超过300万代纳尔的企业，虽然可以免征企业所得税，但也必须向公共财政收入办公室提交“DB-VP”表格。

3.2.3.2 个人所得税

（1）雇主和雇员的预缴和年度申报义务

支付工资薪金并代扣代缴个人所得税的雇主有义务每月分别对员工的工资薪金进行计算，且需要在网上将“MPIN”表格提交给公共财政收入办公室，最迟不得超过次月10日。此外，个人所得税的纳税人每一年度必须在网上向公共财政收入办公室提交“PDD-GI”表格，且不得超过次年的1月31日。

（2）进行独立劳务活动个人的年度申报义务

进行独立劳务活动的纳税人需要在次年的3月15日前在网上提交收入和费用表(B表格)和年度税负平衡表（PIT-DB表格）。

（3）不动产出租人的预缴和年度申报义务

租赁不动产取得收入的纳税人必须在取得收入后15天内向不动产所在地的公共财政收入办公室提交“PDD-ADP/PI”表格，同时还需要提交租赁合同。

取得租金收入的纳税人在当年向公共财政收入办公室提交纳税申报表（“PDD-GDP”表格），最迟不超过次年的3月15日。不论纳税人的居住地在哪，都需要在网上将纳税申报表通过电子表单的形式提交给位于斯科普里的联络中心。

（4）通过版权和工业产权取得收入的自然人的年度申报义务

通过版权和工业产权取得收入的自然人有义务在取得收入的当年向公共财政收入办公室提交纳税申报表（“PDD-GDP”表格），最迟不超过次年下一年度的3月15日。不论纳税人的居住地在哪，都需要将纳税申报表通过电子表单的形式提交给位于斯科普里的联络中心。

（5）取得资本收益（如股息红利、利息等）的自然人的年度申报义务

取得资本收益的自然人有义务在取得收入的当年向公共财政收入办公室提交纳税申报表（“PDD-GDP”表格），最迟不超过次年的3月15日。不论纳税人的居住地在哪，都需要将纳税申报表通过电子表单的形式提交给位于斯科普里的联络中心。

（6）取得资本利得的自然人的预缴和年度申报义务

纳税人通过销售证券、股票和房地产等方式取得资本利得，需在在收入实现后的15天内向公共财政收入办公室提交“PDD-ADP/KD”表格。并且在取得收入的当年需要向公共财政收入办公室提交纳税申报表（“PDD-GDP”表格），最迟不超过次年的3月15日，并需要将纳税申报表通过电子表单的形式提交给位于斯科普里的联络中心。

（7）取得博彩奖金收入的自然人的年度纳税义务

纳税人取得博彩奖金等收入（单笔超过5,000代纳尔）有义务在取得收入的当年需要向公共财政收入办公室提交纳税申报表（“PDD-GDP”表格），最迟不超过次年的3月15日。不论纳税人的居住地在哪，都需要将纳税申报表通过电子表单的形式提交给位于斯科普里的联络中心。

（8）取得其他收入的自然人的纳税义务

取得除上述收入外其他收入的纳税人，需要在收入实现后的15天内向公共财政收入办公室提交“PDD-ADP/DP”表格。并且在取得收入的当年向公共财政收

入办公室提交纳税申报表（“PDD-GDP”表格），最迟不超过次年的3月15日。不论纳税人的居住地在哪，都需要将纳税申报表通过电子表单的形式提交给位于斯科普里的联络中心。

3.2.3.3 增值税

（1）申报要求

标准的增值税纳税期限为一个月。上一年度的销售总额超过2,500万代纳尔的企业，按月申报纳税；上一年度的销售总额未超过2,500万代纳尔的企业，可以按季度申报缴纳增值税；自愿注册成为增值税纳税人的纳税人，其增值税纳税期限为一年。

增值税纳税人有义务在一个纳税期限结束后的25日内提交增值税纳税申报表。

纳税人通过填写DDV-04表格的方式进行增值税纳税申报，增值税的计算也需在该表格上完成。所有增值税纳税人需要以电子表单的形式在网上提交增值税纳税申报表。

除了提交相关纳税期间的纳税申报表，纳税人还有义务在网上提交关于其国内交易记录和国外交易记录的中期报告。

纳税人在给定的纳税期间内即使没有产生任何应税收入，也需要进行增值税零申报。在纳税人的生产经营活动终止后，纳税人仍需要在终止经营活动的次月25日内进行纳税申报。

（2）税款缴纳

① 缴纳增值税的截止日期和提交增值税纳税申报表的截止日期是同一天，即纳税申报期结束后的25日内：

② 按月纳税的纳税人需要在次月25日内缴纳税款；

③ 按季度纳税的纳税人需要在每年的4月25日、7月25日、10月25日和1月25日之前缴纳上一季度的应纳增值税税款。

（3）增值税退还

如果某一纳税期间内，增值税纳税人的进项税额大于销项税额，那么这部分差额会根据纳税人的纳税申报表中的退税申请而退还给纳税人。

如果纳税人没有提出增值税退税申请，那么这部分差额将会被结转至下一个纳税期间，作为预缴税款。

税款退还给纳税人的截止日期是纳税人提交纳税申报表后的30天内。然而，税务机关通常会在2-3个月退还税款。出于对纳税人利益的考虑，如果税款退回时间延迟了，那么税务机关将按每日万分之三每天计算利息并支付给纳税人。

（4）特殊实体的增值税退还

在马其顿未设立总部或者固定场所，且未在马其顿国内进行任何增值税应税销售的纳税人，可以申请退还因购买应税商品而承担的增值税进项税。

非盈利性机构出于人道主义、慈善或者教育目的而销售商品或进口国外商品，可以申请增值税退税。

外国驻马其顿的外交官或领事处为马其顿国内因公购买商品和服务，且发票上的金额超过了5,000代纳尔（含增值税），则可以根据发票金额申请退还已支付的增值税。

纳税人提供商品和服务，符合国际税收协定中的条款和限制，那么国际组织及其成员就可以申请增值税退还。

3.2.3.4 消费税

消费税的纳税期间为一个月，纳税人需在次月15日内进行纳税申报和缴纳税款。酒精饮料和烟草制品的消费税是通过购买消费税票的方式缴纳的。

3.2.3.4 财产税、遗产与赠与税、转让税

随着马其顿共和国财税改革进程，从2005年7月1日开始，地方税（财产税、遗产与赠与税、转让税）由地方政府征收和管理。马其顿不同的地方政府关于财产税和转让税的纳税申报要求可能存在差异，建议纳税人在开展上述税种实际申报工作时及时与当地政府沟通，以满足申报的合规性要求。

3.2.4 税务检查

（1）纳税评估

公共财政收入办公室会根据纳税人的纳税申报表、会计报表、官方数据和其他数据和证明，对纳税人进行纳税评估。

纳税评估后公共财政收入办公室将对未申报的收入或应纳税所得额的未纳税部分按70%的税率计税。

在针对个人所得税纳税评估的特殊税务程序中，公共财政收入办公室会评估纳税人是否拥有某项未申报资产，或是否有来源于某项资产的所得未进行纳税申

报，或者有部分未申报和不能说明来源的收入。如果公共财政收入办公室评估来源于某项资产的收入高于已纳税收入，那么公共财政收入办公室将会对该笔所得进行评估并作出相应的决定。

（2）税务审计

税务审计可能包括一个或多个税种、一个或多个财务期间或特定的税务问题。税务审计的范围由税务机关根据其对特定纳税人的风险评估单独确定。增值税审计通常在纳税人申请增值税退税的时候进行，且在这种情况下，税务审计通常仅限于增值税的范围。对于大企业纳税人和大型纳税事项的税务审计会提前四周通知，对于其他纳税人的税务审计会提前两周通知。如果税务机关认为提前通知会对税务审计构成障碍，也可以不提前通知纳税人。

（3）法律时效性

税收的法律时效性是纳税事项发生当年结束后的五年内。逃税的法律时效性是纳税事项发生当年结束后的十年内。

3.2.5 税务代理

（1）马其顿对税务代理的规定

在马其顿，税款的申报和缴纳都需要通过纳税人授权的机构或自然人进行，税务代理人在接受纳税人的委托后，可以在法律规定范围内协助办理或代办相关税务事项，包括纳税申报、变更、税务登记、申请减免税、设置保管账簿凭证、进行税务行政复议和诉讼等事项。

（2）马其顿税务代理市场现状

在马其顿，税务代理服务越来越受到跨国企业、本地大中型企业的青睐和认可。国际专业的会计师事务所和咨询机构近年来都在马其顿当地培养了成熟的服务团队，凭借专业的知识和丰富的资源，可以同时为本地和外国客户提供审计、咨询和税务服务。较知名的会计师事务所和咨询公司有普华永道（PwC）、安永（EY）、毕马威（KPMG）、德勤（Deloitte）、罗申美（RSM）、德豪（BDO）等。

3.2.6 法律责任

（1）违反基本规定的处罚

① 登记违法处罚

在马其顿，未按税法 and 税务机关的规定进行税务登记，则无法取得纳税人识别号，也无法进行正常的纳税申报和税款缴纳。一经发现，将会受到税务机关的罚款和停业处罚。

② 会计核算违法处罚

在马其顿，纳税人未按要求进行会计核算，隐瞒资产、少计收入，都将面临惩罚性税率。公共财政收入办公室将对未申报收入或应纳税所得额的未纳税部分按70%的税率计税。如果纳税人未进行正确的纳税申报，导致税基减少，最多可被处以应补缴税金10倍的罚款和停业。同时，企业的管理人员也将被处以高额罚款。如果存在故意逃税行为，纳税人的相关责任人还可能会面临刑事诉讼。

纳税人未按时提交纳税申报表或不进行申报，都将受到税务机关的罚款和其他处罚。具体罚款数额见下表：

表4： 企业纳税申报违法罚款金额一览表

不合规情况	罚款
未按时提交增值税申报表	对公司处以1,500欧元罚款，对责任人处以500欧元罚款
未进行增值税纳税申报	对公司处以2,500欧元罚款，对责任人处以1,000欧元罚款
未按时提交企业所得税申报表或未进行企业所得税申报	对公司处以2,000至3,000欧元罚款，对责任人处以500至1,000欧元罚款

对未提交个人所得税纳税申报表的个人，将处以500至1,000欧元的罚款。

（2）不履行纳税义务处罚

预缴税款和年度应纳税额的差额（汇算清缴后应补缴税额）应该在提交企业纳税申请表的截止日期后30天内缴清。对于不缴或少缴税款，滞纳金为应缴税款的0.03%/天。除此之外，纳税人还可能面临高达10倍的罚款。

（3）其他处罚

根据企业所得税法，年收入在300万至600万代纳尔的公司可选择按照简易征收方法缴纳企业所得税。如果出现下列情况，贸易公司注册处（**Registry of Trade Companies**）将会把贸易公司从按年收入缴纳年度所得税的公司名单中除名：

① 公共财政收入办公室在审阅年度账目和会计账簿时，如果发现贸易公司年度总收入超过六百万代纳尔，则会要求该公司按照税法规定缴纳企业所得税，其根据总收入计算和缴纳的税款则将被作为预缴的企业所得税。

② 公共财政收入办公室如果发现该公司存在数额较大的关联交易，且该关联交易的定价不同于该公司与其他独立实体进行交易的价格，并且这种关联交易定价的目的在于减少税负。

③ 公共财政收入办公室确定该贸易公司承担了其关联方的责任并且在会计账簿中记录了相关费用。

3.2.7 其他征管规定

(1) 贸易公司（年收入在300万至600万代纳尔之间）的注册方法和期限

对于符合按照总收入计算和缴纳企业所得税标准（即年收入在300万至600万代纳尔之间）的贸易公司，公共财政收入办公室将它们交给根据总收入计算和支付企业所得税的贸易公司登记处管理。

按照贸易公司法的相关条例而准备的利润表和财务报告中的总收入是公共财政收入办公室对贸易公司进行注册登记的基础。

(2) 现金收付系统-税控收银机

对货物和服务使用现金收款的纳税人，有义务引进和使用经批准的GPRS收银机以进行现金支付登记。收银机的类型包括：

① 有税控存储器的电子收银机；

② 税控打印机；

③ 有税控存储器的电子系统，该系统通过对数量和费用的计算，对石油类产品进行登记（如加油泵、加油站等）。

收银机自带税控存储器，会记录销售商品和提供服务的数量、金额和税额的信息。收银机可以出具和打印现金收据、每日财务报告和财务控制报告。

在登记财务系统和GPRS设备的时候，纳税人不需要提供任何书面文件，注册的全过程和批准都通过电子形式完成，数据将会在制造商（纳税人需购买税控收款机）的服务中心和公共财政收入办公室的系统里进行交互。

在公共财政收入办公室成功进行电子注册以后，纳税人可以立即在其零售店等办公区使用税控收款机和现金收付。纳税人有义务保持税控收银机处于正常使用状态，有义务在醒目的位置提醒购买方或服务的使用者索取现金收据。

3.3 非居民纳税人的税收征收和管理

3.3.1 非居民税收征管措施简介

如果外国企业的总部不在马其顿境内，那么这些企业将在税务上被认定为非居民企业，但是如果外国企业在马其顿的分支机构或场所被认定为常设机构，则其需要就其通过常设机构在马其顿境内取得的利润缴纳企业所得税。

非居民企业的分支机构需要在贸易登记处登记。根据马其顿法律规定，非居民企业的分支机构或场所构成常设机构需要缴纳企业所得税的，其外国母公司需要为其在马其顿的应尽义务完全负责，包括纳税义务。

一家外国企业可能依照当地的法律开展商业活动，为此，它可能需要在马其顿成立一个代表处，代表处不是法律实体并且可能不进行任何商业活动。代表处不用缴纳企业所得税。

有代扣代缴义务的纳税人，有义务在向外国法人实体支付款项前，为该非居民纳税人从其主管区域的公共财政收入办公室申请取得一个纳税人识别号。

有义务代扣代缴预提所得税的实体，应每年向公共财政收入办公室提交一次“DD-I”表格，最迟不超过次年2月15日。

如果收入接收方是与马其顿签署了避免双重征税协定的国家的税收居民，则其来源于马其顿的收入对应的税负和适用税率不得高于协议中规定的该类型收入所对应的税率。纳税人申请享受协定税率，需要按照规定提交减免税表格（ZD-O / DI; ZD-O / KA; ZD-O / AP; ZD-O / DP）。

根据国际避免双重征税协定，外国法人实体在马其顿的收入适用0税率，则纳税人不用提交ZD-O / DI; ZD-O / KA; ZD-O / AP; ZD-O / DP表格，而可以提交“ZD-DO”表格，同时需提交对方国家税务机关出具的税收居民证明。

减免预提所得税的申请应在向非居民企业支付款项前向主管区域公共财政收入办公室提交，同时申请人应提交三份由外国主管税务机关出具的证明收款人为该国税收居民的证明。

如果外国法人实体因多缴税款，根据避免双重征税协定提交退税申请（ZD-V / DI; ZD-V / KA; ZD-V / AP; ZD-V / DP表），对符合条件的申请，公共财政收入办公室将会退还其多缴纳的预提所得税。预提所得税税款将会以当地货币退还，税款将退回给申请表中指定的账户。

3.3.2 非居民企业税收管理

所有在马其顿境内注册并开展商业活动的法律实体和自然人，以及马其顿构成常设机构的非居民法律实体和非居民自然人，都有义务在向境外法人支付特

定类型的收入时代扣代缴所得税，又称预提所得税。预提所得税的税率为10%。关于预提所得税征收范围和协定税率的详细内容请参2.2.2企业所得税-非居民企业小节及附录二

第四章 特别纳税调整政策

BEPS（Base Erosion and Profit Shifting,即“税基侵蚀与利润转移”）行动计划是二十国集团（G20）领导人在2013年圣彼得堡峰会委托经济合作与发展组织（OECD）启动实施的国际税收改革项目，旨在修改国际税收规则、遏制跨国企业规避全球纳税义务、侵蚀各国税基的行为。

由于马其顿还不是欧盟或OECD成员国，因此马其顿现行的税收法律法规中，还没有类似欧盟国家或参考OECD范本制定的转让定价同期资料相关的要求，马其顿税务机关也暂未发布任何关于采用BEPS报告的指引，也未作出任何本地指引。这方面的发展还需要特别关注。

4.1 关联交易

4.1.1 关联关系判定标准

根据马其顿企业所得税法，关联关系的判定标准目前应该适用公司法中对于关联方的定义。

根据该定义，任何在一个实体中拥有其10%或以上股份，或者能直接或间接控制该实体的法律实体或个人，即被认定为该实体的关联方。

另外，根据2015年1月生效的企业所得税法修正案，与纳税人有关的非居民企业如果来自低税率国家或地区（即“避税天堂”），也会被认定为该纳税人的关联方。然而，税务机关并没有对“避税天堂”给出任何定义或者任何可参考的判例。

4.1.2 关联交易基本类型

根据马其顿税法，关联交易的基本类型如下：

- （1）向股东或其关联方销售商品；
- （2）向股东或其关联方提供服务；
- （3）向股东或其关联方购买产品或服务；
- （4）向股东或其关联方借款。

4.1.3 关联申报管理

目前，马其顿的税务机关暂未要求纳税人进行单独的关联申报，以及对关联申报的方式、内容、期限等也未作出要求。但是，企业所得税纳税申报表中有三个单独的部分涉及到关联方交易：

- （1）关联方交易转让定价和市场公允价格的差异；
- （2）从非银行或其他金融机构关联方处借款所产生的利息；
- （3）非银行或其他金融机构关联方之间延迟支付所产生的利息。

纸质版企业所得税纳税申报表需要在次年的2月底之前提交；如果是网上申报，则电子版企业所得税纳税申报表需要在次年3月15日之前提交。

另外，在需要进行年度审计的大中型企业的年度财务报表中，有一个单独的部分披露关联方交易。提交经审计的年报的截止日期是次年6月30日。

需要注意的是，除上述申报和披露要求外，马其顿税务机关仍有权要求纳税人进行单独的关联申报，在这种情况下税务机关会做出特殊的申报期限要求。实践中，此时税务机关给出的时间要求是非常紧迫的，因此建议纳税人在一个税务年度结束后应尽快准备好与关联交易相关的资料，以备税务机关审查。

4.2 同期资料

4.2.1 分类及准备主体

在马其顿现行的税收法律法规中，暂无关于准备转让定价同期资料准备的相关要求。马其顿税务机关也没有强制要求纳税人准备同期资料。

4.2.2 具体要求及内容

在实践中，纳税人根据OECD指南的要求来准备定价分析资料就足以满足马其顿税务机关的要求。

4.2.3 其他要求

根据马其顿企业所得税法，存在关联交易的纳税人在受到税务机关要求时，有义务提供充足的信息和分析来证明其关联交易价格符合公平交易原则。

4.3 转让定价调查

转让定价是指关联企业之间在销售货物、提供劳务、转让无形资产时制定的价格。在跨国经济活动中，利用关联企业之间的转让定价进行避税已成为一种常见的税收逃避方法，其一般做法是：高税负国家的企业向其低税负国家的关联企

业销售货物、提供劳务、转让无形资产时制定低价；低税负国家的企业向其高税负国家的关联企业销售货物、提供劳务、转让无形资产时制定高价。这样，利润就从高税负国家转移到低税负国家，从而达到最大限度减轻其税负的目的。

4.3.1 原则

转让定价规则适用于在马其顿境内或跨境进行的关联方交易。转让定价相关的规定不仅涵盖了来源于关联方交易的费用，也包括来源于关联方交易的收入。如果纳税人在关联方交易中发生的费用或实现的收入分别高于或低于市场水平，那么市场价格和关联方定价之间的差额将被视为应税费用或未申报收入。最终，这些差额将会被征收企业所得税。

转让定价原则适用于马其顿居民之间的交易，以及居民和非居民之间的交易。如果关联方借款利息超过或低于非关联方借款利息，那么超过或低于的部分都将需要缴纳企业所得税。关联方之间的罚息也将被视为应税费用。如果关联方为银行或金融机构，则关于罚息和借款利息的转让定价原则不适用。

根据马其顿税务机关的要求，纳税人应该准备足够的数据和分析来证明其关联方交易是符合公平交易原则的。

4.3.2 转让定价主要方法

马其顿的企业所得税法中规定的转让定价方法是成本加成法（Cost Plus Method）和可比非受控价格法（The Comparable Uncontrolled Price Method），其中税务机关更倾向于纳税人使用可比非受控价格法。税法中暂未引用OECD采用的其他转让定价方法。但在可比非受控价格法不适用时，纳税人也可以采用OECD转让定价指南中列示的其他方法，但可能需要向税务机关证明该方法是最合适的。

需要注意的是，在马其顿的税法里并没有对这些转让定价方法的使用给出明确的指引或操作手册。

4.3.3 转让定价调查

近几年内，马其顿税务机关加强了对关联方交易转让定价的关注。最初，由于对转让定价调查的经验有限，税务机关比较倾向于关注关联公司之间所收取的服务费用。然而，随着税务稽查员对转让定价的了解和对其认识的深入，税务机关也开始关注从关联方取得的收入和关联方利息的问题，马其顿税务机关对转让定价的调查正在逐步加强。

一般来讲，企业所得税法引入的主要转让定价理念包括公平交易原则和关联方的定义。在马其顿，以下示例将会被认定为偏离了转让定价原则而受到转让定价调查：

- （1）低于市场价格向股东或其关联方销售商品或提供服务；
- （2）低于市场利率向上述关联人员提供借款；
- （3）接受来自上述关联人员提供的高于市场利率的借款；
- （4）高于市场价格向上述关联人员购买产品。

在马其顿，转让定价调查的时效性是五年。即从纳税人提交企业所得税申报表次年起的五年内，税务机关有权对纳税人的申报进行评估和调查。税务机关一般不会对纳税人超过五年的税务状况进行税务调查和审计。

马其顿税务机关进行税务审计或调查的频率也没有具体的规定。一般来说，税务机关进行年度税务审计的可能性属于中等水平。但是年度审计中包含对关联交易的转让定价调查的机率是很高的，在进行转让定价调查时对纳税人采用的转让定价方法提出质疑的可能性为中等。

4.4 预约定价安排

4.4.1 适用范围

在马其顿，现在还没有关于预约定价安排的相关规定和操作手册。

4.4.2 程序

虽然马其顿还暂时没有预约定价安排程序，纳税人在有需要时仍可以向公共财政收入办公室和财政部提出申请，要求税务机关或财政部对某个特殊税务问题作出书面解释。不过，税务机关可能会拒绝对还未发生的交易发表意见。

4.5 受控外国企业

在马其顿，目前暂无受控外国企业相关的法律法规或规则手册。

4.5.1 判定标准

马其顿税法或税务机关暂未对受控外国企业判定标准作出规定。

4.5.2 税务调整

马其顿税法中暂无对受控外国企业进行纳税调整的具体规则。

4.6 成本分摊协议管理

4.6.1 主要内容

马其顿税法中没有关于成本分摊协议相关的规定。

4.6.2 税务调整

马其顿税法中没有与成本分摊协议相关的税务调整规定。但是，如果在关联方之间存在成本分摊协议，则需要符合公允交易的原则。

4.7 资本弱化

资本弱化是指企业和企业的投资者出于自身利益最大化或其它目的，在融资和投资方式的选择上，降低股本的比重，提高贷款的比重而造成的企业负债与所有者权益的比率超过一定限额的现象。

4.7.1 判定标准

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

根据马其顿税法的相关规定，如果一家公司的关联方为对其直接控股超过25%的非居民股东，且其向公司的借款超过了其在公司股本的三倍，那么从该非居民股东处借款所产生的利息费用中超过扣除标准的部分，是需要缴纳企业所得税的。资本弱化规则不适用于银行或者其他金融机构。另外，对于新成立的公司，在其开始生产经营的前三年内，资本弱化规则同样不适用。

4.7.2 税务调整

根据马其顿税法的规定，当借款金额超过纳税人权益资本的三倍，且该借款是由持有纳税人百分之二十五以上股份或表决权的股东或关联方提供的，则纳税人支付的超过固定比例的借款利息不可扣除。这部分超过标准的利息费用需要在企业所得税前进行纳税调增，缴纳企业所得税。

4.8 法律责任

马其顿税法中对违反转让定价原则暂无特定的处罚。然而，税务机关在进行转让定价调查时导致的纳税人收入或应税费用的增加同样会导致纳税人需要补缴税款及滞纳金。

如果纳税人违反税法相关规定，未进行正确的纳税申报导致税基减少，最多可面临补缴税款10倍罚款的处罚，并且将会按0.03%/天征收滞纳金。同时，企业的总经理可能会被处以高达企业罚款30%的处罚。如果有迹象表明其中存在逃税行为，纳税人的相关责任人还可能会面临刑事诉讼。另外，在受到税务机关要求提供转让定价资料时，如果纳税人拒绝提供，将会面临3,000欧元的罚款，并且可能会被处以停业3至30天。

第五章 中马税收协定及相互协商程序

5.1 中马税收协定

马其顿共和国已与47个国家和地区签订了避免双重征税协定（Agreements on avoidance of double taxation）。

5.1.1 中马税收协定

中华人民共和国和马其顿共和国于1997年6月9日签订《中华人民共和国政府和马其顿共和国政府关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》^[4]（以下简称“协定”或“中马协定”），该协议已于1997年11月29日生效。

5.1.2 适用范围

税收协定的适用范围，一般从两个维度加以定义：一是主体范围，二是税种范围。

（1）主体范围

中马《关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》适用的主体为中国居民和马其顿居民或者同时为双方居民的人。根据该协定，中国或马其顿居民一语是指按照中国或马其顿法律，由于住所、居所、总机构所在地，或者其他类似的标准，在该国负有纳税义务的人。

此外，同时为中马双方居民的个人，其身份应按以下规则确定：

- ① 应认为是其有永久性住所在一国的居民；如果在两国同时有永久性住所，应认为是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心）所在国的居民；
- ② 如果其重要利益中心所在国无法确定，或者在任何一国都没有永久性住所，应认为是其习惯性居处所在国的居民；
- ③ 如果其在两国都有，或者都没有习惯性居处，应认为是其国民所属国的居民；
- ④ 如果其同时是两国的国民，或者不是任何一国的国民，中马双方主管当局应通过协商解决。

^[4] 来源：国家税务总局《中华人民共和国政府和马其顿共和国政府关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》
<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153682/content.html>。

（2）税种范围

① 中马税收协定适用于由中马任何一方或其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。

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

③ 中马协定中特别适用的现行税种是：

在中华人民共和国：

- a. 个人所得税；
- b. 企业所得税。

在马其顿：

- a. 个人所得税；
- b. 利润税；
- c. 财产税。

④ 中马协定也适用于该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。

5.1.3 常设机构的认定

包括场所型常设机构认定、工程型常设机构认定、劳务型常设机构认定、代理型常设机构认定等。

（1）在中马协定中，常设机构是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所。

（2）“常设机构”一语特别包括：

- ① 管理场所；
- ② 分支机构；
- ③ 办事处；
- ④ 工厂；
- ⑤ 作业场所；
- ⑥ 矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。

（3）“常设机构”一语还包括：

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、工程或活动连续十二个月以上的为限。

(4) 虽有上述规定,“常设机构”一语应认为不包括:

- ① 专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施;
- ② 专为储存、陈列或者交付的目的而保存本企业货物或者商品的库存;
- ③ 专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存;
- ④ 专为本企业采购货物或者商品,或者搜集情报的目的所设的固定营业场所;

⑤ 专为本企业进行其他准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所;

⑥ 专为第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。

(5) 除上述规定外,当一个人(除适用第六款规定的独立代理人以外)在一国代表另一国的企业进行活动,有权并经常行使这种权力以该企业的名义签订合同,这个人为该企业进行的任何活动,应认为该企业在该国设有常设机构。除非这个人通过固定营业场所进行的活动限于第四款的规定,按照该款规定,不应认为该固定营业场所是常设机构。

(6) 一国企业仅通过按常规经营本身业务的经纪人、一般佣金代理人或者任何其他代理人在另一国进行营业,不应认为在另一国设有常设机构。但如果这个代理人的活动全部或几乎全部代表该企业,不应认为是本款所指的独立代理人。

(7) 一国居民公司,控制或被控制于另一国居民公司或者在另一国进行营业的公司(不论是否通过常设机构),此项事实不能据以使任何一方公司构成另一方公司的常设机构。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

中马协定对不动产所得、营业利润、国际运输、联属企业、股息、利息、特许权使用费、财产收益、独立个人劳务、非独立个人劳务、董事费、艺术家和运动员、退休金、政府服务、教师和研究人员、学生和实习人员、其他所得、财产等方面的所得做出如下规定。

5.1.4.1 不动产所得

定义：“不动产”一语应当具有财产所在地国家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。

征税权：一国居民从位于另一国的不动产取得的所得（包括农业或林业所得），可以在另一国征税。

适用范围：征税权的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。以上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

征税权：一国企业的利润应仅在一国征税，但该企业通过设在另一国的常设机构在另一国进行营业的除外。如果该企业通过设在另一国的常设机构在该另一国进行营业，其利润可以在另一国征税，但应仅以属于该常设机构的利润为限。

在确定常设机构的利润时，应当允许扣除其进行营业发生的各项费用，包括行政和一般管理费用，不论其发生于该常设机构所在国或者其他任何地方。此外，一国企业通过设在另一国的常设机构在另一国进行营业，应将该常设机构视同在相同或类似情况下从事相同或类似活动的独立分设企业，并同该常设机构所隶属的企业完全独立处理，该常设机构可以得到的利润在中马双方归属于该常设机构。

不应仅由于常设机构为企业采购货物或商品，将利润归属于该常设机构。

在以上各条中，除有适当的和充分的理由需要变动外，每年应采用相同的方法确定属于常设机构的利润。另外，利润中如果包括本协定其它各条单独规定的所得项目时，本条规定不应影响其它各条的规定。

5.1.4.3 国际运输

征税权：以船舶或飞机经营国际运输业务所取得的利润，应仅在企业总机构所在国征税。

以上规定也适用于参加合伙经营、联合经营或者参加国际经营机构取得的利润。

船运企业的总机构设在船舶上的，应以船舶母港所在国家为所在国；没有母港的，以船舶经营者为其居民的国家为所在国。

5.1.4.4 联属企业

(1) 当：

① 一国企业直接或者间接参与另一国企业的管理、控制或资本，或者

② 同一人直接或者间接参与一国企业和另一国企业的管理、控制和资本。

在上述任何一种情况下，两个企业之间的商业或财务关系不同于独立企业之间的关系，因此，本应由其中一个企业取得，但由于这些情况而没有取得的利润，可以计入该企业的利润，并据以征税。

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

5.1.4.5 股息

定义：“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。

征税权和协定税率：一国居民公司支付给另一国居民的股息，可以在另一国征税。然而，这些股息也可以在支付股息的公司是其居民的国家，按照该国法律征税。但是，如果收款人是股息受益所有人，则所征税款不应超过股息总额的百分之五。中马双方主管当局应协商确定实施该限制税率的方式，且不应影响对该公司支付股息前的利润所征收的公司利润税。

如果股息受益所有人是缔约国一方居民，在支付股息的公司是其居民的缔约国另一方，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，据以支付股息的股份与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用上述规定。在这种情况下，应视具体情况适用营业利润或独立个人劳务的规定。

缔约国一方居民公司从缔约国另一方取得利润或所得，该缔约国另一方不得对该公司支付的股息征收任何税收。但支付给该缔约国另一方居民的股息或者据以支付股息的股份与设在缔约国另一方的常设机构或固定基地有实际联系的除

外。对于该公司的未分配的利润，即使支付的股息或未分配的利润全部或部分发生于该缔约国另一方的利润或所得，该缔约国另一方也不得征收任何税收。

5.1.4.6 利息

定义：“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。

征税权和协定税率：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。这些利息也可以在该利息发生的缔约国，按照该缔约国的法律征税。但是，如果收款人是利息受益所有人，则所征税款不应超过利息总额的百分之十。缔约国双方主管当局应协商确定实施该限制税率的方式。

虽有以上规定，发生于缔约国一方而为缔约国另一方政府、地方当局及其中央银行或者完全为其政府所有的金融机构取得的利息；或者为该缔约国另一方居民取得的利息，其债权是由该缔约国另一方政府、地方当局及其中央银行或者完全为其政府所有的金融机构间接提供资金的，应在该缔约国一方免税。

如果利息受益所有人是缔约国一方居民，在利息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，据以支付该利息的债权与该常设机构或者固定基地有实际联系的，不适用以上的规定。在这种情况下，应视具体情况适用营业利润或独立个人劳务的规定。

如果支付利息的人为缔约国一方政府、其地方当局或该缔约国居民，应认为该利息发生在该缔约国。然而，当支付利息的人不论是否为缔约国一方居民，在缔约国一方设有常设机构或者固定基地，支付该利息的债务与该常设机构或者固定基地有联系，并由其负担该利息，上述利息应认为发生于该常设机构或固定基地所在缔约国。

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

5.1.4.7 特许权使用费

定义：“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。

征税权和协定税率：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。这些特许权使用费也可以在其发生的缔约国，按照该缔约国的法律征税。但是，如果收款人是特许权使用费受益所有人，则所征税款不应超过特许使用费总额的百分之十。缔约国双方主管当局应协商确定实施该限制税率的方式。

应适用协定营业利润和独立个人劳务的情形：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，不适用上述规定。在这种情况下，应视具体情况适用营业利润或独立个人劳务的规定。

如果支付特许权使用费的人是缔约国一方政府、其地方当局或该缔约国居民，应认为该特许权使用费发生在该缔约国。然而，当支付特许权使用费的人不论是否为缔约国一方居民，在缔约国一方设有常设机构或者固定基地，支付该特许权使用费的义务与该常设机构或者固定基地有联系，并由其负担这种特许权使用费，上述特许权使用费应认为发生于该常设机构或者固定基地所在缔约国。

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

5.1.4.8 财产收益

征税权：缔约国一方居民转让“不动产所得”条款中所述位于缔约国另一方的不动产取得的收益，可以在该缔约国一方征税。转让缔约国一方企业在缔约国另一方的常设机构营业财产部分的动产，或者缔约国一方居民在缔约国另一方

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，可以在该缔约国另一方征税。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所在缔约国征税。

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缔约国一方的不动产所组成，可以在该缔约国一方征税。转让该条所述以外的其他股票取得的收益，该项股票又相当于缔约国一方居民公司至少百分之二十五的股权，可以在该缔约国一方征税。

转让上述财产以外的其他财产取得的收益，应仅在转让者为其居民的缔约国征税。

5.1.4.9 独立个人劳务

征税范围：缔约国一方居民由于专业性劳务或者其它独立性活动取得的所得，应仅在该缔约国征税，除非：

（1）在缔约国另一方为从事上述活动设有经常使用的固定基地。在这情况下，该缔约国另一方可以仅对属于该固定基地的所得征税；

（2）在有关历年中在缔约国一方停留连续或累计达到或超过一百八十三天。在这种情况下，该缔约国另一方可以仅对在该缔约国进行活动取得的所得征税。

“专业性劳务”一语特别包括独立的科学、文学、艺术、教育或教学活动，以及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师和会计师的独立活动。

5.1.4.10 非独立个人劳务

征税权和征税范围：除适用协定关于董事费、退休金、政府服务、教师和研究人员、学生和实习人员的规定以外，缔约国一方居民因受雇取得的薪金、工资和其他类似报酬，除在缔约国另一方从事受雇的活动以外，应仅在该缔约国一方征税。在该缔约国另一方从事受雇的活动取得的报酬，可以在该缔约国另一方征税。

除以上规定外，缔约国一方居民因在缔约国另一方从事受雇的活动取得的报酬，同时具有以下三个条件的，应仅在该缔约国一方征税：

（1）收款人在有关历年中在该缔约国另一方停留连续或累计不超过一百八十三天；

(2) 该项报酬由并非该缔约国另一方居民的雇主支付或代表该雇主支付；

(3) 该项报酬不是由雇主设在该缔约国另一方的常设机构或固定基地所负担。

虽有上述规定，在缔约国一方企业经营国际运输的船舶或飞机上从事受雇的活动取得的报酬，应仅在该企业总机构所在缔约国征税。

5.1.4.11 董事费

征税权和征税范围：缔约国一方居民作为缔约国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，可以在该缔约国另一方征税。

5.1.4.12 艺术家和运动员

征税权和征税范围：虽有协定独立个人劳务和非独立个人劳务的规定，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。

虽有本协定有关于营业利润、独立个人劳务和非独立个人劳务的规定，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，可以在表演家或运动员从事其活动的缔约国征税。

虽有上述规定，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或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。

5.1.4.13 退休金

征税范围：除适用政府服务中“缔约国一方政府或地方当局支付或者从其建立的基金中支付给向其提供服务的个人的退休金，应仅在该缔约国一方征税。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”的规定以外，因以前的雇佣关系支付给缔约国一方居民的退休金和其他类似报酬，应仅在该缔约国一方征税。

虽有上述规定，缔约国一方政府或地方当局按社会保险制度的公共福利计划支付的退休金和其他类似款项，应仅在该缔约国一方征税。

5.1.4.14 政府服务

征税范围：缔约国一方政府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，应仅在该缔约国一方征税。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：

（1）是该缔约国另一方国民；或者

（2）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。

如果缔约国一方政府或地方当局支付或者从其建立的基金中支付给向其提供服务的个人的退休金，应仅在该缔约国一方征税。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。

非独立个人劳务、董事费、艺术家和运动员、退休金的规定，应适用于向缔约国一方政府或地方当局举办的事业提供服务取得的报酬和退休金。

5.1.4.15 教师和研究人员

征税范围：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政府承认的教育机构或科研机构从事教学、讲学和研究的目的是，停留在该缔约国一方。对其由于教学、讲学或研究取得的报酬，该缔约国一方应自其第一次到达之日起，两年内免于征税。

以上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。

5.1.4.16 学生和实习人员

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

以上学生、企业学徒或实习生取得的不包括在赠款、奖学金和劳务报酬，在接受教育或培训期间，应与其所停留国居民享受同样的免税、优惠或减税。

5.1.4.17 其他所得

征税范围：缔约国一方居民取得的各项所得，不论在什么地方发生的，凡本协定上述各条未作规定的，应仅在该缔约国一方征税。

“不动产所得”中规定的不动产所得以外的其他所得，如果所得收款人为缔约国一方居民，通过设在缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业，或者通过设在该缔约国另一方的固定基地在该缔约国另一方从事独立个人劳务，据以支付所得的权利或财产与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用上述规定。在这种情况下，应视具体情况分别适用营业利润或独立个人劳务的规定。

5.1.4.18 财产

征税范围：“不动产所得”中所指不动产为代表的财产，为缔约国一方居民所有并且座落在缔约国另一方，可以在该缔约国另一方征税。

缔约国一方企业设在缔约国另一方常设机构构成营业财产部分的动产，或者缔约国一方居民设在缔约国另一方从事独立个人劳务的固定基地所附属的动产为代表的财产，可以在该缔约国另一方征税。

从事国际运输的船舶或飞机，以及附属于经营上述船舶或飞机的动产为代表的财产，应仅在企业总机构所在缔约国征税。

缔约国一方居民的其他所有财产项目，应仅在该缔约国征税。

5.1.5 马其顿共和国税收抵免政策

（1）企业境外所得的税收抵免办法

中国居民从马其顿取得的所得，按照本协定规定在马其顿缴纳的税额，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。

马其顿居民取得的所得或拥有的财产，按照本协定规定可以在中国征税时，马其顿应允许：

- ① 从对该居民征收的所得税中扣除，扣除额等于在中国缴纳的所得税额；
- ② 从对该居民征收的财产税中扣除，扣除额等于在中国缴纳的财产税额；
- ③ 但该项扣除，在上述任何一种情况下不应超过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。

除上述协定中的规定外，《企业境外所得税收抵免操作指南》（国家税务总局公告2010年第1号）对境外所得税收抵免适用范围有了更进一步明确规定：

① 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 非居民企业（外国企业）在中国境内设立的机构（场所）可以就其取得的发生在境外、但与其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。为缓解由于国家间对所得来源地判定标准的重叠而产生的国际重复征税，我国税法对非居民企业在中国境内分支机构取得的发生于境外的所得所缴纳的境外税额，给予了与居民企业类似的税额抵免待遇。对此类非居民给予的境外税额抵免仅涉及直接抵免。所谓实际联系是指，据以取得所得的权利、财产或服务活动由非居民企业在中国境内的分支机构拥有、控制或实施，如外国银行在中国境内分行以其可支配的资金向中国境外贷款，境外借款人就该笔贷款向其支付的利息，即属于发生在境外与该分行有实际联系的所得。

（2）个人境外所得的税收抵免办法

协定中未对企业和个人进行区分，居民包括居民企业和居民个人和被判定为税收居民的其他单位和团体。请参考企业境外所得的税收抵免办法中的协定内容。

除协定中的规定外，《中华人民共和国个人所得税法》规定：纳税义务人从中国境外取得的所得，准予其在应纳税额中扣除已在境外缴纳的个人所得税税额。但扣除额不得超过该纳税义务人境外所得依照本法规定计算的应纳税额。

《中华人民共和国个人所得税法实施条例》规定：税法所说的已在境外缴纳的个人所得税税额，是指纳税义务人从中国境外取得的所得，依照该所得来源国家或者地区的法律应当缴纳并且实际已经缴纳的税额。

税法所说的依照税法规定计算的应纳税额，是指纳税义务人从中国境外取得的所得，区别不同国家或者地区和不同所得项目，依照税法规定的费用减除标准和适用税率计算的应纳税额；同一国家或者地区内不同所得项目的应纳税额之和，为该国家或者地区的扣除限额。

纳税义务人在中国境外一个国家或者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该国家或者地区扣除限额的，应当在中国缴纳差额部分的税款；超过该国家或者地区扣除限额的，其超过部分不得在本纳税年度的应

纳税额中扣除，但是可以在以后纳税年度的该国家或者地区扣除限额的余额中补扣。补扣期限最长不得超过五年。

纳税义务人依照税法相关规定申请扣除已在境外缴纳的个人所得税税额时，应当提供境外税务机关填发的完税凭证原件。

（3）饶让条款相关政策

税收饶让亦称“虚拟抵免”和“饶让抵免”。指居住国政府对其居民在国外得到减免税优惠的那一部分，视同已经缴纳，同样给予税收抵免待遇不再按居住国税法规定的税率予以补征。税收饶让是配合抵免方法的一种特殊方式，是税收抵免内容的附加。它是在抵免方法的规定基础上，为贯彻某种经济政策而采取的优惠措施。

马其顿税法中暂无对税收饶让的相关规定。中马《关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》中亦没有关于税收饶让的相关条款。

5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）

无差别待遇规定了缔约国两国居民在另一方从事经营活动时，应享受国民待遇原则。其主要包括以下几点：

（1）缔约国一方国民在缔约国另一方负担的税收或者有关条件，不应与该缔约国另一方国民在相同情况下，负担或可能负担的税收或者有关条件不同或比其更重。本规定也应适用于不是缔约国一方或者双方居民的人。

（2）缔约国一方企业在缔约国另一方常设机构的税收负担，不应高于该缔约国另一方对其本国进行同样活动的企业。本规定不应理解为缔约国一方由于民事地位、家庭负担给予该缔约国居民的任何扣除、优惠和减免也必须给予该缔约国另一方居民。

（3）除适用联属企业、利息或特许权使用费条款中的相关规定外，缔约国一方企业支付给缔约国另一方居民的利息、特许权使用费和其他款项，在确定该企业应纳税利润时，应与在同样情况下支付给该缔约国一方居民同样予以扣除。同样，缔约国一方企业对缔约国另一方居民的任何债务，在确定该企业的应纳税财产时，应与在相同情况下首先提及的国家的居民所确定的债务一样扣除。

（4）缔约国一方企业的资本全部或部分，直接或间接为缔约国另一方一个或一个以上的居民拥有或控制，该企业在缔约国一方负担的税收或者有关条件，

不应与该缔约国一方其他同类企业的负担或可能负担的税收或者有关条件不同或比其更重。

5.1.7 在中马享受税收协定待遇的手续

目前，世界各税收管辖区在执行税收协定时有多种不同的模式，主要有以下几种：审批制、备案制、扣缴义务人判定和自行享受。实行审批制的国家和地区中，部分实行先征税，经审批后退税，部分实行事先审批。实行备案制的国家和地区，由非居民纳税人到税务机关办理备案手续即可享受税收协定待遇。由扣缴义务人或支付人来判断非居民纳税人是否符合享受税收协定待遇条件并相应扣缴税款也是一种常见模式。

无论在何种模式下，开具《税收居民身份证明》都是必要的。税收协定可降低“走出去”企业境外经营税收负担，提高境外经营税收确定性，帮助企业维护自身合法税收权益。“中国税收居民身份证明”是我国到国外投资的企业享受我国与投资目的地国家所签署的税收协定的前提，因此企业应在国内开具“中国居民身份证明”。

中国企业持“中国居民身份证明”至马其顿税务机关申请享受协定待遇时，应提前主动咨询当地税务机关或税务师事务所，因为马其顿各地的规定和申请手续并不完全一致。建议企业加强对马其顿税收政策的学习，及时跟进该国税收体系的变革，确保有备无患。

5.2 中马税收协定相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

根据中马税收协定中“协商程序”的规定：

（1）当一个人认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或者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协定中无差别待遇的第一款，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本协定规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。

（2）上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同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上述协议，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。

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

为正确适用税收协定，避免双重征税，解决国际税收争议，维护中国居民（国民）的合法利益和国家税收权益，规范税务机关的相互协商工作，根据中华人民共和国政府对外签署的避免双重征税协定、《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则以及其他有关法律法规规定，结合中国税收征管工作实际，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）^[5]，自2013年11月1日起施行，该实施办法可以作为税收协定相互协商程序的法律依据。

5.2.3 相互协商程序的适用

(1) 符合条件的申请人

包括中国居民和中国国民。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。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) 适用范围

中国居民有下列情形之一的，可以申请启动相互协商程序：

- 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] 来源：国家税务总局《税收协定相互协商程序实施办法》

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c1148749/content.html>。

5.2.4 启动程序

（1）启动程序时效及条件

相互协商申请时效为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。

申请人按本章规定提出的相互协商申请符合以下全部条件的，税务机关应当受理：

① 申请人为按照《税收协定相互协商程序实施办法》的规定可以提起相互协商请求的中国居民或中国国民；

② 提出申请的时间没有超过税收协定规定的时限；

③ 申请协商的事项为缔约对方已经或有可能发生的违反税收协定规定的行为；

④ 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；

⑤ 申请相互协商的事项不存在《税收协定相互协商程序实施办法》规定的可以终止相互协商程序的情形。

对于不符合前款规定全部条件的申请，税务机关认为涉及严重双重征税或损害我国税收权益、有必要进行相互协商的，也可以决定受理。

（2）税务机关对申请的处理

《税收协定相互协商程序实施办法》规定，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。

受理申请的省税务机关应在十五个工作日内，将申请上报税务总局，并将情况告知申请人，同时通知省以下主管税务机关。

因申请人提交的信息不全等原因导致申请不具备启动相互协商程序条件的，省税务机关可以要求申请人补充材料。申请人补充材料后仍不具备启动相互协商程序条件的，省税务机关可以拒绝受理，并以书面形式告知申请人。

申请人对省税务机关拒绝受理的决定不服的，可在收到书面告知之日起十五个工作日内向省税务机关或税务总局提出异议申请。省税务机关收到异议后，应在五个工作日内将申请人的材料，连同省税务机关的意见和依据上报税务总局。

税务总局收到省税务机关上报的申请后，应在二十个工作日内按下列情况分别处理：

① 申请具备启动相互协商程序条件的，决定启动相互协商程序，并将情况告知受理申请的省税务机关，省税务机关应告知申请人；

② 申请已超过税收协定规定的期限，或申请人的申请明显缺乏事实法律依据，或出现其他不具备相互协商条件情形的，不予启动相互协商程序，并以书面形式告知受理申请的省税务机关，省税务机关应告知申请人；

③ 因申请人提交的信息不全等原因导致申请不具备启动相互协商程序条件的，通过受理申请的省税务机关要求申请人补充材料或说明情况。申请人补充材料或说明情况后，再按前两项规定处理。

税务总局启动相互协商程序后，可通过受理申请的省税务机关要求申请人进一步补充材料或说明情况，申请人应在规定的时间内提交，并确保材料的真实与全面。

对于紧急案件，税务总局可以直接与申请人联系。

发生下列情形之一的，税务总局可以决定终止相互协商程序，并以书面形式告知省级税务机关，省级税务机关应告知申请人：

① 申请人故意隐瞒重要事实，或在提交的资料中弄虚作假的；

② 申请人拒绝提供税务机关要求的、与案件有关的必要资料的；

③ 因各种原因，申请人与税务机关均无法取得必要的证据，导致相关事实或申请人立场无法被证明，相互协商程序无法继续进行的；

④ 缔约对方主管当局单方拒绝或终止相互协商程序的；

⑤ 其他导致相互协商程序无法进行、或相互协商程序无法达到预期目标的。

在两国主管当局达成一致意见之前，申请人可以以书面方式撤回相互协商申请。申请人撤回申请或者拒绝接受缔约双方主管当局达成一致的相互协商结果的，税务机关不再受理基于同一事实和理由的申请。

对于相互协商结果，税务总局应以书面形式告知受理申请的省税务机关，省税务机关应告知申请人。葛

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

双方主管当局经过相互协商达成一致意见的，分别按不同情况处理如下：

① 双方就协定的某一条文解释或某一事项的理解达成一致的，税务总局应将结果以公告形式发布；

② 双方就具体案件的处理达成共识，需要涉案税务机关执行的，税务总局应将结果以书面形式通知相关税务机关。

经双方主管当局相互协商达成一致的案件，涉及我国税务机关退税或其他处理的，相关税务机关应在收到通知之日起三个月内执行完毕，并将情况报告税务总局。

相互协商程序进行期间，不停止税务机关已生效决定的执行，税务机关或者税务总局认为需要停止执行的除外。

此外，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。

（2）相互协商程序与司法判决的关系

根据《税收协定相互协商程序实施办法》的规定，税务总局在收到缔约对方主管当局提出的启动相互协商程序的请求时，相关税务机关的处理决定尚未做出的，税务总局应将对方提起相互协商程序的情况告知相关税务机关。相互协商程序不影响相关税务机关对有关案件的调查与处理，但税务总局认为需要停止调查和处理的除外。

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

根据《税收协定相互协商程序实施办法》的规定，在两国主管当局达成一致意见之前，申请人可以以书面方式撤回相互协商申请。申请人撤回申请或者拒绝接受缔约双方主管当局达成一致的相互协商结果的，税务机关不再受理基于同一事实和理由的申请。

对于相互协商结果，税务总局应以书面形式告知受理申请的省税务机关，省税务机关应告知申请人。 蓄

5.2.6 马其顿仲裁条款

中国与马其顿的避免双重征税协定中并未明确双方在遇到税收争议时，一方企业或个人申请仲裁的条款和程序。中国暂未引入国际税收仲裁机制。

5.3 中马税收协定争议的防范

中国企业若与外国税务机关产生税务争议，一般可以通过启动相互协商程序加以解决，但是相互协商程序存在耗时较长，程序繁杂，协商效率低下的缺陷。中国投资者应尽量在投资或经营的过程中减少与税务机关的冲突与争议，同时应加强税务风险的管理，加强税务合规性评估，确保在马其顿经营能够实现最优化的目标。

完善税务风险的内部控制和应对机制：

（1）“走出去”企业应注意建立税务风险控制与管理机制，制定涉外税务风险的识别、评估、控制、沟通和监督机制；应详细了解自身的税务风险点，建立税务风险预警机制。

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

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

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

第六章 在马其顿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

在马其顿设立公司，需要根据商业活动的类型进行法律实体的注册和税务登记，获取纳税人识别号。外国企业在马其顿境内设立分支机构，还需要在贸易登记处进行注册登记。

此外，如果纳税人的年度销售总额超过一百万代纳尔，或者在生产经营活动开始时预估的供应量超过一百万代纳尔，那么该纳税人就有义务进行增值税登记。

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

6.1.2 信息报告制度

马其顿所有的法律实体都被要求准备年度账簿资料，账目关闭日期是每年的12月31日。这些资料必须提交至马其顿注册中心，如果以纸质档形式提交则不迟于次年2月底，如果以电子档形式提交则不迟于次年的3月15日。合并年度财务报表必须在次年3月31日前提交至注册中心。根据规定需要进行独立审计的企业财务报表必须实行审计程序，且必须在股东大会批准后的30天内将经过审计的财务报表提交给马其顿注册中心，但不得晚于次年6月30日。此外，某些实体（如银行、金融机构和保险公司）需要将其财务报表提交至财政部、马其顿国家银行或保险监督管理机构。在马其顿证券交易所上市的法律实体还需要将其财务报表提交给证券交易委员会。

所有大型和中型的法律实体必须在财年结束后公布其本年度的财务报告。财务报告必须由编写报告的会计师签字，并注明财务报告签署日期和会计师的注册会计师协会编号。

马其顿的公司法要求特定实体的财务报告必须经由独立的审计师审计。下列实体需要进行第三方独立审计：

- （1）大中型股份制公司；

(2) 大中型有限责任公司；

(3) 上市公司。

按时和据实进行信息报告和披露，是纳税人的法定义务。企业按时进行信息报告，有利于统计数据的收集和管理。如果未按照马其顿相关法律进行财务状况的披露，企业可能面临相关部门的调查和处罚。

6.2 纳税申报风险

中国企业在马其顿设立注册、日常运营、税务申报等过程中，要高度重视诚信和独立交易原则，并坚持依法纳税。合规性是企业首先需要考虑的问题，因为一旦发生合规性风险，将可能会为企业带来高昂的罚款、行政处罚，造成声誉损失甚至终止运营。

因此中国企业应结合税收协定中的条款与《企业所得税法》的规定，合理筹划经营模式。若与马其顿税务机关在常设机构的判定、或常设机构的利润归属等方面存有异议，可根据税收协定规定，向我国税务机关申请启动税收协定相互协商程序，由我国税务部门与对方税务机关协商解决。

6.2.1 在马其顿设立子公司的纳税申报风险

中国企业在马其顿设有子公司，应充分考虑退出阶段的风险。不论子公司采用何种形式退出，都应充分考虑马其顿国内法的规定，以及相关的税务成本和风险，如当地流转税等税种的计算、申报和缴纳等。

6.2.2 在马其顿设立分公司或代表处的纳税申报风险

中国企业在马其顿若存在通过代理人或分销商销售货物，成立分支机构或办事处以及在当地承包工程作业，提供劳务等经营情形，很可能被认定为设立在马其顿的常设机构，应按照对方国家的税法规定申报纳税，否则将面临被处罚的风险。

此外，在马其顿，代表处不是法律实体，且只被允许从事信息收集等非生产经营活动。代表处不用缴纳企业所得税。因此中国企业在马其顿设立代表处，应在法律允许的范围内开展工作，否则将面临相应的税收处罚和停业风险。

6.2.3 在马其顿取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

纳税人如果在马其顿构成常设机构，应注意划分来源于常设机构的所得和与常设机构无关的所得。根据马其顿的税收法规，非居民实体在马其顿的机构、场所如果构成常设机构，则需要就其通过常设机构在马其顿境内取得的利润缴纳企业所得税。因此如果与常设机构无关的所得与来源于常设机构的所得未进行划分，或无法划分，纳税人可能会面临就与常设机构无关的所得缴纳企业所得税的风险。

6.3 调查认定风险

（1）转让定价调查风险

中国企业在马其顿开展生产经营活动的，应注意关联交易带来的风险。例如母子公司间的业务应符合独立交易原则，确定合理的交易价格，并保留符合独立交易原则的相关证明文档和材料。每一纳税年度结束后，应及时准备好转让定价相关材料，以备马其顿税务机关检查。

在转让定价风险较大时，可向目的地国税务部门、中国税务部门主动咨询，对境外企业与境内企业的关联交易定价原则进行事先确定，以提高经营确定性，从根本上降低被转让定价调查的风险。此外，一旦被列入特别纳税调整调查对象，企业要积极配合税务机关的调查，提供相应资料，充分举证，最大限度争取税务机关的认可。

（2）资本弱化风险

根据马其顿税法的相关规定，如果一家公司的关联方为对其直接控股超过25%的非居民股东，且其向公司的借款超过了其在公司股本的三倍，那么企业从该非居民股东处借款所产生的利息费用中超过扣除标准的部分，是需要缴纳企业所得税的。企业应严格遵守马其顿税法关于资本弱化的规定，尽量避免涉及资本弱化相关的税务风险。

6.4 享受税收协定待遇风险

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

（1）未开具“中国税收居民身份证明”导致不能享受税收协定待遇的风险

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

（2）企业未享受税收协定待遇，多缴税款的风险

企业到境外投资，承担的是全球纳税义务，应就其来源于中国境内和境外的所得申报纳税。“走出去”企业如果不熟悉税收协定的规定，就可能导致未正确享受协定税率，多缴税款。建议企业在去马其顿之前，对其税收制度进行了全面、准确的了解，加强中马税收协定及两国税法的学习，及时跟进两国税制的改革和更新，确保正确享受税收协定待遇。

（3）享受境外税收优惠受阻的风险

“走出去”企业在按照马其顿的税法规定和中马税收协定的条款申报缴纳税款或享受税收优惠时，马其顿的税务机关有可能做出不予享受协定待遇的决定或提出其他异议。在这种情况下，如果企业认为缔约方违背了税收协定中非歧视待遇条款的规定，对其可能或已经形成税收歧视时，可选择向我国税务机关寻求帮助，维护自身合法权益。

6.5 其他风险

我国企业在马其顿进行投资或经营时，还应注意以下潜在风险：

投资目的地国家的政府每年都会根据经贸数据，国内预算、产值等情况，对某些税种的税率和征税对象做出调整，对某一行业或地区实施新的税收优惠政策，或临时颁布专门的税收法规，给外国投资者带来一定影响。“走出去”企业如果事先没有充分了解投资目的地国家的税收制度，也没有实时关注其最新的税收政策变动，就会造成税收优惠应享未享或违反税收政策等后果。企业应提高对投资目的国税收制度的重视程度，充分掌握境外税收环境。

“走出去”企业在延伸海外业务时，可能会经过与业务部门的长时间谈判，方能完成并购。在完成并购后，企业项目可能会受到当地税务机关的税务审计，在税务审计过程中，税务机关可能对并购交易的纳税申报提出疑问和异议。因此，“走出去”企业在开展海外业务尤其是并购业务前，应提前做好规划，避免此类风险。

欧洲地区的税务机关相对保守，执法较为严格。若涉税金额达到一定限度后，企业的管理人员可能会触及刑事责任。“走出去”企业应当在涉税问题和风险的把控上做好全面的准备，做到谨慎纳税，尽量避免涉税风险。

参考文献

1. 《普华永道全球税收指南2017》（PwC Worldwide Tax Summary）
2. 《普华永道马其顿投资指南2016》（PwC Guide to Doing Business in Macedonia）
3. 《毕马威马其顿投资指南2017》（KPMG Investment in Macedonia 2016）
4. 《安永全球转移定价参考指南2016-2017》（EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide）
5. 《商务部对外投资合作国别（地区）指南-马其顿（2016）》

相关链接：

1. 马其顿财政部网站：www.finance.gov.mk
2. 马其顿公共财政收入办公室网站：<http://ujp.gov.mk>
3. 中华人民共和国驻马其顿共和国大使馆经济商务参赞处：<http://mk.mofcom.gov.cn/>
4. 马其顿注册中心（Central Registry）网址：www.crm.com.mk
5. 公共财政收入办公室邮箱：info@ujp.gov.mk
6. 电子纳税申请表提交地址：<https://etax-fl.ujp.gov.mk>

附录一 马其顿政府部门和相关机构一览表

部门名称	地址	网址	联系方式
政府	Bld. Ilinden No.2, 1000 Skopje, Republic of Macedonia	www.vlada.mk	+389 2 3118022
财政部	Dame Gruev nr.12 1000 Skopje, Republic of Macedonia	www.finance.gov.mk	+389 2 3255300
农林水利经济部	st. Aminta Third number 2 1000 Skopje Republic of Macedonia	www.mzsv.gov.mk	+389 2 3134477
外交部	boulevard "Philip II of Macedon" Nr. 7 1000 Skopje	www.mfa.gov.mk	+389 2 3115266
信息部	Bld. „Sv. Kiril i Metodij“, 54 1000 Skopje, Republic of Macedonia	www.mio.gov.mk	+389 2 3200870
公共财政收入 办公室	bul.Kuzman Josifovski-Pitu No.1, 1000 Skopje	www.ujp.gov.mk	+389 75346986
内政部	Dimce Mircev no.9, 1000 Skopje	www.moi.gov.mk	+389 3117222
司法部	Dimitrie Cupovski" no. 9, 1000 Skopje	www.pravda.gov.mk	+389 3117277
劳动与 社会政策部	Dame Gruev no. 14, 1000 Skopje	www.mtsp.gov.mk	+389 3117288
教育科技部	Dimitrie Cupovski no. 9, 1000 Skopje	www.mon.gov.mk	+389 3117896
经济部	Juruj Gagarin no. 15, 1000 Skopje	www.economy.gov.mk	+389 3084470
交通与通讯部	Square Crvena Skopska Opstina no. 4, 1000 Skopje	www.mtc.gov.mk	+389 3145497
卫生部	"Vodnjanska" bb, 1000 Skopje	www.moh.gov.mk	+389 3147147
文化部	Gjuro Gjakovich no.61 1000 Skopje	www.kultura.gov.mk	+389 3240500

地方自治部	Dame Gruev no. 14, 1000 Skopje	www.mls.gov.mk	+389 3106302
环境与自然规划 部	Drezdenska no. 52, 1000 Skopje	www.moepp.gov.mk	+389 2336930
统计局	Dame Gruev 4 - Skopje	www.stat.gov.mk	+389 2 3295 600
驻中华人民共和国 大使馆	北京三里屯外交公寓3-2-21	www.macedonianembassy.com.cn	+86 10 65327846

附录二 避免双重征税协定下马其顿与47国预提所得税率一览表

利润接收国	预提所得税税率(%)			
	股息红利	利息	特许权使用费	其他收入
阿尔巴尼亚(1)	10	10	10	0
奥地利	0/15	0	0	0
阿塞拜疆共和国(2)	8	8	8	0
白俄罗斯(2)	5/15	10	10	0
比利时(2, 8)	10/15	10	10	0
比利时(1, 4)	5/15	10	10	0
波黑(2)	5/15	10	10	0
保加利亚(2)	5/15	10	10	0
中国	5	10	10	0
克罗地亚(2)	5/15	10	10	0
捷克(2)	5/15	0	10	0
丹麦(2, 3)	0/5/15	0	10	0
埃及(4)	10	10	10	0
爱沙尼亚(2)	0/5	5	5	0
南斯拉夫(2, 5)	5/15	10	10	0
芬兰(1)	0/15	10	0	0
法国(1)	0/15	0	0	0
德国(1)	5/15	5	5	0
匈牙利(2)	5/15	0	0	0
印度(11, 12, 13)	10	0/10	10	0
伊朗	10	10	10	0

爱尔兰(6)	0/5/10	0	0	0
意大利(2)	5/15	10	0	0
哈萨克斯坦(2)	5/15	10	10	0
科索沃(2)	0/5	10	10	0
科威特	0	0	15	0
拉脱维亚(1, 7)	5/10	5	5/10	0
立陶宛(1)	0/10	10	10	0
卢森堡(2)	0/10	10	10	0
摩尔多瓦(2)	5/10	5	10	0
摩洛哥	10	10	10	0
荷兰(1)	0/15	0	0	0
挪威(2)	10/15	5	5	0
波兰(2)	5/15	10	10	0
卡塔尔	0	0	5	0
罗马尼亚	5	10	10	0
俄罗斯	10	10	10	0
沙特阿拉伯(16)	5	0/5	10	0
斯洛伐克	5	10	10	0
斯洛文尼亚(2)	5/15	10	10	0
西班牙(1)	5/15	5	5	0
瑞典(2)	0/15	10	0	0
瑞士(2)	5/15	10	0	0
台湾	10	10	10	0
土耳其(2)	5/10	10	10	0
乌克兰(2)	5/15	10	10	0
阿联酋(4, 15)	0/5	0/5	0/5	0

英国 (9, 10)	0/5/15	0/10	0	0
越南 (4, 14)	5/10/15	10	10	0

注：

1. 低税率适用于至少持有股息红利支付者10%股权的海外公司。
2. 低税率适用于至少持有股息红利支付者25%股权的海外公司。
3. 0税率适用于支付给养老基金的股息红利。
4. 该避免双重征税协定还未生效。
5. 塞尔维亚和黑山沿用马其顿和前南斯拉夫联邦共和国签署的避免双重征税协定。
6. 0税率适用于支付给规定的养老基金的股息红利和在股息红利发放前十二个月内至少持有股息红利支付者25%股权的海外公司。5%税率适用于至少持有股息红利支付者10%股权的海外公司。10%税率适用于支付股息红利的其他任何情况。
7. 对支付特许权使用费按10%税率缴纳预提所得税的情况，仅适用于使用或有权使用影片或用于广播电视传输的磁带或胶带。5%税率适用于其他所有情况。
8. 马其顿沿用前南斯拉夫社会主义联邦共和国与比利时签署的税收协定。
9. 0税率适用于支付给规定的养老基金的股息红利和在股息红利发放前十二个月内连续持有至少持有股息红利支付者25%股权的海外公司。5%税率适用于至少持有股息红利支付者10%股权的海外公司。15%税率适用于支付股息红利的其他任何情况。
10. 0税率适用于一家公司向另一家公司支付的因借款或延长支付期产生的利息，0税率同样适用于向合约国、政治分支、自治市或公共实体支付的因借款或延长信用支付期产生的利息。
11. 如果受益人是政府、市政分支、印度储蓄银行、印度进出口银行和国家住房银行或者其他由授权机构添加在补充协议里的机构，适用0税率。
12. 10%税率适用于来源于特许权使用费和技术服务的总收入（因为管理、技术、咨询服务而得到的补偿以及来源于技术和咨询员工提供服务取得的收入，这些收入不同于在避免双重征税协定规定中第14和15款中所提到的收入）。
13. 0税率不适用于来源于股票、比赛和赛马、纸牌游戏和其他博彩游戏的收入。
14. 对于总的股息红利按5%税率征税，适用于当受益人直接持有支付股息红利公司至少70%（含70%）股权的情况。10%税率适用于受益人持有支付股息红利公司至少25%（含）至70%（不含）股权的情况。15%税率适用于其他情况。
15. 支付给另一个缔约国的利息、特许权使用费和股息红利只有在受益人是该缔约国本身和其政府、机关或该国的中央银行、阿布扎比投资局、阿布扎比办事处、国际石油投资公司、阿布扎比投资委员会、迪拜投资公司、穆巴达拉发展公司、阿联酋投资管理局、AI Dafra控股公司或者其他任何由该政府设立的机构、本地机关或者本地政府时，这些收入才是应纳税收入。
16. 根据协定，当利息收入的受益人是政府、行政分支、地方机关、中央银行或者其他任何政府所有的金融机构时，适用0税率。

附录三 在马其顿共和国投资的主要中资企业

(1) 华为马其顿子公司

联系电话: +389-23241300

(2) 中兴马其顿子公司

联系电话: +389-23241300

(3) 中国水电建设集团国际工程有限公司马其顿分公司

联系电话: +389-23060037

编写人员: 樊世明、赵微、杨帆

审校人员: 杨柳健、吴世哲、郑静、李炳军、张春丽、曹珊珊、毛圣慧