

# 中国居民赴波兰 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

伴随“一带一路”倡议的逐步推进，更多的中国企业开始重视并建立海外市场。为助力中国企业“走出去”，为企业提示对波兰投资税收风险，同时兼顾政治、经济、法律、文化等综合风险，特编写《中国居民赴波兰投资税收指南》。该指南主要围绕赴波兰投资应关注的税收问题、波兰税制、中波税收协定及相互协商程序、波兰特别反避税规则等方面做出详细的解读。

指南分为六章。第一章是对波兰的地理、政治、经济、文化等投资环境的概述，介绍了与赴波兰投资密切相关的法律体系，以及外商投资的准入规则。其中重点阐述近年来波兰的经济发展概貌、支柱和重点产业，以及中国企业赴波投资的状况。

第二章介绍了波兰国内的具体税制，介绍了波兰企业所得税、个人所得税、增值税、关税、消费税、印花税、民法交易税、博彩税、房地产税、林业税、社保费、继承、遗产和赠与税、银行税、零售税、特定矿产的开采税、车辆税、农业税和吨位税等十八个税种，内容包括税法体系、对BEPS行动计划的应对和晚近以来的国内税制改革。值得注意的是，波兰近年来国内税制的多项变动与BEPS行动报告相契合，我国投资者应注意反避税风险。

第三章介绍波兰的税收征管机构和管理制度，分别论述适用于居民纳税人和非居民纳税人的征管制度，涉及税务登记、账簿凭证管理、纳税申报、税务检查、税务代理、法律责任等多方面内容。

第四章是对波兰特别纳税调整政策的解读，特别是波兰对BEPS行动计划的应对，涉及关联交易、同期资料、转让定价调查、预约定价安排、受控外国公司、成本分摊协议和资本弱化，并介绍违反相应规定的法律责任。

第五章围绕中波税收协定的解释和适用而展开，重点介绍协定中的下列条款：协定的适用范围，常设机构条款，营业所得、劳务所得、投资所得、财产收益以及其他所得的课税权分配，国内法和税收协定中的抵免规则，非歧视待遇原则，享受协定待遇的手续。再者，波兰税收协定的相互协商程序（MAP）也是本章的重要内容，主要介绍MAP

的适用条件、启动程序和法律救济。此外，针对税收协定适用和解释过程可能出现的争议，建议我国投资者可以考虑采用事先裁定降低风险。

第六章为我国企业在波兰投资可能存在的风险提示之概括。此外，文末为波兰与中国及其他国家签订的税收协定的附录。

本指南仅基于2018年6月前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用时，充分考虑数据、税收法规等信息可能存在的变化和更新。同时，建议“走出去”企业在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询，避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

在编写过程中存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

## 目 录

摘 要	1
第一章 波兰概况及投资主要关注事项	1
1.1 国家概况	1
1.1.1 地理概况	1
1.1.2 政治概况	2
1.1.3 经济概况	4
1.1.4 文化概况	7
1.2 投资环境概述	8
1.2.1 近年经济发展情况	8
1.2.2 资源储备和基础设施	9
1.2.3 支柱和重点行业	11
1.2.4 投资政策	12
1.2.5 经贸合作	15
1.2.6 投资注意事项	18
第二章 波兰税收制度简介	21
2.1 概览	21
2.1.1 税制综述	21
2.1.2 税收法律体系	21
2.1.3 近三年税制变化	22
2.2 企业所得税 (Corporate Income Tax)	28
2.2.1 居民企业	29
2.2.2 非居民企业	46
2.3 个人所得税 (Individual Income Tax)	50
2.3.1 居民纳税人	51
2.3.2 非居民纳税人	64
2.4 增值税 (Value Added Tax)	66
2.4.1 概述	67
2.4.2 税收优惠	69
2.4.3 应纳税额	72
2.4.4 其他	74
2.5 关税 (Customs Duty)	76
2.5.1 概述	76
2.5.2 应纳税额	77
2.6 其他税 (费)	77

2.6.1 消费税 (Excise Duty)	77
2.6.2 印花税 (Stamp Duty)	79
2.6.3 民法交易税 (Civil Law Transaction Tax)	79
2.6.4 博彩税 (Tax on Lotteries and Gambling)	81
2.6.5 房地产税 (Real Estate Tax)	81
2.6.6 林业税 (Forestry Tax)	83
2.6.7 社保费 (Social Security Fee)	83
2.6.8 继承、遗产和赠与税 (Succession Tax, Legacy Tax and Gift Tax)	84
2.6.9 银行税 (Bank Levy)	85
2.6.10 零售税 (Sales Tax)	86
2.6.11 特定矿产的开采税 (Mineral Extraction Tax)	87
2.6.12 车辆税 (Vehicle Tax)	87
2.6.13 农业税 (Agriculture Tax)	88
2.6.14 吨位税 (Tonnage Tax)	88
第三章 税收征收和管理制度	90
3.1 税收管理机构	90
3.1.1 税务系统机构设置	90
3.2 居民纳税人税收征收管理	93
3.2.1 税务登记	93
3.2.2 账簿凭证管理制度	95
3.2.3 纳税申报	100
3.2.4 税务检查	107
3.2.5 税务代理	111
3.2.6 法律责任	112
3.2.7 其他征管规定	114
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理	115
3.3.1 非居民税收征管措施简介	115
3.3.2 非居民企业税收管理	115
第四章 特别纳税调整政策	120
4.1 关联交易	121
4.1.1 关联关系判定标准	121
4.1.2 关联交易基本类型	122
4.1.3 关联申报管理	124
4.2 同期资料	125
4.2.1 分类及准备主体	126

4.2.2 具体要求及内容	128
4.2.3 其他要求	129
4.3 转让定价调查	130
4.3.1 原则	130
4.3.2 转让定价主要方法	132
4.3.3 转让定价调查	133
4.4 预约定价安排	134
4.4.1 适用范围	135
4.4.2 程序	135
4.5 受控外国公司	137
4.5.1 判定标准	137
4.5.2 税务调整	138
4.6 成本分摊协议管理	139
4.6.1 主要内容	139
4.6.2 税务调整	142
4.7 资本弱化	143
4.7.1 概述	143
4.7.2 纳税调整	144
4.8 法律责任	146
4.8.1 转让定价评估	146
4.8.2 个人责任	146
第五章 中波税收协定及相互协商程序	148
5.1 中波税收协定	148
5.1.1 中波税收协定	150
5.1.2 适用范围	151
5.1.3 常设机构的认定	153
5.1.4 不同类型收入的税收管辖	157
5.1.5 波兰税收抵免政策	165
5.1.6 非歧视待遇原则	169
5.1.7 在波兰享受税收协定待遇的手续	170
5.2 波兰税收协定相互协商程序	171
5.2.1 相互协商程序概述	171
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据	171
5.2.3 相互协商程序的适用	172
5.2.4 启动程序	174
5.2.5 相互协商的法律效力	175

5.2.6 波兰仲裁条款.....	177
5.3 中波税收协定争议的防范.....	178
第六章 在波兰投资可能存在的税收风险.....	179
6.1 信息报告风险.....	179
6.1.1 登记注册制度.....	179
6.1.2 信息报告制度.....	180
6.2 纳税申报风险.....	181
6.2.1 在波兰设立子公司的纳税申报风险.....	181
6.2.2 在波兰设立分公司或代表处的纳税申报风险.....	182
6.2.3 在波兰取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险.....	182
6.3 调查认定风险.....	182
6.4 享受税收协定待遇风险.....	183
6.5 其他风险.....	183
参考文献.....	185
附录.....	190

# 第一章 波兰概况及投资主要关注事项

## 1.1 国家概况

### 1.1.1 地理概况

波兰地处中欧与东欧交汇处，西与德国为邻，南与捷克、斯洛伐克接壤，东邻俄罗斯、立陶宛、白俄罗斯、乌克兰，北濒波罗的海，穿过波罗的海，可轻松到达斯堪的纳维亚半岛。波兰国土面积相对较大，为312683平方公里，是欧洲大陆第九大国家，全境地势平坦、广阔，河湖密布。波兰北部为波罗的海海岸，拥有长达500公里的沙滩、海湾及悬崖峭壁，南部是山区，东北部是有千湖之国之称的马祖里亚

[1]。

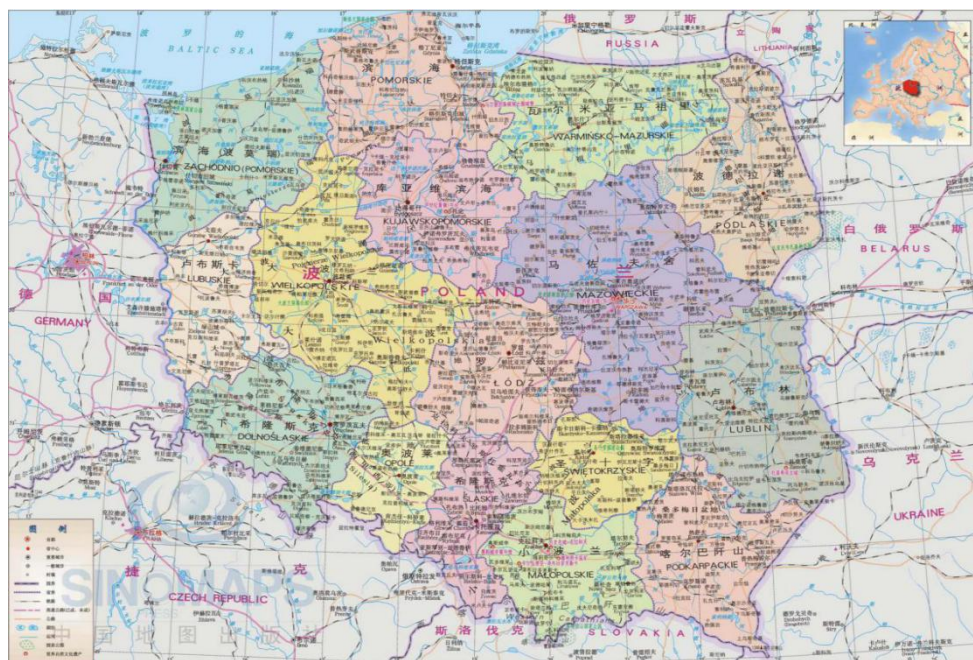


图1.1 波兰地图

地图来源：中国地图出版社

波兰属海洋性向大陆性气候过渡的温带阔叶林气候，气候温和，冬天寒冷潮湿，平均气温 $-10^{\circ}\text{C}\sim 5^{\circ}\text{C}$ ，一月份和二月份为全年最冷；春、秋气候宜人、雨水充沛；夏天凉爽，平均气温 $15^{\circ}\text{C}\sim 24^{\circ}\text{C}$ 。良好



的气候条件催生了波兰高质量的生态环境，也造就了优越的居住及投资气候。

波兰首都华沙（Warsaw）为波兰第一大城市，是全国工业、贸易及科学文化中心，也是全国最大的交通枢纽；地属东1时区，比北京时间晚7个小时，每年3月到10月实行夏令时，比北京时间晚6个小时；人口约为170万，年平均气温约为8.6℃，降水量约为610毫米。克拉科夫市是波兰最大的文化、科学、工业和旅游中心；格但斯克是波兰北部最大的城市，与索波特、格丁尼亚共同形成庞大的港口城市联合体——三联城。其他重要的城市还包括罗兹、卡托维兹、波兹南等。

### 1.1.2 政治概况

#### 1.1.2.1 政治制度

波兰属于共和制国家，于1997年4月通过新宪法。新宪法确立了三权分立的政治制度和以社会主义市场经济为主的经济体制，由此保证立法、行政、司法三权可互相制衡。其中，立法权归众议院和参议院，行政权归总统和政府，司法权归法院和法庭。波兰现任总统安杰伊·杜达，2015年5月25日当选，8月6日宣誓就职。2015年11月，杜达总统访华。

波兰经济体制以经济自由化、私有制等原则为基础；波兰的武装力量在国家政治事务中保持中立。波兰公共行政管理体制乃是建立于中央政府与地方政府（自治政府）分立的基础之上。依据波兰《宪法》的核心原则，地方政府由公民选举。波兰实行省、县、乡三级行政划分，共有16个省、314个县、65个县级市和2479个乡<sup>[2]</sup>。

波兰目前已经注册登记的政党有200余个，在此举出五个较具影响力的政党。当前的执政党为法律与公正党，占据议会460席位中的234个，具有新保守主义、基督教民主主义和经济国家主义性质。政治上，主张实行政治家财产公开制度，建立反腐机构，重视刑罚甚至主张恢复死刑，实行有利于家庭的政策；外交上，主张亲美近欧、睦邻周边，强调维护本国利益。主要的反对党是公民纲领党，主要纲领是发展教育和经济、反腐、国家非政治化和重视农村结构改造。主要的在野党有：“库齐兹”运动，众议院第三大党，政治主张偏右翼保

守派；现代波兰党属于中间阵营，主张亲欧、自由主义等；人民党在意识形态上具有中间主义、新平均地权主义、基督教新民主主义和新凯恩斯主义。

### 1.1.2.2 外商投资法律体系

与赴波兰投资密切相关的法律体系主要包括贸易管理、检验检疫、海关管理制度和税收这四部分。其中与贸易管理相关内容主要规定在《对外贸易管理法》中。自1990年起，波兰对外贸管理体制进行了彻底改革，取消了垄断性外贸经营的管理体制，所有经济实体享有经营对外经济贸易的同等权利，除少数商品受许可证、配额等限制外，其余商品均放开经营。2017年3月1日，波兰国家税务总局正式运作，该局整合了税收、海关和财政管理职能，波兰财政部国务秘书兼任该局局长。

2004年5月1日波兰加入欧盟后，与欧盟其他成员国的贸易遵循欧盟内部统一大市场原则。波兰与非欧盟国家（第三国）贸易适用欧盟共同政策措施和手段，如共同贸易、共同关税表等。欧盟与第三国签订的国际贸易协议直接适用于波兰。共同贸易政策的制定和执行在共同体进行。欧盟理事会通过直接适用的条例确定贸易手段，欧盟委员会负责政策执行以及进行反倾销、反补贴和保障措施调查。波兰政府主要负责发放进出口许可，以及以经济之外的原因（如保护人类和动物的健康）限制进出口。

在进出口商品检验检疫方面，波兰除了执行欧盟农食品安全方面相关法律法规外，《食品卫生和营养法》是波兰农产品及食品领域的主要法律，该法规定了农产品和食品生产加工运输全过程的安全卫生、产品营养质量等有关要求以及监管处罚条款，宗旨是保护公众消费者健康。目前负责国内农产品和食品安全管理的主要职能部门为农业与农村地区发展部及卫生部。此外，还有专门针对动物检疫和植物检疫的规定。我国在1994年9月22日与波兰签订植物检疫协定。从2007年-2016年期间，两国相关主管部门先后确认了波兰输华猪/羊肠衣兽医卫生证书，签订了《波对华出口乳制品检疫和兽医卫生条件议定书》、《波对华出口禽肉检疫和兽医卫生条件议定书》、《波猪肉输

华检验检疫和兽医卫生条件议定书》、《肉类产品安全卫生合作谅解备忘录》、《波生牛羊皮输华检验检疫和兽医卫生条件议定书》以及，《波苹果输华植物检疫要求议定书》。

波兰海关法体系由直接适用的欧盟法律和波兰的《海关法》及配套法律法规组成。海关监管和海关机构设置由《海关服务法》规范。2004年5月1日后，波兰与欧盟以外第三方贸易适用欧盟对第三国共同贸易政策的所有措施和原则，包括：共同体海关法典（Community Customs Code）、共同体海关税则（Common Customs Tariff）、各类非关税措施，以及与非欧盟成员国缔结的双边协议体系。进入波兰（欧盟）关税区的商品处于海关的监管之下，需要履行一定的保管程序。2004年4月22日，《财政部长指令》对海关的申报做出了具体规定。

与税收相关的法律法规将在第二部分详细说明，在此不再赘述。

### 1.1.3 经济概况

#### 1.1.3.1 宏观经济

2011-2017年，波兰经济持续增长。至2017年，波兰国内生产总值（GDP）上升至约合5245亿美元（同年度兹罗提大幅贬值），人均GDP约为15751美元。

表1 2017年波兰主要经济数据

主要经济数据	内容
通货膨胀率	2.1%
失业率	6.6%
政府债务占国内生产总值的比重	50.6%
外汇储备	1132.78亿美元
利率	1.5%
黄金储备	102.97吨
政府外债	2017年第4季度外债总额达到3160亿欧元，比上季度增加50亿欧元。
商业与消费	2017年底波兰商业信心指数（3.5指数点）与消费者信心指数降到最低（2.1指数点）。
进出口贸易	波兰2017年货物进出口额为4616.0亿美元，比上年同期（下同）增长15.4%。其中，出口2310.1亿美元，增长14.1%；进口2306.0亿美元，增长16.9%。贸易顺差4.1亿美元，减少92.2%。

数据来源：统计信息网站Trading Economics，

（访问网址：<https://zh.tradingeconomics.com/poland/indicators>）

### 1.1.3.2 战略合作及外交关系

1948年，波兰参加了哈瓦那宪章的制定，是《关税和贸易总协定》的成员国。1995年1月1日，波兰成为世界贸易组织(WTO)的创始成员国，1996年11月22日成为经济合作与发展组织(OECD)正式成员。波兰于1999年3月12日加入北约，2004年5月1日加入欧盟，2007年12月加入申根协定。2017年，波兰前总理图斯克成功连任欧洲理事会主席。

近年来，波兰政府延续理性务实的外交路线，对外政策以“服务波兰、构建欧洲、了解世界”为使命，更加注重现实利益和战略平衡；政治和经济上立足欧盟，安全和防务上倚靠美国和北约，力挺乌克兰，对俄罗斯态度强硬，积极支持欧盟对俄罗斯制裁，在地区和国际事务中影响力有所上升。

中波两国具有传统友谊，1949年10月两国建立大使级外交关系。近年来，中波关系在互相尊重、平等互利、互不干涉内政原则基础上稳步发展。2004年，时任国家主席胡锦涛对波兰进行国事访问，这是历史上中国国家主席首次访波，两国确立了友好合作伙伴关系。2011年年底，时任波兰总统科莫罗夫斯基访华，两国建立战略伙伴关系。2012年时任总理温家宝访波，启动中国—中东欧1+16合作机制。近年来，两国高层互访不断，经贸领域往来频繁，双边贸易发展总体上平稳顺利，贸易额持续增长，相互投资趋向活跃，合作领域不断拓宽。2016年4月，时任波兰外长瓦士奇科夫斯基访华。2016年6月，国家主席习近平在华沙同波兰总统杜达举行会谈。

### 1.1.3.3 贸易关系

波兰主要贸易伙伴是欧洲国家。2016年，德国仍是波兰最大贸易伙伴、最大出口市场和最大进口来源国。中国是波兰第22大出口市场和第二大进口来源国。2015年，波兰服务贸易出口总额451.2亿美元，同比降低6.1%；进口总额330.2亿美元，同比降低10%；波兰对中国服务贸易出口2.2亿美元，自中国进口2.9亿美元。

表2 2017年波兰前十大出口目的地

排序	出口目的地	占总出口比重 (%)
1	德国	27.3
2	英国	6.4
3	捷克	6.4
4	法国	5.6
5	意大利	4.9
6	荷兰	4.4
7	俄罗斯	3.0
8	瑞典	2.8
9	西班牙	2.7
10	美国	2.7

数据来源：欧盟统计局

表3 2017年波兰前十大进口来源国

排序	进口来源国	占总进口比重 (%)
1	德国	27.8
2	中国	8.0
3	俄罗斯	6.4
4	荷兰	6.0
5	意大利	5.3
6	法国	4.2
7	捷克	4.0
8	比利时	3.7
9	英国	2.8
10	斯洛伐克	2.4

数据来源：欧盟统计局

波兰是中东欧地区吸收外国直接投资最多的国家，其中50%以上为其入盟后所吸收。据联合国贸发会议发布的2017年《世界投资报告》显示，2016年波兰吸收外资流量为113.58亿美元；截至2016年底，波兰吸收外资存量为1859.03亿美元。目前波兰吸收的外国直接投资主要来自欧盟国家。根据CIA公布的数据，截至2016年底，波兰累计吸收外国直接投资2934.2亿美元，其中92%来自欧盟成员国，累计对波投资额排名前五的国家分别是荷兰、德国、卢森堡、法国和西班牙，主要投资行业包括制造业、金融保险业、机动车维修业等。

表4 2012-2016年波兰吸收外国直接投资情况

年度	外国直接投资金额（亿美元）
2012	60.6
2013	29.3
2014	119.3
2015	134.7
2016	85.0

数据来源：波兰中央银行数据

#### 1.1.3.4 货币、银行机构与外汇管理

波兰货币为兹罗提。波兰《外汇法》规定，兹罗提为可自由兑换货币，在金融机构、兑换点，兹罗提与美元、欧元等自由兑换货币可互相买卖，截止2017年8月，兹罗提兑欧元汇率为4.2917:1，兑美元汇率3.6553:1。人民币与兹罗提不能直接兑换，可以美元或欧元等可兑换货币搭桥进行结算。根据波兰《外汇法》，在波兰注册的外国企业可以在波兰银行开设外汇账户，用于进出口和资本结算。外汇进出波兰需要申报，汇出无需交纳特别税金。在波兰工作的外国人，其合法收入完税后可全部转往国外。如果外汇交易金额超过1万欧元或等值的其他货币，无论居民还是非居民均须通过银行办理。银行对居民与非居民之间的涉及外汇交易的资金转移负有监管义务。出入境时，个人携带1万欧元以下外币或与之等值的兹罗提无需申报；若携带外币超过此限，需出示外汇申报单或银行出具的外汇携带证明，否则海关有权予以没收并罚款。个人在波兰银行开设外汇账户时需凭入境外汇申报单办理。

波兰国家银行(NBP)是波兰的中央银行，国民经济银行(BGK)是波兰主要国有银行。波兰主要商业银行有波兰邮政储蓄银行(PKOBP)、波兰援助银行(Pekao SA)、波兰出口发展银行(BRE)。2012年6月，中国银行(卢森堡)有限公司波兰分行在华沙开业，成为首家在波兰正式运营的中资银行，经营本外币存贷款、汇款、外汇买卖、贸易融资及保函等业务。

#### 1.1.4 文化概况

波兰族占人口的98%以上，官方语言是波兰语，但英语是最受年轻人士及商界青睐的外语。90%的波兰人信仰罗马天主教，少部分信

仰东正教或基督教新教，习惯佩戴“十字架”项链等饰物，忌讳数字“13”。因此，圣诞节也成为波兰最重要、最喜爱的节日。

波兰人真诚、豪爽、重感情，社交场合衣着整齐、得体。在亲朋好友之间相见时习惯施拥抱礼，与女士见面还可施吻手礼。在波兰，如与对方见面必须事先约好，贸然到访属不礼貌行为，甚至会被拒绝见面。无论商务还是私人约会，一定要准时。无论正式的或非正式的宴会上，都要祝酒。在波兰，人们见面交谈忌讳打探个人收入、年龄、宗教信仰、情感等隐私。

## 1.2 投资环境概述

### 1.2.1 近年经济发展情况

自1992年以来，波兰经济始终保持正增长，特别是2009年克服全球金融危机的负面影响，成为欧盟唯一正增长的国家。2015年经济增长3.6%，2016年为2.8%。

表5 2012-2017年波兰宏观经济数据

年份	经济总量（亿美元）	经济增长率（%）	人均GDP（美元）
2012年	4898	1.9	12713
2013年	5163	1.6	13409
2014年	5478	3.4	14234
2015年	4518	3.6	11890
2016年	4698	2.8	12400
2017年	-	-	13800

数据来源：世界银行和波兰统计局

世界经济论坛《2015-2016年全球竞争力报告》显示，波兰在全球最具竞争力的140个国家和地区中，排第41位。在世界银行《2016年营商环境报告》公布的189个国家和地区中，波兰排名第25位。德勤和美国竞争力委员会联合发布的《2016年全球制造业竞争力指数》排名中，波兰位列第15位。

波兰是中东欧农业及食品生产大国，工业发达，传统的工业部门有煤炭、纺织、化工、机械和钢铁部门等。自经济转型以来，波兰的工业部门扩大到汽车制造、家用电器、食品生产、电子产品、航空与

火车制造、家具、通讯和信息技术等部门。波兰的服务业、旅游业近年保持平稳发展态势，尤其是新兴服务业取得长足进步，电信市场全面开放。2017年波兰国内的物价水平呈现出上涨趋势，以2017年11月为例，同比涨幅2.4%，比10月份提高0.3个百分点。2018年5月，波兰的居民消费价格指数CPI为175指数点，通货膨胀率为1.7%。

2016年2月，新政府出台《负责任的发展计划》，检讨过去十年经济和社会发展的弊端，归纳出制约发展的五大陷阱，相应地提出促进发展的五大支柱：一是再工业化，政府将资源集中于波兰有竞争力、可能取得全球领导地位的产业，如航空、军火工业、汽车零部件、IT、化学工业、食品加工等；二是推动企业创新，创新企业发展机制，做好服务工作；三是发展资本，加强对重点行业领域的投资；四是加大国际市场推广，开拓亚、非、北美市场；五是促进社会和地区发展，加快实现东波兰地区现代化。政府的发展目标是：到2020年，投资增长超过GDP的25%；研发开支占GDP的2%；大中型企业数量超过22000家；外国直接投资增长70%；出口和工业产出增长超过GDP增长；人均GDP增长达到欧盟平均水平的79%。

### 1.2.2 资源储备和基础设施

波兰拥有丰富的矿产资源，煤、硫矿、铜、银的产量和出口量居世界前列。截至2015年底，波兰已探明铜储量19.76亿吨，硬煤储量约为562亿吨，褐煤约为235.1亿吨。波兰天然气储量估计为1180亿立方米，国内天然气产量占需求量的37%左右。另外，据波兰地理协会评估，页岩气储量为3460-7680亿立方米。

根据《波兰能源2030年规划》，波兰能源政策六大方向：一是努力提升能源利用效率，目标是经济增长但能源消耗量零增长；二是稳定石油等能源安全，将煤炭作为稳定能源安全的重要砝码，同时考虑加强油气的运输和存储建设；三是多元化电力能源结构，为应对欧盟碳减排要求，将引入核电、削弱火电占比的电力结构作为方向之一。波兰规划2020年开始建设核电站；四是发展可再生能源。欧盟要求波兰2020年可再生能源占最终能源消费比例不低于15%，发展可再生能



源成为方向之一。五是打造公平竞争的能源市场；六是消减能源工业对环境的污染。

2016年7月，波兰总统杜达签署了能源法案，该法案旨在进一步加强对欧盟内部能源采购增值税征收，并对其他国家的能源贸易特许经营进行规范。该改革又被称为“能源一揽子”方案，是强化全国增值税征收立法改革的一部分。该法案于2016年8月1日实施，预计可增加25亿兹罗提财政收入。根据该法案，对欧盟内能源采购，在进口5天内应缴纳增值税和消费税，税款将从进口商常规税收申报的收入中扣除，与其他国家的能源贸易特许经营权只能授予波兰企业或在波兰有注册分支机构的外国企业。

2015年底大选后，新上台的执政党对政府结构进行较大调整，撤销经济部，设立发展部，与国库部、财政部、能源部沟通负责对包括基础设施发展在内的国民经济政策协调；增设海洋与内河航运部，负责包括港口、码头及相关辅助设施建设在内的海洋事业发展；保留原有的基础设施与建设部，制定和实施国家可持续发展、区域规划及与欧盟融合发展等战略。

2013年之前，波兰的基础设施相对比较落后，高速和快速公路少，铁路网技术退化，空运和海运能力较低。为此，2013年1月波兰基础设施与发展部公布《2020年交通发展战略及2030年展望》，对未来波兰的交通发展做出规划。近年来，随着波兰对基础设施投入不断加大，交通运输网络、港口设施的运行能力等得到改善。截至2016年底，波兰硬面公路达到29.1万公里；高速公路总长1646公里，快速公路总长1832公里；运营的铁路线共有19231公里，密度6.2公里/百平方公里，高于欧盟平均水平，电气化铁路11865公里。波兰是跨欧洲铁路运输网络(TEN-T)的重要组成部分，现有4条国际铁路运输走廊途经波兰。有轨电车是波兰城市交通的重要组成部分，华沙、克拉科夫等主要城市均建立了有轨电车交通系统。2014年-2020年，欧盟预算拨给波兰820亿欧元凝聚基金，用于公路铁路建设和欧盟预算的关键道路。

波兰现有13个国际机场，其中12个为地区级空港，重要空港位于华沙、克拉科夫、格但斯克、波兹南、弗洛茨瓦夫和卡托维茨，华沙

直飞北京航线飞行时间约9个小时。截止2014年，波兰各机场旅客吞吐量为2708万人次，其中国际旅客运输占81.6%，共开通航线103条，其中国际航线91条，通航国家（地区）41个；航运货物吞吐量为6874.4万吨，客运吞吐量175万人次，主要港口包括格但斯克、格丁尼亚、什切青、希维诺乌伊西切等。

波兰境内最大的有线电话运营商是波兰电信股份公司，拥有83%以上的固定电话用户。波兰移动电话发展迅速，移动网络几乎覆盖全国，目前主要运营商有波兰数字电话有限公司、波兰移动电话有限公司等。

### 1.2.3 支柱和重点行业

2016年，波兰第一、二、三产业占GDP的比重分别为2.7%、38.5%和58.9%。

波兰是欧洲农业大国，根据波兰中央统计局2017年公布的年鉴数据，波兰2016年农业用地1862.1万公顷，其中耕地占73.8%。主要农作物有小麦、黑麦、马铃薯、甜菜、油菜籽等，产量均居欧洲前十位。2015年波兰农业总产值为986.4亿兹罗提，占GDP的5.5%。2015年，波兰蔬菜类产品出口额198.1亿兹罗提，占出口总额的2.6%。2016年12月5日，波兰确认发现高致病性禽流感，2017年1月，中国暂停从波兰进口禽类及相关产品。但在2017年11月28日，我国质检总局发布《质检总局关于解除波兰禽流感疫情风险警示的通知》（2017年第7号），解除对波兰禽流感疫情的紧急预防通知。

波兰的工业十分发达，其中矿业和矿山机械工业、钢铁工业、化学工业、汽车工业、电子工业、木材工业等尤为突出。根据波兰中央统计局2016年公布的数据，2015年，波兰采矿业产值为504.2亿兹罗提，占工业总产值的3.7%。波兰是居俄罗斯之后欧洲第二大硬煤生产和出口国，也是褐煤的重要生产国。2015年，波兰硬煤和褐煤的产量分别是7267万吨和6313万吨。同时，波兰也是欧洲第二大、世界第九大产铜国。2015年，波兰铜产量为186万吨。

近年来，波兰钢铁产能无法满足日益增长的国内市场需求，外国钢铁产品特别是高附加值钢材开始大量涌入波兰市场。2015年波兰粗

钢产量933.7万吨，热轧钢板产量833万吨，钢管产量68.6万吨。国际钢铁巨头阿赛洛一米塔尔集团旗下的波兰米塔尔钢铁集团是波兰最大钢铁企业，有4条最大生产线，总产能占波兰整个钢铁产业的60%以上。

2015年，波兰化学制品、化工产品产值628.8亿兹罗提，占整体工业产值比重约4.6%。主要化工企业包括：PKN Orlen股份公司、CIECH股份公司等。2015年波兰汽车业产值1284.8亿兹罗提，约占整体工业产值的9.5%，汽车类产品出口1003.2亿兹罗提，占波兰出口总额的13.4%。近年来，波兰汽车零部件产业蓬勃发展，已成为欧洲汽车零部件主要生产国之一。

2014年，计算机和光电产业产值约363.6亿兹罗提，电子设备产值489.7亿兹罗提，两者合计约占整体工业产值的6.7%。2014年，木材及相关制品产值为360亿兹罗提，约占工业总产值的2.8%，造纸业产值348.7亿兹罗提，约占工业总产值的2.7%。

波兰自然风光优美，历史文化遗产丰富，第三产业也发达。近年来，赴波兰旅游人数持续增加，2016年波兰接待的外国游客高达1750万人次，同比增加4.5%，其中，第三季度是接待外国游客最多的时段，7月和8月共接待游客390万人次。

#### 1.2.4 投资政策

波兰信息和外国投资局是外商投资政策的具体执行机构和外资促进机构，负责为外国投资者提供法律和政策方面的咨询及信息服务，协助企业选择合适的投资目的地及申请获得大额投资所享受的优惠待遇，并协调解决投资中遇到的各种困难和问题。波兰各省省长办公室设地区投资服务中心，具体负责本地区外商投资服务。

##### 1.2.4.1 投资门槛

###### （1）投资行业规定

据波兰《经济活动自由法》，从2005年1月1日起，从事下列经济活动须获得特许权：矿藏勘探，矿物开采，在山体中(包括地下矿山巷道内)进行无容器的物质储藏或废料存放，炸药、武器、弹药以及军事和警用产品与技术的制造和经营，燃料和能源的生产、加工、储

藏、运送、分拨以及销售，人身和财产的安保。部分经济活动需满足相应条件并申请许可或执照，如开设银行、保险公司、旅行社、投资基金，从事赌场、彩票、博彩业及在经济特区开设公司等，这些活动由单独法律做出规定。一些被认为具有战略重要性的领域对于外国投资者来说是受到限制的，例如在航空运输业、机场港口操作、广播、电视节目等领域，外国公司的所有权被限制在49%。同时在获得农业土地所有权、房地产所有权方面也有特殊的规定。

波兰政府鼓励外商投资的重点领域包括基础设施、能创造就业机会的工业投资以及新兴行业等，如：①基础设施建设项目，主要指高速公路建设、公路干线改造、原有铁路现代化改造和通信网络更新换代等；②能创造就业机会的工业项目包括投资设立新企业以及对现有企业的并购和重组；③国有企业的私有化项目；④新兴行业，如IT、商业流程行业外包等；⑤技术创新投资，指对高科技人才培养及对大学、研发机构、科技园区、技术创新交流中心、企业家孵化中心和科研基础设施的投资；⑥环保产业；⑦对贫困地区和高失业率地区的投资。

## （2）BOT/PPP投资

波兰于2008年出台《公私合营法》，准许私人企业通过BOT/PPP方式参与基础设施建设。所谓BOT模式(build—operate—transfer)，即建设—经营—转让，政府授予私营企业一定期限的特许经营权，许可其融资建设和经营某公用基础设施，在规定的特许期限内，私人企业可以向基础设施使用者收取费用，由此来获取投资回报。待特许期满，私人企业将该设施无偿或有偿转交给政府，被称为暂时私有化过程。PPP（政府和社会资本合作）模式是指政府为增强公共产品和服务供给能力，提高供给效率，通过特许经营、购买服务、股权合作等方式，与社会资本建立的利益共享、风险分担及长期合作关系。就两者关系而言，BOT也是PPP的一种。BOT模式中是指政府授予私人企业特许经营权，私人企业承担更多的风险，PPP模式则强调政府与社会资本建立的利益共享、风险分担及长期合作关系。其中，若私人投资者的收益全部或部分来源于市场和最终消费者，还需受到《工程服务

特许经营法》的监管；若私人投资者的收益全部来源于政府预算，则需受到《公共采购法》的监管。此外，波兰收费高速公路和国家道路基金法对通过PPP方式、特别是通过BOT方式修建收费高速公路等作出规定。目前，波兰公司合营项目均由地方政府实施，项目规模较小，主要应用于体育娱乐、停车场、健身医疗设施等领域，大型国家级项目尚未使用。特许经营项目的期限一般在20-40年。目前，尚无中国企业参与波兰的BOT/PPP项目的成功案例。

### （3）投资方式

在波兰没有永久居留权的外国公民（除欧盟、欧洲经济区域、瑞士）只能建立如下几种商业实体：有限合伙、有限责任公司、股份公司及其子公司，也可以获得以上实体中的股份。外国企业作为法人实体在波兰境内可注册的形式包括代表处、分公司、有限合伙企业、有限股份合伙企业、有限责任公司和股份公司。波兰自贸区的相关规定载于《海关法》（2004年），也符合欧盟的相关法律。在自贸区内经营时，外资公司拥有同波兰公司一样的投资机会。波兰是大陆法系国家，在波兰开展经济活动需遵守《经济活动自由法》（2004年6月2日）。作为欧盟(EU)成员国之一，波兰可以直接应用以下法律规范本国的贸易活动：《欧洲经济利益集团之欧盟法规》(EU Regulation on the EEIG)、《欧洲公司之欧盟法规》(EU Regulation on the SE)和《欧洲合作社会之欧盟法规》(EU Regulation on the SCE)。

在波兰，股份公司由三大机构组成：股东大会、董事会、监事会。股东大会的责任范围规定在波兰法律的公司章程条款中，董事会负责管理公司事务，监事会负责监督一切公司事务，如审议关于公司运行情况的报告等。最低注册资本至少100000兹罗提，且每一股权具有平等的实质价值，每一股的数额不能少于0.01兹罗提。有限责任公司由两大机构组成：股东会 and 董事会。监事会或监事部门只有在注册资本超过500000兹罗提或超过25个股东时才必须设置，最低注册资本为5000兹罗提，可以以现金或实物出资，实物出资不能包含非转移性权利或服务劳务。根据《商业公司法》规定，有限合伙至少有一个普通合伙人和一个有限合伙人，不具有法人身份，最低注册资本为50000

兹罗提，有限合伙的成立建立在合伙协议基础上。此外，还有基于《欧洲经济利益集团之欧盟法规》设立的经济利益集团、基于《公共采购法》（2004年1月29日）设立的公私合营企业(Public-private ventures, PPV)、欧洲公司(SE)、欧洲合作社会(SCE)等形式。

#### 1.2.4.2 投资吸引力

波兰政府大力实行鼓励外商投资政策，包括为海外投资者提供税收优惠和财政援助，税收优惠是波兰政府最常采用的投资鼓励措施，税收优惠政策分为两类，免缴企业所得税和免缴地方税。

与波兰经济特区相关的主要法律为《经济特区法》（1994年10月20日），及波兰入盟后对该法指定的一系列修订案。经济特区主要有以下特征：一是公司制运作，由国库部或地方政府占主要股份的公司管理，公司代表政府向企业发放特区经营许可；二是经济特区公司以提供咨询为主，不代办各类手续。波兰境内16个省共设有14个经济特区，占地面积达12000公顷，所有经济特区将保持开放至2026年12月31日。在经济特区内的企业满足一定条件可享受免缴企业所得税的优惠，但免缴地方税不适用于房产税。波兰对外国直接投资的鼓励政策主要包括4种：中央政府资助、欧盟结构基金、经济特区政策和地方政府资助。同时，根据欧盟关于地区发展补贴规定，在欧盟内人均GDP低于欧盟平均水平75%的地区投资，可以得到公共补贴。波兰全境除马佐夫舍省外，均低于此平均水平，符合地区发展补贴标准，可以对投资项目给予公共资助。但在农业、渔业、矿业、运输、汽车、造船、钢铁、化纤领域里的投资项目和投资额超过5000万欧元的项目，不在该资助之列。

#### 1.2.5 经贸合作

##### 1.2.5.1 参与的地区性经贸合作

除与欧洲经济区、瑞士（自由贸易区）和土耳其（关税同盟）签订协议外，波兰签署的其他主要协定还包括：欧盟与地中海国家的联系协议，与墨西哥和智利签订的联系协议，与南非的贸易、发展与合作协议，与韩国的自由贸易协定，与中美洲国家的贸易协定等。

### 1.2.5.2 与我国的经贸合作

1950年中波签署第一个政府间贸易协定，之后陆续签订了《投资保护协定》（1988年）、《避免双重征税和防止偷漏税协定》（1988年）和《经济贸易关系协定》（1993年）。2004年6月在时任国家主席胡锦涛访波期间，中波双方签订新的《经济合作协定》，替代了原《经济贸易关系协定》。

近年来，两国高层互访不断，经贸领域往来频繁，双边贸易发展总体上平稳顺利，贸易额持续增长，相互投资趋向活跃，合作领域不断拓宽。2013年，中波双方签署《中波基础设施指导委员会规则》。2014年，波兰政府高层对“一带一路”构想表达积极关切。2015年6月，时任波兰外交部长谢蒂纳对中国进行正式访问。同年11月，波兰总统杜达访华，两国缔结《关于共同推进丝绸之路经济带和21世纪海上丝绸之路建设的谅解备忘录》。2015年度，中国副部级（含副部级）以上官员访波30多次。2016年4月，时任波兰外长瓦士奇科夫斯基访华。2016年6月，国家主席习近平在华沙同波兰总统杜达举行会谈。两国元首高度评价中波传统友谊和双边关系发展，一致决定将中波关系提升为全面战略伙伴关系。会谈后，两国元首共同签署了《中华人民共和国和波兰共和国关于建立全面战略伙伴关系的联合声明》，并见证了《中华人民共和国和波兰共和国关于共同编制中波合作规划纲要的谅解备忘录》以及信息互联互通、基础设施建设、产能、教育、文化、税务、质检、海关、航天等领域双边合作文件的签署。波兰同时也是亚投行创始成员国。

据中国海关统计，2017年中波双边贸易额约为210亿美元，其中中国对波兰出口170亿美元，中国自波兰进口40亿美元。波兰是中国在中东欧地区最大的贸易伙伴。2017年中国是波兰在亚洲地区最大贸易伙伴，第二大进口来源地。

表6 2012-2017年中波贸易统计

年份	进出口 (亿美元)	中方出口 (亿美元)	中方进口 (亿美元)	进出口增 长率(%)	出口增长 率(%)	进口增长 率(%)	波方逆差 (亿美元)
2012	143.84	123.87	19.97	10.8	13.2	-2.5	103.90
2013	148.12	125.76	22.37	3	1.5	12	103.39
2014	171.93	142.57	29.36	16.1	13.4	31.5	113.21
2015	170.9	143.5	27.4	-0.6	0.6	-6.8	116.1
2016	176.3	150.9	25.4	3.2	5.2	-7.6	125.5
2017	212.3	178.8	33.5	20.4	18.4	32.1	161.3

数据来源：中国海关及欧盟统计局

中国向波兰出口前五位的商品类别为：机械器具、纺织制品、光学仪器、金属制品、化工产品。中国自波兰进口前五大商品类别为：铜及铜制品、机械器具、运输设备、塑料橡胶及其制品、化工产品。

根据中国商务部统计，2016年中国对波兰直接投资流量-2411万美元，截至2016年底，中国对波兰直接投资存量为3.21亿美元（其中非金融类累计直接投资为2.2亿美元）。中国企业在波兰投资涉及生物医药、新能源、机械电子制造、信息通讯、商贸服务、金融机构、基础设施等多个领域。其中，中波轮船公司是两国间第一家合资企业，成立于1951年。其他制造业投资项目有：柳工机械（波兰）有限公司、TCL波兰电视机组装厂、湖北三环集团波兰KFLT轴承公司等企业。商贸中心有GD波兰华沙中国城、SCC波兰国际贸易中心等。截至2016年底，我国企业在波兰累计获得工程项目14个，合同额约8.42亿美元，其中已终止的中海外A2高速公路项目合同额4.46亿美元；已完成7个总额1.47亿美元的项目。正在执行6个输变电站及线路改造公共项目，总额约2.49亿美元。

表7 2012-2016年中波双向投资情况

年份	中国对波兰直接投资 (亿美元)	波兰对华直接投资 (亿美元)
2012	750	-
2013	1834	-
2014	4417	219
2015	2510	8277
2016	-2411	967

数据来源：中国商务部



### 1.2.6 投资注意事项

#### 1.2.6.1 政治稳定性

目前，波兰国内政局稳定，不存在战争的风险，但2014年初乌克兰危机爆发以来，周边地区形势较为紧张，作为乌克兰的邻国和欧盟的东部前沿，波兰和乌克兰、俄罗斯的经贸关系已受到影响。一旦局势进一步紧张，波兰面临的风险和不确定性将加剧。

#### 1.2.6.2 社会治安

波兰的治安状况总体较好，社会安定。根据波兰政府公布的数据，2014年波兰刑事犯罪88.14万起，同比下降18.04%。波兰法律规定，符合条件的个人经批准可持有枪支。目前波兰法律体系较为健全，但部分法律仍在调整中。波兰是有工会运动传统的国家，影响最大的两个全国性工会是团结工会(NSZZ)和全波工会协会(OPZZ)。2015年2月，波兰煤炭矿业集团发生数百矿工罢工，原因是波兰矿业不景气，政府拟出售数个煤矿股权所致，后经双方签署协议，罢工平息。

#### 1.2.6.3 外国人政策

波兰对外国投资者实行国民待遇，并不限制中国投资企业的国有成分，也未对预算安排和项目审批流程等规定作出特殊要求。若发生投资纠纷，通常由双方协商解决，若协商无果，则将通过法律途径或仲裁解决。根据中波《关于相互鼓励和保护投资协定》的规定，双方的投资者在对方领土内的投资和与投资有关的活动应受到公平的待遇和保护，并且应不低于给予第三国投资者的投资和与投资有关活动的待遇和保护。

#### 1.2.6.4 劳动力制约因素

波兰劳动力资源相对充足，2016年，15-55岁人口为2631万人，总就业人数为1778万人，波兰劳动力成本约为英、德、丹麦等西欧、北欧国家的四分之一。2016年12月，波兰失业率为8.3%。自波兰入盟后，大量劳动力进入老欧盟成员国，2006年下半年开始出现结构性劳动力短缺，其中最紧俏的人才熟练技工等。根据波兰中央统计局数

据，2015年波兰平均月工资为4000兹罗提，其中华沙地区的工资水平最高，达5130兹罗提。至2017年第一季度，波兰平均工资上涨为4353.55兹罗提，同比增加4.1%，比2016年第四季度增加3.2%。据波兰PwC公司调查，波兰公司雇佣员工成本比西欧和美国公司整体水平低50%，对西方公司来说，波兰劳动力成本低，但质量高。

自2017年1月1日起，全职雇员月最低工资为2000兹罗提。2017年1月1日开始实施的修订法案将合同以及自雇型劳动者的最低小时工资提高到13兹罗提。波兰劳动力素质水平较高，但波兰总体失业率较高，劳务进入前后问题较多，需要谨慎对待。波兰对引进外籍劳务实行工作许可和工作签证管理制度，无鼓励引进劳务的相关政策，中波尚未签署社保协定。

波兰本土失业率较高，外籍劳务市场规模较小。近年波兰本国劳动力大量赴西欧发达国家打工，导致在农业、食品业的季节工作以及建筑业某些专门人才方面劳动力短缺，对外籍劳务的需求有所增加。但在波兰工程建设市场上从事劳务的人员，必须取得当地有关部门发放的资格证书。

#### 1.2.6.5 经济风险

1989年转轨以来，波兰的经济局势整体稳定，金融环境得到改善，外汇管制逐渐放宽，为外国投资营造了良好的环境。波兰的融资条件较为良好，外资企业与当地企业享受同等待遇。

自2000年4月以来，波兰实行汇率完全市场形成机制，兹罗提汇率完全自由浮动，不再采取官定汇率、滚动贬值或浮动区间等形成机制，中央银行可以对外汇市场实行干预。受欧债危机影响，近年来兹罗提汇率波动较为明显，在波兰投资应注意防范和规避汇率风险。

截至2017年1月3日，国际评级机构惠誉对波兰主权信用评级为A-/F2，展望为稳定；截至2017年4月21日，国际评级机构标普对波兰主权信用评级为BBB+/A-2，展望为稳定；截至2017年6月2日，国际评级机构穆迪对波兰主权信用评级为A2，展望为稳定。

政府部门效率低下是各国投资者反映的主要问题之一。尽管波兰政府正在采取积极措施提高行政效率，但总体进展未能令人满意。此

外，企业申请开工、劳动、环保等许可也面临要求严格、审批周期长、办事效率低，有时甚至出现需要二次审批的困难。中资企业应避免照搬在国内或其他国家的做法和经验，误判审批所需时间，造成不必要的经济损失。

#### **1.2.6.6 影响投资的其他风险**

我国投资者进入波兰投资应当注意规避各种可能的风险，提前做好项目考察等前期工作。注意适应法律环境的复杂性，在严格遵守波兰法律办事的同时，也要注意遵照欧盟的相关法律法规，注意规避相关法律风险。考虑到波兰的工会运动传统，中资企业应积极与工会沟通，妥善处理员工关注的问题，提前规避可能出现的法律风险，同时妥善处理与当地居民的关系，尊重当地民俗文化和文化禁忌。积极承担必要的社会责任。

## 第二章 波兰税收制度简介

### 2.1 概览

#### 2.1.1 税制综述

自波兰加入欧盟后，为实现与欧盟经济的一体化，波兰的税收体系日益与西欧趋同。目前，已建立了以所得税和增值税为核心的税收体系。除了在地方税上略有差异之外，波兰实行全国统一的税收制度。外国公司和外国人与波兰的法人和自然人一样同等纳税。与诸多单一制国家相似，波兰政府间财力税收划分呈现出“倒金字塔”模式，中央税收高度集中，以保持中央对地方的财力主导能力，地方财政缺口主要依靠中央财政转移支付弥补（约占中央财政支出的20%）。波兰税收分为中央税、地方税以及共享税，中央税收与地方税收占比约为8:2，近年中央税收有下调趋势。具体来说，绝大部分商品与劳务税收（约99%）归入中央，公司所得税中央与地方占比约为8:2，个人所得税中央与地方占比约为6:4，财产税则全部划归为地方。波兰地方财政收入中税收收入约占30%，约50%来自于中央财政转移支付<sup>[3]</sup>。

近年，波兰的商品与劳务税（包括增值税、消费税）约占GDP的12%，个人所得税的税负水平在3%-5%，总体呈下降趋势。为了吸引外资并创造更多就业机会，波兰的企业所得税税率从上个世纪90年代的40%下降到如今的19%，在中东欧地区税率较低<sup>[4]</sup>。社会保障缴款在12%左右，财产税税负在1.2%浮动。整体上看，波兰是以间接税为主体的税制结构，个人所得税、企业所得税等直接税负相对较低<sup>[5]</sup>。

#### 2.1.2 税收法律体系

##### 2.1.2.1 法律体系

波兰共有14种税，其中包括11种直接税和3种间接税。直接税包括个人所得税、企业所得税、遗产与赠与税、民法交易税、农业税、林业税、房地产税、交通工具税、船舶吨位税、采矿税、银行税，间接税包括增值税、消费税和博彩税<sup>[4]</sup>。波兰税收实行中央和地方两级

课税制度。地方税务机关分为国家税务局和地方税务局两个系统。企业所得税、个人所得税（税基为个人获得的收入，包括就业收入、退休金、专业服务所得的收入和个体经营者所从事的商业活动）、增值税、消费税、印花税和交易税，均须在国家税务系统征收。房产税、遗产和赠与税、农业税、林产税等，均在地方税务系统征收。

### 2.1.2.2 税法体系及其实施

波兰国内的税收成文法体系包括《企业所得税法》、《个人所得税法》、《商品与服务税法案》以及《税收征管法案》等法律。自2004年5月1日起波兰成为欧盟成员国，其税收制度中的一些重要特征已与欧盟税法相协调，包括直接税。尽管如此，波兰税收制度仍在不断修正和调整中，确保国内法与欧盟法相适应。除立法及其修订外，法院裁决、财政部长发布的裁定以及公认的实践做法对波兰的税收法律制度也具有直接的影响。

波兰税法的有效实施依赖于税务系统的精确分工。波兰税务系统由中央一级的财政部、国家税务总局和地方的国家财政办公厅和税务局（包括20个专门的大型税务局）组成。2017年3月1日，波兰财政管理系统历经一番重大改革后，新成立了国家税务总局（national tax administration），将原来三个部门进行合并：税务机构、税务稽查部门和海关，建构了一套新的税收和关税征管模式，有助于提高税务机关和海关部门的工作效率。改革并不影响税务机关和办公场所的设立，带来的改变主要涉及监管和控制流程、海关的组织架构以及税收的解释权<sup>[6]</sup>。海关系统由16个关税局、45个跨区域海关财政部门以及143个关税分支机构组成，负责关税征收管理和受托征收进出口增值税、消费税等。

### 2.1.3 近三年税制变化

#### 2.1.3.1 应对BEPS行动计划

在BEPS行动计划兴起之前，波兰国内已经开始了一系列的税制改革，虽与BEPS行动报告的内容并非一一吻合，却在大体上与这一国际发展趋势相呼应<sup>[7]</sup>。近年来波兰已采取了一系列措施，包括<sup>[8]</sup>：

(1) 针对BEPS行动计划一“关于应对数字经济下的税收问题”，波兰已在国内增值税征管中引入国际增值税/商品服务税指南中适用于对跨境提供B2C服务和无形资产征收增值税的原则，并与欧盟的发展相接轨。具体而言，从2015年1月1日起，欧盟开始实施迷你一站式服务平台(Mini One-stop Shop, MOSS)机制，这一机制允许应向纳税人向位于欧盟成员国（该应纳税人在该国未设立机构）的非纳税人提供电信、广播和电子服务时，在该应纳税人被识别为纳税人的成员国缴纳增值税，以此避免此类应纳税人需在每一个消费地的欧盟成员国进行增值税的登记。一旦应纳税人选择了MOSS机制，就必须在所有相关的欧盟成员国内均统一适用。

(2) 目前位于欧洲经济区的子公司向其波兰母公司分配的股息在波兰享受参股豁免，但参股比例最少要达到10%且持有时间至少满2年。针对BEPS行动计划二“应对混合错配安排”，从2015年1月1日起，该参股豁免仅限于不能以任何形式从分配公司的税基中扣除的股息<sup>[9]</sup>。2015年7月21日，波兰部长委员会通过了一项法案，对《企业所得税法》和《个人所得税法》进行修订。该修订的目的之一是落实《欧盟母子公司税指令》以及《欧盟储蓄税指令》，其中一项措施是规定自2016年1月1日起，适用参股豁免规则需增加一项条件，即取得的股息并非是产生于不反映经营实质或有虚假特征的交易、合同或活动。为此，取得股息一方负有证明交易、合同或活动真实性的义务<sup>[10]</sup>。

(3) 针对BEPS行动计划三“受控外国公司(CFC)规则”，2014年10月波兰总统签署一项法案，修订企业所得税法、个人所得税法以及相关法律，引入CFC规则，并从2015年1月1日起实施。该规则旨在防止波兰税收居民借助海外投资延迟缴纳在本国的应纳税款，并与BEPS行动计划三的报告建议相吻合。

(4) 针对BEPS行动计划四“限制利息扣除”，自2015年1月1日起，波兰资本弱化阈值由3:1变为1:1，规则的应用扩展到了间接关联方。此外，从2015年1月1日起，纳税人有权选择另一种方法计算利息的限制。在这种方式下，除无形资产外，关联方和非关联方给予的贷款利息扣除额不应超过资产税值金额，但是无形资产不应超过乘以上

个税期内国家银行参考利率。只要该利息不超过纳税人在该年份营业利润的50%，在第一年由于限制而没有扣除的利息可以在未来五年内结转。

（5）在防止滥用税收协定方面（对应BEPS行动计划六和七），早在BEPS行动计划开始之前，财政部已经通过修改双边税收协定的方式给予防范，例如在税收协定中加入“利益限制条款”（Limitation on Benefits Clause, LOB）或“主要目的测试”条款（Principal Purpose Test, PPT），或是在协定的序言中增加关于防止协定被滥用的表述。2017年6月7日，波兰和其他67个管辖区一起，共同签署了《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》，并提交了保留条款和通知的清单<sup>[11]</sup>。2017年11月8日，波兰完成了批准《多边公约》的内部法律程序，并于2018年1月23日将批准文书交存OECD。

（6）在转让定价领域，BEPS行动计划八至十的内容并未在波兰有落地化的立法举措，然而，财政部认为，OECD对于转让定价指南（2017）的修订可以在波兰税法中直接得以执行和实施。另一方面，针对BEPS行动计划十三“转让定价同期资料和国别报告”，波兰积极修订国内法的相关规则，引入关于主文档、本地文档和国别报告的规定，成为继西班牙之后第二个将新的报告规则引入国内法的欧盟国家，同时波兰也加入国别报告自动交换机制。此外，2017年12月28日，波兰与美国签署的主管当局之间交换国别报告的安排正式生效。

### 2.1.3.2 国内税制改革

2014年7月9日，波兰政府通过了财政部长宣布的《2014-2017年度税收改革法案》。该法案旨在完善税收制度，降低企业（尤其是中小型企业）的税负、打击避税、提高税收合规和税收管理效率<sup>[12]</sup>。2017年年底，波兰再次修改《企业所得税法》和《个人所得税法》，继续降低整体税负，提高部分个人所得的免征额，企业所得税中费用扣除力度加大，增加了许多税收优惠措施，加大了投资激励力度，尤其是在经济特区进行投资。

#### （1）降低税负

在所得税领域，2016年9月5日，波兰议会通过《个人所得税法》和《企业所得税法》修正案，规定2017年1月1日起，对年营业额（含增值税）不超过120万欧元的小型纳税人，包括企业和从事经营的个人，适用的所得税税率从19%降至15%。在增值税领域，从2013年开始波兰降低增值税税率，扩展低税率和豁免的商品服务范围，同时引入新的增值税免税和供应地规则，修订相关抵扣规则。

## （2）给予研发活动（R&D）更大的税收优惠

2016年3月7日，部长会议发布了关于研发税收优惠的《企业所得税法》和《个人所得税法》修正案，旨在鼓励研发活动的开展。该修订案于2017年1月1日生效<sup>[13]</sup>。具体包括下列措施：①废除知识产权和工业产权实物捐助税，即以商业知识产权的形式换取实物捐赠的公司股票的名义价值无需纳税。②扩大与研发活动有关的“合格费用”范围。目前，可扣除的合格费用包括：从事研发活动的员工的工资支出（自2018年1月1日起，范围扩大到包括在研发活动中提供服务的个人创业者的报酬和社会保障缴款）；收购与研发活动直接相关的材料和用品；由合格的科学实体提供专利、意见、咨询和等效服务以及研发活动的专有技术；专为研发目的使用的研究设备租赁；与用于研发目的的固定资产和无形资产相关的折旧扣除额。③研发活动产生的可扣除合格费用的比例增加。因此，中小企业有权扣除所有合格费用的50%，而大公司有权扣除从事研发活动的员工的工资支出的50%，其他合格费用的30%。自2018年1月1日起，可扣除的与研发活动相关的合格费用调增为200%，对于研发中心而言，扣除比例可高达研发费用的250%。目前，所有公司都有权扣除30%的工资支出。微型和中小企业可以扣除其他合格费用的20%，大公司可以扣除10%的此类费用。④将纳税人可以扣除的研发费用延长到6年（目前为3年）。⑤从事研发活动的初创企业可以取得现金返还。对于没有产生收入或收入不足以充分利用研发税收减免政策的新成立公司，就其已发生的研发费用有权收取现金返还。返还的现金可用于初创企业第一年的经营活动，以及中小企业头两年的经营活动。⑥对于大量增加研发费用的纳税人引入额外的税收减免。这要求纳税人从事研发活动至少满3年。研发



活动第四年，如果第四年的研发费用比前3年平均每年的研发费用高出50%，纳税人可以在第四年的研发费用中扣除额外50%的研发费用<sup>[14]</sup>。

2017年5月30日，部长会议通过了又一项《个人所得税法》和《企业所得税法》修正案的法案。拟议修正案的主要目的是促进企业经营，鼓励投资新的固定资产。根据该修正案，企业家在购买按统计分类第3组-第6组和第8组的固定资产时（除交通工具和房地产之外），有权享受一次性的折旧扣除，只要满足下列条件：①资产总价值不超过10万兹罗提；②这些资产的最低总投资额为10万兹罗提；③每项资产的最低价值为3500兹罗提。该规定适用于纳税人作为所有人或共有人取得新的机械和设备<sup>[15]</sup>。

### （3）打击逃避税

2016年4月13日，下议院通过了《税法》修正案草案，引入一般反避税条款（GAAR），即当纳税人从事商业活动的唯一目的或主要目的是为了避税，采取脱离商业实质的虚假商业活动和交易时，不享受税收优惠。根据该草案，只有当纳税人在一个纳税年度因虚假交易获得的税收利益超过10万兹罗提，才适用GAAR。草案同时也引入了保障措施以确保GAAR的合法实施，并保护纳税人，包括纳税人有权向财政部要求出具“安全意见”，财政部将评估是否有足够的理由以适用GAAR；设立一个独立的避税委员会，可在有争议的案件中发表意见<sup>[16]</sup>。2016年7月15日，该修正案正式生效<sup>[17]</sup>。

2016年9月5日，波兰议会通过《个人所得税法》和《公司所得税法》修正案，其中涉及提高透明度、加强反避税的措施，包括明确“受益所有人”定义、扩大“税收居民”的解释范围、限制企业兼并重组中股票置换交易税收优惠政策的滥用等<sup>[18]</sup>。2017年7月，波兰继续修订《企业所得税法》，将欧盟反避税指令（ATAD）中的内容落实到国内法中，涉及到税收集团认定、CFC规则、资本弱化规则等内容。

### （4）废除对于特定组织和机构的税收优惠政策

2016年11月29日，官方公报（Dziennik Ustaw No. 1926/2016）刊登了《关于投资基金的企业所得税法修正案》，从2017年1月1日起，

封闭式投资基金（fundusze inwestycyjne zamknięte, FIZs）将不再列入“不征税实体”的名单内。然而，FIZs取得的所得，以及适用针对封闭式投资基金设定的原则和投资限制的特殊开放式投资基金（specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte, SFIOs）取得的所得，将免于缴纳企业所得税，但该免税待遇不适用于以下收入：①投资参股于在税法上被视为透明性的实体；②由基金向该透明性实体提供贷款取得的利息以及其他应收账款；③向该透明性实体注资取得的利息；④从此类透明性实体取得的捐款、其他免税或部分免税的利益；⑤由该透明实体发行的证券取得的利息（折扣）；⑥出售由该透明实体或其参股实体发行的证券。

开放式投资基金（fundusze inwestycyjne otwarte, FIOs）和特殊开放式投资基金（SFIO），除非适用针对封闭式投资基金的原则和投资限制，仍继续被视为非应税实体。免税规定也适用于波兰投资基金以及类似的欧盟投资基金<sup>[19]</sup>。

#### （5）提高税收合规和税收管理效率

2014年8月18日，财政部发布了一个新的税收门户网站，作为财政部长提出的2014-2017年税收改革计划的一部分。门户网站内容涵盖有关税收法规及其解释变更的信息，重要截止日期的年度纳税日历，税务和利息计算器等<sup>[20]</sup>。

2015年1月5日，财政部公布了关于国家税务信息服务（Krajowa Informacja Podatkowa, KIP）的细节，并发表了关于2014-2019年KIP运作和预测演变的报告。KIP旨在提高税收管理的效率，增强纳税人与税务机关之间的沟通，并提高税收合规性<sup>[21]</sup>。

为了更好地服务并管理大型企业，2018年起，波兰财政部设立了独立的税务办公室，专门负责重要的或大型纳税人的管理和纳税合规问题。为提升增值税征管效率，波兰于2018年7月1日起实施特殊增值税账户和分期付款机制。

#### （6）财政管理体系的调整

2017年3月1日，波兰《国家财政管理法案》（National Fiscal Administration, Krajowa Administracja Skarbowa, NFA）生效，

这给波兰的财政管理体系带来一场重大的变革<sup>[22]</sup>。从名称可以看出，该法案所涉及的征管不仅仅只是税收，而是涵盖了三个原本独立的部门：税收征管部门，海关和税务稽查部门。这有助于避免不同部门之间的权限重叠和冲突。这一法案的变更不仅仅对纳税人产生了深远的影响，而且也影响着征管部门工作人员的权限<sup>[23]</sup>。

《国家财政管理法案》废除并取代了以下法案：1996年6月26日实施的《税务局和税务厅的法案》、2009年8月27日实施的《海关服务法案》、2015年7月10日实施的《税收征管法案》以及1991年9月28日实施的《财政控制法案》。将原本由不同机构行使的税务管理、海关管理以及财政控制之权限进行整合，这一制度设计的初衷是为了提高税收征管效率，有效提升打击税务和关税欺诈，提高纳税人的税收遵从度，并通过更好的信息流动和管理，及数据搜集和分析，为纳税人提供更优质的服务。尤其值得关注的变化是创设了海关财政办公室（customs-fiscal office），专门负责涉及严重税务欺诈的海关和财政控制。

## 2.2 企业所得税（Corporate Income Tax）

波兰《企业所得税法》（Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych，简称为“UPDOP”）于1992年2月15日颁布实施，并于2000年6月14日被修订。此后，通过立法机关修法，配合法院的判决和税务机关做出的裁决，《企业所得税法》及其相关法规得以不断完善，并逐渐与欧盟立法相协调。该法共设置八章：第一章为应税所得和纳税主体；第二、三章分别为企业所得的征税范围和可扣除费用；第四章规定租赁合同主体的纳税问题；第五章至第七章规定税基和税额、税款征纳、其他规则的变化；第八章为过渡性条款和最终规定。

波兰的企业所得税是对居民企业的全球所得以及非居民企业来源于波兰境内所得进行课税。企业所得税的纳税人包括各种不同形式的主体，如股份公司（spółka akcyjna, S.A.）、有限责任公司（spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, sp. z o.o.）、国有企业（przedsiębiorstwo państwowe）、合作经营企业（spółdzielnia）、纳税集团以及波兰有限合伙（S.K.A.）。同时，

正在设立中的公司如果在登记之前从事经济活动，也可能被认定为波兰税法意义上的纳税人。

在欧洲经济区设立的投资基金（fundusz inwestycyjny）和退休基金（fundusz emerytalny）免于缴纳企业所得税。然而，基于2016年11月一项修订法案的通过（Dziennik Ustaw No. 1926/2016），自2017年1月1日起，封闭式投资基金（closed-end investment fund）不再被纳入不征税主体的范畴<sup>[19]</sup>。

通常情况下，合伙企业并不被视为《企业所得税法》项下的纳税人，唯一的例外是，从2014年1月1日开始，股份制有限合伙企业（limited joint-stock partnership）被纳入企业实体的范畴。被视为透明体的合伙企业之合伙人，基于《企业所得税法》（企业合伙人）或《个人所得税法》（个人合伙人）就其从合伙企业取得的利润缴纳所得税。在外国注册成立的合伙企业，如果在其居住国家被视为法人实体且就其全球收入征税，也属于波兰《企业所得税法》的纳税主体。

## 2.2.1 居民企业

### 2.2.1.1 判断标准及扣缴义务人

波兰《企业所得税法》区分居民纳税人和非居民纳税人，其中，居民企业应当就其来源于波兰境内和境外的所得缴纳企业所得税。根据《企业所得税法》第3条第1款的规定，居民企业是指依法在波兰境内注册成立或者在波兰境内设立有管理机构的企业。关于“管理”的概念，实践和立法并未提供清晰的指引，一般认为，这里的“管理”一词，可以理解为等同于税收协定中“实际管理机构”（effective management）的概念，特别是指董事会开会并行使决定权的地方。

### 2.2.1.2 征税范围

居民企业就其取得的来源于境内和境外的全部所得缴纳企业所得税，所有类别的收入和资本收益按照一般企业所得税税率进行汇总纳税。

### 2.2.1.3 税率

#### (1) 一般税率：19%

自2004年1月1日后，根据《企业所得税法》第19条第1款的规定，除了特许权使用费和股息外，统一适用19%的税率，这一税率也同样适用于资本利得。

#### (2) 优惠税率：15%

2016年9月，波兰总统签署了一项修订《企业所得税法》的法案，为了支持小型企业的发展，尤其是在筹集投资资金上面临困难，与大型企业相比处于竞争劣势的企业，从2017年1月1日起，对上一年度营业额（含增值税）不超过120万欧元（2018年合计517.6万兹罗提）的小型企业以及第一年从事商业活动的企业，可以享受15%的优惠税率，但不包括通过合并、分立或者转换组织形式（除有限责任公司、合股公司、股份制合伙之间组织形式的转变除外）产生的新成立企业<sup>[24]</sup>。

表8 企业形式及对应税率

类型	税率	备注
普通企业	19%	无
小企业纳税人	15%	上一年度营业额（含增值税）不超过120万欧元；
第一年从事商业活动的企业	15%	第一年从事商业活动的公司可以享受15%的优惠税率，但是不适用于通过合并、分立转换组织形式成立的公司（除了有限责任公司、合股公司、股份制合伙之间组织形式的转变）

自2018年1月1日起，当纳税人在2017年取得的所得并未超过1078425兹罗提（合计250000欧元），对其取得的营业所得，可以适用简化的单一税率（ryczałt ewidencjonowany），根据经营活动类型，可分别适用20%，17%，12.5%，8.5%，5.5%或3%六档税率。该单一税率也适用于新创企业<sup>[25]</sup>。

#### 2.2.1.4 税收优惠

##### (1) 加速折旧

对某些资产（主要是机械设备）按照直线折旧法的折旧率可能会增加1.2或1.4的系数。此外，由于技术发展（例如计算机），一些可能会迅速淘汰的资产可能会适用2.0的系数。机器和车辆（乘用车除外）采用余额递减法时允许加速折旧。在使用的第一年，资产的初始价值减少，折旧率达到法定利率系数2.0。在随后的税收年度，折旧是根据以前的折旧扣除减少的初始价值。

《企业所得税法》第16i条第(2)款规定，允许对某些新的固定资产进行加速折旧，这些符合条件的固定资产由法律规定，包括通用机械设备，化学工业、农业、食品工业和建筑行业所用的机械设备。每年的营业额（含增值税）达到1200000欧元（2018年折合5176000兹罗提）的小型企业以及新开办业务的纳税人可以在3-8个数据分类中（乘用车除外）选择进行高达50000欧元（2018年折合216000兹罗提）的一次性折旧，前提条件是这些资产已经有完备的记录。根据最新规定，年营业额（包含增值税在内）不超过1200000欧元的小规模纳税人可以把固定资产直接扣除，但这种直接扣除每年不得超过50000欧元。开展业务的纳税人可以在开业当年一次性进行折旧扣除；在随后的纳税年度，固定资产按照余额递减法或者直线折旧法计提折旧。然而，由于重新注册、兼并和重组的纳税人，在适用上述一次性折旧扣除时受到一些限制<sup>[26]</sup>。

##### (2) 研发优惠

目前，与研发有关的税收优惠主要有三个：研发费用的扣除，购买新技术的税收减免，对具有研发中心地位实体的优惠。关于研发优惠的给予，波兰立法适用两种机制的组合，即税收抵免和税收津贴。除了经济特区的企业，其他企业都可以享受到该税收优惠。

2017年11月，波兰总统签署了《研发激励措施法案》修正案(2018年1月1日起生效)，其中对于与研发相关的可扣除费用的范围，以及与研发活动相关的可扣除费用的比例等做出了调整。

##### ①研发费用的扣除

根据欧盟国家的经验，波兰立法将研发费用视为免税费用。根据波兰《企业所得税法》第15条第4a款的规定，研发费用可以通过以下方式进行100%扣除：

- A. 在产生研发费用的当月，在不超过12个月的期间内，可以分为几个相等的部分进行扣除；
- B. 费用发生结束的纳税年度一次性扣除；
- C. 通过无形资产的核销。

《企业所得税法》第18d条规定，从2016年1月1日起，纳税人有权从与研发活动相关的应税基础中扣除合理费用，前提是纳税人应当在会计账簿中单独记录可扣除的合理费用。其中，合理费用相关项包括：收购与研发活动直接相关的材料和用品；为了研发活动的目的取得技能、专业知识、意见、咨询和其他类似服务，专有技术；专门为了研发活动的目的租赁研发设备，与研发活动相关的固定资产和无形资产的折旧扣除；支付给从事研发活动的雇员之报酬和工资<sup>[27]</sup>。从2017年1月1日起，中小微企业有权扣除所有合理费用的150%，而大公司有权扣除从事研发活动的员工工资支出的150%，其他合理费用的130%。关于微型企业和中小型企业企业的界定，波兰参照欧盟法令制定了《设立自由法》，对于不同类型企业的雇员人数、年营业收入等做出规定。自2018年1月1日起，可扣除的与研发活动相关的合格费用调增为200%，对于研发中心而言，扣除比例可高达研发费用的250%。此外，在经济特区（Special Economic Zone）开展商业活动的纳税人，只要合格的研发费用与在经济区内的主营活动不相关，也可以享受研发优惠。

## ②新技术减免

对于取得新技术的个人和法人，波兰税收制度取得特别的税务减免。根据《企业所得税法》第18b条，“新技术”被定义为获得的以无形资产为形式的技术知识，特别是研发工作的成果，这些成果能够促成新产品和服务以及现有产品和服务的更新或升级。根据《企业所得税法》第18条，取得新技术，意味着根据转让权利协议和使用这些权利而获得相关技术和知识的权利。

根据《企业所得税法》，纳税人购买新技术所产生的费用可以从应纳税所得额中扣除。然而，与采购新技术相关的扣除额不得超过与采购新技术相关的总成本的50%。扣除金额以纳税人支付的总额为基础，即纳税人支付给授权主体以获得新技术的产生的初始价值。

### ③研发中心

企业在满足以下条件的情况下，可申请获得“研发中心”的资质：其一，研发中心的地位可授予给从销售货物和产品以及从事金融业务中获得至少120万欧元收入的实体，其中20%以上的收入源于与研发活动相关的销售（基于提交申请年份之前一年的销售额）。其二，企业没有未缴纳的税和未承担的社会保障责任。其三，持有研发中心地位的实体每年都必须满足上述条件。研发中心的认定过程中，企业除了需提交关于公司的全部信息外，包括公司的名称、地址、法律形式、纳税识别号等，还需提供以前和目前的所有与研发相关的文件，包括研发工作结果和研发工作的描述。

在获得此资质后，研发中心可以设立“创新基金”，设立基金的必要条件是其资源必须涵盖与自身研发活动相关的费用。研发中心用于研发活动的合格资产可获得房地产税减免<sup>[28]</sup>。2018年1月1日起，研发中心用于研发目的与建筑物和构筑物相关的摊销费用，不超过纳税人总收入10%的部分均可扣除<sup>[29]</sup>。

### （3）区域优惠

1994年实施的《经济特区法》引入了经济特区制度，波兰共设立了14个经济特区，在经济特区内的投资者将会享受到一定的激励措施。特区制度将持续运行到2026年12月31日。从2001年1月1日起，《国家援助法》改变了税收优惠政策的规定，取代了经济特区之前的激励机制。但是，2001年1月1日之前获得经济特区经营许可证的企业继续受益于原有的优惠政策，即《经济特区法》的激励措施。在2001年1月1日或以后获得经济特区经营许可证的企业，只要在经济特区投资至少100000欧元，即有权获得补贴，最高可达到该区域的国家援助金额。经济特区中区域性的国家援助最大数额是合理费用支出的30%至50%。对于小企业的国家援助可增加20%，对中型企业的援助可增加



10%。

企业在区域内进行新的投资，或在该地区创造新的工作机会，即有权享有区域性国家援助。在区域性国家援助新投资的情况下，合理支出金额包括：征地费用，高达投资总支出的5%；建筑物和建筑成本，高达投资总支出的40%；设备成本支出，高达总投资支出的70%。但是，合理支出总额不得超过实际支出金额。

一项新投资享受到国家援助必须满足以下条件：①与投资有关的经营活动必需经营满5年以上（中小企业要求至少满3年）；②企业必须持有已收购资产的所有权至少满5年（中小企业要求至少满3年）；③总投资中至少25%的份额是使用企业的资金；④固定资产所有权不得以任何形式转让。

因创造新工作的企业获得国家援助情况下，支出的合理费用等于聘用新员工2年以上支出的劳动力成本。费用包括员工的总薪酬和所有相关的强制性费用。创造的新工作必须维持5年（中小企业3年）。

### 2.2.1.5 应纳税所得额

#### （1）收入范围

居民企业就其全球范围内取得的所得纳税，应纳税所得额是纳税人总收入与可扣除费用之间的差额。应纳税所得通常按权责发生制计算，但是，利息是以收付实现制计算。外汇收益可以收付实现制或权责发生制确认。一般来说，总收入在资产或产权被处置或服务提供（或部分提供）的当天确认，不迟于发票上显示的日期或者付款日期。纳税人有义务根据《会计法》（Ustawa o rachunkowości）进行会计记录，确定应纳税所得额和应纳税额。如果无法根据账目确定应纳税所得额（亏损），税务机关有权核定企业的所得。

企业以货币形式和非货币形式从各处取得的收入之和，为收入总额。根据《企业所得税法》第12条，收入包括但不限于以下项目：①企业收到的货币，具有货币价值的财产，包括外汇收益和损失；②无偿或部分有偿获得的财产或者权利；③转让股权所得；④销售所得；⑤股息所得；⑥利息所得；⑦特许权使用费。

#### （2）免税收入

根据《企业所得税法》第17条，以下所得为免税收入：

①销售或者部分销售农场的不动产所得，该免税不适用于出售全部或部分财产的日历年度结束之日起5年内发生的销售所得；

②以科学、科技、教育或文化性质等为目的的慈善公益机构取得的所得；

③纳税人获得的政府补助、外国政府，国际组织或国际金融机构，包括欧盟和北约组织提供的研究和技术开发计划的资金；

④非农活动和特种农业生产收入；

⑤股份由依据《协会法》运作的组织所持有的公司取得的所得；

⑥彩票收入；

⑦根据互惠原则，在波兰共和国境内由外国文化中心进行的商业活动所获得的收入；

⑧保险赔偿金、保障基金；

⑨提供港口管理服务以及港口基础设施建设取得的收入；

⑩欧盟共同框架下的农业补贴；

⑪外国政府、国际组织和国际财政组织提供贷款获取的利息收入；

⑫工会、社会和专业组织的收入；

⑬来自国库的特定目的的捐款，从欧盟获得的资金和国家资本基金收到的外国来源的非偿还的资金；

⑭在教育制度下运行的学校取得的收入；

⑮纳税人在市场条件下转让国库债券所赚取的差价；

⑯满足条件的国内经济银行取得的收入；

⑰满足条件的资本转让收益。处置农业财产（农场）获得的资本收益，如果取得该财产后持有至少满5年，则免征企业所得税；

⑱参股豁免。根据《企业所得税法》第22条第4款，如果波兰母公司连续2年持有位于欧洲经济区或者瑞士的子公司不少于10%的股份（瑞士要求25%），则母公司从子公司取得的股息适用参股豁免，不需要缴纳企业所得税。如果分配股息或者其他利润是由于分配公司

的清算，则不适用参股豁免。如果股息作为可扣除费用，减少了子公司的税基，那么也不适用参股豁免。从2016年1月1日起，不反映商业实质且有虚假形式的协议、交易或者活动所分配的股息也不适用参股豁免。

### （3）税前扣除

#### ①可扣除费用

根据《企业所得税法》第15条，可扣除费用是为了获得收入或维持，确保收入来源而产生的费用。除了第16条规定的不能扣除的情形外，为了获得取得收入产生的费用都可以扣除。费用发生时间以取得发票的日期为准，若无法取得发票时则以其他可证明文件的记录日期为准。可扣除费用具体包括：

A. 员工的薪酬。即工资，附带福利，保险费和雇主代替雇员支付的社会保障缴款，在相关期间可以扣除，除非未及时支付。如果雇主未能在具体（就业）条例规定的期限内支付报酬，则有权在实际支付报酬的月份内扣除。

B. 向监事会或监事会成员支付的董事酬金和报酬可以进行税前扣除。除报酬外，支付给监事会或监事会成员的其他费用不得扣除。董事会向管理委员会成员支付的费用均可根据一般规定扣除。

C. 利息。一般来说，为了取得收入而发生的应计利息和已支付利息是可扣除的，而应计利息但并未实际支付的利息不可扣除。2018年1月1日起，从参与利润分配的贷款（profit participation loan）和转移债务安排（Debt Push Down Schemes）取得的利息不得扣除<sup>[30]</sup>。利息扣除受波兰资本弱化规则的限制。

D. 特许权使用费。被视为收入成本的特许权使用费可以扣除。一般来说，特许权使用费在与取得的所得有实际联系的期间内可扣除。向关联企业和位于避税地的企业支付的特许权使用费在扣除时需提供具体交易记录。

E. 服务和管理费。通常可以从应纳税所得额中扣除。但须有证据表明实际提供了服务，即服务必须通过协议、电子邮件、信件、报告等方式妥善记录，与此相关的费用是服务提供者的预期收益。《企业

所得税法》第9条第a款规定，向关联企业和位于避税地的公司支付的服务和管理费在扣除时须提供具体交易记录。

F. 研发费用。《企业所得税法》第18条规定从2016年1月1日起，允许企业从其应纳税所得中扣除与研发活动相关的符合条件的费用。2017年以前，纳税人仅有权扣除从事研发活动的员工的报酬和相关社会保障费用的130%，其他合格费用的110%（中小型企业允许扣除120%）。从2017年1月1日起，微型中小企业有权扣除符合条件费用的150%，而大公司有权扣除从事研发活动的员工工资费用的150%，其他合格费用的130%。其中，合格费用包括：从事研发活动的员工的报酬和相关工资支出；直接与研发活动相关的材料和用品的采购；获得专业知识、意见、咨询等服务，以及由合格的科学实体提供的研发活动的专有技术支出的费用；专门用于研发目的的设备租金；用于研发目的的固定资产和无形资产的折旧扣除额。

根据2017年11月30日总统签署的《研发激励措施法案》（2018年1月1日生效实施），与研发有关的所有合格费用的100%可以扣除；研发中心可扣除的比例为所有合格费用的150%。在经济特区开展商业活动的纳税人也有资格申请研发激励措施，即使合格费用与该区域内进行的主要商业活动无关。作为研发活动一部分的支付给提供服务的个人创业者的报酬和缴纳的社保费用是可以扣除的。对于研发中心，用于研发的建筑物和构筑物相关的摊销费用，在不超过纳税人总收入的10%的范围内是可以扣除的，对于有资格作为研发中心的微型和中小型企业，该比例提升到50%。

G. 银行支付的一般风险准备金、证券化基金或资产证券化基金组织转让应收账款所产生的损失。

H. 根据第16条第2款a项，以下情况下产生的坏账可在税前扣除：债务人死亡；法院对企业做出清算或破产的裁定；债务人提出和解；法庭做出确认债务的裁决并已强制执行。

#### I. 折旧和摊销

用于开展业务活动的资产（包括有形资产和无形资产）在计算应纳税额时可进行折旧或摊销，除非法律另有规定给予排除。为了促进

企业经营和激励投资新的固定资产，2017年5月30日，部长会议通过了一项修订《企业所得税法》的法案，引入加速折旧的规定。根据该修订案，自2017年1月1日起，纳税人购买统计分类中第3-6组和第8组（除运输工具和房地产外）的固定资产时，在满足特定条件的情况下，可以进行一次性折旧扣除，例如固定资产总值不超过10万兹罗提，且单项资产的最低投资额不超过1万兹罗提。年营业额不超过120万欧元（2018年合计517.6万兹罗提）的小型纳税人或初创企业，在固定资产不超过50000欧元（2018年合计216000兹罗提）的情况下，可以选择即时折旧扣除<sup>[15][30]</sup>。

#### a. 有形资产

根据《企业所得税法》第16a条规定，满足第16c条的条件，由纳税人拥有或共同拥有的下列资产允许进行折旧摊销：(i) 构成独立财产的建造物，建筑物和房舍；(ii) 机器，设备和运输工具；(iii) 其他项目。

由纳税人为其经营活动目的使用或根据租赁或租赁使用协议或第17a条第1款所述协议转让使用的资产，若预期使用期限超过一年，可以作为有形资产。

#### b. 无形资产

在不影响第16c条的情况下，以下取得的无形资产在满足使用目的的情况下可进行摊销：(i) 合作社成员居住权的所有权；(ii) 合作社成员营业处所的权利；(iii) 住房合作社享有单户住房的权利；(iv) 版权或其他邻近的产权；(v) 许可证；(vi) 《工业产权法》规定的权利（2003年第119号，修订后的第1117项，2003年6月30日）；(vii) 与工业，商业，科学相关的信息相关的资产。

由纳税人根据许可协议（或许可证）或租赁协议使用无形资产，预期使用期限超过一年的，也可以进行摊销。对于企业购买或者收购企业取得的商誉、产品开发活动结束后取得的可用于纳税人商业活动的成果，无论使用期限长短，均可进行摊销。

#### c. 不可摊销的资产

不可摊销的资产包括：土地和永久使用权；被视为合作社的建筑

物，房舍，建筑和设备，用于社会和教育的住房资源；艺术品和博物馆作品；上述规定之外的商誉；因暂停营业活动而未使用的资产。

固定资产和无形资产初始价值的计价基础如下：(i)购买的资产，为购买时的购买价格；(ii)纳税人生产资产，以生产成本为准；(iii)由于继承、赠与或者无偿取得的资产，以取得时的市场价值为准；(iv)由于出资取得的资产，其初始价值由纳税人确定，但不得高于公允市场价值。

若资产的价值不超过3500兹罗提（2018年1月1日后调增为10000兹罗提）<sup>[30][31]</sup>，纳税人可作为费用全额扣除。折旧扣除是从资产登记入固定资产登记册的次月开始计算的。折旧通常按月计算。然而，纳税人也可以选择税收年度未结束时的季度折旧或当年度折旧。通常，折旧扣除采用直线法计算的。某些类别的资产，如可能由于技术发展而迅速淘汰的机械设备，将以按照标准利率计算系数的方式加速折旧。某些类型资产的标准折旧率如下表。

表9 资产标准折旧率

资产		摊销率(%)
居民建筑		1.5
非居民建筑		2.5
机器设备：		
-	一般用途	10
-	技术型	14, 18, 20
-	矿业	25
-	农业和食品业	14
办公用品		14
电脑		30
摩托车		20
收银机		20
手机		20

无形资产的最小摊销期限之相关规定见下表：

表10 无形资产的最小摊销期限

资产	摊销期限（月）
计算机软件和知识产权	24
电影，电视和广播广播许可证	24
研发费用	12
其他无形资产，包括购买的商誉	60

J. 其他可扣除项目。在某些情况下，纳税人向位于波兰或其他欧洲经济区国家注册的公共机构以及为宗教目的提供的捐款可以扣除。但扣除额不得超过纳税人收入的10%，并且纳税人需向税务机关提供证明，证实位于另一欧洲经济区的公共机构具有公共组织的资格。

## ②不能扣除费用

不能扣除的费用规定在《企业所得税法》第16条：

A. 购买固定资产或取得无形资产的费用，包括收购企业或其组成部分产生的费用，但是可以进行折旧和摊销；

B. 收购土地或永久使用权土地所产生的费用；

C. 收购股份及其他证券所产生的费用；

D. 偿还的贷款，不包括这些贷款的资本利息；

E. 罚金、罚款和赔偿所产生的损失；

F. 坏账和呆帐损失，但是满足条件可以扣除；

G. 支付的股息和其他公司分配；

H. 对基金的捐赠支出，除非有规定要求企业必须进行捐赠；

I. 对职业养老金的捐赠；

J. 代理费用支出，包括餐饮服务费，购买食品和包括酒在内的饮料的费用；

K. 由于处置未完全贬值的资产而导致的损失，由于活动类型的变化导致该资产不能再使用；

L. 企业支付的社会保障费用、应付劳工基金和其他特别用途基金，缴纳所得税后以现金或证券支付的奖励或奖金；

M. 取得衍生工具支出的费用；

N. 未履行义务时支出的被强制执行费用。

根据修订后的《企业所得税法》第15条e款，从2018年1月1日起，下列服务活动发生的费用在扣除时将受到限制，包括：咨询、市场研究、广告、管理和控制、数据处理、保险、担保和类似服务；版权、专利和专有技术的使用费或使用权；以及转移债务人破产风险的费用（非因银行提供的贷款）。所谓“费用扣除的限制”，是指从关联方或位于有害税务竞争管辖区的居民取得的服务所发生的费用扣除不超过纳税人税息折旧及摊销前利润（EBITDA）的5%。如果某一纳税年度费用总额不超过3000000兹罗提，则不受该扣除限额的限制。其中，限制所涵盖的特定服务的范围，可参照“波兰商品和服务分类”（Polska KlasyfikacjaWyrobowiUsług, PKWiU）<sup>[32]</sup>。

#### （4）亏损弥补

亏损包括国内亏损和国外亏损，国内损失又包括资本损失和一般损失。资本损失可从企业的营业利润中扣除。企业的一般亏损可以最多结转至未来连续五个税收年度使用，以抵减以后年度的应纳税所得额。但是，在任何一个纳税年度中，最多只能使用之前亏损额度的50%，与免税收入有关的亏损不允许抵销和结转。亏损不可以向前结转。

国外亏损也可以扣除，但是在某些情况下未必能得到税务机关的认同。2010年6月2日波兹南税务局在一起案件的裁决中（No. ILPB3/423-218/10-2/MM）认为，纳税人只有在其国外取得盈利时才可以抵扣损失。换言之，国外的损失不能扣除来源于境内的所得。如果适用免税法（波兰缔结的大多数条约都适用免税法），国外常设机构的损失就无需扣除。如果适用抵免法，常设机构的损失可以从波兰居民企业的应纳税所得额中进行扣除。

#### （5）特殊事项的处理

《企业所得税法》对公司的合并、分立、股权和资产转让产生的税收问题做出了相应规定，同时该法执行了《欧盟合并指令》（2009/133）中的条款，从2004年5月1日起具有拘束力。该指令适用于以股权转让形式进行的跨境重组，适用于有限责任公司和股份公司。



### ①商业实体的改变

一个合伙企业或者公司可转变为另一种形式的公司或者合伙企业，这个过程通常不会产生应税的资本收益。一般来说，通过变更组织形式成立的公司或者合伙要概括承受之前公司或者合伙企业的权利和义务，除非条款另有规定。一方面，新设立的公司或者合伙企业往往要继受之前公司或合伙欠缴的税款和未付清的滞纳金或罚金。另一方面，之前公司的亏损以及税收抵免也允许向新设公司或合伙企业进行结转和抵扣。

### ②合并和分立

企业为了正常的经济活动进行合并与分立，应具有合理的商业目的，合并或分立后的企业应继受先前企业的权利和义务。合并的形式包括上游并购、吸收合并和股权交易。其中，在股权交易中，当被转让公司的股东将其股份转让给另一家公司（合并公司），且转让公司的股东取得合并公司的股份或合并公司的股权和不超过所收到股份市值10%的现金付款（如果没有面值，股票市值），在满足特定条件的前提下，被转让公司的股东取得的转让收益可以享受免税待遇。

在《企业所得税法》中，分立活动可区分应税分立和非应税分立。当分立后公司中的资产和负债构成分支机构的活动则不应征税。

### ③清算

在清算过程中，当公司处于正常运作，应照旧提交纳税申报表和通知书。通常税务机关会发起税务稽查，以检查公司在清算时的纳税义务。在公司股东层面，根据国内法执行《欧盟母子公司指令》的相关规定，在满足特定条件的情况下，法人实体取得的跨境股息支付可以免缴预提税。

## 2.2.1.6 应纳税额

企业的应纳税所得额乘以适用税率，减除依照法律关于税收优惠的规定减免和抵免的税额后的余额，为应纳税额。居民企业取得的已在境外缴纳所得税的境外所得，应当与境内所得进行合并，对于已在境外缴纳的企业所得税，允许从应纳税所得额中扣除，扣除额不超过在境外缴纳的所得税额。

一般来说，纳税人每个月需要预缴企业所得税，但不需要每个月都填写纳税申报表。小额纳税人和刚开始营业的纳税人可以选择按季度缴纳税款。年度报税表必须在下一个纳税年度的第三个月末之前提交。纳税人或其代理人应以电子方式提交纳税申报表，在代理人填报报税表情况下，纳税人必须向税务机关提供委托代理人代为申报的委托书。

企业所得税以纳税人自行申报的数额为准，纳税人必须计算应缴税款，每月提前预缴税款，提交年度报税表并缴纳最终年度税款。税务机关有权对税款进行核算，并更正纳税人申报的纳税数额。对应纳税额计算的模型可参照以下列表。

表11 模拟工具数据表

营业收入/损失损益（兹罗提）	5677000
货币换算	
<b>加回（+）</b>	
折旧/摊销	5000
非交易费用	211000
与免税收入有关的费用	0
不可扣除利息（如，资本弱化）	595000
适用转让定价调整	0
*视为收入（如，结余课税）	0
一般准备金	880000
预计负债	0
反避税规则的运作	75000
具体排除	0
娱乐费用	314000
不允许计入的管理费用/技术费用	0
法律费用	0
贿赂/罚款	0
不可扣除的赠予	0
不可扣除的税金	325000
其他	890000
加成总计	3295000
<b>扣除（-）</b>	
免税收入	-870000
*视为费用（例如结余课税，概念利息）	0
折旧/摊销	-1180000
适用转让定价调整	0
与本税收年度无关的应税收入	-200000
通过扣除方式减免的税收（出口、研发等）	0
其他	-660000
总计	-2910000

调整	
损失减免	-650000
集团减免	0
*有关收入的费用	0
其他	0
总计调整	-650000
应税收入	5412000
适用税率	税款
19%	1028280
到期应纳税款	1028280
税收抵免	
预付款	-905000
预扣税款	0
适用国外税收抵免	0
税收优惠	0
总计抵免	-905000
实际应缴税款	123280
*替代最低所得税	0
*附加费	0
总计应纳税额	123280
货币换算	
有效税率	18.11%

### 2.2.1.7 集团纳税

在波兰，平均股本超过50万兹罗提（2018年1月1日前为100万兹罗提）的居民企业可以组成一个纳税集团，但不包括非居民企业。纳税集团的存续时间不得少于三个纳税年度，根据《企业所得税法》第1a条，构成纳税集团需满足以下条件：

- ①母公司必须拥有子公司至少75%（2018年1月1日前为95%）的股份（不包括根据《国有企业私有化法》的公司员工持有的股份）；
- ②纳税集团在扣除费用后的净利润总额，必须达到组成集团内所有公司的毛利润总额的至少2%（2018年1月1日前为3%）；
- ③子公司不得拥有纳税集团其他公司的股份；
- ④集团内公司并不享有免于缴纳企业所得税的待遇。

当组成纳税集团的公司存在欠缴税款，需在收到相关税务评估后14天内支付逾期未付税款，才能加入纳税集团。成立纳税集团的协议应在集团的第一个纳税年度的前3个月内向税务机关提交。

#### （1）合并后的税基

纳税集团的应税税基为集团内所有公司的累计利润总额减去累计亏损额。对于捐赠，纳税集团不得从其应税所得额中扣除。纳税集团成立以前的公司亏损不允许在纳税集团中进行结转。纳税集团造成的损失也不允许在纳税集团终止后向后结转。

#### （2）纳税集团公司之间的股息

纳税集团内部公司之间的股息支付不能免税，除非满足《企业所得税法》第22条第4款规定的参股豁免条件，则集团内公司之间支付的股息可免征预提税：

- ①该集团公司就来源于全球的所得向波兰缴纳企业所得税；
- ②母公司至少持有子公司10%的股份；
- ③母公司不间断地持有子公司股份至少满2年；
- ④母公司并未享有免缴企业所得税的待遇。

#### （3）纳税集团部分或完全解散

如果纳税集团不满足3%的盈利利润率或者出现不满足其他成立条件的情况，该纳税集团自动终止。目前尚不清楚纳税集团成员在集团协议期间是否可以退出纳税集团。纳税集团成立后，不再允许新公司加入。

#### （4）评估和管理

代表该纳税集团的公司向税务机关提交集团报税表，确保纳税集团满足存续条件。组成纳税集团的公司对该集团的所得税缴纳承担连带责任。

### 2.2.1.8 其他

自2018年1月1日起，在波兰境内拥有商业地产或办公用地的企业，只要商业地产或办公用地的初始总值超过1000万兹罗提，则需按0.035%的税率缴纳商业地产税。对商业地产的征税，将限于租赁或出租的建筑物或部分建筑物。因此，未被占用的商业地产的所有者将不受征税。该税将适用于除作为政府社会住房计划的一部分租赁或出租的住宅以外的所有建筑物。该规定具有追溯力，适用于2018年度缴纳的税款。此后还会引入与此税有关的具体的反避税条款<sup>[33]</sup>。

## 2.2.2 非居民企业

### 2.2.2.1 概述

根据《企业所得税法》第3条第2款的规定，注册地或者管理地位于波兰境外的企业是非居民企业，仅就其来源于波兰境内的所得缴纳企业所得税。波兰依照来源地税收管辖权对非居民企业进行课税。境外合伙企业如果在其居民国被视为企业实体，并就其全球取得的所得纳税，该合伙企业从波兰取得的所得也应在波兰缴纳企业所得税。

非居民企业的分支机构负有义务保留财务记录，以计算非居民企业的应纳税额。若非居民企业的应纳税所得额无法通过财务记录准确计算，则将按营业额的百分比进行核算：批发和零售：5%；建筑，装配或运输活动：10%；收取佣金的代理机构：60%；律师或专家服务：80%；其他收入来源：20%。

### 2.2.2.2 所得来源地的判定标准

《企业所得税法》没有明确界定何为来源于波兰境内的所得，仅仅提供了“常设机构”的定义：

①企业的注册成立地或管理机构不在波兰，但是通过设立在波兰的固定营业场所开展商业活动，尤其是分支机构、代表处、办公室、工厂、作业场所和开采自然资源的场所。

②企业的注册成立地或管理机构不在波兰，但在波兰境内从事施工、建设、组装或安装工程。

③当一个人在缔约国一方代表缔约国另一方的企业进行活动，有权并经常在缔约国一方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。

### 2.2.2.3 税率

非居民企业通过位于波兰的常设机构取得的收入适用的税率与居民企业相同，为19%。对于非居民企业从波兰取得的股息、利息、特许权使用费、资本收益，应缴纳预提税的，所适用的税率如下表所示：

表12 预提所得税率表

类型	一般税率	减免税待遇
股息	19%	当取得股息的非居民企业位于欧盟或瑞士，并满足《欧盟母子公司指令》规定的条件时，从波兰取得的股息，可享受免征预提税。
利息、 特许权使用费	20%	当取得股息的非居民企业位于欧盟或瑞士，并满足《欧盟利息和特许权使用费指令》的条件，或非居民企业持有波兰政府在国外股票市场发行的债权时，从波兰取得的利息，可享受免征预提税。
运输利润	10%	如果签订税收协定，预提税税率可能进一步降低。
其他所得类型	20%	如果签订税收协定，预提税税率可能进一步降低。

#### 2.2.2.4 征收范围

非居民企业对其来源于波兰境内的所得负有纳税义务。具体而言，非居民企业应就以下所得向波兰缴纳企业所得税：（1）通过位于波兰的常设机构从事各种经济活动取得的所得；（2）从位于波兰境内的财产或财产权利取得的所得，或通过部分或全部地销售或处置该财产或财产权利取得的所得；（3）在波兰股票市场上证券和衍生金融工具取得的所得，或处置该证券和衍生金融工具取得的所得；（4）转让公司股权、无法人资格的实体之权利和义务，以及投资基金或集合投资基金中的份额，其中，公司、实体或投资基金中超过50%的资产是位于波兰境内的财产或财产权利；（5）由作为波兰税收居民的个人、法人实体或无法人资格的实体支付或扣缴的合同款项，无论该合同在何处缔结及付款在何地完成。

#### 2.2.2.5 应纳税所得额

##### （1）营业利润

波兰国内法并未专门规定在常设机构与总机构之间分配收入和费用的规则。根据波兰缔结的税收协定，常设机构被视为独立于总机构的一部分。只要不违反缔约国的惯例，允许将企业的全球利润在总机构和常设机构之间进行分配。一般情况下，常设机构从总机构处取

得交易货物的费用在计税时可以给予扣除，由总机构提供的资金不计入应税所得。

### （2）股息、利息、特许权使用费

一般来说，支付给非居民企业的股息、利息和特许权使用费需要缴纳最终预提税。根据《欧盟母子公司指令》的规定，符合条件的股息支付可以免于缴纳预提税。在适用税收协定的情况下，如果非居民企业在波兰设有常设机构，股息、利息或特许权使用费是由常设机构取得，且构成常设机构的营业利润，则无需缴纳预提税。

《企业所得税法》第21条规定了特许权使用费的范围，即使用或有权使用文学、艺术或科学著作，包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权，专利、专有技术、商标、设计、模型、图纸、秘密配方、秘密程序所支付的作为报酬的各种款项；使用、有权使用工业、商业、科学设备所支付的作为报酬的各种款项；提供各种咨询服务所支付的报酬以及外国海运企业在波兰港口运输货物或者乘客取得的报酬。

### （3）资本收益

非居民通过位于波兰的常设机构取得的资本收益，将纳入该非居民的应纳税所得额中，按照对待营业利润的课税方式给予课税。非居民法人实体从交易国外股票市场的国债取得的资本收益免征企业所得税。免税范围涵盖通过处置或交换债券获得的利息、贴现和资本收益，该免税待遇持续适用到2030年12月31日。

## 2.2.2.6 预提所得税

非居民企业从波兰取得股息、利息、特许权使用费和其他所得，须缴纳预提税时，由波兰支付方承担代缴预提税的义务。

### （1）股息

一般来说，非居民企业从波兰取得股息应按19%的税率缴纳最终预提税，税款的支付应在股息分配后下一个月的第七天前完成。根据《欧盟母子公司指令》，波兰居民子公司向位于欧洲经济区的非居民母公司或瑞士公司派发的股息可免缴预提税。享受这一免税待遇，要求位于欧洲经济区或瑞士的母公司在其居住国缴纳企业所得税，并持

有波兰子公司至少10%（瑞士母公司则为25%）的股份，且连续持有时间不少于2年。从2005年1月1日起，免税待遇也适用于波兰子公司向欧洲经济区母公司位于欧洲经济区成员国的常设机构支付的股息。

### （2）利息和特许权使用费

非居民企业从波兰取得利息和特许权使用费应按20%的税率缴纳最终预提税。波兰国内税法中并未对利息做出界定。根据执行《欧盟利息和特许权使用费指令》的国内法，支付给欧盟关联企业以及欧盟关联企业位于另一个欧盟成员国的常设机构的利息和特许权使用费，可以在波兰免税。2009年7月1日至2013年6月30日是波兰执行该指令的过渡期，在该期间，预提税税率为5%，此后即为免税。取得利息的一方必须是波兰支付方的关联企业，并位于另一个欧盟成员国内。判断“关联企业”的标准是：（1）其中一家公司直接持有另一家公司25%的资本，或（2）第三方的欧盟公司直接持有两家公司25%的资本。持股时间最短期限为两年。关联公司必须满足《指令》附件所列的法定形式，并缴纳公司所得税。从2005年7月1日起，实施《欧盟利息和特许权使用费指令》的波兰国内规定延伸适用于瑞士企业。

此外，非居民企业购买波兰政府在外国股票市场发行的债券所取得的利息，根据波兰国内规定在波兰可免缴预提税。

### （3）其他所得

非居民提供的某些服务取得所得应按照20%的税率缴纳最终预提税。其中，“服务”包括咨询和会计服务、市场研究、法律援助、广告、管理和控制服务、数据处理、招聘服务、担保和其他类似服务。实务中，如果取得所得的非居民是位于与波兰签订税收协定的缔约国，且该笔所得被认定是协定中的营业利润，则波兰对该笔所得没有课税权，除非非居民企业在波兰的经营活动构成常设机构。在这种情况下，对所得的征税不以预提税的方式进行，而是按照一般规则征税。

非居民在波兰从事娱乐或体育活动取得的所得也按照20%的税率征收预提税。此外，从事海运和空运的非居民企业在波兰开展货运或客运活动取得的收入，波兰按照10%的税率征收最终预提税。如果存在税收协定，预提税税率还可能进一步降低。



## 2.3 个人所得税 (Individual Income Tax)

波兰课征个人所得税的主要立法依据1991年7月26日颁布的《个人所得税法》(Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych)。此外,1997年8月29日颁布的《税收征管法案》(Ordynacja Podatkowa)对纳税责任、多付税款、欠税处罚和利息、继承人权利义务、纳税人欠款的第三方责任、税务诉讼和检查等方面做出了相应规定<sup>[34]</sup>。

在波兰,个人需就其取得的收入缴纳所得税,所得的类型包括受雇所得、退休金、专业服务所得和个体经营企业家的经营活动所得,投资收益(如股息、利息、特许权使用费和不动产的租金所得)和资本利得(即处置股份、其他证券以及不动产取得的所得)。除了所得税外,个人还需缴纳社会保障金(składki na ubezpieczenie społeczne),并承担其他种类税项,如房地产税(podatek od nieruchomości),遗产和赠予税(podatek od spadków i darowizn),民法交易税(podatek od czynności cywilno-prawnych),增值税(podatek od towarów i usług)和印花税(opłata skarbową)。

个人所得税采取混合征收模式:一方面,所得税是在对取得的总收入进行扣除后,按累进税率计算应纳税额;另一方面,部分所得项目是以统一税率另行征税。个人所得税的纳税年度为公历年度。

波兰个人所得税的纳税人分为居民纳税人和非居民纳税人。居民纳税人负有无限纳税义务,应当就其来源于波兰境内外的所得缴纳个人所得税;非居民纳税人承担有限的纳税义务,仅就其来源于波兰境内的所得缴纳个人所得税。根据相关优惠政策,有外资参股的波兰公司雇佣的外国雇员,仅就其在波兰就业取得的所得和在波兰实际收到的其他所得纳税。波兰还明确列出了100多种免税的所得,例如依法取得的赔偿金、保险赔偿金、个人搬迁费(不超过月工资的两倍)、限额内的个人出差补贴、个人使用自有工具、商品和设备从事工作取得的补偿、上下班交通费、住宿补助等等,均为免税所得。

## 2.3.1 居民纳税人

### 2.3.1.1 判定标准

#### （1）个人申报

居民纳税人是指符合以下条件之一的个人：个人利益或经济利益中心（重要利益中心）位于波兰境内；在一个纳税年度内在波兰境内居住超过183天。波兰在国内法中并未规定物理存在天数的计算方式，但可以参照经合组织范本的规定，将到达和离开波兰的当天也计入总停留天数。

除了股份制有限合伙企业（limited joint-stock partnership）之外，合伙企业被视为税收上的透明实体，即并非纳税实体。透明合伙企业（即一般合伙企业，专业合伙企业和有限合伙企业）的合伙人按照各自享有的利润份额缴税。

#### （2）家庭报税

一般来说，夫妻双方就各自取得的所得分开申报。然而，采用财产共有制且税收居住地位于波兰、其他欧洲经济区成员国或瑞士的夫妻，如果可以证明夫妻双方在一个完整的纳税年度内处于已婚状态（也可能为其中一方配偶在纳税年度内死亡），且没有应适用统一税率进行纳税的所得（租金收入除外），则可以选择夫妻联合报税。登记为同居的未婚人士，无权选择联合报税。

选择联合报税的纳税人应以双方名义计税，按配偶双方总所得一半计算出的个人应纳税额乘以二。但费用必须分别从配偶各方的所得分别扣除。在某些情况下，个人在纳税年度里单独抚养未成年子女、接受护理或社会津贴的子女、未满25周岁仍在继续学业的子女，可以选择按其总所得一半计算的个人所得税，并乘以二，以计算应纳税额。

父母在可以支配未成年子女所得的情况下，未成年子女取得的所得一般并入父母的所得中征税，但不包括子女因工作、奖学金、租金等产生的所得。如果夫妻选择对各自所得单独征税，则子女所得的等值收入添加到父母各方的所得中。

### 2.3.1.2 征收范围

#### (1) 应税所得

通常，个人所得税是对各种不同类型的所得进行累计之后，进行扣除，按累进税率加以征收。各项所得的应纳税所得额通常是收入（现金和实物）和相关费用之间的差额。但仍有某些所得项目是以统一税率另行征税。

需缴纳个人所得税的收入类型包括：①非独立个人劳动所得（包括受雇所得和养老金等）；②个人从事专业活动取得的所得（劳务所得）；③个人从事非农业经营活动取得的所得（经营所得）；④个人从事特定农业活动取得的所得；⑤来源于不动产的所得（不动产租赁所得）；⑥来源于资本和财产权利的所得（投资所得）；⑦个人转让不动产、财产权利以及动产取得的所得；以及⑧其他所得。

#### A. 受雇所得

受雇所得是指个人作为雇员，因受雇关系取得的各项报酬和实物福利，包括基本工资、加班工资、各种奖金、奖品、带薪休假应休未休的补偿、雇主为雇员支付的其他款项以及免费享受的福利等。

**工资薪金。**个人从事非独立劳动取得的所得（除退休金以外），扣除标准为1335兹罗提（从多个雇主取得的非独立劳动所得的，扣除标准为2002.05兹罗提）。纳税人居住地与用人单位所在地不一致的，扣除标准相应提高（从一个雇主取得所得的扣除标准为1668.72兹罗提，从多个雇主取得所得的扣除标准为2502.56兹罗提）<sup>[35]</sup>。乘坐公共交通工具通勤的雇员可以扣除其实际支出的通勤费用。

雇主为工作需要而要求雇员搬家，雇员因此从雇主处报销的搬家费，不超过其搬迁当月工资200%的部分免税。公务出差发放的每日津贴，在不超过法定限额内免税。临时在国外工作的波兰居民雇员，其取得的报酬在不超过法定每日津贴30%的范围内免税。个人遭受意外、自然灾害、残疾或死亡等不幸事件，接受社会救助基金的救济，不超过2280兹罗提的部分免税。雇主对雇员使用自己的工具、材料和设备产生的相关费用报销，对受雇主要求使用制服或工作服相应支出的补偿，均免征个人所得税。

**实物福利。**个人纳税人取得的实物福利应作为受雇所得，按照市场公允价值计入应纳税所得额。实物福利例如：福利私人使用公司车；雇主提供的住房（除非豁免）；私人使用公司电话；俱乐部会员资格；雇主支付的学费。

雇主为雇员免费提供的宿舍，市场公允价值以在每月500兹罗提以内的部分免缴个人所得税。自2015年1月1日起，雇员免费使用企业公车的应按照取得应税福利进行税务处理。应税所得额按照公车发动机排量确定，标准如下：a. 发动机排量于1600cc及以下的汽车，250兹罗提 / 月；b. 发动机排量高于1600cc的汽车，400兹罗提 / 月。

**退休金所得。**在波兰税法中，“养老金”一词包括普通养老金和伤残养老金。养老金所得为所有养老金福利的合计金额，包括增值部分和附加部分，但不包括家庭补助、护理补助和孤儿补助。养老金被视为非独立劳务所得，于支付或纳税人处置时征税，一般适用累进税率。

纳税人以雇员、雇主强制性共筹为基础的公共社保基金和开放型养老基金取得的养老金，在实际领取环节征税。雇员缴纳的个人缴费部分，允许在计算个人所得税时扣除；雇主缴纳的单位缴费部分，在雇主支付时不构成雇员的个人所得税的应税所得。

纳税人从以雇员、雇主共筹为基础的自愿性私人养老基金（如职业年金计划和集体人寿保险计划等）取得的养老金在领取时不征税。相应地，雇员向私人养老基金缴纳的养老保险费，不得在计算个人所得税时扣除。对纳税人从职业年金计划取得的养老金免税政策，同样适用于在欧盟成员国或欧洲经济区国家或瑞士成立的养老基金。

纳税人从个人养老金账户取得的年金，在领取时按照累进税率缴纳个人所得税。纳税人向个人养老金账户缴纳的金额，不超过该纳税人上一纳税年度应纳税所得额4%的部分，在计算个人所得税时可以从当期应纳税所得额中扣除。在计算该项缴费金额时，上一年度应纳税所得额设有最高限额。2018年最高限额为133290兹罗提，可扣除额为5331.60兹罗提<sup>[36]</sup>。

**董事费。**在某些条件下，作为董事会或监事会成员所获的报酬视

为独立业务收入，报酬可以按照18%的比例缴纳预提所得税。缴纳的税款可以抵扣纳税人以累进税率计算出的最终应纳税额。

非执行董事取得的董事费按照个人从事劳务取得的所得项目征收个人所得税。非居民董事取得的董事费，按照20%的税率由支付方代扣代缴最终预提税。自2016年1月1日起，向上市公司董事支付的非竞争性赔偿金和遣散费超过一定限额的，以70%的税率征税。

#### B. 经营所得和劳务（专业服务）所得

**经营所得。**波兰税法中的“经营所得”，是指个人纳税人从事经营活动取得的总收入减去销售退回、销售折扣和销售折让的余额。经营所得包括非农业经营活动收入（包括个体经营者所从事的活动）和农业生产特殊部门的所得。经营所得还包括销售业务资产和财产的所得、外汇收益、与业务活动有关的银行账户利息以及免费获得的实物福利的对应价值。通常，经营所得的会计核算以权责发生制为基础，但利息所得以收付实现制为基础。处置经营资产取得的资本利得同样为经营所得。

经营所得的计算为总收入与可抵扣成本之间的差额。在一般情况下，适用超额累进税率。但是小规模企业的个人可以选择适用简化制度，前提是前一年度所得不超过25万欧元（以2018年汇率换算为1078425兹罗提）。在简化制度下，以总收入作为应税基础，不进行费用扣除。根据不同活动类型，按以下税率征收：20%，17%，12.5%，8.5%，5.5%或3%<sup>[35]</sup>。

另外，个人纳税人也可以对经营所得选择适用19%的比例税率。应纳税所得额按一般规定计算，即总收入减去可抵扣成本。纳税人必须在法律规定的时间内提交关于选择这种征收方式的书面声明。一般而言，选择适用19%的比例税率缴纳的纳税人，除可扣除强制性医疗保险缴费外，不可享受其他个人扣除和抵免。此外，该类纳税人不再适用选择夫妻联合报税。

**专业活动所得。**个人从事的专业活动取得的所得包括：a. 个人根据服务合同或其他类似合同提供服务取得的所得，服务对象为个人的除外（服务对象为个人时取得的所得为经营所得）；b. 个人独立进行

的艺术、文学、科学、教育和新闻活动取得的所得，包括在科学、文化、艺术和新闻等领域的比赛活动中获得的奖励，以及从事体育运动取得的所得；c. 波兰仲裁员从事涉及非居民方的仲裁取得的所得；d. 法人实体的管理层成员、董事会成员或其他决策层成员取得的报酬；e. 根据管理合同或其他类似合同从事相关活动取得的所得（包括自营企业家在其业务活动中执行的管理合同）。

在a、b和c项所列活动的所得中，费用扣除标准为所得额的20%。如果纳税人有证据证明取得该所得发生的费用高于20%的扣除标准，可据实扣除相关费用。在d和e项所列活动收入的情况下，费用扣除标准比照个人从事非独立劳动所得适用的扣除标准。实际发生的费用高于扣除标准的，超过部分不得扣除。

医务人员、牙医、律师、工程师、建筑师、翻译员和会计师等专业人士从事独立劳务的，如果这些活动仅针对法人、合伙企业或企业家（依照服务合同）进行，则被视为专业所得；如果上述专业人士是作为个体经营者从事经营活动，则活动收入应归为经营所得。

**合伙所得。**波兰大多数合伙关系的所得（包括一般合伙、专业合伙、有限合伙）都以合伙人分开计算纳税。合伙企业的应纳税所得额以及总的可扣税成本根据合伙企业的权益比例分配给各合伙人。有限合伙股份自2014年1月1日起视为不透明实体，须缴纳企业所得税。

**其他所得。**a. 股票期权。在激励计划（在股东大会决议的基础上，由雇主设立的薪酬制度）下，雇主可以授予员工本公司或其母公司的股票。若对应股票期权的公司成立于或管理机构位于与波兰签有双边税收协定的国家，当雇员将股票出售时，按19%的税率征税。仅仅是授予行为或后续活动（例如收购）并不会导致对雇员持有的股票期权征税。但若公司在上述地区之外，则会先在行使这些期权的时候征税，而后再考虑出售股票的情况<sup>[35]</sup>。b. 解雇费。对雇佣关系的终止而支付的解雇费通常以累进税率计征。

### C. 投资所得

在经营过程中产生的资本利得被视为一般经营所得。

**股息。**在税收上，除了普通利润分配外，股息这一概念包括其他

形式的公司利润分配，例如，赎回股份所得、与公司清算相关的财产价值、合并或分立的情况下，被吸收、合并或分立的公司股东收到的现金补偿。个人纳税人转让股权或其它有价证券取得的资本利得，单独适用19%的比例税率征税。应纳税所得额为转让收入与购置成本（包括交易成本）之间的差额。除企业全部或部分以股权出资外，以其他实物出资获得股份的，应缴纳资本利得税。计税基础为股份的票面价值与出资资产的净值（历史成本减去累计折旧）之间的差额。但来源于波兰的股息不纳入其他类型的所得，须缴纳19%的最终预提所得税。

**利息。**对来自于银行账户的利息（包括活期存款，储蓄存款和长期储蓄存款）、持有国债或地方债券取得的利息，以及持有或出售投资基金取得的利息等，一律适用19%的预提税。

但以下项目的利息所得免征个人所得税或预提税：(a) 2001年12月1日前在银行账户定期存款孳生的利息；(b) 纳税人于2001年12月1日前购买国债或地方债券孳生的利息；(c) 纳税人根据2001年12月1日之前缔结的合同持有投资资金取得的利息。

**特许权使用费。**特许使用费按累进税率征税。对转让发明、商标或设计的使用权的，个人纳税人转让使用权的第一年从首家签订许可合同的机构取得的许可费以及版税收入，可按照取得所得额50%的标准扣除费用。该项扣除最高不得超过累计税率表中最高档年收入（2018年为85,528兹罗提）<sup>[31]</sup>。根据波兰《个人所得税法》第22条第9款第2项规定，著作权和其他相关权利所得可按照取得所得额50%的标准扣除费用。这些所得来源包括：建筑；室内设计；风景园林；城市规划；文学；美术；音乐；摄影；视听艺术；计算机程序；编舞；小提琴制作；民间艺术；新闻；研究和开发活动；科学和说教活动；演艺领域的艺术活动；戏剧导演；舞蹈和马戏团艺术及其领域；声乐研究；器乐研究；服装设计；舞台设计；导演视听制作领域的活动；编剧、图像和声音操作员、编辑、特技演员。值得注意的是，如果纳税人有充分和确凿的证据证明实际支出超过上述限额，则可据实扣除。在某些情况下，特许权使用费按照18%的税率征收临时预提税<sup>[35]</sup>。

#### D. 农业生产特殊部门

一般来说，农业活动所得不包括在个人所得税的征收范围内。但是，对农业生产特殊部门的所得征收个人所得税。农业生产特种部门的个人所得税征收方式类似于营业所得，纳税人需持有会计账簿。会计核算不健全的，需核定应纳税所得额。

#### E. 不动产所得

个人来源于不动产的所得扣除实际费用后的余额，合并计入年度应纳税所得额，按照累进税率征收个人所得税。如果不动产是免费提供的，则应纳税所得额视为租赁房地产出租时应付的租金数额。

个人取得的租赁所得，可以选择适用固定税率征收个人所得税，应纳税所得额为总收入。如果年租金收入不超过10万兹罗提，则按8.5%的固定税率缴纳个人所得税。如果高于该数额，则适用12.5%的固定税率<sup>[37]</sup>。

一般来说，个人纳税人转让不动产取得的资本利得适用19%的比例税率。应纳税所得额等于转让收入减除购置成本和其他相关费用（如公证费）后的余额。但是，如果纳税人在取得转让收入的两年内将该笔款项用于税法列举的用途，包括在波兰境内或其他欧洲经济区国家或瑞士购置自用不动产、装修或改建自有住宅、偿还抵押贷款或信用再贷款，则转让相关不动产取得的资本利得免征个人所得税。

个人转让持有五年以上的不动产取得的资本利得免征个人所得税。其他情况适用以下规则：

a. 个人纳税人转让2007年1月1日以前取得的不动产，按照2007年以前的法律规定缴纳个人所得税，而非资本利得税。应纳税额等于销售收入减去销售成本（而非购置成本）后的余额乘以10%的税率。如果转让所得在两年内用于税法列举的用途，包括装修自有住宅或购置不动产（仅在波兰境内），则转让该项不动产取得的所得免征个人所得税。

b. 在2007年或2008年购置住宅的纳税人，转让此类不动产取得的资本利得按照19%的比例税率征收个人所得税。如果纳税人在出售之前将该不动产作为永久性住宅，居住时间不少于12个月的，则免缴任



何税收。

### 2.3.1.3 不征税所得

在波兰，农业活动所得和林业所得原则上不在个人所得税的征收范围。波兰也不对个人征收净资产或净财富税。此外，如果个人购买已持有超过5个税务年度的不动产，则相应的交易不应再被征税。若个人出于购买住房考虑，在两年内把转让不动产的所得用于购买另一不动产，相关的交易不再征税。

### 2.3.1.4 免税所得

波兰的个人所得税法具体规定了约有130余项所得为免税所得，其中特别包括：(1)符合免税条件的社会保障收入（例如殡葬津贴，社会福利）；(2)购买财产保险和个人人身保险取得的赔偿金；(3)奖学金；(4)25岁以下的儿童接受的赡养费，以及儿童（不论年龄如何）接受的护理或社会津贴；(5)以法院判决或法庭和解为理由，最多每月700兹罗提的上述之外的赡养费；(6)游戏和彩票奖金（在某些情况下具有一定限度）。

其他免税所得另有规定的，从其规定。

### 2.3.1.5 税率

(1) 所得和资本利得在扣除个人免征额后按累进税率征税<sup>[35]</sup>

表13 所得和资本利得的应纳税所得额以及税率（2018年）

应纳税所得(兹罗提)	税(兹罗提/%)
85528以内	18%—个人免征额
85528以上	15395.04+超过85528部分×32%—个人免征额 <sup>注1)</sup>

注1)：年所得超过127000兹罗提的个人纳税人不再扣除个人免征额。

(2) 经营所得可以选择适用19%的固定税率。

(3) 从事经营小规模企业的个人的收入所得统一适用以下税率：

表14 小规模企业个人收入所得税率表

服务类别	适用税率（%）
从事自由职业的个人，如医生、牙医、护士、律师、经济学家、工程师、建筑师、译员和会计、履行服务合同或其他类似合同向其他人提供专业服务的个人。	20%
从事不动产管理服务、停车服务、汽车租赁和旅店服务	20%
中高档餐饮服务、代理人佣金和不动产租赁	8.5%
生产、建造和交通运输服务	5.5%
商业活动，普通餐饮服务和海洋捕捞	3.0%
上市公司董事所收到的某些类型的所得	70%

#### （4）预提所得税

个人纳税人来源于境内的股息和利息按照19%的税率征收最终预提税（免税利息除外）。雇主向雇员支付的工资薪金和其他报酬，以及为雇员缴纳的退休金和特定的社会保险费，应征收预提税。

此外，对于个人从投资基金取得的所得、从事特定专业服务活动取得的所得以及特许权使用费所得，若付款人是私营企业主，则按照18%的税率征收预提税。该项预提税并非最终预提税，纳税人在计算最终应纳税所得额时可以扣除已预提的税款。

（5）通过比赛或赌博获得的奖金按10%的税率征税<sup>[35]</sup>。

#### 2.3.1.6 税收优惠

税收优惠包括税基优惠、税额优惠、税率优惠和纳税时间优惠，以上优惠政策分散于本部分各章节中，在此不单独列式。

#### 2.3.1.7 税前扣除

个人纳税人计算确定各项所得的净所得后，汇总计算的年度应纳税所得额，还可以在此基础上扣除特定的个人支出，具体规定如下：

（1）一般来说抵押贷款的利息支出不可税前扣除。然而，在2002年1月1日至2006年12月31日期间办理的抵押贷款，继续适用之前税法

关于利息扣除（包括相关信用再贷款的利息）的政策，即至2027年年底之前，不超过325990兹罗提（2016年数据）的抵押贷款利息支出允许扣除。其他利息支出不得扣除。上述抵押贷款以外的私人贷款利息不可扣除<sup>[35]</sup>。

（2）纳税人向宗教机构和社会团体的捐赠支出，不超过其年度收入应纳税所得额6%的部分，准予扣除。对在另一个欧盟、欧洲经济区成员国建立的社会团体的捐赠也可扣除，但纳税人需向税务机关证明被捐赠的组织是波兰法律项下的社会团体，并且两国之间签有双边情报交换协议。

（3）个人纳税人或受赡养的残疾人支付的社会保险费或者发生的确认费用，允许税前扣除。在某些情况下，在欧盟、欧洲经济区成员国或瑞士缴纳的法定社保金也允许在税前扣除。

（4）医疗费用一般不可扣除。

（5）个人必要生活扣除。个人纳税人可以从应纳税所得额中扣除8000兹罗提（2018年数据）的个人必要生活扣除。个人必要生活扣除实际是个人纳税人在计算缴纳个人所得税时法定的免税额。

表15 个人必要生活扣除额

所得额（兹罗提）	个人免征额（兹罗提）
8000以内	1440
8001—13000	$883.98 \times (\text{征税基础} - 8000) \div 5000$
13001—85528	556.02
85529—127000	$556.02 \times (\text{征税基础} - 85528) \div 41472$
127000以上	0

（6）对受雇所得的扣除

表16 受雇所得扣除额

受雇所得的年收入标准扣除	
情形	可扣除额（兹罗提）
自一个雇主处取得所得	1335.00
自一个以上雇主处取得所得	2002.05
如果纳税人生活地在与雇主所在地不同	1668.72
如果纳税人生活地在与雇主所在地不同，且自一个以上雇主处获取所得	2502.56
备注：如果纳税人乘坐公共交通工具通勤发生的费用超过上述标准扣除额，可以依照提供的个人季票记录扣除实际费用。一般来说，专业课程费用、会员费用和搬迁费用不可扣除。但是，在雇主支付或报销的情况下，不对这些费用向雇员征税。	

（7）从事独立劳务的个人通常标准扣除额相当于所得的20%。最优惠的待遇是版权所得，相关的扣除标准相当于收入的50%。然而，自2018年1月起，50%的成本扣除额不得超过指定的上限，即每年85528兹罗提。

（8）税收减免。个人缴纳的强制医疗保险允许进行税收减免。个人纳税人抚养子女符合以下条件之一的，可以申请税收减免：抚养未成年子女；未满25周岁仍在继续学业的子女。税收减免金额取决于个人纳税人抚养的子女人数。当纳税人仅抚养一个子女时，税收减免金额还取决于父母的收入水平。抚育两个或两个以上子女的普通家庭或单亲家庭，不适用税收收入最高限额的规定。

表17 税收减免金额确定标准图

情形	可减免额（兹罗提 / 月）
抚育一个子女的普通家庭或单亲家庭，收入不超过112000波兰兹罗提的（未婚同居生活的父母收入不超过56000波兰兹罗提的）	92.67
抚育两个子女的家庭	每个子女92.77
抚育三个子女的家庭	第三个子女166.67
抚育四个及以上子女的家庭	第四个及以上子女减免225
备注：需要抚育三个以上子女的家庭，前两个子女的税收减免额仍为每个月每	

个子女92.67波兰兹罗提。在一个纳税年度内，如果孩子只是由纳税义务人负责监护有限的一段时间，则抵减金额按比例降低。

(9) 亏损。个人某项应税项目发生的亏损只能用该项应税项目取得的所得进行弥补。亏损可以向以后5个纳税年度结转，每年实际弥补金额不得超过可弥补亏损的50%。亏损不允许向之前年度结转。

### 2.3.1.8 应纳税额

#### (1) 计算方法

纳税人在计算个人所得税的应税所得额时，应将各项收入减去相关扣除后的净所得进行汇总。每一项净所得等于该项所得取得的各种现金和实物形式的收入总额减去各项相关费用后的差额。部分应税项目单独使用比例税率征税。通常，不动产租赁所得适用累进税率。符合相关条件时，纳税人可以选择按照比例税率缴税。

#### (2) 列举案例

表18 示例表

序号	项目		金额
(1)	工资薪金（兹罗提）		300000
(2)	标准扣除额		0 <sup>注1)</sup>
(3)	社会保障款的扣除		22358
(4)	(a)	$(1) \times 11.26\%$	15008 <sup>注2)</sup>
(5)	(b)	$(1) \times 2.45\%$	7350
(6)	应纳税所得额 $(1) - (2) - (3)$		277642
(7)	所得税		76872
(8)	社会保障款： $(1) - (3) \times 9\%$		24988
(9)	社会保障款的抵免： $(1) - (3) \times 7.75\%$		21517
(10)	应纳税款： $(5) - (7)$		55355

注1)：个人扣除不适用于超过127000兹罗提的所得。

注2)：11.26%的社会保障缴费高达年总收入133290兹罗提（2018年数据），因此，缴费的最高总额不得超过15008兹罗提。

### 2.3.1.9 其他

#### （1）对小企业征税

开展小规模经营活动的个人，在满足以下条件之一的情况下，可以选择按比例税率而不是累进税率缴纳个人所得税：在相关纳税年度内，个人独立或以民事合伙的形式从事经营活动；或在相关纳税年度的前一年，个人或合伙企业所有合伙人取得的营业总额不超过15万欧元的（以2018年汇率换算为650775兹罗提）。

#### （2）对金属矿开采的征税

个人从事金属矿开采缴纳的相关税收，不得在计算个人所得税时税前扣除。

#### （3）房地产税

纳税人在经营活动中，为了产生应纳税所得额而发生的房地产税费支出，一般可以从个人所得税中扣除。房地产税由地方税务机关征收，以不同地区的建筑物/地块分别计算，建筑税根据税收账面价值计征。2018年，房地产税的最高税率标准如下<sup>[35]</sup>：

表19 房地产税最高税率标准

（兹罗提）/ 每平方米	用途
0.91	商业用地
0.48	其他用地
0.77	居住用地
23.10	商用建筑
7.77	其他建筑
建筑工程价值的2%	

#### （4）对商业地产征税

自2018年1月1日起，在波兰境内拥有商业地产或办公用地的个人创业者，只要商业地产或办公用地的初始总值超过1000万兹罗提，则需按0.035%的税率缴税。对商业地产的征税，将限于租赁或出租的建筑物或部分建筑物。因此，未被占用的商业地产的所有者将不受征税。该税将适用于除作为政府社会住房计划的一部分租赁或出租的住宅

以外的所有建筑物。该规定具有追溯力,适用于2018年度缴纳的税款。此后还会引入与此税有关的具体的反避税条款<sup>[35]</sup>。

#### (5) 团结基金 (solidarity fund)

2018年,波兰政府引入“团结基金”,以支持残疾人及其家庭。该税款的征收对象主要是高收入居民,即年收入超过100万兹罗提(合计234000欧元)的波兰个人,应纳税额为个人年收入超过100万兹罗提的部分乘以4%,团结基金将从2020年首次开始征收,针对高收入群体在2019年取得的收入。据财政部估计,大约将有25000人被纳入“团结基金”的缴纳范围<sup>[38]</sup>。

### 2.3.2 非居民纳税人

#### 2.3.2.1 判定标准及扣缴义务人

不符合居民纳税人身份的个人被视为非居民纳税人。在满足条件的情况下,非居民纳税人也可以进行联合报税。

#### 2.3.2.2 征收范围

非居民纳税人仅就来源于波兰境内的一般所得和资本利得(包括对波兰企业持股取得的利得)纳税。对于非居民个人的资本利得、不动产租赁所得通常比照居民纳税人的相同规定征税。非居民所得的其他收入大部分通过扣缴的方式征税。

##### (1) 受雇所得

非居民纳税人受雇于波兰用人单位取得的受雇所得,适用居民纳税人受雇所得规定征收个人所得税。非居民纳税人受雇于国外用人单位而在波兰境内取得受雇所得,应当预缴个人所得税。一般而言,非居民纳税人与居民纳税人适用相同的个人扣除、税收宽免和减免规定。波兰相关机构向非居民纳税人支付退休金时,应当扣缴临时预提税。

管理委员会或监事会非居民成员所得的董事报酬,应按照20%的税率缴纳最终预提税。根据波兰税法最近的变化,在某些条件下的这种报酬也可能适用累进税。

##### (2) 经营所得、劳务(专业服务)所得

一般情况下，非居民纳税人从事经营活动取得的所得，适用居民纳税人经营所得的规定，征收个人所得税。但是如果非居民纳税人的会计核算不健全，导致无法准确计算其应纳税所得额时，则应根据其经营活动对应行业按照营业收入的以下比例核定应纳税所得额。

表20 非居民纳税人核定纳税额比例表

行业类型	比例
批发零售业	5%
建筑和安装业	10%
代理业	60%
法律及专业服务业	80%
其他行业	20%

注：税收协定另有规定的，不适用以上应纳税所得额的确定方法。

### （3）投资所得

居民企业向非居民纳税人支付的股息、利息按照19%的税率扣缴最终预提税。非居民纳税人所得的利息、特许权使用费所得按照20%的税率征收最终预提税。如果取得所得的一方位于欧盟成员国，可以适用《欧盟储蓄指令》（Savings Directive），有关向纳税人支付利息的情报可以自动转交至居民国税务机关。股息、利息、特权使用费适用税收协定规定的优惠税率。

除了利息所得和特权使用费之外，非居民纳税人取得的下列所得，也按照20%的税率征收最终预提税：董事费；提供咨询和法律服务、会计、广告、数据处理、市场调查、招聘、担保及类似服务，以及管理与控制服务取得的所得；个人开展专业活动取得的所得；企业在波兰境内从事娱乐和体育活动取得的所得。

### （4）其他

非居民纳税人只需就其来源于波兰境内的收入和资本利得纳税（包括来自波兰公司的股票收益）。但是，非居民纳税人持有在波兰境外证券市场挂牌上市的波兰政府债券取得的利息所得以及转让该



债券取得的资本利得免税。该免税待遇涵盖处置或交换债券产生的利息、贴现和资本收益，并可持续适用至2030年12月31日。

### 2.3.2.3 税率

表21 税率表

收益来源	税率
所得税	可选： 1、适用累进税率 32%（高于85528兹罗提部分） 2、适用统一税率 营业所得的19%
出售上市公司股份的资本收益	19%
出售对不动产资本利得	
在欧盟、欧洲经济区成员国获得的 竞赛或赌博奖金	10% <sup>[35]</sup>
<b>预提所得税</b>	
受雇所得	一般为代扣代缴
股息	19%
利息	20%
特权使用费	
费用（技术）	
费用（董事）	

### 2.3.2.4 应纳税额

非居民纳税人的个人所得税计算方法与居民纳税人相同，对于非居民纳税人取得的特定类型收入，应当按照毛收入基于特定的税率缴纳预提税。

## 2.4 增值税（Value Added Tax）

1993年波兰开始引入增值税法。自波兰2004年加入欧盟后，现有的增值税法替代了1993年的法律文本。《商品与服务税法案》（即《商品和服务税法》）经过多次的修订和更新，现已成为波兰增值税制度

的法律核心。波兰财政部部长可以通过发布增值税法令补充、修订增值税法中的部分规定。其中，最重要的修订在2013年底发布，涉及税率降低、修订增值税免税和供应地规则等。还有一些法令扩展了低税率和豁免的商品服务范围，修订了增值税抵扣规则。最近一次的修正案在2016年7月7日颁布，并于2016年8月1日生效。现今，波兰《商品和服务税法》包含14章和9个附件，而增值税法令是在《商品和服务税法》的基础上颁行的，主要包括减低税率法令、增值税免税法令、供应地和出口退税法令、发票法令等。

《商品和服务税法》与欧盟VAT指令相配套，作出相对应的规定。违反欧盟法律或不正确执行欧盟VAT指令的波兰增值税法律，将不能适用于纳税人，但实际上税务机关使用的地方增值税法律和其他规定有可能与该欧盟指令相抵触。如果纳税人明确表示遵循欧盟法院的判决且并无其他争议，该判决应优先于国内的决定。波兰法院应当考虑指令和EU法院的判决<sup>[39]</sup>。

## 2.4.1 概述

### 2.4.1.1 纳税人及扣缴义务人

根据《商品和服务税法》第15条至第17条，增值税的纳税人包括法人、非法人组织和独立从事商业活动的个人。其中，所谓的“商业活动”是指生产商、贸易商和服务供应商的所有活动，包括农民、自然资源开发和自由职业者的活动。为了商业目的持续使用产品和无形资产也应被视为商业活动。

根据《商品和服务税法》第16条和第17条，负有增值税纳税义务的人包括：货物进口商；有权使用进口加工、临时报关，以及依照特别规定能够转让这些权利和义务的人员；给付地在波兰和反向收费机制适用的地方，向非居民购买商品和服务的购买人；由纳税义务人和非免税活动提供的、《商品和服务税法》附件11列明的废料或相似商品的购买人；《商品和服务税法》附件14列明的服务的购买人，其中“服务”包括《温室气体排放贸易行为法案》中列明的温室气体排放津贴，以及分包商进行的施工和装修工程，包括与这些工程有关的服务，只要由不履行豁免活动的纳税人提供，其客户是积极的增值税纳

税人；在欧盟内购买货物和在欧盟内供应新型交通工具的人。波兰增值税小规模纳税人是指上一年度的营业额不超过5176000兹罗提（折合1200000欧元）的纳税人，对于代理商或委托代理人，该阈值为195079兹罗提（折合45000欧元）<sup>[40]</sup>。

#### 2.4.1.2 征税范围与税率

波兰增值税的征税范围包括：在波兰销售货物和提供服务；进出口货物；在波兰采购欧盟货物；在欧盟内供应货物。

波兰增值税存在六档税率，23%、8%、7%、5%、4%和零税率。当前增值税税率的有效期持续至2018年底。

其中，23%被称为标准税率，适用于无特殊减免规定的所有商品和服务。其他税率为优惠税率，不同的商品或服务依照统计代码PKWU（“波兰商品和服务分类”）中以及各种增值税法令中的不同规定享受低税率、零税率或免税标准。

《商品和服务税法》附件3中列举的商品和服务以及波兰的减税法令中规定的部分商品和服务适用8%的优惠税率，例如某些农业服务、用品、欧盟内部购买和进口用于农业用途的某些化学物质，餐厅服务（除了某些酒类产品的供应、咖啡、茶和碳酸饮料适用标准税率），住宅楼的维修服务等。同时，《商品和服务税法》授权财政部长签发指令，指定特定的货物和服务适用8%的优惠税率，也可以给予进口商品以8%的优惠待遇。

7%的优惠税率适用于统一税率计划的农民（flat rate scheme farmers）取得的一次性退款。4%的优惠税率（一次性税收方案）适用于出租车司机提供的服务。出租车司机选择适用这一税率则不允许扣除进项税额。5%的优惠税率适用于特定的农产品供应、有ISBN标志的书籍和专业杂志。

零税率规定在《商品和服务税法》第83条以及减税法令中，例如出口和欧盟内供应货物；提供、改装、修复、维护和雇佣用于或被用于客运、海钓、其他商业工业用途或海上救援的远洋轮船（具体由PKWU分类决定）；提供、改装、维修和保养用于国际航线的飞机及零部件；雇佣、出租、租赁使用主要用于国际航行的飞机；上述飞机

或轮船的加油服务；外交安排下的供应品；提供给国际组织的供应品；提供给欧洲机构的供应品；提供给北约及其他武装力量的供应品等。

#### 2.4.1.3 纳税时间与纳税地

货物方面，非运输货物的纳税地是在货物供应时的所在地，运输货物的纳税地是在运输开始地。服务方面，B2C服务的纳税地遵从服务商设立地规则，如果服务由某一固定机构提供，则纳税地为该固定机构所在地；B2B服务的纳税地遵从客户所在地规则，当涉及固定设施时，纳税地是在与该服务接受者最相关的固定机构所在地。进口货物的纳税地是进入欧盟领土的成员国内，但在进口加工、海关仓储等特殊情况下，纳税地位于完成海关程序的成员国内。

增值税的缴纳时点发生在提供货物或服务完成时，但在B2B交易中，发票记录的发票日期不会推迟纳税时点的发生时间。货物进口到波兰，一般情况下，在进口环节缴纳增值税。

#### 2.4.2 税收优惠

波兰增值税法只认可一种类型的免征增值税，即不允许扣除增值税进项的免税。然而，某些交易涉及到《增值税指令》中规定的零税率，在一些会员国内这些交易允许进项抵扣。如果提供某些免税服务的主体位于欧盟之外，这些免税服务通常不允许纳税人进项抵扣。不允许进项抵扣的免税意味着纳税人无权抵扣相应的购买产生的费用。一般情况下，只出售免税货物的纳税人一定不会为了增值税目的而选择注册。免税列表规定在《商品和服务税法》第43-82条、第122条和《增值税免税法案》中。值得注意的是，增值税法及增值税法令对免税事项不适用PKWU代码，这意味着，纳税人必须自己决定是否适用免税规定。

增值税的免税类型主要包括免税交易、进口免税和欧盟及州际内供应货物。本节重点讨论前两种类型。

##### 2.4.2.1 免税交易

###### （1）金融业

**保险业。**保险服务指的是保险和再保险，包括提供保险和再保险

的中介服务,以及在根据另一个人签订的保险合同的范围内由保险人提供的服务。转让与保险和再保险合同中相关的权利被排除在增值税免税范围之外。

保险服务免征增值税是根据《商品和服务税法》第43条(1)的规定。《商品和服务税法》所规定的免税范围比《欧盟增值税指令》更宽泛,《欧盟增值税指令》要求服务必须是经由保险代理人 and 保险经纪人提供,而波兰《商品和服务税法》中并未提出此项要求。这正是欧洲法院在Aspiro案(Case C-40/15)中所涉及的核心问题。

**金融服务业。**大部分金融和保险服务免征增值税,包括与信贷或货币贷款相关的所有服务,与之相关的任何中介服务,以及信贷人和贷款人对信贷或货币贷款的管理活动。免征增值税的待遇也适用于保证、担保和其他金融保险交易相关的安全服务,包括信贷打包中的中介服务,如存放现金、账务账目、各种金钱交易、转账、支票、汇票、本票等相关的中介服务。金融服务还包括不同类型投资基金的管理服务。

一般而言,免征增值税的活动是不允许进项抵扣的。然而,对于《商品和服务税法》第43条第(1)款第(7)项和第43条第(1)款第(37)项-(41)项中规定的免税的金融和保险服务,如果活动的提供地在欧盟以外(根据《商品和服务税法》28b或28L),则可能适用一般抵扣规则。有一些金融服务排除在增值税免税行列之外。例如讨债公司,包括保理服务、咨询服务、租赁服务,都适用标准税率。此时的进项抵扣适用一般规则。

**博彩业。**在波兰,为了避免双重征税的问题,任何博彩活动包括赌博、游戏机器免征增值税。

## (2) 公共服务业

**医疗和牙科保健。**大多数公认的从事卫生行业的专业人员提供的服务,以及护理机构和医院的卫生服务用品免征增值税。牙医和牙科技术人员提供的专业服务和相关商品也免征增值税。免税待遇还进一步延伸到人血、器官等物品。免税待遇的适用旨在预防和治愈疾病,

以及维持、修理和恢复健康的任何医疗和牙科保健活动。其他不符合这一目标的医疗和牙科保健活动，则不得享受增值税免税待遇。

**福利和社会保障。**提供社会救济、对抗家庭暴力等福利服务和与这些服务紧密相关的商品供应免征增值税。免税待遇也适用于为残疾人、慢性病人或老年人提供护理服务，以及与此类服务有关的货物供应，以及宗教团体提供的精神福利相关的商品。适用的条件是免税不会导致竞争的扭曲。

**教育。**提供教育的合格团体，包括学校、大学、某些非营利组织，免征增值税。在学校或大学的私人教学、外语教学的服务和商品以及与之密切相关的活动也应该免税。免税待遇进一步适用于某些职业培训和资格认证服务，前提条件是这些服务由已获得认证的团体提供，或完全由公共基金的资助。

**非盈利组织。**慈善组织和其他资格机构进行的某些筹款活动可以免征增值税。

### （3）其他免税交易

其他免税（除为了公共利益之外的免税之外）规定在《商品和服务税法》第43条、第45条和第45-82条以及《增值税免税法案》中。具体包括：进口货物的加工、以居住为目的出租或租赁住宅、获得授权的运营商提供的公共邮政服务，以及与公共邮政服务密切相关的货物供应；供应专门用于增值税免税活动的货物，前提是供应商无权在采购、进口或货物建造方面扣除进项税；为乘客提供现成膳食，条件是供应商无权在购买、进口或膳食准备时扣除进项税；供应由农民生产的农产品；提供有面值的邮票、在波兰境内有效的邮政服务，以及其他类似的邮票；向波兰国家银行提供黄金；提供非用于建筑目的的农业或休闲用地；供应由慈善机构提供的免费从其他机构获得的货物；供应、进口和欧盟内提供的投资黄金；住宅物业的管理；建筑合作社为其成员的利益提供的某些服务；除了含酒精饮料外，生产者向慈善机构免费提供食品；供应人体器官、血液和母乳；某些医疗和辅助医疗用品；某些由慈善机构进口的货物。

## 2.4.2.2 进口免税

从第三国进口的货物通常应该与在波兰境内或欧盟内部采购的货物适用相同的增值税税率。因此,对于在国内免征增值税货物供应,大多数情况下不再适用进口增值税。免征进口增值税规定在《商品和服务税法》第45-82条和《增值税免税法案》中。《商品和服务税法》第82条第(3)款授权财政部长颁布增值税豁免法令和适用该法令的条件。

具体而言,如果位于欧盟以外的农业农场与波兰接壤,其农产品的进口主要是在波兰农业农场和部分欧盟以外的农场种植,则进口此类农产品免征增值税;再者,个人以适当税率购买的产品可以在欧盟任何一个国家使用而不用缴纳进一步的增值税。如在旅行者个人行李中携带的进口货物,如果价值不超过300欧元,则视为非商业用途,可免征增值税;还有,在不支付关税的情况下进口的货物(例如在转移居住地进口的个人和家庭物品,结婚礼物,继承的货物等)也可免征进口增值税。

## 2.4.3 应纳税额

### 2.4.3.1 基本规定

对于国内提供货物与服务,增值税的计税依据通常为提供方已经或者即将从消费者或者第三方取得的,作为提供货物与服务对价的一切经济利益,包括补贴、政府资助以及其他与该供应对价直接相关的支付。根据《商品和服务税法》第29a条,计税依据主要包括以下两部分:其一,税金、关税以及除增值税之外的支出;其二,货物或服务的提供方在交易中收取的附加费用,比如佣金费、包装费、运输费及保险费等。

计税依据会因为众多因素而减少,其中包括交易之后的折扣或返利、退货的价款、经批准的投诉、过多收取的付款、被退回的捐赠与津贴以及其他与之类似的金额。值得一提的是,如果货物包装独立收费,则应当对提供每一个包装都征税,除非明确交易中使用的是可归还的包装,此时针对包装的独立收费属于包装押金,不包括在计税依

据之中。但是，在以下两种情况可归还包装的押金也将被纳入计税基础：（1）依据双方协议，归还期限已至但仍未归还的；（2）双方没有约定归还日期，从提供包装之日起算已满60天。

在缺乏交易价格时，计税依据包括交易中的任何支付。对于供应商向自己提供货物，增值税的计税依据为货物的购进价格或者制造成本（在没有合适的购进价格时）。对于供应商向自己提供服务，计税依据为纳税人在提供这些服务时所产生的成本。

#### 2.4.3.2 计税依据的调整

计税依据的调整通常是指调低计税依据或增值税额。造成计税依据减少的原因是多方面的，包括：收取的价格过高、由于折扣或返利导致的调整、交易取消、退货、消费者拒收货物等。在这些情况下，发票也需要做相应的调整。如果交易双方为关联方，在下列情况下，税务机关可能会重新评估计税依据：（1）交易双方达成的价格低于市场价格，并且客户无权扣除进项税；（2）交易双方达成的价格低于市场价格，供应商无权扣除进项税，并且该供应享受免税待遇；（3）交易双方达成的价格高于市场价格，并且供应商无权扣除进项税。所谓“关联方”，是指交易双方因着家庭关系或收养建立的连结，或是合同双方、履行管理和监管职能的人因资金、财产或雇佣关系产生的联系。上述规定不适用于存在有效预约定价安排的情况。

#### 2.4.3.3 进口货物增值税的计税依据

进口货物增值税的计价方式和关税一样。除了关税、消费税以及其他对进口货物征收的税金外，增值税的海关完税价格还包括进口货物所发生的货运费、保险费及海运费。

根据欧盟法律对于报关货物计价方法的规定，货物完税价格就是发票上的价格（交易价格）。如果发票价格因某些原因而不被海关认可，比如因买卖双方存在特殊关系而导致交易价格低于正常市场价格，则需参考交易相同或者相似货物的公开市场价格。“公开市场价格”应通过比较相同时间内获取价值相同或相似，以及数量相同的货物得以确定。



#### 2.4.4 其他

增值税进项税是指增值税纳税人在购买货物或服务时发票上列明的全部增值税额。纳税人购买、进口货物与服务以及在欧盟内采购所产生的增值税可以通过周期性的增值税纳税申报来进行抵扣。销项税中涉及欧盟内采购、进口货物以及通过反向征收机制征收增值税的货物与服务供应的账目，可以作为进项税抵扣。因出口货物至非欧盟国家，或者进行零税率交易而直接发生的增值税，纳税人有权抵扣。所谓反向征收机制（Reverse-charge mechanism），是指商品给付的接受方，而不是销售方，就该部分商品给付在其所在的成员国缴纳增值税，由于该部分增值税可以做进项税额抵扣，所以该纳税人事实上并没有缴纳任何税费。

纳税人必须在增值税申报周期内提交纳税申报表，凭借有效的发票来申请退税或进项税抵扣。同时，纳税人须保存涉及增值税纳税申报表中交易信息的分类账簿。但原始单据与分类账簿不需要在进行增值税纳税申报时提供，而是在税务机关进行税务检查时提供。此外，波兰将于2018年7月1日引入特殊增值税账户和分期付款机制，具体内容见第三章“3.2.2.3 发票等合法票据管理”。

##### 2.4.4.1 多缴税款的调整

在进行纳税申报后，若纳税人发现申报错误导致销项税过多或者进项税过少，则须对增值税纳税申报进行修改和调整。根据税收条例的一般规定，如果在纳税申报修正之后，纳税人仍欠缴增值税，那么他应该提交一份修订后的增值税纳税申报表，并缴纳逾期纳税的利息。如果在纳税申报修正之后，纳税人可申请退税，且该纳税人本身也是增值税的扣缴义务人，那么他可以单独申请退还多缴部分增值税，或者通知税务机关将多缴部分增值税用于之后到期税款的缴纳。

销项税的修改允许在该销项税到期后的5年内进行。进口或国内交易所产生的进项税，允许纳税人在对该进项税申报抵扣的五年内进行修改。对于欧盟内采购、采用反向征收机制的服务供应及国内货物交易，销项税与进项税扣除的修改允许在销项税纳税义务到期的五年内进行。

#### 2.4.4.2 混合采购进项税的抵扣

自2016年1月起，混合采购进项税抵扣的规定有所修改。当纳税人并非把所有购买的货物或服务都用于应税活动时，纳税人须将之区分为商业用途与非商业用途，用于非商业活动的购买不能进行进项税抵扣，涉及商业活动的进项税抵扣则适用一般规则，即存在全额或部分抵扣。

当无法在应税交易与其他交易之间分配“剩余增值税”时，将按比例进行抵扣。进项增值税将根据应税营业额占总营业额的比例进行分配。具体的分配比例使用上一会计年度的年度营业额进行计算，并在该年度结束时进行调整。同时提供应税与免税货物或服务的纳税人为“部分免税纳税人”，从事混合交易所缴纳的增值税适用上述方法进行抵扣。

#### 2.4.4.3 初始进项税扣除的调整

当交易中出现坏账或者使用可回收包装的情形，即涉及到初始进项税扣除的调整。首先，所谓“坏账”是指交易双方约定履行期限到期后超过180天仍未履行的债务。在交易中出现坏账时，债权人一方允许修改销项税额，同时债务人一方有义务进行进项税调整，否则会受到税务机关的处罚。具体的调整要求与程序详见《波兰增值税法》第89a条与第89b条。其次，对于可回收包装，《波兰增值税法》第29a条第（11）款-第（12）款作出了详细规定。

#### 2.4.4.4 针对生产资料的进项税扣除

生产资料是指那些投入生产经营且使用期限至少一年以上的资产。购买生产资料所发生的增值税进项税在购买当年开始抵扣，允许抵扣的进项税取决于纳税人当年的部分免税身份。在生产资料的使用年限内可进行进项税的调整。

这里的“生产资料”主要是指，调整期限为10年的不动产，或者调整期限为5年的无形资产及其他生产资料。净值低于15000兹罗提的生产资料不适用调整。

#### 2.4.4.5 向未登记的非居民纳税人退税

在波兰之外开展涉及增值税的经营活动且在波兰未设有固定机构的非居民纳税人，在波兰发生增值税义务时，如满足以下条件，则有资格申请退税：（1）非居民纳税人在其居民国属于已登记的增值税纳税人；（2）未在波兰进行增值税纳税登记；（3）不在波兰开展应税供应，但适用反向征收机制的货物或服务供应除外；（4）非居民纳税人的居民国允许其就在波兰的商业活动申请增值税退税（互惠原则）。该条适用于居住于欧盟成员国之外的非居民纳税人。

目前，波兰财政部尚未公布适用互惠原则的国家名单，但税务机关公布了一份非官方名单，其中包括克罗地亚、冰岛、挪威等。欧盟国家的申请人应当通过其居民国的税务机关申请退税。非欧盟国家的申请人则要向波兰税务机关提交指定的专用表格申请退税。

### 2.5 关税（Customs Duty）

#### 2.5.1 概述

波兰自2004年加入欧盟后，即成为“欧盟关税同盟”（EU Customs Union）的一员，只有当货物从非欧盟国家进口至波兰，或者从波兰向非欧盟国家出口商品时，才适用关税。至于在欧盟关税同盟内部成员国之间的货物流动，适用零关税。“欧盟关税同盟”由欧盟成员国以及摩纳哥、海峡群岛、马恩岛，以及阿克罗蒂里和泽凯利亚（塞浦路斯）地区组成。

在欧盟，对于来自欧盟之外的产品规定了统一适用的来源地规则以及海关估价规则，欧盟的关税规则在波兰均能直接适用。其中，最为重要的法案是《共同体关税法典》（Community Customs Code）（理事会第2913/92号条例）及其执行条款，以及《共同体关税税则》

（Community Customs Tariff）（理事会第2658/87号条例，1987年7月23日）。除了欧盟统一规则外，波兰在2004年3月出台新的《海关法》对共同体关税法法律中未界定的程序和特定问题做出补充规定。该法律整合了欧盟的相应规则，分为9章103条，系统规定了货物进出

海关规则、税收义务免除、海关管理机构、海关程序、海关规则与共同农业政策关系、数据统计等内容。

2013年，波兰海关出台了《2014-2020年发展战略》，专注于管理标准的现代化，通过细化项目和计划落实，有助于海关配合国家的外交战略，在打击海关和财务犯罪、欧盟海关联盟、地区合作以及设立世界海关组织方面与欧盟、邻国和其他国家开展密切合作，从而使波兰海关更好维护波兰和欧盟社会利益。

### 2.5.2 应纳税额

关税应纳税额计算的基础是海关价值，一般是取得货物支付的价格与相关保险和运输费用的总和。在此基础上，根据进口商品的种类和来源地，将百分比适用于海关价值，以确定应付的关税。

波兰每年公布新的海关税则表，作为《海关法》的附属文件，在税则表中分别列出自主关税、协定关税、优惠关税和减让关税四种不同的税率。自主关税主要适用于非世贸组织成员国、不享受最惠国待遇的国家及不适用优惠税率的国家；协定关税主要实用于世贸组织成员国。波兰作为世贸组织成员国，在未进行新的多边谈判的情况下，不得提高关税；优惠关税主要适用于发展中国家。该税率比协定关税税率低；减让关税适用与于波兰签署贸易协定的国家，主要适用于欧盟国家、欧洲自由贸易联盟和中东欧自由贸易区国家；零关税在限定时间内适用于最不发达国家的部分商品<sup>[41]</sup>。

## 2.6 其他税（费）

### 2.6.1 消费税（Excise Duty）

#### 2.6.1.1 概述

波兰征收消费税主要基于2008年12月6日颁布的《消费税法》（Ustawa o podatku akcyzowym）及其实施条例。该法及其修正案与欧盟的相关立法具有一致性。波兰的消费税体系执行了电子化的消费移动控制系统（Excise Movement Control System, EMCS），以及欧

盟指令08/118项下的其他条款。EMCS是一套计算机系统，时时监测和记录消费税商品在欧盟范围内的流动情况。

### 2.6.1.2 征收范围和扣缴义务人

波兰针对以下商品开征消费税：能源产品、电力、酒精、酒精类饮料和烟草，以及客运轿车。一般情况下，消费税的扣缴义务由生产者、进口商以及在欧盟范围内购买消费税商品和客运轿车的交易方承担。

### 2.6.1.3 税率

消费税的税率有多种形式，包括：（1）按照消费税商品的特定计量单位确定一个固定数额（例如酒类按照升为计量单位确定税率）；（2）混合采用消费税商品的特定单位确定固定数额，以及最高零售价的特定比例（例如香烟）；（3）按照税基确定一个固定比例；（4）在客运轿车的情况下，按照车子价值的特定比例征收从价税。

对于消费税商品，消费税是按日分期缴纳，并实施月结。从事出口或欧盟范围内提供已支付消费税商品的交易方有权请求取得消费税的退税。

表22 消费税征税对象及税率<sup>[42]</sup>

征税对象	税率
无铅汽油	每1000升1540兹罗提
气体油（推进剂）	每1000升1171兹罗提
液化石油气（LPG）	每1000公斤670兹罗提
电	每兆瓦时20兹罗提
乙醇	每立方米纯酒精为5704兹罗提
啤酒	每立方米7.79兹罗提
葡萄酒	每立方米158兹罗提
香烟	每1000支206.76兹罗提，以及含税零售价的31.41%
汽油发动机汽缸容量高于2000cm <sup>3</sup>	税基的18.6%
其他汽车	税基的3.1%

#### 2.6.1.4 税收优惠

波兰消费税法也规定了免税及零税率的制度。在特定情况下，优惠待遇可适用于特定商品，例如用作除了燃料或加热之外的其他目的的特定能源产品。实践中，波兰已采用了欧盟指令中所有免税的选择，但是要享受这些免税规定，要求生产、分销及使用消费税商品的实体必须履行行政上义务。

此外，纳税人在消费税商品的生产、加工、持有和流通环节，还可以申请暂停消费税，只要满足条款中规定的条件，即不会产生纳税义务。通常适用这一暂停消费税安排(duty suspension arrangement)的机构包括经授权的仓库保管者、已注册的收货人、已注册的发货人和税收仓库<sup>[43]</sup>。

#### 2.6.2 印花税 (Stamp Duty)

在波兰申请注册公司、资格认证、发放许可证、票据交易以及著作权认证时，需按规定交纳印花税。须缴纳印花税的民事活动包括：签署销售协议、物权修订协议、租借租赁协议、贷款协议、公司协议以及担保协议。

印花税因合同的类别不同税率不等，税额一般在5兹罗提到100兹罗提之间，购买房产许可的印花税较高，为1400兹罗提。

#### 2.6.3 民法交易税 (Civil Law Transaction Tax)

波兰《民法交易税法》规定了资本税和转让税。该税法适用于包括转让不动产、销售特定动产、转让财产权益、贷款合同以及担保合同在内的交易。如果交易中至少一方有义务缴纳增值税，或者就该特定交易免于缴纳增值税，该交易就被排除于《民法交易税法》的适用范围。以下交易也不适用民法交易税：公司并购、改变公司形式、以企业的大部分股权或分支机构注资与另一家公司以换取股权等。

##### 2.6.3.1 资本税 (Capital Levy)

波兰《民法交易税法》第一条规定，民法交易税的征收对象包括：  
(1) 向新注册公司或合伙企业出资；(2) 增资；(3) 公司的实际

管理机构或注册地从非欧盟国家转移到波兰。其中，公司既包括有限责任公司，也包括股份制公司。设立公司情况下适用的税率为0.5%，税基为股权出资额，可以减去股东提供给公司的贷款，以及其他可以转换为增加公司股权资本的额外支付。

证券发行如果导致公司股权资本的增加，应征收民法交易税。贷款合同也需缴纳民法交易税，税率为2%，但是股东向公司提供的贷款则免于缴纳此税。购买持续经营（going concern）也应缴纳民法交易税，对于不动产和动产而言，税率为2%，对于财产权益，税率为1%。

#### 2.6.3.2 转让税（Transfer Tax）

货物、财产或财产权利的销售或交易适用民法交易税。如果对交易任何一方当事人都不征增值税，即该交易超出增值税的经济活动范围时，则适用此税。不属于增值税征收范围的不动产出售和交易也适用此税<sup>[44]</sup>。

民法交易税适用于位于波兰境内的不动产，如果不动产位于波兰境外，在下列条件满足的情况下，也会适用民法交易税：（1）交易在波兰进行；（2）购买者在波兰有居住地或住所。农场的买卖免于缴纳民法交易税。不动产买卖适用的税基为财产的市场价值，税率为2%。

一般情况下，转让证券也适用民法交易税，只要该证券的权利是在波兰行使的。税基为证券的市值，税率为1%。某些证券的买卖和兑换是免税的，包括国库券、波兰国家银行的债券和票据。此外，下列出售证券行为不征税：（1）通过投资公司，包括外国投资公司；（2）通过《金融工具贸易法》规定的规范市场；或（3）由（外国）投资公司在规范市场外获得该证券的权利。

表23 税目及税率

征税项目	税率
不动产和动产出售	2%
其他财产权的出售	1%
借贷	2%
财产抵押	保全债务总值的0.1%
无固定金额的保全债务交易	19兹罗提
企业股权变更交易	变更金额的0.5%

#### 2.6.4 博彩税 (Tax on Lotteries and Gambling)

根据波兰《博彩法》，博彩税由组织应税博彩活动的机构自行申报缴纳，税基和税率取决于博彩活动的种类，税率从2%到45%不等。

表24 博彩税税目及税率

征税项目	税率
抽奖、宾果奖品和现金游戏、对赌	10%
现金抽奖	15%
数字赌	20%
赌博机和电视抽奖	45%
有经营许可的动物竞技对赌税	经营商收取赌资的2%

#### 2.6.5 房地产税 (Real Estate Tax)

房地产税为地方税，由地方政府按照《地方税费法》规定的限额确定税率，各地税赋略有差异，按年收取，住宅较低，商用建筑物较高。房地产税率一经市政务会确定，即在所在管辖权范围内适用。每个市涉及房地产税率的决议和相关的税务表格可以在该市的政府网站页面获取。值得注意的是，2017年初，波兰立法机关通过了一项法案，扩大对外国人购买不动产的信息要求，据内政部的最新信息，2015至2016年度外国人在波兰购买的土地面积大约为52000公顷<sup>[45]</sup>。



### 2.6.5.1 概述

#### (1) 纳税义务人及扣缴义务人

房产税的纳税人是房产的所有人、不动产所有权人、永久用益物权或称为国库或市的不动产所有人的独立持有人，包括自然人、法人和包括合伙企业在内的组织团体。

#### (2) 征收范围

房地产税的征税项目包括土地，房屋及其组成部分，建筑物结构及其与进行商业活动有关的部分。房地产税的税基可由下列不同方式确定：面积（土地），可用面积（建筑物），初始价值或市值（建筑物结构）。

#### (3) 税率

2017年，住宅使用面积每平方米最高可达0.75兹罗提，商用土地每平方米可达0.89兹罗提，商用房屋使用面积每平方米22.66兹罗提。新建或在建建筑，则按照初始价值或市场价值的2%征收。乡议会会有权减免房地产税。

表25 2017年房地产税税目及税率

征税项目	税率
用于进行商业活动有关的土地	每平方米0.89兹罗提
包括被公益组织占用来从事获益活动的其他土地	每平方米0.47兹罗提
居住建筑	每平方米0.75兹罗提
专门用于从事商业活动的建筑物	每平方米22.66兹罗提
包括那些被公益组织占用来从事获益活动的其他建筑物	每平方米7.68兹罗提
构筑物	初始价值或市场价值（反映在企业账簿折旧的基础上）2%

### 2.6.5.2 税收优惠

下列不动产免于缴纳房地产税：非出于商业活动而占用农场和森林（但可适用农业税和林业税）；公共道路占用的土地；公益组织使

用的用于法定无偿公益活动的不动产；其他在市决议中提出的免税项目；历史遗迹；铁路和港口设施及位于机场的不动产。

#### 2.6.6 林业税 (Forestry Tax)

林业税纳税人为森林所有人、占有人或者用益物权人。税额取决于森林面积和一定时期内木材的价格。2002年10月30日出台的波兰《林业税法》第4条规定，1核算公顷土地的林业税相当于0.22立方米木材的价值。

#### 2.6.7 社保费 (Social Security Fee)

##### 2.6.7.1 纳税义务人和扣缴义务人

在波兰，雇主和雇员均有义务缴纳社保费用，并按月支付。除了支付各自的份额，雇主有义务为雇员向社保局代扣代缴社保金。根据发布的最新标准，2018年1月起，对于工资达到133290兹罗提上限的纳税人（2017年为129890兹罗提），雇主需要支付社保金总金额占雇员薪资总额19.21%至22.41%，这一浮动率主要是因为雇主缴纳的意外险会根据雇员的数量和商业部门而有所变动。雇员的保险金缴费率是总工资的13.71%。雇主和雇员应支付的社保份额是其各自个人所得税结算中的可扣除项目。2018年1月1日起，从纳税人计税基数中可扣除的养老保险金年最高金额是5331.60兹罗提，该金额是纳税人养老金缴费计算基数的4%，2018年该缴费基数最高额为133290兹罗提。这一限额等于该日历年预计平均30个月的工资额。超过这一限额，只缴付雇主承担的意外保险费以及雇员承担的疾病和生育保险费<sup>[46][47]</sup>。

自2018年1月1日起，个人企业家支付的社会保险金的年度评基数是2665.80兹罗提，不低于2018年国家月平均工资4443兹罗提的60%。2019年1月1日，前述缴款限额将取消<sup>[47]</sup>。

在波兰，流动员工的社保还取决于能否适用欧盟协调规定和双边社保协议。如果该员工是来自与波兰没有任何国际协议的第三国，则仅适用波兰国内法规定。

##### 2.6.7.2 征收范围和税率

表26 社保费计算

社保费	社保费总额	支付方
养老金和工伤保险	总工资的16.26%(在2018年达到133290兹罗提上限的)	雇主
	总工资的11.26%(在2018年达到133290兹罗提上限的)	雇员
疾病险	工资总额的2.45%	雇员
意外险	雇用雇员不足9个,为工资总额的1.80%;雇佣雇员超过9个,为总薪酬的0.40%到3.60%(准确的费率取决于商业部门)。实践中外国雇主统一适用1.8%的税率。	雇主
劳动基金	薪酬总额的2.45%	雇主
员工受保障福利基金	薪酬总额的0.10%	雇主

健康险的每月保险费率是应纳税总额的9%。在强制参保情况下,应纳税总额等于个人总收入减去社保金雇员缴纳部分。在自愿参保情况下,应纳税总额由被保险人申报但不得低于企业部门前一个季度公布的平均薪酬(每个季度都会公布平均薪酬)。健康险的保险费可以从波兰个人应纳税所得额中扣除。但是,扣除额限于应纳税总额的7.75%。

## 2.6.8 继承、遗产和赠与税<sup>[48]</sup> (Succession Tax, Legacy Tax and Gift Tax)

### 2.6.8.1 概述

在波兰,当位于波兰境内的财产和财产权在发生继承时转让给继承人,或是由财产所有人作为礼物赠与给他人,需按照财产或财产权的价值缴纳继承税和赠与税。对于位于波兰境外的财产和财产权,如果被继承人或接受赠与人在继承人去世时或签订赠与合同时,是波兰国民或波兰的长久居民,也需在波兰缴纳继承税和赠与税。如果取得财产或财产权的继承人和受赠人是并不持有波兰公民身份的非居民,且赠与人并非波兰居民,也没有波兰公民身份,即便被继承或赠

与的动产和财产权位于波兰境内，该非居民也无需缴纳继承税和赠与税。

赠与税由赠与人支付，继承税由继承人支付。应纳税额为发生应税时点，即被继承人或接受赠与人接受继承或赠与时，赠与或继承之财产或财产权的公平市场价值，减去相关财产或财产权的债务或负担后的净值。税收基于与死者或赠与人之间的关系亲疏而有所不同。当继承人或接受赠与人在过去五年内从同一人多次取得财产或财产所有权，在计算赠与税和继承税时应当将各项财产的总额相加，并减去已支付的税额。

#### 2.6.8.2 税收优惠

在以下两种情况下，可免征赠与税和继承税：（1）如果转让人/赠与人最亲近的家庭成员（比如配偶，子女，父母，继父母，兄弟，姐妹，不包括女婿、媳妇和岳父母）履行了波兰《赠与和继承税法》中的报告义务，通过继承和赠与取得财产和财产权，可申请免税；（2）取得农场（不包括建筑物）。

#### 2.6.9 银行税<sup>[48]</sup>（Bank Levy）

自2016年2月1日起，波兰引入了针对特定金融机构征收的新税种，即银行税，需缴纳该税收的金融机构包括：（1）国内银行、外国银行分支机构、信贷机构的分支机构，信贷社；（2）保险公司、再保险公司、国际保险公司和国际再保险公司的分支机构、国际保险公司和国际再保险公司的主要分支机构；（3）《客户信用法案》中的贷款机构。

银行税的税率为每年0.44%（每月0.0366%），税基为纳税人的资产减去：（1）对于银行，40亿兹罗提；（2）对于保险公司和再保险公司，20亿兹罗提；（3）对于贷款机构，2亿兹罗提。对于（再）保险公司和贷款机构，税基为资本集团企业的合并资产。

## 2.6.10 零售税<sup>[48]</sup> (Sales Tax)

### 2.6.10.1 概述

2016年9月1日，波兰《零售税法案》（2016年7月6日颁布）开始实施。根据《零售税法案》，零售商就其零售销售取得的收入纳税，即将货物销售给客户取得的所得，电子商务的销售目前还不适用此税。此外，与零售业务有关的服务取得的收入也应缴纳零售税，除非与零售业务有关的服务与销售商品分开记账。

零售税的征税对象是企业取得的营业额中超出1700万兹罗提的部分，该法案引入了两档税率：对于特定月份中未超出1.7亿兹罗提的营业额，适用0.8%的税率，对于超出1.7亿兹罗提的营业额部分，适用1.4%的税率。零售商有义务提交纳税申报表，并按月计算和支付零售税税金。然而，如果企业取得的营业额未超出1700万兹罗提，则零售商不需要提交纳税申报表。

《零售税法案》颁布后不久，因欧盟针对波兰零售部门展开的深入调查，该法案暂停实施。欧盟发布禁令，要求波兰在欧盟作出评估前暂停适用该税种。欧盟委员会主要的担心是，基于营业额适用的累进税率使得取得低营业额的企业处于选择性的竞争优势，违反了欧盟内关于限制给予国家补助的规定，这种累进税率的规定使得取得低营业额的企业亦或不必缴纳零售税，或者适用比取得高营业额的企业之平均税率低得多的税率。基于欧盟委员会在2017年6月30日做出的裁决（NO.2018/160号），波兰零售税被认定违反了《欧洲联盟运作条约》第108条第（3）款，构成了“国家补贴”<sup>[49]</sup>。2017年11月15日，波兰总统签署了一项法案，将零售税的适用推迟到2019年1月1日<sup>[50]</sup>。因此，在2016年至2018年度，零售税暂停实施。

### 2.6.10.2 税收优惠

《零售税法案》列举了若干免税项目，其中包括：能源、水、天然气和通过管道设施制造提供给消费者的热能；提供指定用来加热燃油的燃料；及提供药品、特定的营养品和受补助或部分退款的医疗产品。

### 2.6.11 特定矿产的开采税<sup>[51]</sup> (Mineral Extraction Tax)

波兰开征矿产开采税是基于2012年3月2日实施的《矿物开采税法》，并从2012年4月18日起开始征收。该税种为全国性税种，由国家税务部门征收。起初，矿产开采税仅适用于开采铜矿和银矿，从2016年1月1日起，从事开采天然气和原油的公司也适用矿产开采税。对于天然气和原油，矿产开采税从2020年1月1日起开始征收，但从2016年初开始，纳税人有义务履行测量和记账的义务，以及和税收申报相关的义务。

矿产开采税的课税对象为开采铜矿、银矿、天然气和原油。纳税人为根据2011年6月9日的《地质和矿藏法》获得在商业活动过程中开采铜、银、天然气或原油之特许权的合伙企业的自然人、法人或非法人组织性团体（包括合伙企业）。

对于从事开采铜矿和银矿的公司而言，纳税义务始于开采铜矿时生产精矿的日期。如果纳税人没有从开采铜矿时生产精矿，纳税义务始于开采铜矿之日。税基的确定是基于所开采的萃取物（矿产）中所包含的铜和银的数量，每公斤银和每吨铜分别适用不同的税率，税率根据伦敦证券交易市场上铜和银的每月平均市值来计算。

对于从事开采天然气或原油的公司而言，纳税义务始于天然气或原油被引入传送网或分配网之时，或是装载到其他的运输方式上之时。税基是基于所开采的天然气或原油的价值进行确定。天然气的平均价格是每月根据波兰能源交易机构的日均市场价格进行确定。原油的平均价格是每月根据石油出口国组织设定的日均价和美元对波兰兹罗提的平均汇率来确定的。天然气或原油适用不同的税率，其税率等级取决于可开采量，常规矿床气税率为3%，油为6%。海洋矿床气为1.5%，石油为3%。从低生产率的井中开采的天然气和原油可享受免税。

### 2.6.12 车辆税<sup>[52]</sup> (Vehicle Tax)

车辆所有人要为其所拥有的车辆每年缴纳车辆税。2017年，商用车的车辆税降低，尤其是重型的商用车。目前，各类车辆适用的税额如下：

- 各类商业用车的税额分别为：3.5 到 5.5 吨之间的汽车为 804.30 兹罗提/辆；5.5 到 9 吨间的汽车为 1341.76 兹罗提/辆；超过 9 吨的汽车为 1610.10 兹罗提/辆。
- 36 吨以上的拖拉机，税额为 1878.43 兹罗提/辆；36 吨以下的拖拉机，税额为 2374.85 兹罗提/辆。
- 不超过 22 座的公交车，税额为 1901.24 兹罗提/辆；超过 22 座的公交车，税额为 2403.69 兹罗提/辆。

#### 2.6.13 农业税<sup>[53]</sup> (Agriculture Tax)

农业税按公顷核算，兼顾土地等级。1公顷一级农用地一个税务年度按1.95公顷标准折算。目前对1公顷土地的农业税按上一年度前三季度2.5公顷黑麦平均收购价核算。最低等级的土地免征农业税。山区可获得1-15年减免征收农业税待遇。

#### 2.6.14 吨位税<sup>[54]</sup> (Tonnage Tax)

《吨位税法》于2007年1月1日生效。但是，鉴于欧洲委员会曾对该制度是否遵守欧盟对海运的国家援助之相关指南展开调查，并批准了该制度，波兰的船舶吨位税于2011年1月1日开征。

对于居住在波兰或欧洲经济区其他国家的公司，通过船舶进行国际运输的商业航运活动，若其船舶总容量超过100吨，可以选择缴纳吨位税而不是所得税。符合条件的企业必须在适用吨位税第一个纳税年度的1月20日，通知相关税务机关其适用船舶吨税的选择。如果是在纳税年度期间开始航运活动，通知可以延长到活动开始之日的前一天。企业一旦选择适用吨位税，一般不能在十年内退出这一制度。合格的“航运活动”包括运输服务（货物和乘客）、海上救援服务和海底下潜和牵引服务。

吨位税应按船舶净吨位支付。税基是参照企业经营的合格船舶运营取得的每日利润乘以船舶在特定月份的营业日数计算的。每日利润按照以下表格用船舶的日费率乘以净吨位计算。（表27）吨位税率为19%。应缴纳吨位税部分收入不能和企业其他收入相混合。

表27 费率标准

船舶净吨数 (NT)			日费率 (NT)
达到		1000	每100吨0.5欧元
1001	—	10000	超过1000吨每100吨0.35欧元
10001	—	25000	超过1000吨每100吨0.2欧元
超过		25000	超过25000吨每100吨0.1欧元



## 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

2017年3月1日,波兰《国家财政管理法案》(National Fiscal Administration, Krajowa Administracja Skarbowa, NFA)正式生效,带来了波兰财政管理体系的一场重大变革<sup>[22]</sup>。从名称可以看出,该法案所涉及的征管不仅仅只是税收,而是涵盖了三个原本独立的部门:税收征管部门,海关和税务稽查部门。这有助于避免不同部门之间的权限重叠和冲突。这一法案的出台不仅仅对纳税人产生了深远的影响,而且也影响着征管部门工作人员的权限<sup>[23]</sup>。

《国家财政管理法案》带来了波兰财政管理体制的重构,废除并取代了以下法案:1996年6月26日实施的《税务局和税务厅的法案》、2009年8月27日实施的《海关服务法案》、2015年7月10日实施的《税收征管法案》以及1991年9月28日实施的《财政控制法案》。它将原本由不同机构行使的税务管理、海关管理以及财政控制之权限进行整合。这一制度设计的初衷是为了提高税收征管效率,有效提升打击税务和关税欺诈,提高纳税人的税务遵从度,并通过更好的信息流动和管理,及数据搜集和分析,为纳税人提供更优质的服务。尤其值得关注的变化是创设了海关财政办公室(customs-fiscal office),专门负责涉及严重税务欺诈的海关和财政控制。该机构的调查可以在全国范围内进行,不再受到某一特定办事处区域范围的限制。

波兰现行的财政管理体系如图3.1所示,经整合后的国家财政管理部门(NFA)包含以下单位:(1)财政管理办公室(16);(2)税务署(400);(3)海关署以及远程海关财政署(16个海关署、45个派出机构及143个海关分支机构)。根据《国家财政管理法案》第2条,NFA的职能包括实施海关政策、反洗钱,打击财政犯罪,在外汇法领域管理居民和非居民,对税务欺诈者提起诉讼。

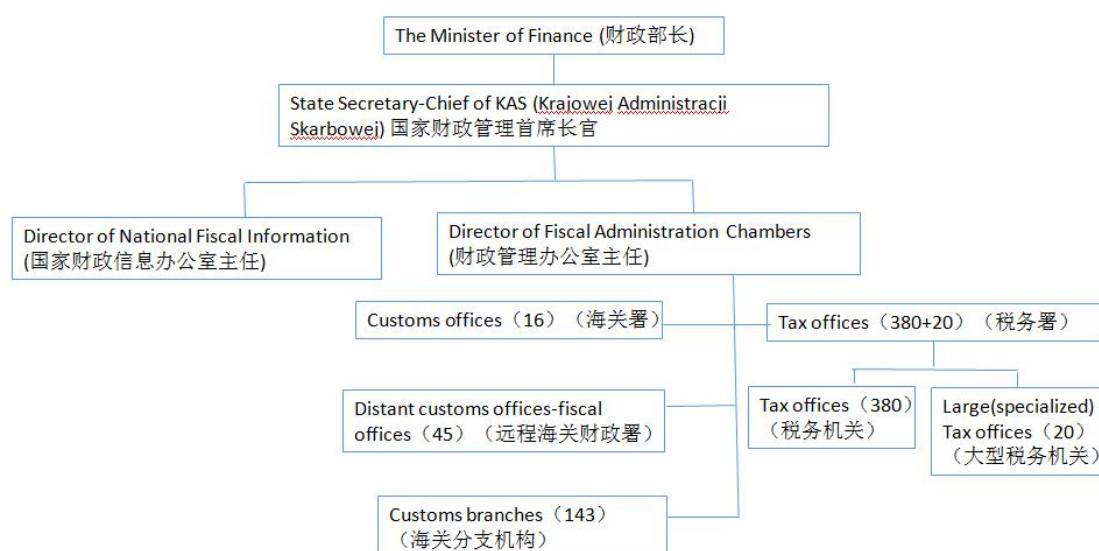


图3.1 财政管理体制

NFA统一向财政部部长负责，接受KAS（由财政部副部长担任）的领导（见图3.1）。财政管理办公室主任对税务署负责人以及海关财政署负责人履行职责进行监督，税务署负责人以及海关财政署负责人负责征收税款、关税、费用以及单行条例规定的其他应收款，并为纳税人提供服务和支持。

基于对他国最佳实践的借鉴，为了向大型纳税人提供更好的税务管理和服 务，2018年初，波兰财政部在第四Mazovian税务局下设一家独立的税务办公室（Czwarty Mazowiecki Urząd Skarbowy），专门负责大型纳税人的税务服务和纳税合规问题。2019年，还计划成立一家管理重要纳税人的中心（Centrum Obsługi Kluczowych Podmiotów, COKP），初期该中心将覆盖大约600家年净收入超过2亿欧元的公司，后期将逐步扩大至包括年收入超过5000万欧元的3000多家公司<sup>[55]</sup>。

### 3.1.2 税务管理机构职责

#### 3.1.2.1 财政部长

财政部长的职责包括制定波兰的财政预算，草拟税法，组织征税和其他预算的应收账款，并对全国的税务问题进行一般性监督。财政部长可以免除特定类型纳税人缴纳税款的义务。

### 3.1.2.2 国家财政管理首席长官

国家财政管理部门的负责人为国家财政管理首席长官，由财政副部长担任。

### 3.1.2.3 国家财政信息办公室主任

国家财政信息办公室主任的职责规定在《国家财政管理法案》第22条。该条规定了国家财政信息办公室负责提供统一和普遍可用的税务和海关信息，包括处理和披露此类信息；处理个案税法的解释问题（税收裁定）；在税法和关税领域开展信息和教育活动；识别可能影响税务和海关正确履职的潜在危害以及履行单行法规列明的其他职责。值得一提的是，自2017年3月1日之后，关于个案中税法解释的权限从原先五个指定的税务署主任收归到国家财政信息办公室主任，纳税人对个案做出裁定的请求可以提交给国家财政信息办公室主任。

### 3.1.2.4 国家财政管理办公室主任

国家财政管理办公室主任接管了前税务厅的任务，其管辖范围与前税务厅保持一致。目前的财政管理办公室主任负责监督税务署负责人和海关署负责人的职务活动；审查对税务署和海关署作出决定不服而提起上诉的案件；管辖由单行法规列明的由其负责的一审行政案件；负责税务系统内部风险管理，包括识别可能影响税务义务的适当履行的风险领域以及履行单行法规规定的其他职责<sup>[56]</sup>。

### 3.1.2.5 税务署负责人

《国家财政管理法案》的实施并没有改变税务署负责人的职责，税务署将按照以往的方式行事，其上级机构和管辖范围都不会改变。只是他们执行任务的范围会稍微改变。税务署负责纳税登记和纳税申报；确定和征收税款与非税预算应收账款（以及根据单独条款规定到期的其他应收款，但由其他机构确定和收集的税款和预算应收账款除外）；在国家预算和地方社区预算之间分配和转移预算收入；支持纳税人履行其纳税义务；同时在履行法定职责所需的范围内与国家刑事信息中心合作等。

### 3.1.2.6 财政署官员

根据《国家财政管理法案》，财政署官员的职权包括：请求获得与调查主体相关的文件、书籍和文档；请求获取保密文件；进入受控纳税人的场所，并作停留；请求他人基于税务稽查的目的识别其身份；对场所进行搜查；要求基于控制的目的，获取货物、运输工具、通讯手段和技术设备以及开展审前程序等。

### 3.1.2.7 海关署

海关署的职能主要包括关税的征收管理、确定关税税额以及费用，并将货物置于海关手续之下。

## 3.2 居民纳税人税收征收管理

### 3.2.1 税务登记

#### 3.2.1.1 增值税的税务登记

##### （1）税务登记的时间和负责机构

单位纳税人进行税务登记的时间，须在第一次开展应税活动之前。根据2017年1月1日起实施的新规则，税务登记的时间应在对增值税登记文件的日期进行确认之后。

负责增值税税务登记的机关为纳税人的注册成立地或居住所在地的税务机关；对于在波兰没有开展商业活动并且没有固定营业场所的非居民企业，或是不能确定登记主管部门时，主管税务局是位于华沙的第二税务局（Warszawa-Srodmiescie）。对于在波兰没有开展商业活动但有固定营业场所的非居民企业，主管税务局是适合固定营业场所申报的税务机关<sup>[39]</sup>。所有计划在波兰从事经营活动的公司向相应的当地税务局登记后，会得到一个10位数的增值税纳税识别号（NIP）

<sup>[57]</sup>。

##### （2）增值税的税务登记主体

需要进行增值税纳税登记的主体包括：①构成实体的企业在过去纳税年度内，提供应税（包括零税率）货物或服务的年营业额超过200000兹罗提；②如果构成实体的企业是在当年开始从事增值税业务

活动的，其营业额在这一年中超过200000兹罗提的；③未在波兰进行增值税注册的企业，将货物从另一个欧盟成员国出售并交付给波兰的客户，而这些客户也没有进行增值税注册；④提供不动产；⑤专门从事资产处置业务的清算人和接收人；⑥开展业务，或未开展业务但进行资产处置业务的清算人和接收人。

如果构成实体的企业纳税人的年营业额低于200000兹罗提，那么纳税人可以自行选择注册增值税。如果企业的年营业额低于50000兹罗提，则不需要进行增值税的税务登记。当享受免税的实体开始从事应税销售、丧失免税权或放弃免税，则应提交申请进行纳税登记。若增值税登记文件中提供的数据不正确、或实体不存在或无法成立，税务机关负责人有权拒绝其进行增值税纳税登记。

### （3）税务登记需提交的文件

在波兰进行增值税登记需要提交的文件包括：①公司的原始契约（波兰语版）；②公司所在国的公司注册原始和实际摘录（波兰语版），以确认此公司存在；③为增值税目的确认公司注册的原件（波兰语版）；④与波兰银行的协议，确认该公司已开设银行账户；⑤与波兰会计师事务所达成的协议；⑥由法庭登记处所出示的获授权人发出的授权书；⑦170兹罗提的印花税；⑧VAT R表格；⑨NIP-2表格。

### （4）变更和注销登记

如果注册登记中包含的数据发生变化，纳税人应当在发生变更之日起7日内通知税务局局长。

注销登记规定在《商品和服务税法》第96条，包括下列几种情形：①注册为增值税纳税人的纳税人不再进行应税活动，应当通知税务局局长发生的事宜。该通知构成税务局局长将纳税人从登记册中移除且不再作为增值税纳税人的依据。②在发生因纳税人死亡而停止活动的情况下，由其法定继承人提出。③由于发生①和②的情况而停止从事应税活动，即使纳税人未能提交通知，税务局局长仍然可以将该纳税人从登记册中移除。④在发生纳税人不存在或税务机关无法与纳税人及其代理人取得联系的情况，税务局局长可以将该纳税人从登记册中删除而无须通知纳税人。

自2017年1月1日起,存在以下情况之一的,税务机关可以不经通知进行实体的注销登记:①纳税人提交的增值税登记表含有不真实的信息;②纳税人或者纳税人代理人收到通知不作回应的;③至少连续6个月暂停业务活动;④6个月或两个季度内未能提交增值税报税单;⑤6个月或两个季度内提交零增值税报税单,除非纳税人可以证明这是由于其经济活动的性质造成的;⑥签发空头或空白发票,即发票上含有未发生的交易,除非纳税人可以证明签发此类发票是基于非恶意的错误。

2018年1月13日,波兰增值税法修订案生效,根据修订后的《商品和服务税法》第96b条,国家税务总局将记录未注册为纳税人的实体信息,被记录在案的实体类型包括三类,即尚未注册(已被拒绝注册)的实体、已被注销的实体以及其注册已恢复的实体。该记录有助于纳税人找到有关其他纳税人登记的基本数据。记录的信息包括:公司或个人企业家的名称、增值税识别号码、REGON或PESEL号码、国家法院登记处的注册号码、经济活动所在地、代表纳税人的人名以及身份证明号码和其他基本信息。该记录还将提供纳税人未注册、撤销注册或恢复实体注册的原因。该记录信息可在网上公开获取<sup>[58]</sup>。

### 3.2.1.2 所得税的税务登记

单位纳税人进行税务登记的时间,不得迟于第一次纳税申报或第一次缴纳税款或预缴税款的申报期限。对于在国家法院登记处(KRS)注册的纳税人,由KRS负责提交税务登记表。登记机关是与企业所得税相关的税务办公室。对于适用企业所得税的主体,应提交NIP-2登记表;对于适用个人所得税的主体,应提交NIP-7登记表。所得税纳税人将取得一个11位数的所得税纳税识别号<sup>[59]</sup>。

### 3.2.2 账簿凭证管理制度

#### 3.2.2.1 账簿设置要求和账簿凭证的保存要求<sup>[60]</sup>

根据《税收征管法案》(The Tax Ordinance Act, Ordynacja Podatkowa)第86条规定,含有税务信息的记录和文件应当保存到与文件相关的税务责任时效结束后,此处“记录和文件”的范围包括发

票、协议和声明等，而时效是指应支付税款的纳税年度末起五年的时间。举例而言，2015年产生的税款应在2016年3月31日之前支付，五年的时效期意味着到2021年12月31日截止。与可折旧资产相关的文件应保留到最后一次折旧扣除完成的年度起计算的时效。根据《会计法》规定，纳税人的会计账簿应采用波兰语记录，并以兹罗提作为货币单位，以外币计量的收入和债务应统一转化为兹罗提。会计账簿的保管期限为相关会计年度结束后的五年，财务报告应永久保留。

根据《商品与服务税法案》第11节第2章的规定，增值税的应纳税人必须如实并完整地保存所有可能影响增值税纳税义务的交易记录，其中第109条详细规定了纳税人保留的进项和销项记录中应包含的内容，包括发票、与发票相对应并记录进项税数额以及供应商增值税号码的采购记录，以及相应的销售记录。纳税人无需通知税务机关记录保存的形式，但须准备好应对税务机关在增值税审计中的核查以及关于记录正确性的询问。应纳税人必须在纳税的会计年度结束后五年内保留与其经营活动相关的所有账簿、记录和文件。然而，对于涉及产权交易和B2C电商服务的应纳税人，保留记录的时间应为十年。

### 3.2.2.2 会计制度简介<sup>[57]</sup>

波兰的会计法规以1994年12月29日的《会计法》及其后的修订案为主体，作为波兰境内企业进行会计建账的法律基础。2000年经修订的波兰《会计法》引入了国际会计标准，其中许多条例和规定都直接移植该标准。此外，为适应全球化的要求，在波兰政府允许将《国际财务报告准则》用作官方会计报告准则。

自2005年1月1日起，在华沙证券交易所上市的所有公司必须根据《国际财务报告准则》编制合并财务报表。所有会计文件、记录和报告必须使用波兰语，并以兹罗提作为计价标准。公司必须依据《会计法》规定的会计准则，以确保其经济和财务状况及其财务结果的真实性和陈述的公正性。企业的活动（包括业务交易）应根据业务性质输入会计分类账，并在财务报表中披露。

完整的年度财务报表包括资产负债表、损益表和附注，以及补充信息和解释。在特定年度被审计的公司还应提供反映公司股本变动的

说明以及现金流量表。除了年度财务报表之外，企业管理层必须准备一份关于公司活动的报告，包括公司活动的重要事件，公司的预期发展和研发领域的主要成就，以及公司的财务现状和预测。

财务报表的审计是根据国家法定审计师协会颁布的《法定审计师准则》进行，并遵守波兰现行的法律条款。

### 3.2.2.3 发票等合法票据管理

#### （1）一般性规定

根据《税收征管法案》第87条，除非法律另有规定，从事经济活动的纳税人基于买方或客户的要求，有义务出具票据，确认所出售的货物或提供的服务。开具票据的时间，应在提供服务或者出售货物之日起七日内。如果买方或客户是在服务提供或货物发出之后才提出关于开具票据的请求，则纳税人应自提交请求之日起七日内出具。如果买方或客户在服务提供或货物发出之后的三个月内并未要求开具票据的，则纳税人无义务开具票据。开具票据的义务不适用于出售初级农产品和动物的农民，除非该农产品或动物的销售发生在农场或养殖地外专门的销售场所。

《税收征管法案》第88条对票据的保存作了规定，该条款要求开出票据的纳税人对票据按顺序进行编号，并保留这些票据的副本，直到纳税义务期限终止。在波兰，合法票据包括原始销售和购买发票、信用票据副本、结算凭证、借记票据、输入和输出记录等。

#### （2）增值税发票

根据《商品与服务税法案》第106条(a)款-(q)款的规定，当纳税义务人向另一方纳税义务人提供应税货物或服务；或者向位于另一方成员国的人提供应税货物或服务，且该客户在反向征收机制下需缴纳增值税，则作为提供方的纳税义务人，有义务向另一方提供《商品与服务税法案》规定的发票。如果服务或货物的接收方是非应纳税人，除非该非应纳税人要求，否则不需要开具增值税发票。对于免于缴纳增值税的交易，也无需提供发票。

发票可以在供货或收到预付款之前30天开具，但不得迟于提供货物、服务或收到预付款之日起的第15天。买方要求发出发票的请求应



在提供货物或服务的月份或收到预付款后的3个月内提出。如果请求是在提供货物或服务的月份末提出的，发票应在提供货物或服务月份后一个月的第15天内发出。

在波兰，整体而言，增值税发票分为普通发票、简易发票和集体发票，既可以是纸面版，也可以是电子版。增值税发票的种类很多，包括：①与国内货物和服务供应，共同体内供应、出口，向波兰境外提供货物和服务有关的销售发票；②销售总额低于450兹罗提或100欧元的简易销售发票；③统一农民发票；④纳税人使用现金会计系统（metoda kasowa）开具的发票；⑤更正发票，包括所有类型的信用卡和借记卡；⑥简化的更正发票（记录供应商为实现例如约定的营业额而给出的现金红利的信用票据）。当原始发票丢失、销毁等时，卖方应买方要求发出的销售发票和更正发票的复印件；⑦更正票据（被视为买方准备发票的文件，以纠正与金额，数量等无关并且不影响增值税金额的各类错误）；⑧其他文件，如行程超过50公里的火车票，公共汽车票，飞机票和海运票（包含供应商的增值税号码，总额和增值税金额等细节），高速路的现金收据（包含供应商的增值税号码，总金额和增值税金额等细节）。

增值税发票上通常须载明的信息包括：①供应商信息，包括供应商的全称和经营地址、货物或服务供应商的纳税识别号、供应商税务代理（如有的话）的全称和经营地址；②客户信息，包括客户的全称和经营地址、客户纳税识别号（在欧盟内，则需提供欧盟增值税号）；③交易信息，包括发票序列号、发票开具日期、交货或提供服务以及预付款发生日（若预付款发生日与发票开具日非同一天）、商品或服务名称、商品数量或服务性质、不含税单价、增值税税率、含税总金额、增值税金额，若使用免税则需提供引述的具体税务法律法规条文。

对于提供的商品和服务价值不超过450兹罗提或100欧元的交易，可使用增值税简易发票，简易发票应包含的主要内容有：发票开具日期；发票序列号；增值税纳税人全称、地址和纳税人识别号；采购方纳税人识别号；交货或提供服务以及预付款发生日期（若预付款发生日与发票开具日非同一天）；商品或服务名称；发生退款的数量；交

易金额总量。

增值税发票可以使用欧元或是外国币种，但必须同时标明以兹罗提为计量单位的数额，以显示相应货物和服务的总净值。外币金额应使用波兰国家银行或欧洲中央银行公布的平均汇率折算为兹罗提，采用产生纳税义务之日前的最后一个工作日为计算时点。如果在可结算事件之前开具发票，应使用波兰国家银行或欧洲中央银行在发票日期前最后一个工作日公布的平均汇率来计算以兹罗提为计量单位的数额。当使用欧洲中央银行的汇率时，非欧元货币必须通过欧元兑换。

如果在开具发票后，发现价格有误或是服务或商品的对价增加，纳税人应开具另一张发票，称为更正发票。如果对价减少，则必须开具信用票据（credit note）。更正发票和信用票据上应包含的内容有：发行的序号和日期；更正发票所涉及的发票中所含的数据，即卖方和买方的名称，增值税登记号，发行日期，销售日期，要更正的发票号，并说明更正的原因。

根据《商品和服务税法》第112条的规定，纳税人负有义务保存发票、更正发票及其复印件，以便税务机关在特定期间内进行审计。在实践中，发票的保存期限为6年。保存的方式可以多样化，以确保发票来源的真实性（能识别开票人或是供应商的身份），在相应时效结束前发票内容的完整性和可读性；相关的文件易于访问和查找，税务机关可以毫不迟延地获取发票信息。

### （3）增值税分割付款制度与特殊增值税账户<sup>[61][62]</sup>

波兰将于2018年7月1日开始实施增值税的分割付款制度。所谓分割付款制度，是波兰银行和其他金融机构除客户开设的普通账户之外，会自动为每笔交易设立增值税账户，并通过IT技术允许客户使用上述两个账户进行分割支付。不管银行或其他金融机构与账户持有人之间是否有任何合同约定，这个特殊账户都必须是开放的，但客户可自由选择是否采用分割付款制度。换言之，客户向供应商付款有两种选择：其一，不使用分割付款机制，将支付总额转入普通银行账户；其二，选择分割付款机制，将净发票金额（即不含增值税）和增值税额分别转入普通账户和增值税账户中。增值税专用账户中的资金应专

用于与增值税相关的使用用途，如与其他增值税账户的合并、向供应商支付增值税、向税务机关缴纳增值税及附加纳税义务。应当注意，该机制将适用于以波兰兹罗提进行的付款。公司纳税人可以向税务机关申请将增值税账户中的款项转入普通账户中，税务机关将有60天的时间决定是否准许该项申请。

### 3.2.3 纳税申报

#### 3.2.3.1 纳税申报一般规定

《税收征管法案》第80条以及第81条分别规定了纳税申报表的签署和调整事宜。根据第80a条规定，纳税申报表（包括以电子方式提交）可以由纳税人的律师、税收汇款人或税务征管人员签署。根据第81条规定，纳税人、税收汇款人以及税务征管人员可以对已经提交的纳税申报表进行调整，即便是在税务检查和税务诉讼（确定纳税义务金额的决定并不包括在内）结束后，仍可对纳税申报表做出调整。

2014年9月26日，波兰议会通过了关于修订《个人所得税法》以及其他法案的一项法案。根据这一法案，从2015年1月1日开始，纳税人在进行企业所得税和个人所得税的申报时，除了个别例外情形，只能以电子格式进行纳税申报。如果纳税人以不适当的形式（如纸质形式）提交申报表、税务信息和年度报税表，将被视为无效的纳税申报，视为该文档从未提交过。在纳税申报表中，纳税人和税收汇款人应使用“电子签名”<sup>[63]</sup>。

#### 3.2.3.2 企业所得税

##### （1）申报要求

根据《企业所得税法》第27条第1款，企业可以委托会计师或企业自聘会计制作企业资产负债表、损益表、企业现金流量表等财务报表，并根据企业实际收入和开支情况填写税务部门统一格式的税务申报表报送所在地税务部门审核，确认无误后，企业按核准数据缴纳税款。年度企业所得税申报表的提交截止日期为税务年度结束后的三个月内。其中，税务年度与日历年度相同，除非公司章程另有规定，并

应报告税务局。如果公司在日历年下半年成立并选择日历年为标准税务年度，公司可选择将第一个纳税年度延长到18个月。

依据《企业所得税法》第27条第2款，被要求编制财务报表的纳税人应当在年度财务报表被批准之日起十日内，将该报表提交给税务机关，并附上有资质审查该报表的机构之意见和报告。企业纳税人还应当附上批准财务报表的股东大会决议的副本。

一般而言，纳税申报表及相关涉税资料由公司的董事会成员或授权代表签署即可。如果税务机关对签字人的权限存在质疑，可以要求由法院提供董事会成员名单进行确认或出具授权委托书证明。

在满足特定要求的前提下，一组波兰公司也可以建立一个“税务资本组”（Tax Capital Group, TCG），基于企业所得税的目的，该TCG将被视为单一的纳税主体，各成员的税务结果将合并到TCG的税务结果中。基于其他税收的目的，TCG内部的公司仍分别作为独立的纳税人。组成TCG的条件如下：①税务资本组内的所有公司必须是在波兰注册办事处的有限责任公司或股份公司；②参与TCG的公司的平均股本至少为100万兹罗提；③建立TCG的协议最短期限为三年，并由主管税务机关进行登记；④组成TCG的公司与非TCG成员的关联方进行交易时并不背离“正常交易原则”；⑤TCG保持3%的税收利润率<sup>[57]</sup>。

## （2）税款缴纳

关于税款缴纳，主要规定在《企业所得税法》第六章。根据第25条的规定，企业纳税人应按月预缴所得税，将纳税年度初期取得所得的应缴所得税与随后月份中累计金额之间的差额汇至税务局的指定账户，经税务部门核准，企业可以采用银行转账或者邮局汇款方式支付。每月预缴税款的缴纳应在下一个月的20日前，年度税款的缴纳应在纳税年度后的次年的第三个月末之前，如果多缴的税款不能折抵拖欠的税款，多缴的税（加上利息）应当在作出决定之日起30天内退还。

从事经营活动的纳税人在第一个纳税年度，以及小型企业，可以选择按季度预缴企业所得税，预缴税的金额为纳税年度初企业取得所得的应纳税额与随后季度预缴税的累计数额之间的差额。所谓的“小型企业”是指年度的总销售额（含增值税）不超过120万欧元（2018

年合计517.6万兹罗提)的企业。选择按季度预缴税款的纳税人,应在不迟于纳税年度的第二个月20日以书面方式通知相关税务机关负责人。一旦纳税人通知税务机关所选择的方法,应在整个纳税年度适用该方法。

根据《企业所得税法》第25条第5款,纳税人以书面方式通知税务机关其已停止了商业活动,或者该纳税人已进入清算并且不再取得第17条中所规定的所得,以及发生第17条中所规定的费用,那么该纳税人从提交声明之日起可以不必承担预缴所得税的义务。

根据《企业所得税法》第25条第6款,纳税人可以选择以简化形式按月预缴所得税,缴付的金额为上一个纳税年度的纳税申报中所反映的应纳税额的1/12。如果在之前的纳税申报中并未反映应纳税额,则无法采用简化形式预缴所得税。此外,以简化形式预缴税款的方式不适用于在纳税年度前一年或纳税年度当年首次开始相关应税活动的纳税人。

《企业所得税法》第25条第9款规定,如果纳税人对纳税申报表进行了更正,导致以简化形式预缴税款的基数发生变动,则这些预缴税款的数额分以下两种情形进行调整:①如果纳税人在上一纳税年度终了之前向税务机关提交了更正的纳税申报表,按照计税基数的变动比例增减预缴税款数额;②如果纳税人在纳税年度当年向税务机关提交了更正的纳税申报表,应当自提交更正纳税申报表之后的月份开始调整预缴税款的数额,预缴税款的数额变动与计算基数的数额变动成正比。

对于在注册办事处以外的地区当局的管辖范围内设有常设机构(分支机构)的纳税人,根据《企业所得税法》第28条,应当在规定的期限内缴纳月度预付款或季度预付款,并附上纳税申报表和根据法规编制的信息,用以确定该实体在企业所得税中的贡献及可归于其的相应收入。

### (3) 代扣代缴

扣缴人的义务规定在《企业所得税法》第26条。根据该条款的规定,法人、不构成法人的组织实体以及作为商业实体的自然人,在支

付第21条所规定的“特许权使用费”以及第22条规定的“股息”时，在支付之日负有扣缴税款的义务，除非该支付的款项构成第17条第1款规定的免税所得。

扣缴义务人在扣缴应缴纳税额的次月的前7天内，应将代扣税款转入纳税人的注册地的税务机关之账户。如果所得受益人是个人，则应在扣缴应纳税的次月的前20天内，将代扣税款转入纳税人注册地的税务机关账户。扣缴义务人应当将代扣缴的税额信息、支付的款项以及税务机关的信息告之纳税人（即取得款项的受益人）。

### 3.2.3.3 个人所得税

#### （1）申报要求

个人所得税实施双向申报制度，即一方面，雇主、银行、保险金支付机构等扣缴义务人事前须在税务局办理登记注册，并按月、季、年向税务局报送个人所得的支付情况。另一方面，取得所得个人必须在纳税年度（日历年）后下一年的4月30日之前向纳税人居住地的区域税务机关提交年度纳税申报表。纳税责任基于纳税人的自行申报。税务部门通过对扣缴义务人和取得所得个人申报的收入情况，分别进行审核，以防止纳税人不实申报。

纳税申报表必须说明所有的收入来源，列出应课税的个人所得。如果纳税人持有财务报表，财务报表必须附于年度纳税申报表上。如果纳税人未提交年度纳税申报表，税务机关有权核定应缴税款的金额。由销售证券产生的资本利得以及适用固定税率的营业收入必须填写单独的纳税申报表。适用最终预提税的利息所得不在年度纳税申报表中报告。

纳税申报表由纳税人或其代理人以电子方式提交。在纳税申报表由代理人提交的情况下，纳税人必须向税务机关提供授权委托书，证明代理人代表纳税人提交纳税申报表的权限。在产生纳税义务的日历年末之后的五年内，税务机关有权对纳税申报表进行调整，这一五年的时效在特定情况下可以被中断或暂停。

对于采用共同财产制的夫妻，如果夫妻双方均为波兰税务居民，或者是欧洲经济区或瑞士居民且年收入总额中至少75%的所得来源

于波兰，只要该夫妻整个纳税年度都保持婚姻关系，则可以选择联合报税。一旦选择联合报税，应纳税额的计算应基于夫妻双方的合并收入的一半，并乘以二。费用应当从夫妻各方的收入中分别扣除。

## （2）税款缴纳

适用累进所得税的个人或个人企业必须按月预缴所得税，并在纳税年度末进行汇算清缴。每月预缴的税款是年初取得收入的应纳税额与已支付的每月预缴税款之间的差额。每月预缴税款的缴纳应在下一个月的20日前，年度税款的缴纳应在纳税年度后的次年第四个月末之前完成。

对于取得营业收入的小型纳税人，若年度的总销售额（含增值税）不超过120万欧元（2018年合计517.6万兹罗提），可以选择采取简易的按月预缴税款方式，即缴付的金额为上一个纳税年度的纳税申报中所反映的应纳税额的1/12。

## （3）代扣代缴<sup>[57]</sup>

雇主有义务按月代扣雇员的工资薪金所得中的个人所得税，并在下个月的20日前汇到税务机关。但是，对于下列在波兰工作的外国人，可以适用特殊规则：

① 如果外国人与波兰雇主签订了雇佣合同，则雇主必须以累进个人所得税税率（不论个人是否为波兰税务居民）预扣所得税；

② 如果外国个人与外国实体签订了就业合同，并被派遣到波兰，则外国个人应自行负责波兰个人所得税法所要求的所有合规活动，无论是外国雇主还是接受该外国个人工作的波兰实体（不论该外国个人是否是波兰税务居民），均无承担关于该个人在波兰所得税项下的合规义务。个人负责按照外国就业合同取得的收入每月预缴税款，按累进个人所得税税率计算应纳税额。预缴税款的时间为取得所得次月的20日之前。如果纳税人没有PESEL识别号，他/她必须在缴纳第一笔预付款之日前向相关税务局进行登记；

③ 如果作为非居民的外国个人是波兰实体的董事会成员，则董事费将按20%的税率缴纳预缴税款，与该收入相关的个人所得税合规义务由该个人作为董事会成员的波兰实体履行。如果该外国个人是波

兰居民，该波兰实体仍将承担与董事费相关的代扣代缴义务，但须适用累进个人所得税税率。

### 3.2.3.3 增值税

#### （1）纳税申报

关于增值税的纳税申报，规定在《商品和服务税法》第99条。一般而言，纳税人应按月提交增值税的纳税申报表，提交的截止期限是报告期限结束后的次月25日，如果当日为周末或者银行不对外营业，那么申报截止日期将自动延迟到下一个工作日。对于提供TBE（电信，广播和电子）服务的纳税人，应以电子形式提交一份单独的增值税申报表，提交的截止期限是报告期限结束后的次月20日。

小企业可以按季度提交增值税申报表，并按季度进行汇算清缴。提交增值税申报表的时间不迟于每个季度终了次月的25日。对于已注册增值税的新型小型企业，在增值税注册日后的12个月结束后或是经营活动的任一月份并不提供《商品和服务税法》附件13中所列的超过5万兹罗提净值的货物，才能选择适用按季度提交增值税申报表。自2017年1月1日开始，只有作为小型企业的纳税人才能按季度提交纳税申报表。

增值税的缴纳或退税应当基于增值税申报表中的数据，除非税务机关另有说明。纳税申报表的内容应包括：内部交易或者视同内部交易的信息；交易的另一方为欧盟其他成员国纳税人，采用简易计税方式的信息；纳税人提供的反向计征的服务；使用简易计税方式的集团内部重组。

截止2016年底，增值税的纳税申报表可以纸质或电子形式准备并提交。从2017年1月1日开始，下列应纳税人负有义务以电子形式提交增值税的纳税申报表：①已登记的进行欧盟内交易的纳税人；②纳税人实施的交易受制于强制反向征收机制，如废料、可回收材料、智能手机等；③被要求就波兰所得税进行电子申报的纳税人。对于其他应纳税人，在2017年底之前仍然可以提交纸质版的增值税纳税申报表，但从2018年1月1日之后开始也必须以电子形式提交<sup>[64]</sup>。



根据《商品和服务税法》第99条7a款以及7b款，如果纳税人的商业活动根据《商业活动自由法案》(Act of 2 July 2004 on the Freedom of Business Activities) 被中止，纳税人在结算期不应被要求提交纳税申报表。但这一免于提交纳税申报表的规定并不适用于：①按照第97条登记为欧洲增值税支付方的纳税人；②在欧盟内进行货物采购的纳税人；③进行共同体内的进口服务或购买货物的纳税人；④当营业活动的中止不涵盖整个结算期的结算期间；⑤纳税人被要求对应税活动结算税款的结算期间。

## (2) 税款缴纳

纳税人在按月或按季度提交增值税申报表后，即可缴纳增值税税款，税款支付的截止日期与提交纳税申报表的日期相同。关于增值税的纳税期限，具体规定可参见《商品和服务税法》第103条。一般而言，当纳税人和实体采用按月缴纳税款，应在产生纳税义务当月的次月25日之前计算税款，并转账给税务局的银行账户。如果纳税人和实体采用按季度缴纳税款，则应在产生纳税义务的季度之次月25日之前计算税款，并转账给税务局的银行账户。如果纳税人逾期缴纳增值税税款，税务机关将按年息8%收取利息。

当进项税额大于销项税额时，纳税人可以在申报后的60天（在特定情况下为25天）内申请获得退税，或者将余额向后结转。退还现金将直接支付到应纳税人的波兰银行账户。对于在波兰注册增值税的非居民应纳税人，无法将现金返还至其外国银行账户。

## (3) 进口货物的增值税申报和缴纳

关于进口货物的税收申报和缴纳，规定在《商品和服务税法》第七章（第33条-第40条）。进口货物增值税一般由货物进口方直接向海关缴纳。若进口商委托报关代理机构进行海关清关，那么也可以由报关代理机构缴纳进口增值税。进口增值税可以在增值税纳税申报时进行抵扣。海关有义务确保进口增值税的征收，除非货物进口只是为了中转、临时储存、国内加工，或者进口货物免征进口关税。

根据第33b条，纳税人有义务在“进口报关单”中计算并列示进口货物的进口税额。进口报关单应在产生纳税义务当月的次月16日内

提交给海关负责人，但不得迟于纳税申报表的提交。货物只能在一个海关署提供或进行检验的，纳税人可以在一个月的期间内提交一份联合进口申报单。

纳税人应在海关通知应纳税额10天内缴纳已确定的税款。如果税款尚未缴纳，海关署应根据海关条例的规定确保税款缴纳。在货物按照相关规定所述的简易程序放置在本国领土内时，结算期为日历月，纳税人可以在进口这些货物所产生的纳税责任期间内，在纳税申报单内结清进口货物的应纳税额。

### 3.2.4 税务检查

#### 3.2.4.1 税务评估

根据《商品和服务税法》第11节第2章以及《税收征管法案》的条款，对于纳税人已提交的增值税纳税申报表，如果税务机关有理由质疑纳税申报表存在以下情形的，则有权对应纳税款进行评估：（1）实缴税款少于应缴税款；（2）要退还的税款差额，或要返还的进项税超过销项税的数额，大于实际上应退换的数额；（3）进项税超过销项税的余值，减少了以后期间的销项税，这一余值超过实际的数额；（4）应纳税人本应负有税收责任，且超额进项税已返还的情况下，仍处于超额进项税的地位。除了上述情况外，如果纳税人并未提交增值税申报单，也未向税务机关缴纳应纳的增值税金额，税务机关也可以进行纳税评估。在这些情形中，税务机关可以确定应纳增值税的正确税额，并计算延迟支付产生的利息<sup>[65]</sup>。

在征缴企业所得税的过程中，税务机关有权对企业纳税人自行申报的应纳税额进行确认，并发布评估决定调整应纳税额。控税和纳税评估的程序发生在税务机关发布决定之前。如果纳税人对主管机关发布的评估决定不服，可以在收到税务局的决定后14天内向税务署（税务行政机构的第二层级）提起申诉。如果纳税人不服税务署的决定，可以在收到该决定之日起30日内向地方行政法院提出起诉。纳税人对地方行政法院判决不服的，可以在收到判决书之日起30日内向最高行政法院提起上诉。最高行政法院的裁决具有终局效力。

一般来说，纳税人对税务机关的决定提起申诉或起诉不会暂停决定的执行。但是，税务机关有权（依申请或依职权）根据纳税人的重要利益或公共利益酌情暂停，或者在纳税人提供保证或者其他形式的担保的情况下，自动暂停。即便如此，纳税人可缴纳税款，以避免因拖欠税款可能产生的罚息<sup>[54]</sup>。

2017年3月13日，波兰总统签署了1258号法案，对《个人所得税法》中的纳税评估和纳税申报做出修订。根据该修订案，在特定合格纳税人提起请求后，税务机关可以对本应自行申报的纳税人进行纳税评估，“合格纳税人”包括个人纳税人、提交联合申报的纳税人，以及采用家庭单位申报的单亲父母。这些纳税人所取得的收入仅限于从雇主或社保机构取得的收入，且除了针对孩子和合格捐赠的税收减免外，不适用税收扣除。符合条件的纳税人可以通过税务机关平台上的个人账户或是银行提出申请，申请应当在纳税年度后的次年4月15日之前提交。在接到纳税人请求后的五天内，税务机关应做出纳税评估，如纳税人认同纳税评估的结果，或是在4月30日之前未发出反馈，该纳税评估结果具有终局效力。该法案于2017年3月15日通过，相关条款将适用于2016年1月1日后取得的所得<sup>[66]</sup>。

#### 3.2.4.2 税务稽查

《税收征管法案》第五章规定了“稽查活动”。根据第272条规定，税务机关开展稽查活动的目的是为了确认纳税人提交纳税申报表以及缴纳税收的及时性，证实相关文件的正确性，以及澄清案件事实并确保与文件相吻合。行使税务稽查活动的主体是负责公共财政的部长，或由负责公共财政的部长授权的税务机关，其可以就纳税人所提交的文件开展稽查活动。税务局启动税务稽查前，会事先告知纳税人。纳税人收到通知的7天后方可正式启动税务稽查，但不得晚于30天。

《税收征管法案》第274条规定，在税务稽查过程中，若发现纳税申报表包含计算错误或其他明显的错误，或者是没有按照规定的条件填写，税务机关根据错误的性质和范围，可以：（1）通过更改纳税义务金额、多缴、退税或损失，适当修正或补充纳税申报表，更改导致的金额调整不得超过1000兹罗提；（2）要求提交声明的人更正

申报表并提供必要的解释，并说明纳税申报表中所含信息引发关注的原因。

税务机关所开展的税务稽查，在频率和持续时间上有所限制。一般情况下，政府部门不能对同一纳税人同时开展两项稽查。在同一纳税年度内，税务稽查的持续时间不得超过以下上限：小微企业的税务稽查时间为12个工作日；小型企业的税务稽查时间为18个工作日；中型企业的税务稽查时间为24个工作日；大型企业的税务稽查时间为48个工作日。《税收征管法案》第274b条规定，纳税人申请退税的，税务机关有必要进行税务稽查。如果对退税合法性的税务稽查活动要求延长退税的时限，税务机关有权延长退税的时限，直到税务稽查活动结束。

根据《税收征管法案》第276条，为了核实案件的事实是否符合纳税人提交的纳税申报表和其他与住宅相关费用的文件，税务机关在征得纳税人的同意后有权检查全部或部分居住场所。税务机关的工作人员应当与纳税人协商确定稽查日期，并由纳税人签署相关确认稽查日期的文件。如果在确定的日期不方便检查住宅，税务机关有权指定新的稽查日期。检查结束后，税务机关工作人员应当编制稽查报告，并附于案件档案中。

波兰税务局每年都会公布当年的主要税务稽查任务，但这仅属于内部指引范畴，不是正式的税务文件。实务中，税务机关的稽查重点包括：（1）消费税，特别是和液体石油贸易；（2）欧盟内贸易的增值税处理；（3）国内贸易的增值税。

#### 3.2.4.3 税务审计

税务审计的内容规定在《税收征管法案》第六章（第281条-第292条）中。根据第281条的规定，由税务机关开展审计工作，被审计的对象包括纳税人、税收缴付人或者税务受控人及其法定继承人（统称“受控方”）。开展税务审计的目的是证实上述主体是否履行税法项下的法律义务。受控方有权在税务审计范围内以书面形式指定某一个人，作为其代理人，并将代理人信息告知主管所得税的税务局长、村长、城镇市长。该代理人可行使代理权的范围包括：接收启动税务审

计意向的通知；同意开始税务审计；对报告进行解释或提出反对，以及其他的审计活动。

如果一个案件已由税务机关做出最终裁定而解决，一般情况下，就不能再启动税务审计，除非是要启动程序宣告行政裁决违法或失效，变更或修订最终裁决，税务检查具有必要性。税务审计的开展必须基于税务署负责人、海关署负责人、村镇行政长官或是负责公共行政的部长以书面方式进行授权。

根据第282b条，税务机关应通知受控方启动税务审计的意图，并且须在通知发出后的至少七日之后方可启动审计，但不迟于30天内开始。如果税务机关在受控方收到通知后的七日内启动税务审计，需经得受控方的同意。如果在发出审计通知后30天内税务机关没有启动税务审计，则需再行通知才能开展税务审计。启动税务审计的意图通知书应当包含以下内容：税务机关的指定；发布的时间和地点；指示受控方；指示控制范围；指示关于提交更正纳税申报表的权利；以及被授权通知方的签名。负责公共财政的部长应当发布、制定发起税务审计意图通知书的模板。

在特定情形下，税务机关无须事先通知即可启动税务审计，例如当审计涉及（1）根据商品和服务税条款的退税依据；（2）与披露的来源无法匹配的所得，或是与无法披露来源的所得相关的课税；（3）未申报税收的经济活动；（4）基于反洗钱和资助恐怖主义的条款取得的信息而启动的审计程序。再比如，当税务机关掌握信息，确知受控方并无居住地或注册场所，将信件发送到指定地点有困难，则可以在无事先通知的情况下启动税务审计。在税务审计开始后，税务机关应告知受控方未通知启动审计意图的原因。

根据《税收征管法案》第284条，当税务审计活动是为了应对税务犯罪或轻微的税务犯罪，或取得此类犯罪的证据，在税务机关人员向受控方出示职业身份证件后，即可启动税务审计。对于未出示身份证件就启动税务审计所取得的税务文件，不得构成税务诉讼的证据。在审计程序启动后的30日内，若受控方的身份数据尚未查实，税务机关有权中止审计，直至受审计方的身份证明数据确定后再恢复审计程

序。如果从中止审计裁令发布之日起五年内，识别受控方的数据迟迟无法查实，则审计程序应当终止。审计程序应毫不拖延地完成，不迟于授权书中指定的截止日期。

税务审计活动应在受控方的注册办事处、文件保存的另一地点，以及与追查活动相关的地点进行，并在受控方的营业时间开展，相应地审计期间内的营业时间缩短。如果税务账簿存放在受控方注册办公室外，受控方应按照税务审计人员的要求，使其可以进入注册办事处或从存放处获取税务账簿。这一规定也适用于受控方在住宅内进行的经营活动。如果受控方同意，税务审计或特定审计活动也可以在税务机关的注册办事处进行。

开展税务审计人员的权限规定在第286条中，例如进入受控人的房屋、房间，或居所；要求提供某一物件以进行审计，并开展调查；要求与审计相关的文件、书籍和一切文件处于可获取状态；在审计权限范围内搜集其他必要材料；获取所搜集的证据；为了审计的目的，确认身份文件以证明个人身份；询问证人、受控方以及其他法定个人；咨询专家等。审计过程应当由审计人员记录在审计报告中，如果受控方对审计报告的结果持有异议，可以在收到报告之日起14日内提出反对意见或提供解释，并提交适当的举证动议。税务审计人员在收到异议的14日内，应通知受控方解决异议的方式。如果受控方在收到报告之日起14日内没有提出任何解释或反对意见，则认为受控方对审计结果没有异议。

### 3.2.5 税务代理

根据《商品和货物税法》第18a条，在欧盟成员国外注册成立的非居民纳税人，在波兰境内开展应税活动，必须指定一名税务代理人。在波兰之外的其他欧盟成员国注册成立的非居民纳税人，可以选择指定一名税务代理人。税务代理人可以是法人或没有法人资格的组织单位，或者是在波兰领土内拥有永久居住地的自然人。

成为税务代理人需具备以下条件：①该代理人在波兰设有业务；②在波兰登记为基于增值税目的的积极的应纳税人；③在过去的24个月内，没有犯罪记录；④在过去的24个月内，自然人是负有缴纳个

税义务的自然人，或者作为民事或商业伙伴的合伙人、管理局的成员、没有受到财政刑法典处罚的总会计师。

税务代理人应当通过书面协议指定。书面协议的内容必须包括协议各方的名称；为征收增值税或类似税额所需识别的数据；用于征收税款的相关文件的存储地址；成为代理人已具备的条件；授权范围等。税务代理人 and 应纳税人应就代理人为应纳税人利益而进行的代理活动承担连带责任。

通过代理人进行增值税登记时，纳税人登记后的前六个月内，因为任何欺诈行为导致拖欠税款的，纳税人的代理人承担连带责任（最高达50万人民币）。

### 3.2.6 法律责任

#### 3.2.6.1 违反基本规定的处罚<sup>[59]</sup>

##### （1）登记违法处罚

有义务进行登记注册而未登记注册的，处以国家最低工资20倍的处罚。在2017年，处罚金额为40000兹罗提。

##### （2）纳税申报违法处罚

遗漏或迟延进行纳税申报，或者提交的纳税申报表不正确的，自2016年1月1日起，处以不缴或者少缴税额的8%作为处罚利息。迟延缴纳税款的利息会定期变动，利息的变动取决于波兰国家银行公布的典当信贷的基本利率。计算利率的公式为：

利率（最低8%）=波兰国家银行公布的典当信贷的基本利率×200%+2个百分点

对于遗漏或迟延缴纳税款情况严重的，可能会受到刑事处罚。自2016年1月1日起，纳税人在不晚于提交初始申报表到期日的6个月内提交正确的纳税申报表，并自提交日起的7天内全额缴纳税款的，适用4%利率。

如果海关当局发现进口申报单中未能正确地显示进口货物的税额，应核定正确税额。在这种情况下，应纳税人在报关人提交正确报关申请时，不迟于提交报关单之日起6个月内，并在接到通知之日起10天内支付未缴纳的税额和利息，适用4%利率。

### （3）其他违反行为

拒绝提供信息以及类具有似阻挠行为的，其处罚与纳税申报违法处罚相一致，并处2800兹罗提的罚款。如构成税务欺诈的，在2017年，可能被处以66660兹罗提到19198080兹罗提的罚金或者被判处监禁。纳税人应当保存业务记录而未保存的，应处以日利率240倍的处罚。在2017年，处罚金额是15998.40兹罗提到6399360兹罗提不等。

#### 3.2.6.2 不履行纳税义务处罚

《税收征管法案》第五章（第51条-第52条）和第六章（第53条-第58条）分别规定了“欠缴税款”和“滞纳金和延期费用”。根据第51条和第52条的规定，所谓“欠缴税款”，是指纳税人、税收征管人或代扣代缴人未在税款缴纳期限内支付税款，也包括预缴税款。此外，欠缴税款还包括：（1）超额支付，即在纳税声明或纳税申报表中的数额不合理地高于应纳税额，税务机关已将其返还，或视其为欠缴税款或现在/未来的纳税义务；（2）纳税人不适当地收取高于应纳税款而产生的退税；（3）纳税人或税收征管人不当地收取的金额或收取高于应付税款的报酬；（4）因不适当的多付、返回的退税或与未偿还的、现在或将来的税收义务向抵扣而累积的利息。

除有豁免情形外，欠缴税款应当收取滞纳金。应缴纳滞纳金的主体包括纳税人、税收扣缴义务人、税收管理员、法定继承人或对税款欠缴负有责任的第三方。滞纳金的计算应从纳税截止日期、或纳税人或税收管理员有义务向税务机关账户支付税款的截止日期后次日起开始。在财政年度或其他结算期结束后，如果税务机关在税收征管过程中，发现纳税人尽管有义务提交实际上却未提交纳税申报表，或预缴税款的金额与纳税申报表上的金额有所不同，或未缴足或完全未缴纳预付税款，税务机关将发布决定，认定滞纳金的数额。

自2016年1月1日起，对于遗漏或迟延缴纳税款的，处以不缴或者少缴税额的8%作为滞纳金。迟延缴纳税款的利息会定期变动，并且利息取决于波兰国家银行公布的典当信贷的基本利率。计算利率的公式为：

利率（最低8%）=波兰国家银行公布的典当信贷的基本利率



×200%+2个百分点

对于遗漏或迟延缴纳税款情况严重的，可能会受到刑事处罚。如果纳税人在截止日期后六个月内更正其纳税申报表并在七天内全额支付未缴纳的纳税义务，则可能有资格受到较轻的惩罚利率（50%的标准罚款利率）。

《税收征管法案》第54条规定了若干种免于缴纳滞纳利息的情形或期间，例如：（1）如有担保资金，在担保期限内，担保债务的数额与欠缴税款相抵；（2）自第212条第1款所述截止期限届满之日起至上诉机关收到上诉当日为止；（3）自第139条第3款规定期限届满之日起至上诉机关送达决定之日，如果上诉机关的决定未在第139条第3款规定期限内发出；（4）如果根据当事一方暂停程序，则自作出暂停程序的裁定之日起至恢复暂停执行程序的决定送达当日为止；

（5）如滞纳利息不超过由“波兰邮政”联合股份公司对登记函收取的额外费用的三倍；（6）从启动税务流程当天到地方税务机关送达决定的当天，如果税务机关的决定在启动税务流程开始后三个月内没有送达。

根据《税收征管法案》第57条，基于纳税人的要求，税务机关可以纳税人的重要利益或公共利益为由，决定延长纳税期限或分期缴纳税款，或对拖欠税款产生的滞纳利息推迟纳税或分期纳税。在税务机关做出上述决定时，应对税额或欠缴税款设置延期费用（extension fee）。延期费用的利率为滞纳利息利率的50%。如果税务机关做出上述延期缴纳或分期缴纳的决定，是基于自然灾害或个人不幸，则不适用延期费用。

### 3.2.6.3 其他处罚

最新修订的《刑法典》对虚开增值税发票作了以下规定，凡虚开增值税发票金额超过1000万兹罗提，将最高判处25年监禁；虚开增值税发票金额超过500万兹罗提，将判处3至15年监禁。

### 3.2.7 其他征管规定

根据修订后的《税收征管法案》，自2018年1月24日起，与纳税人开展经济活动的任何缔约方均可向税务机关申请开具有关纳税人

税收结算的证明。税务机关可能问及的问题包括纳税人是否：（1）提交纳税申报表或者税法规定的其他文件；（2）申报提交纳税申报表或其他文件时需要根据税法申报的税务事项；（3）因纳税申报表或者税法规定的其他文件而产生任何税务欠款。

税务机关在收到申请后，最多不迟于提交（开具）证明书申请之日起7日内签发纳税证明书。该证明书有助于纳税人避免税务机关认定其在未经尽职调查的情况下与其他主体交易<sup>[67]</sup>。

### 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

在波兰开展应税活动的非居民纳税人，不论其应税营业额多少，均有义务进行增值税登记，例外情形是：在波兰没有固定营业场所的非居民企业，提供货物或服务构成反向征收的，无需进行增值税登记。

对于向非居民支付所得的雇主、银行、保险金支付机构等扣缴义务人，应事前在税务局办理登记注册。

对于从波兰取得所得的非居民企业，如果该企业在波兰有固定营业场所，则应在企业居住地所在的税务机关进行登记。如果该企业在波兰无固定营业场所，则登记注册主管部门为华沙第二税务局。非居民纳税人的税务登记，适用居民纳税人的一般规定。

#### 3.3.2 非居民企业税收管理

##### 3.3.2.1 所得税管理及源泉扣缴

非居民企业是指根据外国法设立的，并且在波兰没有设立管理机构的实体。非居民企业仅就来源于波兰的所得征税。非居民纳税人的应纳税所得额之计算和课税与适用于居民纳税人的规则相同。

非居民企业的分支机构有义务保管会计账簿，以计算应纳税所得额和应缴税款。如果非居民取得的应纳税所得无法从其财务记录中准确确定，则按照营业额的百分比进行推定：批发和零售业为5%；建造、装配或运输活动为10%；取得佣金的代理活动为60%；律师或专家服务为80%；其他种类的收入则为20%。

在波兰的国内法中尚未专门规定总机构和分支机构之间收入和费用的分配。基于波兰所签订的税收协定，常设机构一般被视为独立实体，与总机构从事独立的正常交易。同时，在遵循惯例的前提下，也允许基于税收协定采用分配法，将企业的全球利润在总机构和分支机构之间进行分配。常设机构从总公司购买交易货物所产生的费用通常可以在税前扣除，总公司提供的资金不需要缴纳税款。

向非居民企业支付股息、利息和特许权使用费，必须由支付款项的企业扣缴最终预提税，适用的税率参见表28。在税收协定中规定了更优惠税率的情况下，支付方应当证明取得所得的企业是缔约国另一方的税收居民，因此要求提供取得所得的企业所在居民国出具的税收居民证明。对于支付给欧盟成员国一方居民的股息，在满足《欧盟母子公司指令》规定的条件下，可享受免税待遇。

根据《企业所得税法》第26条第1d款，如果取得第21条第1款所列所得的非居民企业是通过其位于在波兰的常设机构开展营业活动，支付款项的一方在满足以下两个条件的情况下，可以免除扣缴预提税的义务：（1）该支付方通过提交纳税人的居民身份证明，记录了取得所得的非居民企业（该企业通过位于波兰的常设机构开展活动）的注册办事处地址；（2）取得了书面陈述，证明这些所得与常设机构的活动有关。

表28 股息、利息及特许权使用费税率

主体	股息		利息	特许权使用费
	个人，企业（%）	合格企业（%）	（%）	（%）
公司	19	0	0/20	0/20
个人	19	n/a	20	20

注：所谓“合格企业”，是指取得所得一方的企业直接或间接持有分配股息企业至少25%的资本或投票权。

### 3.3.2.2 增值税管理

非居民企业的增值税管理适用居民企业管理的一般规定，例如增值税申报表可以按月或按季度提交，而不能按年度申报；以电子形式提交时，应以采用电子签字；为了以电子形式提交增值税申报单，纳

税者应通知税务机关可以通过电子方式提交纳税表的代理人（自然人）的详细信息；授权书应以纸质形式提交税务机关。

对于在波兰设有固定营业场所的非居民企业，主管机关是相应营业场所所在地的税务局。对于非在波兰设立的且没有固定营业场所的非居民企业，主管税务机关是华沙第二税务局。

### 3.3.2.3 股息

波兰公司向非居民企业或个人支付的股息需缴纳19%的预提税，除非税收协定规定更低的税率。税款应在股息支付次月的7日前向税务机关缴纳。

自2007年1月1日起，根据修订后的企业所得税法，来源于波兰的股息（以及其他法人实体的权益）若同时满足下列条件，可免于在波兰缴纳预提税：（1）分配股息的企业一方在波兰就其来源于全球的所得缴纳企业所得税，并且该公司在波兰设有办事处或管理机构；（2）取得股息的一方在欧洲经济区的某个国家或瑞士就其来源于全球的所得缴纳企业所得税；（3）取得股息的企业在2年以上的时间内不间断地持有波兰子公司至少10%（如果是瑞士企业则为25%）的股份；（4）取得股息的企业取得的所有收入并未享受免税（不论何种所得）<sup>[68]</sup>。这一免税规定也适用于波兰子公司向位于欧洲经济区的母公司在波兰之外的欧洲经济区成员国设立的常设机构支付股息。

如果在股息分配后，持有期间预计将届满，免征预提税的规定也可适用。但是，如果在享受了免除预提税的待遇后，未能达到法定的持股期限，取得股息的母公司需缴纳预提税，并补缴欠缴税款的利息。利息的计算从公司第一次享受免税待遇之日起算。在这种情况下，应适用的预提税税率通常为19%，除非双边税收协定另有规定。

### 3.3.2.4 利息

根据波兰国内法，向非居民个人和企业支付利息应适用的最终预提税税率为20%，相较之下，向居民个人支付的利息适用19%的税率。在税收协定可适用的情况下，向非居民支付利息适用的预提税税率可以进一步降低。波兰国内税法中并未对“利息”的概念做出界定。

从2005年7月1日起，根据国内执行《欧盟利息和特许权使用费指

令》的相关法律，向位于另一欧盟成员国的关联欧盟企业以及关联欧盟企业的常设机构支付的利息，可以免税。具体而言，享受免税待遇需同时满足以下前提条件：（1）支付利息的一方是在波兰有注册办事处或管理机构的企业，或者由欧盟公司设立在波兰就其全球所得纳税的常设机构，并且该常设机构支付的利息在计算其位于波兰的所得税时可以作为费用扣除；（2）取得利息的一方是位于欧洲经济区的成员国内就其全球收入缴纳所得税的企业，或是位于欧洲经济区成员国的企业之常设机构；（3）支付利息的企业一方持有取得利息的另一企业至少25%的股权，反之亦然；或是在欧洲经济区成员国就其全球所得负有纳税义务的企业持有上述两家企业至少25%的股权；或是取得利息的企业就其所得无法享受免税待遇，并提交相关声明；（4）取得利息一方基于所有者的身份，持有支付利息的企业之股权；（5）企业不间断地持有股权的时间达成2年以上。如果未能满足2年的时限要求，取得利息的公司应按20%的税率缴纳，并缴纳欠缴税款产生的利息<sup>[68]</sup>。

非居民企业持有波兰政府在外国股票市场发行的债权所取得的利息，根据波兰国内法规定，在波兰可免于缴纳预提税。

### 3.3.2.5 特许权使用费

非居民企业和个人基于版权，商标，专利，设计或模式和专有技术获得的所得，或转让上述权利取得的所得，均适用20%的预提税。这一税率基于税收协定的适用可能进一步降低。根据波兰《企业所得税法》第21条的规定，“特许权使用费”包括为版权、发明设计、商标和设计专利、获取秘密配方或生产流程所支付的作为报酬的各项款项，此外也包括服务费用、提供咨询服务取得的对价、搬运乘客和货物的费用以及境外空运企业在波兰取得的所得。

根据国内执行《欧盟利息和特许权使用费指令》的相关法律，从2013年7月1日开始，如果取得特许权使用费的一方是另一欧盟成员国的税收居民，并且构成支付方的关联方，在波兰缴纳的预提税可以将为0%，前提是其中一家公司直接持有另一家公司至少25%的资本，或

第三家欧盟公司直接持有两家公司至少25%的资本（即两家企业构成“关联企业”），并且25%的持股比例不间断地达到2年以上。

## 第四章 特别纳税调整政策

在2016年底之前，波兰的转让定价规则基本上遵循BEPS行动计划实施之前OECD转让定价指南（2010年版），仅有个别地方与OECD指南略有不同。OECD转让定价指南并不是波兰转让定价的法律渊源。基于OECD范本的正常交易原则以及转让定价同期资料标准规定在波兰的《企业所得税法》及《个人所得税法》中，更为具体的规定体现在财政部发布的《定价条例》(Pricing Ordinance)中，这些转让定价规则既适用于跨境交易，也适用于境内的交易。

在BEPS行动计划成果出台后，波兰的转让定价规则不可避免地发生了相应的变化。2016年，鉴于税务机关人员对与BEPS问题日益关注，与转让定价相关的案件稽查数量有明显增加，转让定价立法和稽查实务经历了重要的发展。例如引入企业重组的转让定价实体规则，引入受控外国公司规则，修订关联交易的持股比例要求，并修改资本弱化规则。此外，税务机关开始对转让定价规则采用更宽泛的解释，以至于转让定价规则与2016年7月后引入的一般反避税规则之间的界限越来越模糊。在转让定价同期资料领域也有许多重要的变化，不仅涉及资料内容的范围，也包括有义务准备资料的主体范围。可以预见的是，同期资料要求的变化将增加跨国企业的遵从成本，但从长远来看，通过各国税务机关之间加强合作，有望减少甚至是消除对于纳税人的经济性重复征税。

2017年7月，波兰财政部发布了一项修订反避税规则的法案征求意见稿，该法案已通过，并从2018年1月1日起生效。该法案涉及对《企业所得税法》、《个人所得税法》以及《统一税率法》等多部法律的修改，其目的是填补波兰现行税收制度的漏洞，并部分执行欧盟“反避税指令”（Anti-Tax Avoidance Directive，简称ATAD）的规定。修订的内容主要涉及利息扣除限制规定以及受控外国公司规则<sup>[69]</sup>。

在转让定价的实务领域，税务机关开始采用金融数据的数据库以确认基于外部交易的可比对象以及利润率。这一变化导致的结果是，税务机关的关注点从原先的同期资料转移到企业重组、实质性问题、

经济回报的确认和功能性实体的情况、无形资产的经济所有权等。这一新方法也被运用到BEPS行动计划之前的税务稽查中，很可能产生更多的转让定价争议。自2018年起，国别报告信息的交换以及增值税纳税人在“税务申报标准审查文件”（Standard Audit Files for Tax Filings, SAF-T Files）中填写的销售和采购数据，将成为波兰税务机关获取外部可比交易的重要信息来源。根据《税务情报交换法案》第83条第（2）款的规定，任何数据均可用于“通过转让定价减少应税收入的风险分析”以及其他经济上和统计方面的分析。《税收征管法案》第82条第2款也规定，税务机关可以将这些数据用于“实现法定的目标和任务”<sup>[70]</sup>。

另一个值得关注的动向是，波兰作为欧盟成员国，在未来欧盟引入共同合并企业税基（common consolidated corporate tax base, CCCTB）后可能会被要求适用公式分配法<sup>[71]</sup>。

## 4.1 关联交易

根据《企业所得税法》和《个人所得税法》，当存在关联关系的企业之间发生商业关系的条件，不同于独立企业之间商业关系的构成条件，并且由于这些条件的存在，导致其中一个企业没有取得其本应取得的利润，则应该就其取得的利润进行评估。

### 4.1.1 关联关系判定标准

根据《企业所得税法》第11条第1款，关联关系是指：

（1）波兰实体（包括个人、法人实体、法人实体的境外常设机构或没有法人资格的组织）直接或间接参与管理或控制位于波兰境外的公司或持有其股权；

（2）外国法人或自然人直接或间接参与管理或控制波兰实体或持有其股权；

（3）相同的法人或自然人同时参与一家波兰公司和一家外国公司的管理或进行控制，或持有这两家实体的股权。

在2016年12月31日之前，若持股比例达到5%，即视为构成关联关系。较低的关联比例标准导致即便某一实体在商业上独立的营业活动



和公开上市企业中持有较低的权益，也会被认定为存在关联关系。同时，较低的门槛比例要求对寻找可比交易也有所影响。基于波兰国内税法的改革，自2017年1月1日起，该持股比例的门槛调增为25%。

除了跨境的关系外，波兰的转让定价规则也适用于境内的关联方。其适用对象是：

（1）波兰实体直接或间接地参与管理或控制另一家波兰境内实体或持有其股份；

（2）相同的自然人、法人实体或没有法人资格的实体同时参与管理或控制两家波兰境内公司，或持有它们的股份；

（3）居民实体与位于低税率地区的实体进行交易；

（4）同一个人负责管理、监督或控制两家波兰的境内公司；

（5）对这些实体中履行管理、控制或监督的人之间具有亲属、财产或雇佣关系。

#### 4.1.2 关联交易基本类型

波兰《企业所得税法》规定的转让定价规则适用于关联方之间的各种交易关系。基于2015年的立法修订，规则的适用范围进一步扩大到涵盖了合伙企业协议的签订或是合伙人与透明合伙企业签署的协议。但是，该规则并不适用于：（1）组成税务资本集团的实体之间的交易；（2）集体内部的农业生产者及其成员之间转让农产品的交易。除此之外，转让定价规则还适用于认定可归属于境外纳税人位于波兰常设机构的所得，以及波兰居民位于境外常设机构的所得。

这部分将重点介绍无形资产和服务这两种类型的交易。

##### 4.1.2.1 无形资产

波兰《定价条例》中“无形资产”的概念采用的是民法中的描述，列示了无形资产的示例目录，通常可以做宽泛解释。在实践中，无形资产是指可供企业长期使用的没有实物形态的非货币性资产。无形资产包括专利、商标、版权、流程、技术以及客户清单。实务中，波兰税务机关也会采纳OECD无形资产指南中第6.3段至第6.12段对无形资产的描述。与“无形资产”相关的典型交易包括下列无形资产：专利、专有技术、秘密配方、公式、行为规范、注册商标和标识、执照、版

权、技术性数据、客户数据库和专业人才。

一般而言，只要满足以下条件，波兰境内企业支付的特许权使用费准予税前扣除：（1）企业所发生的专利或专有技术费用是为了获取收入，维持或确保收入的来源；（2）企业所支付的特许权使用费公允。当许可适用无形资产的一方取得的合理预期收益明显低于与该交易相关的费用，那么交易双方应提供合理的理由，否则税务机关应重新调整所确认的收入。

在判断使用无形资产的定价是否符合正常交易原则时，可采用的三种方法按照其优先顺序，分别是：可比非受控价格法、基于利润的方法以及成本加成法。对于无形资产的转让定价，在认定其市场价值时，根据《定价条例》第19条的规定，税务机关会充分考虑独立企业是否愿意依照关联方签订的无形资产出售或转让协议的条款签订相同或相似的交易协议。

#### 4.1.2.2 服务

波兰的转让定价法规中并没有针对“服务”这一概念的具体定义。一般而言，服务是区别于有形资产交易的一种交易。

##### （1）母子公司之间提供的服务

波兰的转让定价规则中有条款专门规定股东与子公司之间的服务，包括为股东提供的服务以及由股东提供的服务，例如管理和协调的服务，包括决定策略、人员录用、税务和法务建议以及IT服务。实务中，在波兰企业为境外关联母公司提供服务的情况下，波兰税务机关常常会波兰企业在集团内承担服务费用的相关安排提出质疑。

在集团内部，有些行为名义上是为集团成员而开展，但事实上，这些成员实体实际上却不需要这些活动，而且在非关联情况下，也不会为这些行为支付费用。通常情况下，那些所有控股或经营企业产生但却不能让子公司受益的费用，无论其是否属于与股东行为相关的费用，都不允许简单地向子公司收取。相反地，只有让子公司真正受益时，且第三方愿意支付相应价格的情况下，才能向子公司收取相应的费用。

波兰转让定价法规修订版的附件中对与股东行为相关的成本费

用进行了举例，这些成本和费用被认为仅仅是为了母公司利益而不是子公司利益而产生的：

- ①母公司报表要求（包括合并报表）相关的成本；
- ②为收购集团新成员而募集资金的成本；
- ③在与管理和保护投资相关的管理和控制（监管）活动中产生的费用，除非可以证明有第三方愿意开展类似的活动；
- ④母公司首次上市相关的成本以及首次上市后与上市相关的成本（例如准备股票市场监管机构要求的文档）；
- ⑤与投资者关系相关的成本：研究和落实子公司的资本结构以及与之相关的融资模式的转变；
- ⑥增加子公司股本的成本；
- ⑦其他被定义为股东行业的活动：关联方根据集团内制定的或者其他相关的企业治理规定而开展的与企业治理相关的活动。

## （2）“服务”的界定

2013年7月，立法者在波兰《定价条例》中引入了示例性的服务目录，此类服务不能给服务提供方或服务接受方创造较高的价值，其中包括常规服务、附属于服务接受方核心业务的辅助性服务和一些容易获取和现成的服务。

### 4.1.3 关联申报管理

纳税人进行关联申报的法律义务始于2001年1月1日，适用于2000年12月31日之后的交易行为。基于财政部后续发布的对于《企业所得税法》的修正案，转让定价关联申报的义务也适用于设立并无法人资格（如合伙企业）的企业之协议，以及纳税人与其常设机构之间的交易行为。

2017年后，波兰在转让定价领域发生了一系列重要变化，也影响着转让定价关联申报要求（表29），具体包括：（1）持股比例的门槛要求从原先的5%提高到25%；（2）在纳税人的年度收入或费用超过1000万欧元时，要求在提交年度所得申报表之外，还需附报关联交易信息汇总表，即补充报告。为此，纳税人需要收集与其关联交易相关的所有详细信息。在该申报表中，纳税人应披露企业是否存在企业重

组、是否有支付或收取退出费的情形，以及在跨国集团中承担的功能。在申报表中披露的信息及内容需经过仔细的分析且与转让定价文档中的内容保持一致；（3）取得收入或产生费用超过1000万欧元的纳税人，应准备可比分析的材料（benchmarking study）验证其关联交易的公允性，以确认正常交易价值的区间。该可比分析须将波兰地区从事可比业务的公司作为参照物。同时，纳税人必须就单一特定的关联交易行为分别准备单独的可比性分析。此外，在可比分析中如缺失必要的可比数据，纳税人需准备相关的说明证实其在特定关联交易中所采用的转让定价方法是符合独立交易原则的；（4）由授权人签署的确认书，证实同期资料的准备将在提交年度纳税申报日之前完成的；（5）同期文档的要求从原先仅限于本地文档，扩展到包括主文档和国别报告在内<sup>[72]</sup>。

表29 2016年和2017年相关转让定价规则的变化

项目	2016年	2017年
所涉及的主体	关联企业，位于避税地的企业，常设机构	关联企业，位于避税地的企业，常设机构
资本门槛	5%	25%
免于转让定价义务	基于交易的价值	基于交易的价值或者其他事件，并且纳税人产生的收入价值（少于200万欧元）
交易价值的门槛	超过30000欧元，50000欧元或100000欧元	超过50000欧元，并逐步递增
转让定价文档的范围	本地文档	本地文档、主文档以及国别报告
可比性分析	非强制性的	强制性（超过1000万欧元）
关于交易的补充报告	不要求	要求
纳税人的确认陈述	不要求	要求
准备同期资料的截止日期	没有成文法规定	在提交纳税申报表之前
提交同期资料	税务机关要求后7日内	税务机关要求后7日内

## 4.2 同期资料

关于同期资料的要求，规定在《企业所得税法》第9a条。根据该条款，纳税人与关联方以及位于避税地的非关联方存在关联交易时，应按照条款所要求的事项准备同期资料。受BEPS行动计划的影响，自2017年1月1日起，波兰实施新的转让定价同期资料要求，引入填报主文档、本地文档和国别报告的规定，并加入了自动交换国别报告的多边机制<sup>[73]</sup>。这些变化不可避免地将增加跨国企业的遵从成本，也构成了企业税务风险管控的重要组成部分。在波兰，如果纳税人未按照《企业所得税法》第9a条的要求准备充分的税务同期资料，将受到严厉的处罚，与关联方之间交易的调整收入将适用50%的税率缴纳所得税，而非《企业所得税法》中规定的19%标准税率或《个人所得税法》规定的累进税率<sup>[72]</sup>。

#### 4.2.1 分类及准备主体

##### 4.2.1.1 准备主体和豁免情形

自2017年1月1日起，负有义务准备转让定价同期资料的企业包括：（1）在一个纳税年度内，纳税人完成向位于避税地的实体直接或间接转让价值超过20000欧元的交易；（2）纳税人在上一纳税年度的年度总收入或费用超过2000000欧元；（3）纳税人与按照《企业所得税法》和《个人所得税法》定义的关联方或外国企业在波兰构成的常设机构进行关联交易，交易金额超过一定限额时，纳税人需要准备转让定价同期资料。这里的限额是指在一个纳税年度内的总交易金额超过以下限制：①100000欧元（适用于交易金额未超过股本20%的交易）；②30000欧元（适用于无形产品或服务相关的交易）；③50000欧元（适用于其他关联交易）。此外，新的转让定价规则也适用于在税法上视为透明的实体，例如合伙企业，此类实体应指定一人（如合伙人）准备同期资料。

以下纳税人可免于准备转让定价文档的义务：（1）年收入或费用不超过2000000欧元的纳税人；（2）就相关交易与税务机关签订预约定价安排的纳税人。在这种情况下，纳税人仅需准备包含某些特定内容的简化文档；（3）直接根据其他法令或法规的相关要求确定价格的交易。

#### 4.2.1.2 同期资料的分类

自2017年1月1日后，同期资料的内容包括三部分：主文档、本地文档和国别报告。其中，本地文档和主文档应当以波兰语准备<sup>[71]</sup>。

##### （1）本地文档

如果企业在上一纳税年度取得的收入或产生费用低于2000000欧元，则可免于转让定价的同期资料义务。一旦收入或费用超过2000000欧元，则企业应当按照OECD的格式要求准备本地文档，但无需准备可比分析报告。如果企业的年收入或费用高于10000000欧元，则企业应当在准备本地文档时进行可比分析。

本地文档需披露当地企业的交易或相关其他事项的细节，特别是：交易的类型和标的物；金融数据，包括与交易有关的现金流；与交易相关的企业参与细节；与交易相关的资产使用情况；计算纳税人收入或亏损的方法；纳税人概述，包括组织和管理结构，进行商业活动和业务的战略环境。此外，波兰法令要求纳税人的转让定价同期资料中不仅应该披露关联交易本身的相关信息，亦应包含与关联方商定的且会影响到纳税人的应纳税所得额的事项，诸如现金池安排、成本分摊协议、合伙协议及其他相似协议。另外，本地文档还需包含纳税人在一定的财政年度或之前的财政年度内进行业务重组的相关信息。

##### （2）主文档

对于年收入或费用超过20000000欧元的企业，除了本地文档外，还应准备主文档。主文档包括集团企业的整体信息，尤其包括：关联公司之间的细节说明，包括年度纳税申报日期；集团的组织架构；集团的转让定价政策；集团的业务说明；无形资产的开发、使用的相关说明；集团公司成员的财政情况，特别包括资金的联合申报情况；预约定价协议的说明，特别是单方措施。

##### （3）国别报告

波兰引入的国别报告规则涵盖跨国企业自2016年1月1日后的纳税年度。波兰居民实体在同时2016年满足下列条件的，则应当在波兰提交国别报告：①该实体满足会计条例中母公司的标准，且不是子公司；②该实体合并其财务报表；③在波兰境外拥有一个常设机构或者

一个或者多个子公司；④在上一个纳税年度在波兰境内和境外的合并营业收入达到7.5亿欧元。2017年，波兰进一步拓宽了国别报告的申报范围，要求在集团合并营业收入达到7.5亿欧元的情况下，如果外国母公司（控股公司）所在管辖区并未引入国别报告要求，或者并未与波兰开展国别报告的自动交换，该外国实体在波兰的子公司也需要在波兰提交国别报告。

报告中将披露归属于该集团内子公司和境外常设机构的收入和所缴纳的税收，所涵盖的信息包括应纳税所得额、所缴纳的税款、实际经营场所、所在居住国、主要经营活动、员工人数、固定资产以及关联方的信息。国别报告的表格模板可在公共管理服务电子平台（ePUAP）的电子文档草案中心知识库中获取，可通过电子手段准备和传输，作为XML格式的文件通过电子申报或邮寄发送到国家税务总局的相关部门：

Ministerstwo Finansów  
Departament Poboru Podatków  
ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa

#### 4.2.2 具体要求及内容<sup>[74]</sup>

根据《企业所得税法》第9a条第1款的规定，转让定价文档至少应包括以下要素：

- （1）交易各方在交易中所执行的功能（考虑使用的资产及承担的风险）；
- （2）与交易相关的预期成本，支付的方式及截止日期；
- （3）计算收益的方法和方式，以及交易价格制定的具体描述；
- （4）当经营策略对于交易的价值有所影响时，应包含该经营策略的具体描述；
- （5）参与交易的实体在确定交易价值时纳入考量的其他因素；
- （6）当协议涉及劳务等无形资产的提供，还应说明实体从取得此类的劳务预期实现的利益。

缺乏上述要素可能会面临着该转让定价文档税务机关认定为无

效的风险。2017年1月1日之后，转让定价文档中要求包含的信息进一步增加，对于上一年度收入或费用超过10000000欧元的中型企业而言，除了本地文档外，还应提交可比性分析，附报关联交易信息汇总表，相关合约商的财务状况信息、集团架构、集团转让定价政策等；对于年收入或费用超过20000000欧元的大型企业，除了本地文档外，还应提交主文档、可比性分析，附报关联交易信息汇总表，主要无形资产的信息、合并财务报表、关联实体与其他外国征管当局签订的协议信息（例如预约定价安排）<sup>[71]</sup>。

除了上述信息之外，对于提供或取得低附加值服务的纳税人而言，还应当提供一份相关交易的正式描述，具体包含以下信息：（1）服务类型描述，说明该服务被划分为低附加值服务的原因；（2）证实服务已提供的证明文件，详细说明获取该服务的必要性；（3）服务提供的方式之介绍；（4）服务过程中各方发生费用的清单、描述及分析；（5）股东费用清单；（6）成本分摊因素的描述；（7）可提供服务的目录；（8）服务费用计算公式的说明和理由；（9）可提交给税务机关的与提供服务相关的文档。

#### 4.2.3 其他要求

根据《企业所得税法》第9a条第4款和第5款，当税务机关或财政稽查部门要求纳税人提交同期文档时，纳税人应当在该要求送达之日起七日内提交相关材料。即便纳税人并无提交义务，如果情况表明相关交易价值存在低报的风险，也应在税务机关发出通知的30天内准备转让定价文档并说明交易情况<sup>[72]</sup>。以欧元为单位的数额应按照交易发生的税务年度前一年的最后一天波兰国家银行发布的平均汇率，转化为波兰兹罗提。

转让定价同期资料应在提交纳税申报表的截止日期前准备好（即纳税年度结束后的三个月内），此外，附报的关联交易信息汇总表格应当和纳税申报表一起提交。同时，纳税人在纳税申报时还需提交一份书面申明说明其本地文档已经完成。该书面申明应当由纳税人的管理委员会成员签署。由于涉及到大量的准备和签署工作，2018年2月16日，财政部承诺推迟提交本地文档和主文档以及签署的截止日期，



从原来的2018年3月底推迟到2019年9月底<sup>[70]</sup>。对纳税人的收入或亏损有实质影响的交易的后续转让定价文档，应定期审核并更新，至少每年一次，并在提交纳税申报表之前完成。

值得一提的是，波兰是《多边税务行政互助公约》的缔约国，也签署了《国别报告信息交换的多边主管当局协议》，这意味着，当跨国集团的年入营业收入达到7.5亿欧元时，如果集团内部有波兰子公司或外国实体在波兰的常设机构，那么，境外最终控股公司向其所在管辖区提交的国别报告，将以自动情报交换的形式提供给波兰税务机关。波兰税务机关会根据国别报告中的信息评估纳税人违反转让定价法规的风险，并据此选定应接受税务调查的纳税人。此外，2017年12月28日，美国与波兰签署的主管当局之间交换国别报告的安排正式生效<sup>[75]</sup>。

## 4.3 转让定价调查

### 4.3.1 原则

与世界大多数国家相同，波兰的转让定价法规采用的是独立交易原则，对于这一概念的理解主要植根于OECD范本以及OECD转让定价指南。针对独立交易原则这一概念，关联方之间交易的条件不能与独立企业之间交易的条件存在显著的差别。

适用正常交易原则的核心是将关联方的交易与非关联方的交易进行比较，即可比性分析。根据《定价条例》第6条第(1)款，可比性分析是税务机关或财政税务审计员在确定关联收入前的必经程序，包括分析关联方达成交易的条件，确认这些条件符合独立第三方在可比环境下会达成的条件。

可比性分析包括两部分：交易的可比性和企业的可比性。开展可比性分析的步骤包括：①对纳税人及其行业背景的一般分析；②分析关联交易双方约定的合同情况；③搜寻内部可比交易；④搜寻外部可比公司；⑤转让定价方法的选择；⑥搜寻可比公司数据；⑦分析受测关联交易是否符合独立交易原则。

需要注意的是，波兰税务机关对如何选择可靠和客观的可比企业

或可比交易并没有特别的规定或偏好。波兰转让定价法规中并不要求可比性分析必须使用境内的可比公司。然而，在实践中，波兰税务机关会选择易于审核的数据进行分析。他们往往偏好可比非受控价格法，并且通常会直接向进行同类交易的独立第三方企业索取特定的数据，以进行可比性分析。如果波兰税务机关无法收集到可靠的最新数据，则他们会基于境外可比公司进行分析<sup>[74]</sup>。

根据《定价条例》第6条第(3)款，以下因素可能会对受控和非受控交易的价格、利润率、利润分配情况产生影响：

(1) 产品、服务或其他交易内容的特性：对于有形商品，需要分析其物理特性，如质量、在特定市场上的可获得性以及交付数量；对于无形商品，需要分析其的有效期和使用过程中的受益程度；对于提供服务和其他类别的商品，需要分析其种类、范围以及其对应的品质。

(2) 功能分析：包括交易各方在交易中所执行的功能（考虑使用的资产、人力资源情况及承担的风险）。具体而言，需要确定哪一方在交易过程中处于主导地位，即在交易中创造价值和利润的一方。对于这一点，需要考虑①责任和承担的风险如何在关联方之间进行分配；②所使用资产、工具和设备的规模；和③所使用无形资产的价值。

(3) 在合同或是其他书面资料中所记载的条款：包括付款日期、付款条款及付款形式；交易发生时行业所处的经济周期和交易内容受时间推移而发生的变化；交易发生时交易相关的信息是否受限；对交易的执行进行担保的担保契据。此外，还应当包含类似逾期利息等项目。

(4) 交易发生时的经济环境和交易发生的地点。

(5) 经营战略：需要考虑的经营战略包括，在进入新市场时使用折扣价格；以长期利润增长为目的而减少短期收益；以维系市场份额或进入新市场为目的增加短期成本。值得注意的是，如果未来的市场反应证明企业的支出是无效的，则与市场战略相关的因素不应当纳入考虑范围内，除非导致市场战略失败的原因是超出企业所能控制的范围。

除此之外，还存在一些其他可能会影响价格的因素。具体而言，某些产业会受到政府规章或政府监管的影响，因此，在这些领域交易的利润率或是价格可能会受到相关监管、规定。有些行业存在固定的价格，如：在移动通信业的移动终端费率，在城市公共交通中固定的价格；在金融领域，交易价格受到限制，如2013年7月4日债务利率上限为16%、2014年1月1日卡支付时银行同业收费率最高为0.5%；受监管的交易价格，如能源，天然气和水的供应。

在对以上因素进行识别及核实后，可比性分析的第二个步骤是通过必要的调整，消除显著影响可比性的因素。一旦某交易不存在显著影响其市场价格的因素，该交易就能够被认定为是可比非受控交易。

在进行可比分析过程中，税务机关尚未明确表示对于所使用数据库的偏好，然而，在2016年1月1日实施的一份转让定价改革的资料中，财政部提及Amadues数据库，这一数据库覆盖了欧盟企业，但不包括银行和保险公司。该数据库上的信息包括对公司的概述，涵盖公司名称、国家识别号、组织形式、设立时间、注册地点、电话号码和传真、最新可获取的账号日期、最近的营业收入、最近的雇员人数以及国家行业代码。从2016年7月1日起，波兰引入了标准审查文件-税务计划（Standard Audit File - Tax Scheme），要求纳税人按照这一格式进行申报，借助这一信息库，税务机关可能将建立起用于可比性分析的数据库。

#### 4.3.2 转让定价主要方法

企业发生关联交易以及税务机关审核、评估关联交易均应遵循独立交易原则，选用合理的转让定价方法。根据《企业所得税法》第11条和《个人所得税法》第25条，确认独立交易价格的方法包括：

（1）可比非受控价格法：通过比较非关联方之间进行的与关联交易相同或类似业务活动所收取的价格，来确定关联交易符合独立交易原则的价格；

（2）再销售价格法：以关联方购进商品再销售给非关联方的价格减去可比非关联交易毛利后的金额作为关联方购进商品时符合独立交易原则的价格；

(3) 成本加成法：以关联交易发生的合理成本加上可比非关联交易毛利作为关联交易符合独立交易原则的价格。

以上三种方法被称为传统交易法。自1997年实施转让定价规则以来，传统交易法在适用上具有优先地位。只有当以上方法均不适用时，才采用交易利润法，即包括：

(4) 利润分割法：根据企业与其关联方对关联交易取得的利润的贡献计算各自应该分配的利润额。利润分割法分为一般利润分割法和剩余利润分割法。

(5) 交易净利润法：以可比非关联交易的利润率指标确定关联交易的净利润。

然而，根据2013年6月18日修订后的《定价条例》，对转让定价方法的选择不再倾向于传统交易法，可比非受控价格法不再是用于确认独立交易价格的首选方法。税务机关会基于三方面标准选择合适的转让定价方法：①开展交易的方式；②数据的可获取性；③可比性的程度。

正如OECD转让定价指南所指出，在许多情况下，直接确定一个可比非受控价格是很难实现的，但是独立交易区间的确认就相对容易些。波兰税务机关也认同这种确认独立交易价格区间的模式。如果在相同市场经营的独立第三方对每一个交易都单独议价，而受测企业的利润率落在这些独立第三方形成的利润区间内，则税务机关一般不会再来质疑企业的关联交易情况。为了获取一个独立交易区间，通常会将独立第三方的利润水平按大小排列，然后得出一个四分位区间。

#### 4.3.3 转让定价调查

纳税人如果存在关联交易，必须在申报年度企业所得税时说明其是否需要按照规定准备同期资料，以便税务机关人员或财政稽查员选择需进行稽查的纳税人。在关联方之间的交易中，当某一纳税年度交易的合同金额或实际支付的总额超过以下数额，即为需申报的关联交易：

- (1) 假如交易价值不超过股本的20%，则为100000欧元；
- (2) 在提供服务、销售、允许使用无形资产和法律价值时，为

30000欧元；

(3) 在其他的情况下为50000欧元。

一旦关联方之间的交易金额超过以上的上限时，交易双方即负有义务准备转让定价同期资料。纳税人准备同期资料时不仅是指为了应对税务或财务稽查，更是对所实施交易条件的自行评估。基于税务机关人员或财政稽查员的要求，纳税人有义务在接到主管机关要求后的七日内提交同期资料。

如果主管机关对纳税人就特定交易所申报的收入总额提出质疑，而纳税人又无法证实符合正常交易原则，也并未在主管机关提出要求后的七日内提交同期资料，那么主管机关所调整认定的收入将适用50%的税率进行课税。

波兰现行的法律并未要求纳税人证明其交易价格符合市场条件，证明一笔关联交易不符合正常交易原则的举证责任在税务机关，税务机关应搜集关于可比交易的信息，进行功能分析、选择合适的方法对收入做出调整。即便如此，纳税人仍然需要按要求准备同期资料，以便税务机关随时可能提出的疑义。实务中，税务机关往往可能将大部分的举证责任转移给纳税人，为此，纳税人不得不做尽可能全面的分析和文档准备，以证实所适用方法的正确性，并维护其主张<sup>[74]</sup>。

#### 4.4 预约定价安排

2005年6月30日，基于对《税收征管法案》第IIa章节的修改，波兰引入了预约定价安排（APA），并从2006年1月1日起实施，由财政部作为负责预约定价安排的机构。这一机制允许纳税人与财政部就特定交易的转让定价政策和方法之合理性，以及关联方之间的交易条款是否符合独立交易原则的问题提前达成一致。对于签订双边或者多边的预约定价安排，其法律基础是波兰所签订的税收协定中类似于OECD范本第25条“相互协商程序”的条款。从2007年1月1日开始，预约定价安排亦涵盖了常设机构所获得的利润。自2016年起，成本分摊协议也可以通过预约定价安排进行事先协商，多个交易可以涵盖在一个预约定价安排之中，且不影响费用的计算。一般情况下，预约定价安排所涵盖期限最多为5年，但仍有可能申请延期，延展期亦为5年<sup>[76]</sup>。基

于对纳税人信息隐私权的保护，波兰的相关法律还明确规定，用于预约定价安排中的信息不能用于后期的税务稽查。

#### 4.4.1 适用范围

可申请预约定价安排的主体仅限于国内实体，包括境外公司位于波兰的常设机构。预约定价安排的类型包括：（1）单边预约定价安排：针对波兰境内公司间的交易或一家波兰境内公司与一家外国公司间的交易；（2）双边/多边预约定价安排：经外国税务机关同意由波兰财政部签发。在实务中，大部分采用的是单边预约定价安排。据统计，2006年至2015年期间，提请预约定价安排的申请共60多件，其中45件为单边预约定价安排，16件为双边预约定价安排，另有2件为多边预约定价安排<sup>[74]</sup>。

可适用预约定价安排的交易类型通常包括：国内实体与境外企业开展的交易，尤其是境外企业位于税务稽查频发且导致重大的税务评估的管辖区；按照授权的OECD方法将利润分配给常设机构；较为复杂的交易类型，如涉及高度专业化的产品、无形资产、提供费用高昂的服务等高度整合的经济活动。预约定价安排通常不能涵盖申请前就已经进行的交易。

#### 4.4.2 程序

申请人在提起申请之前，可以向财政部咨询预约定价安排的相关信息，如达成安排的可能性、申请所需要提交的材料、申请程序以及达成预约定价安排的期限等。申请人有义务说明预约定价安排中所采用的转让定价方法及其原因，介绍使用该方法所涉及的材料，并提交相关的资料。如果对于申请人所选择的转让定价方法、该方法的实施方式，或是申请文件的内容存有疑问，财政部可以要求申请人做进一步澄清，提供补充文件或召开解释会议。

在正式达成预约定价安排之前，申请人可以随时更改申请适用的转让定价方法和实施方法，但是需要向财政部说明原因并提供相应的证据材料。如果财政部发生申请适用的方法不能通过，应通知申请人，并建议采用其他可替代性的方法确定价格，该通知书应包含对原因的有效说明，申请人可以在收到通知的30日内可以修改申请内容或者提

交另外的材料向财政部解释其建议，也可以直接撤回申请。预约定价安排最终以财政部的名义作出，并将发送给申请人、安排中涉及的关联公司及相关的税务机关、财政机关。不同类型的预约定价安排，财政部做出决定的时间期限也有所不同：单边预约定价安排6个月；双边预约定价安排12个月；多边预约定价安排18个月。

预约定价安排的结果体现在财政部发布的税务行政决定。该决定通常会说明采用的转让定价方法、定价计算方法及方法的应用，包括所有关键性假设；安排所涉及的实体、交易的类型、价值及适用年度；以及该安排的有限期限以及法律和事实基础。

在预约定价安排生效之后，如果经济条件发生变化，而且导致预约定价安排中的转让定价方法无法适用，财政部可以依职权修改、废止预约定价安排。修改或废止的请求也可以由安排中的任一关联方提出；如果预约定价安排的决定因素已经发生重大变化，申请人可以在预约定价生效期结束的六个月前提出更新的请求。原有安排中未变更的内容将继续生效；如果已经达成的预约定价安排未能有效执行，财政部将作出预约定价安排自始无效的废止决定。

关于核实转让定价方法的正确性和延长预约定价安排决定期限的申请费用应由申请人承担，并应自申请之日起7天内支付。申请费用按预约定价安排主体交易价值的1%收取，延长预约定价安排决定期限的申请费用减半。

具体费用范围如下：

（1）涉及境内机构之间交易的单边预约定价安排的，该费用不得低于5000兹罗提，不得超过50000兹罗提；

（2）涉及外国实体交易的单边预约定价安排的，该费用不得低于20000兹罗提，不得超过100000兹罗提；

（3）双边或多边预约定价安排的，该费用不得低于50000兹罗提，不得超过200000兹罗提。

如果在申请过程中主管当局认为交易的申报价值低于其实际价值，主管当局将根据适当规则追加费用。此外，申请人还需承担在行政诉讼中发生的费用，包括税务机关指定的专家意见的花费。

此外，根据波兰《企业所得税法》第23条第3款规定，预约定价安排的接受者有义务提交年度合规报告。与财政年度报税表一同寄出的报告样本，载于2006年5月31日的财政部长条例关于实现公司所得税固定价格交易办法的报告样本中<sup>[74]</sup>。

## 4.5 受控外国公司

为了防止波兰企业将利润转移到低税率地区或者免税地区，并确保在波兰投资的所有投资者（无论是否仅在波兰投资或兼有波兰海外内投资）能公平地竞争，2015年1月1日，波兰引入了受控外国公司规则（即“CFC规则”）<sup>[77]</sup>。适用于波兰企业纳税人的受控外国公司规则规定在《企业所得税法》第24a条，适用于波兰个人纳税人的受控外国公司规则规定在《个人所得税法》第30f条。为了与“欧盟反避税指令”（ATAD）相一致，波兰对其国内的CFC规则进行了修改，修订后的规则将从2018年1月1日起实施。

### 4.5.1 判定标准

根据波兰的受控外国公司规则，由波兰企业控制的外国企业取得的未分配收入，可以纳入波兰企业应纳税所得的税基中，计算其在波兰的税负。当一家境外实体满足下述条件时，将会被认定为受控外国公司：<sup>[7][78]</sup>

（1）由波兰纳税人通过股权、投票权或参与权益的分配对其进行控制，或其为该波兰纳税人的境外常设机构（除非按照一般规则，该所得被并入波兰纳税人的税基）；

（2）上述所谓的“控制”是指波兰纳税人在至少连续30天内直接或间接持有境外实体的股权、投票权或收益分配权超过50%（在2017年12月31日之前为25%）；或是虽然未达到50%的控制比例（在2017年12月31日之前为25%），但该境外实体位于财政部所列举的低税率管辖区，或是位于与波兰或欧盟尚未有情报交换协定的管辖区；

（3）该境外实体每年至少有33%（在2017年12月31日之前为50%）以上的收入来自于消极所得，如股息、利息、特许权使用费、通过出售股份、应收账款或融资工具取得的资本利得；



(4) 该境外实体在其居民管辖区所适用的税率不到14.25%，或享受免税待遇(除非是基于《欧盟母子公司指令》所规定的免税待遇)；

值得一提的是，这里的“境外实体”包括境外法人、在设立中的境外法人、没有法人资格的境外组织机构、根据外国法被视为纳税实体的境外合伙企业等，根据外国法被视为纳税虚体的组织不适用波兰的CFC规则。

当受控外国公司存在以下情形时，不适用CFC规则：

(1) 受控外国公司设立于欧盟成员国或者欧洲经济区国家，并就其全球收入缴纳所得税，且其经营活动满足“实质商业活动”测试的要求；

(2) 受控外国公司设立于欧盟成员国或者欧洲经济区国家之外的管辖区，其经营活动符合“实质商业活动”测试的要求，且其消极收入不超过总收入的10%。

需要指出的是，第(1)项中的“实质商业活动”测试是指，企业在经营活动中有自己的经营场址、雇员及设备，并且雇员人数、设备数量、企业结构的安排与其商业活动规模相符；企业进行的交易与其经济实质相一致，符合合理商业目的；企业承担基本的经济功能，并自担风险。

对于符合条件的受控外国公司，波兰的控制方(包括企业和个人)需保持受控外国公司的登记情况，除了会计账簿外，控制方还需另外保存受控外国公司的交易记录，并且在纳税申报时申报受控外国公司的收入。

#### 4.5.2 税务调整

在适用CFC规则时，受控外国公司的未分配收入视同已分配给在波兰的控制方(包括企业或个人)，并对“控制方”征税。根据“控制方”在受控外国公司的股权比例、投票权比例或者收益权比例计算出其在受控外国公司收入中的“可归属收入”，该笔“可归属收入”在扣除受控外国公司已分配给“控制方”的股息以及转让受控外国公司股权取得的收益后，即为该“控制方”的应纳税所得额。受控外国公司收入的计算时点以纳税年度最后一天为准，受控外国公司之前

年度的亏损不可扣除。

如果受控外国公司所在国与波兰存在税务情报交换的协定，那么可归属的收入中所对应的受控外国公司已经缴纳的税款，波兰纳税人可以在国内申报纳税时申请外国税收抵免。

波兰的CFC规则未明确指出受控外国公司收入的分配应当适用哪种分配方法，例如穿透法、视同分红法。但是，通过CFC规则对受控外国公司的收入在波兰适用19%的企业所得税率或者按个人所得税征收的规定，可以推测波兰立法者倾向于适用穿透法来分配收入。

## 4.6 成本分摊协议管理

### 4.6.1 主要内容<sup>[74]</sup>

#### 4.6.1.1 定义和要素

波兰目前尚未规定成本分摊协议的法律定义，但这一术语出现在波兰《定价条例》（Pricing Ordinance）第23.1条中描述的服务中，是指纳税人与关联方之间在无形资产开发活动中共同承担成本的协议。在成本分摊协议项下，关联方之间为了实现共同利益，约定在特定时期内通过共担成本、相互合作从而提供或接受服务。这些服务必须符合接受方的利益，并预期通过例如节约成本或增加收入的方式获利。

一项成本分摊协议应满足下列条件：

（1）成本分摊协议中的各参与者应有共同的利益。基于这一要求，一家控股企业和一家专利开发企业就不具备作为生产企业的共同利益，不能签订成本分摊协议。实务中，税务机关有意避免位于低税率地区的不承担或只承担很少活动的公司通过共同出资研发活动从而以许可形式获取利润。

（2）成本分摊活动仅能涉及参与方的附属功能，如研发服务、资产采购、管理或其他服务，而不应是参与方的主要业务。

（3）成本分摊协议应以书面形式，用毫不含糊的表述提前做出约定，并严格执行。这一要求虽并未明文规定在法律中，但实务中税务机关对于成本分摊协议的形式做了更为严格的要求。因此，建议遵

循OECD转让定价指南和波兰《定价条例》第23条的相关规定。

(4) 协议应明确列出各参与方，并具体描述成本分摊协议中所履行的服务或是预期开发出的无形资产。同时，协议还应对无形资产的使用权进行解释，说明允许参与者在何种范围内要求服务。

(5) 无形资产应与纳税人目前从事或未来将要开展的业务相关。

(6) 成本分摊协议需在服务提供方的法定账目上得以确认。

#### 4.6.1.2 协议类型

成本分摊协议的种类分两种，一种是各参与方集合资源共同开发无形资产，所形成的无形资产为参与各方所利用；另外一种是与各方共同开展活动或融资，但并不产生无形资产。《定价条例》第23条仅涉及前一种类型的成本分摊协议，但是在实务中，却也存在跨国企业集团内部的波兰企业参与开发、生产或取得资产、服务或权利，共同融资、共担成本和风险。但最常见的还是以共同开发无形资产为目的的成本分摊协议。

#### 4.6.1.3 成本分摊的标准

根据《定价条例》第23条的规定，在成本分摊协议中，参与者之间进行成本分摊的关键点是，各参与方所承担的成本符合独立交易原则，协议的条件能为非关联方所接受，是基于合作可获取的潜在收益。

现行法规中并未规定达成有效的成本分摊协议需满足的测试标准，但是一般而言，参与者所承担的成本应与预期的收益成比例。在合作中获得的非初始预期的额外收益也应参照上述比例在参与者中进行分配，即“受益测试”(benefit test)。

波兰《定价条例》第23条第(3)款规定了适用于接收方的额外收益测试。如果纳税人能够通过负担更低的成本获取同样的收益，那么在计算参与成本的市场价值时，应该采用较低的估值。这一规定在税务及财务调查时经常引发争议，因为服务接收方需提供证据来证明，如果没有加入成本分摊协议，将不能以更低成本获得这些服务。在实务中，纳税人往往难以提供这样的证据，因为这些信息根本无法生成或者即使生成也具有高度的推断性。

在2000年4月6日最高行政法院审理的一起案件（判决书III SA

672/99) 中, 法院认为, 不能仅仅因为一笔费用并未妥善地记录, 即将其排除于税前扣除成本之外, 只要还有其他可靠证据证明发生了相关成本即可。即便公司在接受成本分摊协议参与者持续提供的服务时不能针对接受的每一项特定服务提供直接证据, 也并不代表这些成本没有实际发生。行政法庭还在其他若干判决书中表达了类似观点, 如 2001 年 3 月 13 日 (III SA 68/00) 以及 1993 年 12 月 23 日 (SA/BK 466/95)。实务中此类争议可能导致税务/财务稽查层面的税收争议。

鉴于现有的法规中并未对成本分摊要素做出规定或制定官方指引性文件, 因此关联方可以自由决定分配的方法, 前提是这样的方法可以为非关联方所接受。在此过程中, 建议纳税人应当与税务机关积极沟通, 征求关于分摊方式的具体指引, 同时适时地指出适用“受益测试”潜在的问题。

#### 4.6.1.4 参与和退出机制

关于成本分摊协议的参与和退出机制, 现有的法规中并无特别规定。一般而言, 参与者对于每年所发生成本的类型和水平应有知情权, 并应建立决策机制, 以及消除参与方之间分歧的解决程序。成本分摊协议中还应对参与方的退出进行规定, 如在经过至少一段时间后即可行使退出的权利。

#### 4.6.1.5 协议的形式和内容要求

波兰《企业所得税法》第 9a 条规定, 纳税人应对成本分摊协议进行存档。一般而言, 该协议在形式及内容上应满足一定的要求。在文档本身或其附件、补充协议中应包含以下详细信息: (1) 参与方与受益者的名单; (2) 合同约定服务的详细描述; (3) 确定成本的分摊; (4) 成本计算方法及可能出现的偏差; (5) 分配指标的确定; (6) 关于如何确定和分配参与方初始贡献的描述; (7) 账户查验的类型与范围; (8) 对协议期间环境发生变化时所作出的调整的规定; (9) 协议的合同期限; (10) 协议终止的相关规定; (11) 新成员的加入和参与方的退出, 获取文档的协议, 以及服务提供方的成本和服务的有关记录; (12) 在研发中对源于核心活动的使用权的分配。

除此之外, 建议在成本分摊协议中还应约定协议的目的、各参与

方承担的职能以及货币和支付条款，并说明缔结合同的管辖区。同时，应记录服务提供方和接收方所取得的利益，对服务提供方而言，纳税人应能够提供详细的成本核算信息，并证明成本的分摊是参照协议的规定。

#### 4.6.2 税务调整

##### 4.6.2.1 对注资的课税

成本分摊协议参与方的注资行为，无论是采用现金还是实物注资，均不会引起任何税收后果，直等到参与方出售或赎回在成本分摊协议中的权利时，才会产生课税。如果是采用实物出资，可基于其市场价值进行估价，并按照账面价值继续进行折旧。

成本分摊协议主导方开展活动所产生的成本，根据《企业所得税法》第5条的规定，参与方可以在发生时给予认定。根据该规定，与共同活动相关的收入和成本必须由所有参与方根据其份额（或利润份额）进行确定。

##### 4.6.2.2 成本与其分配

所谓成本分摊，意味着任何一项支出都不能单独分配给某一参与方。成本分摊的过程包括两个步骤：其一，将所有为了创造利益而发生的成本进行汇总。其二，汇总后的成本必须分配给各受益方。根据《定价条例》第23条，该分配方法应当是能够被非关联方所接受的。

“成本”应包括所有可归属于成本分摊协议的直接和间接成本，并应采用公认的成本核算系统进行确认。成本分摊协议是基于“成本集合”（cost pool）的概念，也就是说，服务提供方能够收回所有成本因此不承担任何商业风险。因此，服务提供方的成本其经济实质可视为接收方的自身成本，不允许采用成本加成。

在OECD转让定价指南第7.23段和第7.27段中规定，成本需按照成本分摊协议中各参与方取得的实际收益或预期收益的比例进行分配。波兰《定价条例》第23条则规定，应基于预期成本将成本在各参与方之间进行划分，任何不包含在最初的预期分配中的额外利润/收益都应该按照最初的分配比例在各参与方之间进行分配。

实务中，所选择的分配指标应是最为客观的。指标的选择应由营业经理谨慎决定。在实务中，营业额是最常使用的指标，但公司也会考虑采用生产数量、销售成本、劳动力成本、雇员人数或者以上分配指标的权重组合。这样的权重组合越来越被波兰税务机关/财务审计师所接受。

根据波兰《定价条例》第23条的规定，如果采用外部服务供应商和采用成本集合可以达到类似的效果，且外部服务供应商收取的报酬更低，那么这一较低的报酬也应考虑作为独立交易原则的参照。

## 4.7 资本弱化

### 4.7.1 概述

波兰资本弱化规则最早规定在《企业所得税法》（1992年）第16条第1款，仅适用于跨境关联借贷。2002年12月12日基于对《企业所得税法》的修改，自2005年1月1日起资本弱化规则也同样适用于波兰居民企业间的关联借贷。限制利息税前扣除的相关规定包含两方面：一方面是基于波兰子公司关联债权投资和权益投资的比例，设定利息扣除的限额，另一方面是确定关联方借贷的合理利率。

2014年8月29日，波兰资本弱化规则再经修订，新修订的《企业所得税法》第16条第1款自2015年1月1日起生效。修订后的规则一方面降低了可扣除利息的债资比限额；另一方面扩大了关联企业的范畴，将间接股东提供的贷款也涵盖在内<sup>[79]</sup>。根据现行的规定，纳税人在适用资本弱化规则时可以在两种方法之间选择其一：第一种方法是标准扣除法（default regime），在该方法下，在计算应纳税所得额时允许扣除的利息费用以关联债资比1:1为限（在2014年修法之前，允许扣除的债资比为3:1）；第二种方法为替代法（alternative regime），在该方法下，允许扣除的利息费用需结合公司资产的税务基数确定。针对2015年1月1日前签订的借贷合同且此时贷款金额已发生转移的，仍适用旧规定（即2014年12月31日之前的规则），除非纳税人选择适用新的规定。

为了实现欧盟反避税指令在本国的落地实施，波兰再次重塑资本

弱化规则，修订后的规则将从2018年1月1日起实施。根据新修订的规则，企业在某一纳税年度内可以扣除的利息支出不得超过其税息折旧及摊销前利润（EBITDA）的30%。这一规则目前主要适用于融资费用总额超过3000000兹罗提的大型纳税企业在2018年1月1日之后取得的贷款，从2019年1月1日起，新规则将适用于所有纳税人的各种融资交易<sup>[70]</sup>。

#### 4.7.2 纳税调整

##### 4.7.2.1 限制利息支出的扣除

（1）标准扣除法（适用于2015年1月1日至2018年12月31日）

由直接或间接持有某一企业不少于25%股权或权益的一个或多个实体，向该企业提供贷款，或是在一家企业向另一家企业提供贷款，而同一个实体同时持有两家企业不少于25%股权或权益的情况下，假如实体在该企业中的直接或间接债权性投资总计超过了该企业的权益性投资，那么超出部分的债权所产生的利息支付不能在税前进行扣除，其中债权性投资的认定时间为利息支付当月的上个月之最后一日。上述这些规则也同样适用于合作制实体、合伙企业等。

具体而言，判断存在融资安排的企业之间是否具有关联关系，存在以下几种情形：①在波兰公司或合伙企业直接或间接地持有至少25%的股东；②合伙公司的合伙人以出资额为限；③被同一持股方持有至少25%的表决权的关联公司；④持有至少25%表决权的股东为合伙人的关联公司；⑤同一合伙人管理的关联合伙公司；⑥合伙人持有至少25%表决权的关联合伙公司。

非关联企业间的借贷无须遵循上述资本弱化规则的规定。同样地，一旦债权人不再是股东或符合规定的关联企业，公司支付给该债权人的利息费用即可税前扣除。

针对“权益性投资”，波兰《企业所得税法》第16a条-第16m条规定，应基于企业股权资本的价值进行计算，排除尚未支付的权益性投资，或者以应收贷款形式支付的权益性投资，也不包含债权转股权，无法摊销的无形资产或技术投资。所谓“债权性投资”，即贷款方向借款方转移特定数额货币的所有权，为此借款方承担返还等额货币之

合约，包括发行债券、银行存款、不定期存款、衍生金融产品及其他负债性投资等。从资本弱化的角度考虑，波兰当地对于在计算关联债务比时应采用其所得税法中规定的债权性投资还是仅与关联方发生的贷款作为关联债权性投资存在争议。“利息支出”包括债权人发生的所有成本，以及取得或使用该关联债权所发生的支出，例如利息，费用，佣金，奖金以及拖延支付而产生的罚金等。

#### （2）替代扣除法（适用于2015年1月1日至2018年12月31日）

针对新法令中提出的替代扣除法，公司计算应纳税所得额时不得扣除的利息费用的公式为：

不得扣除利息支出=（波兰中央银行公布的参考利率+1.25%）×公司资产的税务基数（不包括无形资产）。

同时，允许扣除的利息支出也不得高于当年度营业利润的50%，除非纳税人为银行、合作信用社和信贷机构；或者除非纳税人为金融机构，贷款方至少80%的收入源于租金，出租物销售以及符合欧盟政策、共同农业政策和共同渔业政策规定的贷款发放；或90%的企业收入源于交易应收款项。

该扣除方法的优势在于其扣除标准确定因素中的营业利润以及资产价值在第二年才能确定，纳税人有机会在年底前通过增加资产的价值以提高可扣除的金额。同时，根据结转扣除制度，当年度不得扣除的利息支出在以后的5年之内还可税前扣除。

#### （3）新的利息扣除限制规则（适用于2018年1月1日之后）

根据新修订的资本弱化规则，纳税人可以从税收中扣除：①最多高达3000000兹罗提的融资成本；以及②融资成本中超过3000000兹罗提的部分相当于EBITDA的30%，也就是，所有来源的收入减去所有可税前扣除成本的利息，再减去纳税年度确认的可税前扣除的折旧以及不包括在固定或无形资产初始价值中的债务融资成本后，剩下的盈余乘以30%。超出3000000兹罗提的融资成本以及超出EBITDA的30%的部分可以向后五年结转<sup>[70]</sup>。

### 4.7.2.2 关联方借款的合理利息率和保证金

根据波兰所得税法的规定，借款的利息率以及其他合同的法定利



率均不应高于波兰中央银行发布的抵押贷款利率的四倍。因此，如果关联借款合同的利息率违反该规定，其利息支出不得税前扣除。

其次，针对关联借款合同的利息率是否符合独立交易原则，波兰转让定价法规规定应结合同等市场环境和条件下内部可比利息率和外部可比利息率作为评估标准。内部可比利息率即为同一关联债权方贷款给独立第三方的利息率；而外部可比利息率即为市场上独立交易双方签订的借款合同的利率。

同样地，对于支付给关联企业的保证金也需以同等市场环境和条件下的独立交易双方所约定的保证金为评估基准<sup>[80]</sup>。

## 4.8 法律责任

### 4.8.1 转让定价评估

如果税务机关认为关联交易不符合独立交易原则，他们会估算出符合独立交易原则情况下纳税人应获得的额外收入。

纳税人需要就其额外收入缴纳19%的正常的企业所得税和10%的罚息。如果纳税人未能按照税务机关的要求提交转让定价同期资料，纳税人应按照50%的处罚税率缴纳企业所得税以及相应的罚息。

### 4.8.2 个人责任

如果税务机关对关联交易成功地提出质疑，针对负责核对财务账目的人员的财政刑事诉讼将会随之启动。根据财政刑法，如果纳税申报表显示存在少申报的税额（或计税基础），负责申报纳税的董事会成员或其他主管公司财务事宜的人员会被指控低报税收的财政犯罪，即该人员会被处以约4000000欧元的罚款和/或长达五年的监禁。

在现实状况中，罚款是最为常见的处罚方式，监禁则较为少见。事实上，对某些个人而言，这种处罚是相当严重的，因为针对个人的刑事处罚裁定会留有相应的案底（通常情况下，案底将保存5年），导致他们无法被允许承担某些公职，以及在某些情况下可能不允许成为董事会成员。

如果纳税人未能在法定期限内（即税务机关要求的7日内）提交转让定价同期资料，负责核对财务账目的人员也可能将面临罚款处

罚，最高可达到每日120兹罗提的罚金。此外，提交虚假文件可能会被处以高达每日240兹罗提的罚金。

## 第五章 中波税收协定及相互协商程序

### 5.1 中波税收协定

关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定（以下简称“税收协定”）是一国与其他国家/地区政府签订的双边税收协议，根据协定，一方缔约国的居民可在另一方缔约国获得税收减免的优惠。

波兰拥有广泛的税收协定网络，其中既包括双边税收协定，也包括多边税收协定/公约。在波兰，协定效力优于国内法效力<sup>[81]</sup>。截至2018年5月，波兰共与包括中国在内的89个国家或地区缔结了关于避免所得和资产双重征税的双边税收协定；其中有7份税收协定已签署但尚未生效（包含3份新修订的协定）（见附录二）<sup>[82]</sup>。这些税收协定一般遵循经合组织范本。2017年6月7日，波兰和其他67个管辖区一起，共同签署了《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》（以下简称“《多边公约》”或“MLI”），并提交了保留条款和通知的清单<sup>[11][83]</sup>。MLI以加入多边公约的方式达到可以同时修订多个双边税收协定的目的，多边公约一旦生效将对部分波兰已签署的双边税收协定产生影响。波兰于2017年11月8日完成了批准《多边公约》的内部法律程序，并于2018年1月23日，成为了第四个提交《多边公约》批准文书的国家。随着第五份批准书的交存，目前《多边公约》已正式生效。

基于这一公约，波兰可以将BEPS行动计划中关于防止税收协定滥用的成果迅速地拓展到现有的双边协定网络中。从波兰提交的保留和通知列表来看，在第2条中（术语解释），波兰列出了希望涵盖在MLI内的包括与中国在内的78项双边税收协定。

**常设机构的认定方面**，波兰对公约的第10条（针对位于第三方管辖区的常设机构的反滥用规定）、第12条（通过佣金代理人 and 类似安排人为规避常设机构构成）、第13条（通过特定活动豁免人为规避常设机构构成）、第14条（合同拆分）、第15条（与企业紧密关联的人

的定义)均进行了保留。因此,若多边公约在其国内批准生效,在已有协定中有关常设机构认定的规则将不会发生改变。

**防止协定滥用方面**,虽然波兰接受公约第7条第1款,将主要目的测试条款作为临时措施,但其希望能在今后通过双边协商方式在协定中增加利益限制条款,或使其替代主要目的测试。此外,波兰列出了不受第7条第15款(b)项所述保留的协定及对应条款。在此条列举的协定中并未包含中波税收协定,因此其生效将不影响中波协定的适用规则。

**相互协商程序方面**,波兰对多边公约第16条第1款的第一句作出了保留,且该保留会涵盖所有的波兰协定,包括中波协定。其次,现行《中波税收协定》中第25条第3款“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”或将被多边工具中“缔约管辖区各主管当局应通过相互协商设法解决在解释或实施本协定时所发生的困难或疑义”所替代。同时,《BEPS多边公约》若正式生效,通过相互协商程序所达成协议的执行将不受缔约管辖区国内法律时限限制的规定。由于波兰未对第16条第5款(b)项做出保留,根据第16条的规定,波兰已经将《中波税收协定》第25条第1款报送公约保存人。

针对多边公约其他条款的选择上,波兰也作出了通知与相应列表。例如,对公约第3条(税收透明体),波兰认为其与墨西哥的协定已包含第3条第4款所述规定,因此不受第3条第5款(b) — (e)项下的保留的限制。对第4条(双重居民实体),波兰列出了包含第4条第2款所述条款的协定,该条款不受第4条第3款(b) — (d)项下的保留的限制。对第5条(消除双重征税方法的适用),波兰根据第5条第(1)款选择适用该条的C选项,并列出了其认为符合第5条第7款所述的协定及对应条款。针对第6条(被涵盖税收协定的目的),波兰列出了其认为不符合最低标准要求的双边协定,并附上了第6条第2款所述的序言语言。针对第8条(享受股息低档税率的条件),波兰列出了第8条第1款所述条款,并附上了不受第8条第3款b项中所述保留约束的协定。对第9条(转让其价值主要来自于不动产的实体的

股权或权益取得的财产收益），波兰选择适用第4款规定。此外，波兰列出了已包含第9条第1款所述条款的协定。对公约第17条（相应调整）内容，波兰选择全部保留。

除了这一多边公约外，波兰还是《关于消除与关联企业利润调整有关的双重征税公约》<sup>[84]</sup>的缔约国。在税收征管互助及税收方面，波兰是《经合组织多边税收征管互助公约》及其修正议定书的签署国。自1997年10月1日起，《公约》对波兰生效，议定书自2012年1月1日起生效。

在情报交换方面，波兰签订了《金融账户涉税信息自动交换多边主管当局间协议》。此外，还与10个国家签订了《税收情报交换协定》，且已生效（见附录三）。此外，波兰与伯利兹（2013年5月16日）、多米尼加（2012年7月10日）、格林纳达（2012年7月19日）和利比里亚（2013年8月7日）的情报交换协定也已签署，但尚未生效。在2014年10月，波兰与美国按照政府间协议模式一（IGA Model 1）签订了《境外金融机构合作协议》，该协议于2015年7月1日生效（见附录四）。2017年12月28日，波兰与美国签署的主管当局交换国别报告的安排正式生效。在运输方面，波兰与10个国家签有专项的税收协定，以消除对跨境海运或空运产生所得的重复课税（见附录五）。在社会保障领域，波兰共与12个国家签订了《社会保障协定》。遗赠税方面，波兰与奥地利、捷克、匈牙利、斯洛伐克这四个国家缔结了避免遗产税双重征税的协定。在反避税方面，欧盟的一系列指令如《欧盟反混合规则指令》等在波兰可以通过转化为国内法而具有直接适用的效力。

波兰税收协定查询地址：

<http://www.finance.mf.gov.pl/abc-podatkow/umowy-miedzynarodowe/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania>

### 5.1.1 中波税收协定

中波两国政府于1986年6月7日签署了《中华人民共和国和波兰人民共和国关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下简称《中波税收协定》），并于1989年1月7日开始执行。中波税收协定执行以来，对避免中国和波兰两国纳税人在跨境贸易和投资中遭遇双重

征税，协调两国间税收利益，促进两国资本和技术的交流、合作等方面发挥了积极作用。该协定主要包含了适用范围及定义（第一条至第三条）、双重征税的解决办法（第四条至第二十三条）、无差别待遇（第二十四条）、协商程序（第二十五条）、情报交换（第二十六条）五部分内容。《中华人民共和国政府和波兰人民共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》原文链接：

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153216/part/1153217.pdf>

值得注意的是，我国于2016年6月20日与波兰签订了《中华人民共和国政府和波兰共和国政府对国际航空运输服务互免增值税或类似税收的协议》。自2016年7月1日起，中波两国间在一国成立的航空运输企业提供的国际运输服务应在另一国免征增值税或类似税收。该协定的原文链接为：

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c2215777/content.html>

### 5.1.2 适用范围

#### 5.1.2.1 主体范围

该协定的适用主体是作为中国或波兰一方税收居民的人，或者同时作为两国税收居民的人。协定中“居民”的概念，是指按照缔约国一方法律，由于住所、居所、总机构、实际管理机构所在地，或者其他类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人。

##### （1）个人税收居民

中国个人税收居民应当符合以下条件之一：在中国境内有住所的个人（即因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内有习惯性居住的个人）；或是无住所而在中国境内居住满一年者。波兰个人税收居民应当符合以下条件之一：个人利益或经济利益中心（重要利益中心）位于波兰境内；或是在一个纳税年度内在波兰境内居住超过183天。

##### （2）企业税收居民

中国企业税收居民是指依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构所在地位于中国境内的企业。波兰企业

税收居民是指法定注册地或管理机构所在地于波兰境内的企业。

### (3) 双重居民身份的协调（个人、企业）

当同一个自然人同时构成中国和波兰居民，根据中波税收协定，解决这种情况下该个人税收协定居民身份应按以下规则确定：①应认为是其有永久性住所所在缔约国的居民；如果在缔约国双方同时有永久性住所，应认为是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心）所在缔约国的居民；②如果其重要利益中心所在国无法确定，或者在缔约国任何一方都没有永久性住所，应认为是其有习惯性居处所在国的居民；③如果其在缔约国双方都有或者都没有习惯性居处，应认为是其国民所属缔约国的居民。如果按照前述①至③项无法确定其居民身份，缔约国双方主管当局应通过协商解决。

当自然人之外的其他主体被认定为同时是中国和波兰的税务居民，应首先根据实际管理机构所在地进行判断。如果这个人在缔约国一方设有其实际管理机构，在缔约国另一方设有其总机构，则由双方主管当局进行协商。

#### 5.1.2.2 客体范围

《中波税收协定》第二条对协定适用的税种范围进行了规定。目前该协定在中国可适用的具体税种为个人所得税和企业所得税。而在波兰可适用于所得税、工资薪金税(podatek od wynagrodzen)、平衡税(podatek wyrównawczy)、不动产税和农业税。值得注意的是，工薪税和平衡税自1991年起已经废除不再适用了。此外，协定还适用于自本协定签订之日后缔约国任何一方增加或者代替上述所列现行税种的相同或者实质相似的税收。缔约国双方主管当局应将各自税法所作的实质变动通知对方。

#### 5.1.2.3 领土范围

根据中波协定第三条，协定所管辖的领土范围包括：

(1) 实施有关中国税收法律的所有中华人民共和国领土，包括领海，以及根据国际法，中华人民共和国拥有勘探和开发海底和底土资源以及海底以上水域资源的主权权利的领海以外的区域；

(2) 实施有关波兰税收法律的所有波兰人民共和国领土，包括

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

### 5.1.3 常设机构的认定

《中波税收协定》第五条对“常设机构”的概念进行了规定，主要将常设机构分为四类，即：固定场所型常设机构、建筑工程型常设机构、劳务型常设机构和代理人型常设机构。中国居民企业在波兰开展的营业活动是否构成常设机构，直接关系到波兰能否对该企业从波兰取得的所得课税以及课税的范围。

#### 5.1.3.1 固定场所型常设机构

根据《中波税收协定》第5条第1款，固定场所型常设机构是指中国居民企业在波兰开展全部或部分营业活动的固定营业场所。通常具备以下特征：（1）该营业场所是实质存在的；（2）该营业场所是相对固定的，并且在时间上具有一定的持久性；（3）全部或部分的营业活动是通过该营业场所进行的。基于波兰税务机关以往所做的裁定，所谓的“营业场所”指任何用于企业经营的场所、设施或设备，不论其是否完全用于该目的。即使没有可供使用的处所或者进行企业经营所需的场所，而是仅有一定的可支配空间，也可以构成营业场所。并且不要求企业对于该场所拥有法律上的所有权。

《中波税收协定》第五条第2款中还进一步列举了构成固定性常设机构的六种情形：管理场所；分支机构；办事处；工厂；作业场所；以及矿场、油井、气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。

#### 5.1.3.2 建筑工程型常设机构

根据《中波税收协定》第5条第3款第1项，“建筑工程常设机构”是指中国居民企业在波兰有持续时间长达六个月以上的建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动。这一条款遵循了UN范本第5条第3款a项的规定。

在理解第5条第1款“固定场所型常设机构”与第5条第3款第1项“建筑工程型常设机构”条款之间的关系时，波兰税务机关所持的观点是，对于从事建筑工程的企业而言，即使其开展的营业活动（例如



设立分支机构)达到了构成“固定场所常设机构”的标准,但是,只要其营业的活动时间未持续长达六个月以上,则仍不构成常设机构。这一解释方法对于在波兰开展建筑工程活动的中国企业而言较为有利,毕竟“六个月期限”是一个较为客观且容易操作的判定标准,有助于中国居民企业监控在波兰是否构成常设机构的风险。此外,弗罗茨瓦夫省行政法院在一起涉及波兰和德国双边税收协定适用的案件中做出判决认定,同一企业在波兰不同的建筑工地开展各个不同的作业,其持续时间应当分别计算是否满足12个月,而不应累计相加<sup>[84]</sup>。

### 5.1.3.3 劳务型常设机构

根据《中波税收协定》第5条第3款第2项,中国居民企业派其雇员或其他受其雇佣的人员到波兰提供劳务,当这些人员为同一项目或相关联的项目在任何十二个月内在波兰停留连续或累计超过六个月,将会构成常设机构。这一类型常设机构一般被称为“劳务型常设机构”。在判断是否满足“六个月”的期限要求时,需综合考虑以下方面:

(1) 六个月期限的计算应从中国企业派遣其第一个雇员为实施服务项目抵达波兰之日起,至企业完成并交付服务项目的日期为止;

(2) 所有雇员为同一个项目工作的天数都应被计算在内;如果在同一天内有多名雇员在波兰境内同时为同一项目工作,那么工作天数应按一天而不是分别累加计算(即并非每人各一天);

(3) 如果同一个服务项目历经数年,那么应在一个“滚动”的基础上分别计算六个月期限,即在提供服务的整个期间的任何一个十二个月内,如果服务的提供连续或累计超过六个月,那么为这同一项目或相关联项目所提供的所有劳务将被认定为一个常设机构。

“六个月”的判定标准适用于为同一项目或具有商业相关性或连贯性的多个项目(即“相关联的项目”或“关联项目”)所提供的服务。在判断若干个服务项目是否为关联项目、并构成“劳务型常设机构”时,应综合考虑下列因素:①这些项目是否被包含在同一个总合同里;②如果这些项目分属于不同的合同,这些合同是否与同一人或相关联的人所签订;前一项目的实施是否是后一项目实施的必要条

件；③这些项目的性质是否相同；④这些不同项目的服务是否由相同的人员实施等。

“雇员或雇佣的其他人员”是指中国企业的员工，或者该企业雇佣的在其控制按照其指示向接收方提供劳务的个人。

实务操作中，部分当地税务机关可能将“建筑工程型常设机构”概念下对分包的税务处理简单延用到“劳务型常设机构”的分包服务中，即在判定中国公司是否构成“劳务型常设机构”时，把第三方分包商的雇员在此项目上所花费的时间也计算在内，因此，对采用分包方式提供服务的中国居民企业来说，建议应妥善保存其所派雇员的差旅记录、具体的工作情况及与第三方分包商签订的合同。当波兰税务机关针对中国居民企业提出的在波兰提供的劳务不构成“劳务型常设机构”的主张有所质疑时，可恰当并适时地做出应对。

#### 5.1.3.4 代理人型常设机构

根据《中波税收协定》第5条第5款以及第5条第6款的规定，如果中国居民企业通过独立代理人以外的代理人，在波兰境内进行活动，该代理人有权并经常行使这种权力以该企业的名义签订合同的，则该中国居民企业将被判定为在波兰设有常设机构。除非该企业是仅通过按常规经营本身业务的经纪人、一般佣金代理人或者任何其他独立代理人在波兰进行营业。如果这个代理人的活动全部或几乎全部代表中国居民企业，不应认为是本款所指的独立代理人。

在适用和解释“代理人型常设机构”条款的过程中，需注意的是：

（1）代理人可以是个人（甚至是公司的员工），也可以是办事处、公司或其他任何形式的组织；

（2）“以该企业的名义签订合同”中，包括不是以企业名义签订合同，但其所签合同仍对企业具有约束力的情形。“签订”不仅指合同的签署行为本身，也包括代理人有权代表被代理企业参与合同谈判，商定合同条文等。这里所说的“合同”是指与被代理企业经营活动本身相关的业务合同，而不是那些仅涉及企业内部事务的合同；

（3）在判断代理人是否“经常”以被代理企业名义行使权力时，应当结合合同性质、企业的业务性质以及代理人相关活动的频率等因

素综合判断；

（4）应适用“实质重于形式”的原则对是否构成“代理人常设机构”作出判定。例如，代理人被中国居民企业授权进行合同所有细节的谈判，且对企业有约束力，即使该合同最终由企业的其他人在波兰以外的其他国家签订，也可能被认为这个代理人在波兰行使了合同签署的权利。

#### 5.1.3.5 常设机构的例外条款

《中波税收协定》第5条第4款列举了六种不构成常设机构的例外情形，这一规定遵循了UN范本第5条第4款的规定：（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）专为本款第（1）项至第（5）项活动的结合所设的固定营业场所，如果由于这种结合使该固定营业场所全部活动属于准备性质或辅助性质。

基于这一条款，中国居民企业在波兰仅由于仓储、展览、采购及信息收集等活动的目的而设立的具有准备性或辅助性的固定场所，并不构成常设机构。通常来说，从事“准备性或辅助性”活动的场所往往具备下列特点：①该场所不独立从事经营活动，并其活动也不构成企业整体活动基本的或重要的组成部分；②该场所仅为本企业（即中国居民企业）而不为其他企业服务；以及③该场所的职责限于事务性服务，而不具有营利性。

在波兰的国内税法中，并未具体明列哪些活动构成常设机构的例外情形。但是，在最高行政法院的判决中<sup>[85]</sup>，法院认为分支机构代表外国公司向波兰实体提交报价的行为应当被视为在波兰境内从事营业活动。因此，开展此类活动的分支机构不能视为具有辅助性和准备性，而是构成常设机构<sup>[68]</sup>。另一方面，如果外国企业在波兰的分支机构仅仅只专注于雇佣工人以设立软件的基础工作，该软件未来将转移

给在海外的母公司进一步完善，并销售，在这种情况下，如果该分支机构并没有其他的客户，也不寻找客户，且不承担这些活动的经济风险，则该分支机构所开展的活动具有辅助性和准备性。

实践中，如果中国居民企业在波兰设立固定场所，维修、保养该企业销售给波兰客户的机器设备，或专为波兰客户提供零配件，这种情况下，因其从事的活动已经超越了单纯的交付活动，不再是“准备性和辅助性”的，而很可能构成中国企业为客户服务的基本和重要的组成部分，所以中国企业可能会被认定在波兰构成“固定场所型常设机构”。此外，如果中国居民企业在波兰设立一个固定场所，既从事准备性或辅助性的活动，又从事其他可能构成常设机构的商业活动的，则应视其构成常设机构，并对这两项营业活动的所得合并征税。

#### 5.1.4 不同类型收入的税收管辖

《中波税收协定》第6条至第22条规定了各项所得在缔约国双方的税权分配，按照所得的不同性质可以分为：

（1）营业所得：包括营业利润（第7条）以及国际运输利润（第8条）；

（2）个人取得的劳务所得：包括第14条至第21条的规定，涵盖独立个人劳务所得、非独立个人劳务所得、董事费、艺术家和运动员、退休金、政府服务、教师与研究人员，以及学生、学徒和研究人员；

（3）投资所得：涵盖了股息（第10条）、利息（第11条）以及特许权使用费（第12条）；

（4）财产收益与其他所得：包括不动产所得（第6条）、财产收益（第13条）以及其他所得（第22条）。

##### 5.1.4.1 营业所得

###### （1）营业利润

根据《中波税收协定》第7条第1款的规定，针对中国居民企业从波兰取得的营业利润，波兰政府行使课税权的前提是，该企业在波兰的经营活动构成了常设机构，并且波兰向该企业课税的范围，仅限于可归于常设机构的营业利润。换言之，如果中国居民企业在波兰的经营活动不构成常设机构，或者中国居民企业从波兰取得的营业利润并

不归于常设机构，则波兰政府无法对该笔所得行使课税权。

一旦确定中国居民企业从波兰取得的经营所得可归于该企业在波兰的常设机构时，随之而来的问题是，究竟有多少利润可归于该常设机构。对此，中波税收协定第七条第二款规定了一般性原则，即计算中国居民企业通过在波兰设立的常设机构取得来源于波兰的经营营业利润时，应符合“独立交易原则”。也就是说中国居民企业通过设在波兰的常设机构在波兰进行营业，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分别独立处理，该常设机构可能得到的利润应归属于该常设机构。

然而，独立交易原则的适用存在两项例外规定：

①根据协定第7条第3款，在确定可归属于常设机构的利润时，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。但是，常设机构因使用专利或者其他权利支付给企业总机构或该企业其他办事处的特许权使用费、报酬或其他类似款项，具体服务或管理的佣金，以及向其借款所支付的利息（银行企业除外），都不作任何扣除（属于偿还代垫实际发生的费用除外）。同样，在确定常设机构的利润时，也不考虑该常设机构从企业总机构或该企业其他办事处取得的特许权使用费、报酬或其他类似款项，具体服务或管理的佣金，以及贷款给该企业（银行企业除外）总机构或该企业其他办事处所取得的利息，属于偿还代垫实际发生的费用除外。

②根据协定第7条第4款，如果缔约国一方习惯于以企业总利润按一定比例分配给所属各单位的方法来确定常设机构的利润，则独立交易原则的适用并不妨碍该缔约国按这种习惯分配方法确定其应纳税的利润。

基于上述的一般性原则和两项例外规定，当中国企业在某一年度确立了认定可归属常设机构利润的方法，除有适当的和充分的理由需要变动外，每年可以采用相同的方法确定属于常设机构的利润。

值得注意的是，第7条第7款中规定，利润中如果包括本协定其他

各条单独规定的所得项目时，本条规定不应影响其他各条的规定。这意味着，如果中国企业从波兰取得的任一项所得可以被界定为除了营业利润以外的其他性质的所得，则应当优先适用税收协定中的其他所得条款进行调整，而非营业利润条款。

## （2）海运和空运

该条款主要是对企业以船舶、飞机或陆运工具经营国际运输业务取得的所得分配税权。根据《中波税收协定》第8条第1款的规定，从事船舶或飞机经营国际运输业务的企业，如果其实际管理机构在中国，其从事国际运输业务所取得的利润，也包括参加合伙经营、联合经营或者参加国际经营机构形式取得的利润，应仅在中国征税。根据第8条第2款，如果船运企业的实际管理机构设在船舶上，应以船舶母港所在缔约国为所在国；没有母港的，以船舶经营者为其居民的缔约国为所在国。

值得注意的是，我国于2016年6月20日与波兰签订了《中华人民共和国政府和波兰共和国政府对国际航空运输服务互免增值税或类似税收的协议》。自2016年7月1日起，中波两国间在一国成立的航空运输企业提供的国际运输服务应在另一国免征增值税或类似税收。

### 5.1.4.2 劳务所得

对于中国居民个人从波兰取得的劳务所得，按照所得的不同性质，应适用中波税收协定中的不同条款进行调整，包括独立个人劳务所得（第14条）、非独立个人劳务所得（第15条）、董事费（第16条）、艺术家和运动员（第17条）、退休金（第18条）、政府服务所得（第19条）、教师与研究人员（第20条）、学生、学徒和实习人员（第21条）。在适用顺位上，第16条、第18条、第19条、第20条以及第21条优先于第15条适用，第17条优先于第14条和第15条适用。

#### （1）独立个人劳务所得

根据协定第14条规定，中国居民个人由于专业性劳务（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）或者其他独立性活动取得的所得，仅在中国进行课税。但在下列任一情况下，波兰政府亦有征税权：

①中国居民个人在波兰为从事上述活动设有经常使用的固定基地。在这种情况下，波兰可以仅对归属于该固定基地的所得征税；或

②中国居民个人在有关历年中在波兰停留连续或累计超过183天。在这种情况下，波兰可以仅对在波兰进行活动取得的所得征税。

#### （2）非独立个人劳务所得

根据第15条的规定，中国居民个人因受雇取得的薪金、工资和其他类似报酬，除了在波兰从事受雇的活动以外，应仅在中国征税。换言之，中国居民个人在波兰从事受雇的活动取得的报酬，波兰也有课税权。然而，中国居民个人因在波兰从事受雇的活动取得的报酬，如果同时具有以下三个条件，则仅中国政府具有征税权：

①取得所得一方在有关历年度在波兰停留连续或累计不超过183天；

②该项报酬由并非波兰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波兰的常设机构或固定基地所负担。

对于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，应仅在该企业实际管理机构所在缔约国征税。

#### （3）董事费

根据协定第16条的规定，中国居民作为波兰居民企业的董事会成员取得的董事费和其他类似款项，波兰政府有征税权。

#### （4）退休金

根据协定第18条的规定，中国居民因以前的雇佣关系所取得的退休金和其他类似报酬，应仅在居民国（即中国）纳税。但对于波兰政府或其地方当局按照波兰社会保险制度部分的公共计划支付的退休金和其他类似款项，应仅在波兰征税。

#### （5）政府服务

根据协定第19条第1款的规定，中国政府或其地方当局对向其提供服务的个人支付退休金以外的报酬，应仅在中国征税。但是，如果该项服务是在波兰提供，而且提供服务的个人是波兰居民，并且该居民亦或是波兰国民，亦或并非仅由于提供该项服务，而成为波兰的居民，该项报酬，应仅在波兰征税。

根据协定第19条第2款的规定，中国政府或其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，应仅在中国征税。但是，如果提供服务的个人是波兰居民，并且是波兰国民的，该项退休金应仅在波兰征税。

#### （6）艺术家和运动员

根据《中波税收协定》第17条，中国居民作为表演家，如戏剧、电影、广播、或电视艺术家、音乐家或者作为运动员，在波兰从事其个人活动取得的所得，波兰政府可以征税。

中国表演家或运动员在波兰从事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，仍然可以在该表演家或运动员从事其活动的缔约国（即波兰）征税。作为中国居民的表演家或运动员在波兰按照缔约国双方政府的文化交流计划或体育交流计划进行活动取得的所得，波兰应予免税。

#### （7）教师和研究人员

根据《中波税收协定》第20条的规定，任何中国居民个人是、或者在紧接前往波兰之前曾是中国居民，仅由于在波兰的大学、学院、学校或为波兰政府承认的教育机构和科研机构从事教学、讲学或研究的目的，停留在波兰。对其由于教学、讲学或研究取得的报酬，波兰应自其到达之日起，五年内免于征税。

#### （8）学生、学徒和实习人员

根据协定第21条的规定，中国的学生、企业学徒或实习生是、或者在紧接前往波兰之前曾是中国居民，仅由于接受教育、培训的目的，停留在波兰境内，对其为了维持生活、接受教育或培训的目的从国外取得的款项，或者对其为了维持生活、接受教育或培训的目的，从政府、慈善、科学、文化或教育机构取得的奖学金、赠款、补助金和奖金，波兰应免于征税。

第21条中所述的中国学生、企业学徒或实习生，由于受雇取得的报酬，在其接受教育或培训期间应与波兰居民享受同样的免税、扣除或减税待遇。



#### 5.1.4.3 投资所得

在《中波税收协定》中，投资所得主要包括三种类型：股息（第10条）、利息（第11条）、特许权使用费（第12条）。这三个条款在适用上存在着一些共性：

首先，对于中国居民（无论是个人还是企业）取得来源于波兰的投资所得，如果与该居民在波兰设立的常设机构或者固定基地具有实际联系的，其取得的投资所得应并入其常设机构的营业利润或是其固定基地的独立个人劳务所得，在波兰征税，适用协定中的营业利润及独立个人劳务条款；若中国居民在波兰没有设立常设机构或固定基地，或是虽有设立常设机构或固定基地，但取得来源于波兰的投资所得与该常设机构或固定基地没有实际联系的，波兰对于中国居民取得的该笔投资所得在课税的税率上应受到中波税收协定第10条、第11条、第12条的限制。

其次，要适用税收协定项下关于投资所得条款中对于来源地国课税限制的协定优惠，前提条件是，取得投资所得的一方应当符合“受益所有人”的要件。基于OECD范本注释，如果取得投资所得的中国居民仅是该项所得的代理人、名义持有人，或是对于那笔所得仅拥有极有限的支配权力的导管公司，则会被排除出受益所有人的范围。再者，波兰议会在2016年9月5日采纳了关于《企业所得税法》的修正案，其中对“受益所有人”的概念做出进一步界定，如当取得所得的一方仅为信托的受托人或负有义务向另一主体转移部分或全部的所得，也无法享受税收协定项下的优惠<sup>[18]</sup>。

最后，针对利息和特许权使用费，如果支付方与作为受益所有人的取得方或者他们与其他人之间的特殊关系，以至于所支付的数额超出了支付人与受益所有人在没有上述关系所能同意的数额时，协定中的利息条款和特许权使用费条款仅适用于在不存在特殊关系时所能达成的数额。这一规定与正常交易原则相符，为防止企业基于特殊关系扭曲跨境支付款项的数额，套取协定优惠。

##### （1）股息

《中波税收协定》第10条第3款对“股息”进行了定义，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国家的法律, 视同股份所得同样征税的其他公司权利取得的所得”。

在不适用协定的情况下, 波兰对于居民企业对外支付的股息按照19%的税率征收预提税。依据《中波税收协定》第10条第1款和第2款的规定, 在取得股息的中国居民是该笔所得的受益所有人时, 波兰当局所征税款不应超过10%。此规定不应影响对该公司支付股息前的利润所征收的公司利润税。

## （2）利息

对于利息的界定, 规定在《中波税收协定》第11条第4款中, 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, 不包括由于延期支付的罚款。”

根据第11条第1款和第2款的规定, 对于发生于波兰而支付给中国居民的利息, 波兰可以按照其国内法课税(即适用20%的预提税率), 但是在收款人是利息受益所有人的情况下, 波兰所征税款不得超过利息总额的10%。所谓“发生于”波兰的利息, 包括两种情况:

①支付利息的人为波兰、地方当局或波兰居民。

②当支付利息的人(不论是否为中国或波兰一方居民), 在波兰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, 则该利息应认为发生于波兰。

存在的例外情形是, 根据第11条第3款的规定, 发生于波兰而为中国政府、地方当局及其中央银行或者完全为其政府所有的金融机构取得的利息; 或者为中国居民取得的利息, 其债权是由中国政府、地方当局及其中央银行或者完全为其政府所有的金融机构间接提供资金的, 应在波兰免税。

## （3）特许权使用费

根据中波税收协定第12条第3款的界定, 特许权使用费是指“使用或有权使用文学、艺术或科学著作, 包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权, 专利、专有技术、商标、设计、模型、

图纸、秘密配方、秘密程序所支付的作为报酬的各种款项；或者使用、有权使用工业、商业、科学设备所支付的作为报酬的各种款项。”

根据第12条第1款与第2款的规定，当中国居民从波兰取得特许权使用费，在中国居民是该笔所得的受益所有人之情况下，波兰国内法中所规定的预提税率（20%）将受到如下限制：

①使用或有权使用文学、艺术或科学著作，包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权，专利、专有技术、商标、设计、模型、图纸、秘密配方、秘密程序，为特许权使用费总额的10%。

②使用、有权使用工业、商业、科学设备的，为特许权使用费调整数额的10%。此处的“调整数额”是指特许权使用费总额的70%。

判断特许权使用费的来源地规则与利息相同，根据第12条第5款的规定，如果支付特许权使用费的人是波兰、地方当局或波兰居民，应认为该特许权使用费发生在波兰。然而，当支付特许权使用费的人不论是否为波兰居民，在波兰设有常设机构或者固定基地，支付该特许权使用费的义务与该常设机构或者固定基地有联系，并由其负担这种特许权使用费，上述特许权使用费应认为发生于该常设机构或者固定基地所在国，即波兰。

#### 5.1.4.4 财产收益和其他所得

##### （1）不动产使用所得

根据协定第6条第1款，中国居民从位于波兰的不动产取得的所得，波兰政府可以征税。这里所指的“不动产所得”，包括从直接使用、出租或者任何其他形式使用不动产取得的所得。其中，对于“不动产”范围的界限，应按照波兰（即财产所在地）的法律进行确定。但无论如何，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、船只和飞机不属于本条款项下的不动产。

本条中对于不动产所得的规定也同样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。

##### （2）财产收益

财产收益是基于转让财产的所有权而取得的收益，对于此类所得的课税原则规定在协定第13条。“转让从事国际运输的船舶或飞机，以及属于经营上述船舶、飞机的不动产以外的财产取得的收益，应仅在该企业实际管理机构所在缔约国征税。”除此情况外，发生于波兰的其他财产收益，可以在波兰征税。但是对于何为“发生于”缔约国一方的财产收益，协定本身并未提供明确的规定。

### （3）其他所得

当中国居民从波兰取得的一项所得无法归类于上述任何一类所得类型时，应当适用中波税收协定第22条“其他所得”进行调整。根据这一条款，中国居民在波兰取得的上述条款均未作规定的各项所得，波兰政府具有征税权。除此之外，中国居民取得的各项所得（不论在什么地方发生），凡本协定上述各条未作规定，应仅在中国征税。

例外情形是，对于第6条第2款规定的不动产所得以外的其他所得，如果该所得的受益人为中国居民，通过设在波兰的常设机构在波兰进行营业，或者通过设在波兰的固定基地在波兰从事独立个人劳务，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，在这种情况下，应视具体情况适用关于“营业利润”（第7条）或“独立劳务所得”（第14条）的规定。

## 5.1.5 波兰税收抵免政策

在对各项所得的税收管辖权进行了划分之后，税收协定的缔约双方为了消除双重征税，规定对各自居民来源于缔约国对方并在缔约国对方缴纳了税收的所得，在计算国内应纳税额时，应通过免税、抵免或扣除等方式处理在境外已纳税款。

### 5.1.5.1 基于波兰国内法的税收抵免

#### （1）概述

在国内税法上，波兰规定了消除双重征税的单边性措施。《个人所得税法》第27条第9款和《企业所得税法》第20条第1款规定对居民从境外取得所得所缴纳的税收给予抵免，但抵免的数额不得超过该笔所得在波兰应缴纳的税收，即“限额抵免法”，具体而言，居民从境外取得的所得已在境外缴纳过企业所得税，该所得应当同居民从波兰

境内取得的所得相累计，计算应纳税所得额。对于境外已经缴纳的税收允许从应纳税额中扣除，但不得超过境外所得在波兰缴税的情况下本应缴纳的税额，即超额支付或不当支付的境外税收不能抵免。

除了抵免法之外，当存在税收协定的情况下，基于协定的规定，境外取得的所得也可以享受免税待遇。《个人所得税法》第27条第8款规定了累进免税法（exemption method with progression proviso），即波兰对于居民个人在境外取得的所得给予免税，但是在计算该居民个人非免税所得应适用的税率时，境外的所得应纳入税基的计算。这一方法防止纳税人利用从境外取得所得适用较低档的税率，从而带来税负不公平的现象。《企业所得税法》第17条第1款则规定了完全免税法（full exemption），这是因为在波兰企业的所得适用统一税率19%<sup>[86]</sup>。

## （2）间接抵免

针对波兰居民企业从境外取得的股息和其他利润分配，《企业所得税法》第20条第2款规定了间接抵免制，即波兰公司税收居民在取得境外的股息时，除了可以扣除境外已经征收的股息预提税之外，对于分发股息的子公司就其所得已经缴纳的公司所得税，也可以申请相应的抵免。间接抵免税制的适用要求波兰母公司对于境外子公司的控股比例不少于75%。然而，根据《企业所得税法》第20条第11款，如果股息或其他利润分配是基于清算公司的清算产生的支付，则不适用间接抵免。

## （3）申请境外税收抵免的证明文件

波兰居民企业在申请抵免时，必须提供境外税务机关提供的书面文件，证明已向境外税务机关指定银行账户转账的信息。仅提供下列文件并不充分，例如境外合同方进行扣缴税款的声明、构成支付的法律文件（如合同）、证明在扣除预提税后减少货物或劳务支付的发票以及银行证明。在实践中，如今在证明文件的把关上，税务机关的要求比以往更为严格<sup>[86]</sup>。

## （4）波兰居民母公司取得股息的免税规定

根据实施《欧盟母子公司指令》的国内法，由位于欧洲经济区的

另一成员国或瑞士的子公司，向波兰母公司支付的股息或其他利润分配，在满足以下三项条件的情况下，可以在波兰享受免税待遇：①子公司在其他欧洲经济区成员国以其全球所得缴纳企业所得税；②母公司的管理所在地或居所位于波兰，且并未免于缴纳企业所得税；③波兰母公司在连续两年内不间断地持有境外子公司至少10%（瑞士子公司则为25%）的股份。这一规定同样适用于欧洲经济区的非居民位于波兰的常设机构从其他欧洲经济区企业取得的股息。

然而，参股豁免的规定并不适用于基于分配利润企业的清算而支付的股息或其他利润分配。再者，根据《企业所得税法》第20条第16款，自2015年1月1日起，该参股豁免仅限于不能以任何形式从分配公司的税基中扣除的股息。自2016年1月1日起，适用参股豁免规则另增加一项条件，即取得的股息并非产生于不反映经营实质或有虚假特征的交易、合同或活动。为此，取得股息一方负有证明交易、合同或活动真实性的义务。

#### 5.1.5.2 基于《中波税收协定》的税收抵免

根据协定第23条第2款的规定，波兰对于其居民从中国取得的所得采取的消除重复征税措施是：

（1）针对波兰居民从中国取得的股息、利息和特许权使用费，可以在中国征税时，波兰应允许从对该居民的所得征收的税额中扣除相等于在中国缴纳的税额。但是，该项扣除不应超过对从中国取得的该项所得扣除前计算的税额。基于第23条第2款第3项关于“饶让抵免”条款的规定，应扣除的中国税收应视为股息、利息或特许权使用费总额的百分之十。

（2）除了股息、利息和特许权使用费外，波兰居民从中国取得的其他所得，波兰应对其进行免税。波兰在计算该居民其余所得的税额时，可适用该项免税所得在没有免税的情况下所适用的税率。

#### 5.1.5.3 饶让条款相关政策<sup>[87]</sup>

税收饶让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。在波兰与其他国家签订的已经生效的税收协定中，波兰对本国居民企业从表30所列国家取得的所得适用税收饶让优惠抵免可分为两种情形：第一种是普通抵免，是指居住国对于本国居民纳税人在缔约国对方获得的税法规定的各种减免税优惠，只要符合协定规定的税种范围（既可以是覆盖所有类型的所得，如波兰与亚美尼亚协定，也可以是针对特定类型所得，如与科威特的协定），均视同纳税人已经实际缴纳而给予抵免。第二种情形是定率饶让抵免，是指居民国一方不考虑本国居民纳税人在缔约国对方实际获得多少减免税优惠，均按照双边税收协定中确定的固定抵免税率给予税收饶让，如以波兰和中国签订的协定为例，纳税人有关所得受益于饶让抵免的程度，取决于税收协定中对于各类所得规定的固定抵免税率的高低。

表30 波兰对取得境外所得的波兰居民给予的饶让抵免

序号	国家	涵盖范围	抵免税率(%)	具体协定条款	终止日期
1	亚美尼亚	所有所得		24(3)	无
2	中国	股息	10	23(2) c	无
		利息	10	23(2) c	无
		特权使用费	10	23(2) c	无
3	埃及	所有所得		24(3)	无
4	科威特	股息		24(4)	无
		利息		24(4)	无
		特权使用费		24(4)	无
5	马耳他	股息		23(3)	无
		利息		23(3)	无
		特权使用费		23(3)	无
6	蒙古	所有所得		24(1) c	无
7	黑山	股息		24(4)	无
		利息		24(4)	无
		特权使用费		24(4)	无
8	摩洛哥	所有所得		24(4)	无
9	菲律宾	股息		23(3)	无
		利息		23(3)	无

		特权使用费		23(3)	无
10	塞尔维亚	股息		24(4)	无
		利息		24(4)	无
		特权使用费		24(4)	无
11	新加坡	股息		议定书(4)	2017.01.01
		利息		议定书(4)	2017.01.01
		特权使用费		议定书(4)	2017.01.01
12	突尼斯	股息		22(3)	无
		利息		22(3)	无
		特权使用费		22(3)	无
13	越南	股息		23(1)c	无
		利息		23(1)c	无
		特权使用费		23(1)c	无

另外，在与波兰签订税收协定的缔约国当中，对从波兰取得所得的本国居民给予饶让抵免的国家如下表所示：

表31 缔约国另一方对从波兰取得所得的本国居民给予饶让抵免

序号	国家	涵盖范围	抵免税率(%)	具体协定条款	终止日期
1	亚美尼亚	所有所得		24(3)	无
2	埃及	所有所得		24(3)	无
3	科威特	所有所得		24(4)	无
4	马耳他	所有所得		23(3)	无
5	蒙古	所有所得		24(1)c	无
6	黑山	所有所得		24(4)	无
7	摩洛哥	所有所得		24(4)	无
8	菲律宾	所有所得		23(3)	无
9	塞尔维亚	所有所得		24(4)	无
10	突尼斯	所有所得		22(3)	无

### 5.1.6 非歧视待遇原则

《中波税收协定》第24条规定了非歧视待遇原则，该条款对于保护我国居民或企业在波兰投资时享有无差别待遇具有重要意义，具体而言包括以下四个方面：



（1）国民无差别待遇：我国国民在波兰负担的税收或者有关条件，不应与波兰国民在相同情况下，负担或可能负担的税收或者有关条件不同或比其更重。这一条款适用于并非中国或波兰或双方居民的人；

（2）常设机构无差别待遇：我国居民企业在波兰常设机构的税收负担，不应高于波兰对其本国进行同样活动的企业。即便如此，这并不意味着为波兰由于民事地位、家庭负担给予其居民的任何扣除、优惠和减免也必须给予中国居民。

（3）费用扣除方面的无差别待遇：除了违反正常交易原则外，波兰居民企业支付给中国居民的利息、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波兰居民同样予以扣除。

（4）境外投资企业的无差别待遇：波兰企业的资本全部或部分，直接或间接为中国一个或一个以上的居民拥有或控制，该企业在波兰负担的税收或者有关条件，不应与波兰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 在波兰享受税收协定待遇的手续

当来自缔约国另一方的非居民申请在波兰适用税收协定取得相关的优惠待遇时，该非居民或者所得的预提税扣缴方负有义务证明，取得所得的非居民是缔约国另一方的居民，为此，应相应地提交缔约国另一方主管当局出具的居民身份证明。在证明文件并非波兰语的情况下，非居民方或扣缴义务人还要提供文件的波兰语翻译件。

波兰的国内法并未规定居民身份证明的统一格式，而是由签发证明所在国的主管机关决定，通常情况下，证明应当采用纸质格式，除非电子版的居民身份证明可以在签发国主管机关的官网上找到。对于居民身份证明的内容，一般认为应至少含有以下信息：签发的主管部门；确认纳税人的居民身份；签发日以及确认纳税人居民所在地的日期。一般情况下，只要与纳税人的居民身份相关的事实并未发生改变，该居民身份证明仍然持续有效。在纳税人的地位发生改变后，税务机关可以对身份证明文件的有效性提出质疑。鉴于居民身份证明是一国

主管部门根据对国内法的解释基于特定的事实所发布的确认纳税人身份的官方文件，因此，波兰税务机关并不会对缔约国另一方国内法项下构成居民身份的法律要件和事实做出评估，但是这并不意味着当纳税人取得缔约国另一方居民身份证明后，波兰税务机关即可直接排除该纳税人作为波兰税收居民的可能性<sup>[88]</sup>。

## 5.2 波兰税收协定相互协商程序

### 5.2.1 相互协商程序概述

相互协商程序(Mutual Agreement Procedure, 简称 MAP)是税收协定规定的重要的争端解决方式。当一个人认为缔约国一方或双方的措施导致或将导致对其不符合协定规定的征税时，可以不考虑国内法律所规定的补救方法，在规定的期限内将案情提交其本人为居民或国民的缔约国一方主管税务机关，该主管机关将努力与缔约国另一方主管机关达成协议。

MAP无需通过正式的外交途径，可由缔约国双方税务主管当局直接接触联系，就有关争议问题进行协商处理，具有形式不拘、灵活便利的优点。根据OECD范本和UN范本第25条规定建立的MAP机制，主要有解决以下三类国际税收争议问题的功能作用：<sup>[89]</sup>

(1) 对纳税人提出的有关违反双边协定规定的征税的申诉案件，如果其居住国税务主管当局认为申诉有理，但不能单方面采取措施解决问题时，可通过启动这种MAP机制与缔约国对方主管当局进行协商设法解决纳税人的申诉问题，以避免或纠正不符合协定规定的征税行为。

(2) 缔约国双方对双边税收协定未明确定义的条款用语的解释，如果彼此存在意见分歧或疑义，可由双方主管当局通过MAP协商解决。

(3) 对双边税收协定中未作规定的国际重复征税案情问题，双方主管当局可经由MAP程序协商谈判解决。

### 5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

在波兰与85个国家或地区签订生效的双边税收协定中，均包含共同协商条款，即赋予纳税人提交相互协商程序的申请。从大体上看，

这些协定中的MAP条款除了个别细微的差异外，基本上遵循了OECD范本第25条的规定。值得注意的是，在波兰签订的双边协定中，除了与瑞士、荷兰和智利的双边协定外，其他大部分的税收协定中并未规定仲裁条款。

此外，波兰还是《关于消除与关联企业之间转让利润的双重征税公约》（90/436/EEC）（也称“《仲裁公约》”）的缔约国，根据该公约，在出现经济型重复征税的情况下，成员国负有消除双重征税的强制性义务。截至目前，波兰尚未参加公约项下的仲裁程序<sup>[76]</sup>。

从法律依据上看，在波兰实施MAP的主要法律基础是双边税收协定。在转让定价领域，波兰财政部在其发布的《定价条例》<sup>[90]</sup>第25段对MAP的适用做出进一步规定，根据该条例，MAP可以依照有关的双边税收条约或者《仲裁公约》来执行。换言之，对于波兰境内企业之间的交易或者无法适用税收协定或《仲裁公约》的外国企业而言，就无法利用MAP消除争议。此外，也不是波兰签署的所有税收协定都包含了类似于OECD范本或UN范本的第9条第2款，即规定在缔约国一方按照独立交易原则对境内关联企业实体进行转让定价初次调整的情况下，缔约国另一方应对其境内作为关联交易的另一方的企业利润已征收的税额，做出对应调整的义务，例如在《中波税收协定》中就未包含这一条款<sup>[80]</sup>。在波兰，实施MAP的主管机关是财政部。

### 5.2.3 相互协商程序的适用<sup>[91]</sup>

#### 5.2.3.1 申请人的条件

根据《中波税收协定》第25条第1款，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24条第1款，即国民无差别待遇，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同规定规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。由此可见，有权向波兰主管机关提交申请的人包括波兰居民或波兰国民（如果案情属于违反国民无差别待遇时），且该纳税人既可以是企业，也可以是个人或其他实体<sup>[80]</sup>。

2017年6月，波兰签署了《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》，根据该公约第16条第5款第（1）项的规定，波兰对第16条第1款的规定做出保留<sup>[83]</sup>。基于这一保留条款，波兰现行生效的税收协定中类似于OECD范本第25条第1款的规定并不自动修订，纳税人不能选择将案情提交给缔约任何一方的主管当局，而应当将案情提交给其居民身份所属的缔约一方的主管当局（或在涉及基于国籍的非歧视规定的案情中，提交给其国籍所属的缔约一方的主管当局），对于纳税人提交给缔约一方的主管当局的案件，如果其主管当局不认为纳税人的异议合理，该缔约一方将与缔约另一方主管当局进行一种双边通知或磋商程序。

### 5.2.3.2 相互协商程序的方式、时限和具体情形

在波兰，可适用MAP的案件类型大致包括：转让定价案件、税收协定中反避税条款的适用、国内反滥用规则的适用、由被境外税务调整的善意纳税人引发的双重征税案件，以及税务机关和纳税人已有审计结算的情形<sup>[91]</sup>。

波兰现行的法律规范并未具体规定纳税人申请启动MAP，以及纳税人和主管当局在MAP上合作的正式要求，一般来说，MAP的进行以书面程序为主，但纳税人和主管当局（即波兰财政部）之间也可以直接联系。程序的启动必须基于纳税人的请求，并可以在纳税人提出请求时随时结束程序<sup>[76]</sup>。由于没有规定纳税人提请MAP的正式要求，所以，只要纳税人认为存在不符合协定规定的征税这一可能性时，即可启动程序。只有在涉及关联企业之间税收调整的情况下，必须存在发生双重征税的事实，即类似于OECD范本第9条第2款以及第7条第3款规定的情形。

MAP时限在转让定价领域为三年，即自税务审计报告或税务决定的交付日期（取较早的日期计算）起算，除了转让定价案件之外的其他案件类型，MAP时限规定在相关税收协定中<sup>[91]</sup>。根据《中波税收协定》，案情必须在不符合协定规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。

## 5.2.4 启动程序

### 5.2.4.1 启动程序时效及条件<sup>[80]</sup>

MAP程序的启动始于纳税人提交的动议，当纳税人认为另一国税务机关并未遵循利润调整时即可提请动议。纳税人或其关联方在收到导致或可能导致双重征税的调查报告或送达税务裁定之日起3年内，可向缔约国一方提出相互协商程序的申请。在波兰，受理MAP申请的主管机关为财政部。在收到动议后2个月内，财政部部长可以要求纳税人提交其他资料 and 文件，并将相关材料翻译为工作语言（大多数情况下为英文）。

该动议申请书上通常应包含以下信息：

- （1）波兰实体及其外国承包商的身份资料，受决定影响的各方，特别是他们的姓名、地址和税号；
- （2）事件的简报和双方关系的说明；
- （3）受影响的课税年度；
- （4）能证明存在双重征税的决定、议定书和其他文件的副本；
- （5）上诉程序资料以及相关的判决书副本；
- （6）不遵守利润调整原则之动议的理由；
- （7）依财政部要求准备即可提交文件或资料的声明。

值得注意的是，动议是否能够成功被受理取决于上述所有资料文件及其翻译件是否齐备。若提交的材料不完整，可能会错过提交材料的三年期限。如果动议被成功受理，纳税人会收到书面通知。

### 5.2.4.2 税务机关对申请的处理

根据波兰《定价条例》第25条第（1）段的规定，财政部可能采取的解决方案有两种方式，即通过国内程序自行解决，或启动相互协商程序以期与另一国主管当局达成协议。若采取第二种方式，纳税人将会得到书面告知。纳税人无需对相互协商程序的请求支付费用。在时限上，根据《定价条例》第25（9）段规定，如果案件无法在国内解决，则应在下列日期中较晚的时点后的2年内，完成与另一国税务机关的沟通：（1）最终税收裁定或同等文件送达之日；（2）报告第

6节所述的事项。主管当局之间达成的协议是启动有关确认纳税人利润或亏损的程序之基础。同样的原则也适用于外国实体启动的MAP。波兰MAP流程之概览可参见表32。目前波兰国内法并未对于MAP期间利息或罚金的计算能否中止做出规定。

表32 相互协商的程序

程序1	程序2	程序3	程序4
导致双重征税的决定	向税务机关提出动议	相互协商程序： —国内程序解决 —沟通程序 —缔约国一方单边救济	处理结果
三年以内		两个月时间用以补充材料	在两年以内

## 5.2.5 相互协商的法律效力

### 5.2.5.1 相互协商程序结果的法律效力

对于MAP程序达成的协议，纳税人不能进行申诉。有一些国家（如德国）的国内法中规定MAP达成的协议，需经过纳税人同意后方可执行，在波兰并未有类似的要求。这是因为波兰的国内法要求MAP程序进行过程中的重要事项应及时地通知纳税人，而且纳税人有权在任何时候撤回关于MAP的请求，因此无需再规定类似的权利。然而，虽然纳税人不能对两国主管机关之间达成的MAP协议提出异议，但是不排除纳税人对税务机关基于实施MAP所签发的新（修订后）的税务决定提出异议，甚至诉至行政法院。但是，在实务中，这一救济措施并未被纳税人所采用<sup>[76]</sup>。

### 5.2.5.2 相互协商程序与司法判决的关系<sup>[76]</sup>

根据税收协定中的MAP条款，波兰税务机关在接到关于启动MAP的请求时，可以在案件清楚、理由充分的情况下，采取单边措施解决争议。这种情况往往发生在缔约国一方税务机关错误地适用税收协定从而导致重复征税时。在这种情况下，波兰财政部作为协定规定的主

管机关有权对协定的适用做出合理的解释，并且税务机关负有义务对其征税的决定做出修订。如果该案件已提交行政法院，税务机关会通知法院其立场的变更，虽然行政法院并不受税务机关立场的约束，但是在实务中，往往会考虑税务机关的观点。

当纳税人基于国内法所规定的司法和行政程序寻求救济时，并不影响其请求启用相互协商程序解决争议的权利。尽管如此，如果案件已经诉至波兰行政法院，并等候最终裁决，在这种情况下，波兰财政部并不会基于对方税务机关的请求启动MAP。但是，在法院的审理程序仍处于未决的情况下，通常MAP会启动，在此情况下，波兰《行政法院程序法》<sup>[92]</sup>允许法院暂停对案件的审理，直等到主管机关在MAP程序中得出结论。

### 5.2.5.3 保护性措施

根据欧盟委员会颁布的关于税收和关税的追索以及其他措施这一指令（2010/24/EU of March 16, 2010），除非存在欺诈或无力偿还的危险，否则，在MAP程序进行期间，税收征缴程序可以暂停。

基于波兰税务机关在MAP达成的协议导致波兰纳税人须补缴税款或取得退税时，纳税人预期对其税收地位做出调整的时间期限是属于可公开获取的信息。此外，关于波兰历年来解决MAP案件的平均用时也可以在JTPF网站或OECD网站上公开获悉。在波兰，财政部是负责相互协商申请受理的机关，其在OECD官网公开的启动程序联系方式如下：

表33 波兰财政部联系方式表

波兰财政部	
地址	MINISTRY OF FINANCE, ul. S wie ̧tokrzyska 12, 00-916 Warsaw, Poland
相关申请联系人及联系方式	
所有类型的相互协商程序申请（包括转让定价、“其他相互协商程序”以及预约定价安排）	
Mrs Ewa Adamiak（波兰财政部所得税署署长）	电话：+48226943326 传真：+48226943331 邮箱：Ewa.Adamiak2@mf.gov.pl

MrsAnnaZdonek (所得税部副主任)	电话:+48226945411 传真:+48226943331 邮箱:Anna.Zdonek@mf.gov.pl
MrDariuszZasada (所得税部副主任)	电话:+48226943403 传真:+48226943331 邮箱:Dariusz.Zasada@mf.gov.pl
<b>有关双边税收协定第二十五条第三部分的相互协商程序</b>	
MrCezaryKrysiak (税收制度主任)	电话:+48226943886 传真:+48226945760 邮箱:Cezary.Krysiak@mf.gov.pl
<b>转让定价相互协商程序申请</b>	
MrsHelenaRadzieciak (所得税部, 转让定价相互协商程序与预约定价安排审计组组长)	电话: +48226944456 传真: +48226943331 邮箱:Helena.Radzieciak@mf.gov.pl
<b>除转让定价外的相互协商程序申请</b>	
MrsMonikaMiedziak (所得税部, 避免双重征税组组长)	电话:+48226943301 传真:+48226943331 邮箱:Monika.@mf.gov.pl
<b>预约定价安排申请应向财政部提交</b>	
财政部地址	MINISTRYOFFINANCE, ul. S wie ˛tokrzyska12, 00-916Warsaw, PolandPersons listedaboveascompetentforallkindsofMAPandAPA
MrTomaszKoliński, (所得税部, 预约定价安排负责人)	电话:+48226944425 传真:+48226943331 邮箱:Tomasz.Kolinski@mf.gov.pl

### 5.2.6 波兰仲裁条款

波兰是《仲裁公约》的缔约国, 根据2007年2月1日的政府声明, 正式签订并批准该公约生效。波兰对于该公约的执行应遵循《有效执



行“关于消除关联企业利润调整双重征税公约”的行为守则》。根据该公约，在出现经济型重复征税的情况下，波兰负有消除双重征税的强制性义务。截止目前，波兰尚未参加该公约项下的仲裁程序。所有待决案件都处于相互协商程序阶段。

在波兰与其他国家之间签订的双边协定中，只在少数协定里包含了仲裁条款，如与瑞士、荷兰和智利签订的协定。尽管之前波兰已表示有兴趣纳入BEPS行动计划中具有强制约束力的仲裁机制以确保相互协商程序案件的顺利解决<sup>[76]</sup>，然而在2017年6月，波兰在签署《BEPS多边公约》时所发布的立场中，其实施上并未选择适用第六章中关于仲裁的规定。

### 5.3 中波税收协定争议的防范

为减少税收协定适用和解释过程中可能出现的争议，纳税人可以考虑采用事前裁定的方式降低风险。在波兰，税务裁定分两种，一种是针对税务机关发布的税法进行的一般解释（也称为“一般性裁定”），另一种是基于个别纳税人的申请而颁布的裁定（即“个别裁定”）。这两种规则均由财政部发布，其中一般性裁定发布在财政部公报上<sup>[93]</sup>。

纳税人可以申请对税收协定条款在个案中的适用进行解释，同时潜在的波兰投资者（即便还未注册）以及外国实体也可以就其未来在波兰成立的公司、分支机构或代表机构所开展的活动申请个别裁定。申请个别裁定需于申请提交后7日内缴纳40兹罗提（约10欧元）的申请费。自2012年1月1日起，在满足一定条件下，也可以申请一般性裁定。

根据现行规定，财政部通常必须在3个月内对申请作出答复。对于一般性事前税收裁定，纳税人有权向行政法院提起上诉。根据《税收条例法案》规定，有约束力的税务裁定具有持续的效力。遵循裁定的实体无需承担裁决错误所带来的消极后果。然而，如果案件实施的后果是出现在一般性裁决在财政部正式公报公布前，或是个别裁定发布之前，该实体负有义务缴纳应纳的税款。财政部有权更改任何已经颁布的事前裁定，但是遵循裁定的实体不应当为此承担不良后果。

## 第六章 在波兰投资可能存在的税收风险

### 6.1 信息报告风险

#### 6.1.1 登记注册制度

根据波兰议会于1991年6月14日通过的《外资企业法》及此后的修改法案规定，外国人（自然人、法人及不具法人资格的其它公司）可以在波兰设立有限责任公司或股份公司、或者拥有和购买此类公司的股份或股票。除投资经营港口、机场项目、从事法律服务等需事先申请许可外，包括不动产中介、进口消费品批发等其它各项业务均可自由开展。如与波兰国营企业等国有法人进行合资合作，且波方以土地、工厂、部分车间等不动产作为投入时，由波方向私有化部申请即可。

公司申请商业注册的主要文件有：国内公司章程、营业执照、资信证明；申请书，包括拟建公司名称、地址、经营范围、投资形式（资金、实物）及注册资本；拟建公司的章程（草案）；授权书，由国内公司法人代表授权全权处理公司成立前的有关事务，签署法律文件；公司将遵守波兰法律和有关规定从事经济贸易活动的声明书；任命书，董事长（总经理）及其他人员每人一份。

根据波兰相关法律规定，外国企业作为法人实体在波兰境内可注册的形式有代表处、分公司、有限合伙企业、有限股份合伙企业、有限责任公司和股份公司，外国公民作为自然人可根据不同情况在波兰注册公司。在波兰注册企业通常需要经过注册申请、注册审批、申请统计代码、刻制公司印章、开立银行账号、申请增值税号（NIP）、申报社会保险、申报劳动安全检查等程序。

如果经营范围涉及波兰《合资企业法》规定的需经波兰所有制转化部批准的领域，则应先申请该部的批准书；委托波兰律师制定公证书，请公证人公证，签署注册资本的声明等；交纳印花税；将有关文件递交当地经济法院办理商业注册；公司经商业注册后，在银行开立

公司帐户，并将注册资本过账；向当地统计局申请统计编号；在当地税务局办理登记手续，申请纳税编号。

居民纳税人需要进行增值税登记和所得税登记。单位纳税人进行税务登记的时间，须在第一次开展应税活动之前。根据2017年1月1日起实施的新规则，税务登记的时间应在对增值税登记文件的日期进行确认之后。单位纳税人进行税务登记的时间，不得迟于第一次纳税申报或第一次缴纳税款或预缴税款的申报期限。

在波兰开展应税活动的非居民纳税人，不论其应税营业额多少，均有义务进行增值税登记，例外情形是：在波兰没有固定营业场所的非居民企业，提供货物或服务构成反向征收的，无需进行增值税登记。对于向非居民支付所得的雇主、银行、保险金支付机构等扣缴义务人，应事前在税务局办理登记注册。对于从波兰取得所得的非居民企业，如果该企业在波兰有固定营业场所，则应在企业居住地所在的税务机关进行登记。如果该企业在波兰无固定营业场所，则登记注册主管部门为华沙第二税务局。非居民纳税人的税务登记，适用居民纳税人的一般规定。

### 6.1.2 信息报告制度

根据波兰《外汇法》，在波兰注册的外国企业可以在波兰银行开设外汇账户，用于进出口和资本结算。外汇进出波兰需要申报，汇出无需缴纳特别税金。

在情报交换方面，透明化环境下逃避税以及税收筹划的空间在逐步缩小。波兰属于CRS签署国，并且作为第一批信息交换的管辖区，于2017年9月首次进行金融账户涉税信息自动交换。2017年5月19日，波兰财政部发布了《税收征管法案》的修订案，要求纳税人向波兰国家税务总局提交银行账户报表的义务。这里的纳税人包括从事经济活动的自然人、法人和非法人组织，但不包括小型企业和公共机构。

凡是在波兰银行开设的账户，银行均有义务向国税总局提供客户的账户资料信息。其中应当包括以下内容：银行转账者及收款者的纳税人识别号（NIP）和统计数据（REGON）；收付款者的银行账户号码；从银行借记账户提取现金的具体日期和时间；货币转移信息以及转让

详情。以上信息必须每日以电子方式提供，且有可能作为税收程序中的证据。此外，该草案预计会对税收保密规则做出修订。纳税人的合同方将有权从税务总局获得资料以说明纳税人没有填写或提交了不完整的纳税申报表或其他所需文件，或者其未能将应纳税额汇回。修正案预计于2017年9月1日生效。然而，该提案仍处于立法前期，可能会有进一步的变化。建议纳税人应当注意及时了解波兰的规制动向，尤其是对申报程序、应当申报的财务机构、财务账户与申报对象等方面进行充分了解。

## 6.2 纳税申报风险

### 6.2.1 在波兰设立子公司的纳税申报风险

在波兰，子公司的形式包括合伙企业 and 公司。合伙企业有4种形式：注册合伙企业（spółka jawna，缩写：sp. j.）；专业合伙企业（spółka partnerska，缩写：sp. p.）；有限合伙企业（spółka komandytowa，缩写：sp. k.）；股份有限合伙企业（spółka komandytowo-akcyjna，缩写：s.k.a.）。公司有两种形式：有限责任公司（spółka z ograniczoną odpowiedzialnością，缩写：sp. z o.o.）；股份有限公司（spółka akcyjna，缩写：S.A.）。

合伙企业 and 公司不同，它并不能作为一个独立的法律主体，因此没有管理委员会。此外，个人合伙人需对合伙企业的债务承担责任。因此，在波兰合伙制企业不如公司的形式普遍。设立合伙企业花费的时间、成本以及基本程序与设立有限责任公司或者子公司相似。在波兰一般通过设立有限责任公司，或者相对而言较少选择的股份有限公司进行商业活动。

这些成立的子公司为波兰居民企业纳税人，在波兰负有居民企业纳税人义务。其中，企业所得税需要就来源于波兰境内、境外所得依据波兰企业所得税法缴纳，纳税人被要求保持会计记录的真实完整并且独立计算税款。如果纳税人不能提交相关文档，税务机关有权核定其应纳税所得额。

### 6.2.2 在波兰设立分公司或代表处的纳税申报风险

投资者也可以选择设立分公司在波兰进行商业活动。分公司的法人资格并不独立于母公司，因此分公司的所有活动都是由该授权董事以母公司的名义为母公司实施。分公司在波兰注册后即可进行商业活动。在设立分公司时，外国母公司必须指定个人全权代表波兰分公司。此人可以是波兰公民也可以是外国公民，但其必须在波兰有住所。通常母公司须出具委托书对受托人的权利和义务进行限定。

分公司或者代表处不是波兰企业所得税法上的居民纳税人，但同样应当准备好相关的文档材料，包括与总公司业务往来的会计记录等，就其来源于波兰境内的所得负有纳税义务，在每月或每季度的截止日期之前向当地的税务机关缴纳税款。

### 6.2.3 在波兰取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

中国居民在波兰未设立机构场所，但有来源于波兰的收入，比如租金、特许权使用费等，或者虽设立机构场所但取得的收入与机构场所无关，即该收入不属于在波兰所构成的常设机构的收入，根据波兰企业所得税法的规定，中国居民在波兰收入来源地需缴纳预提税，由波兰的居民企业进行代扣代缴。主要包括股息、利息、特许权使用费、其他所得，另外，非居民企业取得的国际运输要缴纳10%的预提税。

## 6.3 调查认定风险

在特别纳税调整和应对BEPS方面，波兰近年来积极地实施了一系列措施，包括引入受控外国公司规则、修订资本弱化规则、修订和完善同期资料规则，引入一般反避税规则等。这些措施使得波兰与BEPS行动计划在国际税收领域的发展进程紧密挂钩，遵循税权分配与价值创造相匹配的原则，并有助于提高税务信息的透明度和一致性。可以预见的是，在未来几年，关于转让定价调整和反避税规则适用的争议和案件将进一步增加，这意味着跨境投资者面临经济型双重征税的风险将加大。

另一方面，风险的加剧还来源于波兰税务机关行为的不确定性。尽管近年来立法部门出台了一系列的法律法规，对现有的税法体系进

行完善，但是由于缺乏相关的法律实践，因此存在着大量的不确定因素。无论是理论界或是实务界，均表达了对于税务机关不当地解释和运用反避税规则的隐忧。这种不确定性，因税务机关未能经常性地发布规章以解读相关法律法规的行政性观点而进一步加剧。再加上BEPS行动计划背景下的一系列国内立法变更，税务实践的复杂性和模糊性有增无减<sup>[7]</sup>。

## 6.4 享受税收协定待遇风险

在税收协定的适用方面，我国赴波兰投资的纳税人应当充分利用协定项下的税收优惠，例如从波兰跨境取得的股息、利息、特许权使用费，取得所得的我国投资方可以适用协定中规定的较低税率（10%，10%，10%/7%），从而有效地限制波兰国内税法中所规定的较高的预提税税率（19%，20%，20%）。此外，对于中国居民从波兰取得的营业所得，如果可以证明该居民在波兰并无常设机构，或者相关的经营活动构成常设机构的例外，那么，该居民从波兰取得的营业收入也不必在波兰课税。

另一方面，需要留意的是，近年来，波兰对于滥用税收协定以逃避税的做法也采取了一系列防范措施，比如对“受益所有人”这一术语做出进一步规范，以此限制跨境纳税人享受股息、利息、特许权使用费条款的优惠待遇；在国内法内引入一般反避税规则，并在国际层面上加入BEPS《多边公约》，防止因协定滥用引发的双重不征税现象。

我国跨境投资人若要享受《中波税收协定》项下的优惠，按照波兰国内法的要求，应提供《中国税收居民身份证明》，该证明的申请流程和方式可参鉴国家税务总局2016年第40号公告。在对税收协定的适用和解释过程中与税务机关出现争议时，可以考虑采用相互协商程序解决争议。此外，为了降低赴波投资的税务风险，我国投资人也可以采取事前裁定的方式，消除潜在的争议。

## 6.5 其他风险

2018年5月10日，波兰下议院颁布了一项关于支持新投资的法律草案，该法案经修改后提交至上议院，投资者应对此予以关注。根据

草案，如果新的投资可以满足定量标准或创造了新的就业机会，则相应的投资者将有权以免税的形式在波兰境内享受税收激励优惠政策。而根据目前规定，投资者只有在14个经济特区投资时才能享受投资激励政策。该法律草案包含以下措施：只要纳税人在指定地区进行新的投资或创造新的就业机会，就可以申请免税；获得免税的条件取决于公司的规模（微型、小型或中型）和给定地区的失业率。该地区失业率越高，对投资支出的要求越低；草案还拟奖励对区域经济竞争力和创新有影响的项目，以及对失去经济和社会功能的中等城市的投资。基于对特定地区国家援助强度的不同，授予免税许可的时长可分为10年，12年或15年。国家援助程度越高，可能给予的免税期越长。

此外，草案通过修改《企业所得税法》和《个人所得税法》，引入了“小型反优化条款”（“small anti-optimizing clause”）。根据该条款，当能够证明所得税免税优惠与主要为获得免税的协议或商业活动有关时，如果这些活动不能反映商业实质，或经证明纳税人的行为是专门或主要为了逃避征税，则该免税可被撤销<sup>[94]</sup>。

我国投资者进入波兰投资应当注意规避各种可能的风险，提前做好项目考察等前期工作。注意适应法律环境的复杂性，在严格遵守波兰法律办事的同时，也要注意遵照欧盟的相关法律法规，注意规避相关法律风险。同时，考虑到波兰的工会运动传统，中资企业应积极与工会沟通，妥善处理员工关注的问题，提前规避可能出现的法律风险。

## 参考文献

- [1] 中华人民共和国商务部,《波兰投资指南》(2017年版)  
<http://fec.mofcom.gov.cn/article/gbdqzn/upload/bolan.pdf>
- [2] 中华人民共和国外交部,《波兰国家概况》(2018年3月更新)  
[http://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq\\_676201/gj\\_676203/oz\\_678770/1206\\_679012/1206x0\\_679014/](http://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq_676201/gj_676203/oz_678770/1206_679012/1206x0_679014/)
- [3] 霍军:《中央与地方税收收入划分的中外比较研究》,载《经济研究参考》2015年第8期,第60-62页
- [4] Ministry of Finance in Poland, The Tax System of Poland,  
<https://www.finanse.mf.gov.pl/hu/abc-of-taxes/tax-system-of-poland>, April 7, 2017.
- [5] 陈颂东:《中国宏观税负结构的国际比较》,载《湖南财政经济学院学报》2015年第6期,第5-11页
- [6] National Tax Administration,  
<https://www.biznes.gov.pl/en/przedsiębiorcy/biznes-w-polsce/rozliczam-podatki/krajowa-administracja-skarbowa>
- [7] Michal Bernat, Hanna Filipczyk, Ewa Prejs, Poland: Branch Report, Assessing BEPS: Origin, Standards, and Response (IFA Report), 2017.
- [8] Poland: BEPS Country Monitor, IBFD, June 7, 2017.
- [9] Magdalena van Doorn-Olejnicka, Poland-Anti-avoidance clause to participation exemption - bill under public consultation, IBFD News, 12 May 2015.
- [10] Magdalena van Doorn-Olejnicka, Poland: Amendments to Corporate and Individual Income Tax Laws - bill adopted by government, IBFD News, 5 August 2015.
- [11] Poland: Reservation and Notification,  
[https://online.ibfd.org/data/treaty/docs/pdf/tt\\_o2\\_02\\_eng\\_2016\\_tt\\_\\_ad3\\_tts1\\_rn\\_pl.pdf](https://online.ibfd.org/data/treaty/docs/pdf/tt_o2_02_eng_2016_tt__ad3_tts1_rn_pl.pdf).
- [12] Magdalena van Doorn-Olejnicka, Poland: Tax reforms 2014-2017 - bill adopted, IBFD News, 21 July 2014.
- [13] Magdalena Olejnicka, Poland: Increase of R&D tax incentives - amendments come into effect, IBFD News, 5 January 2017.
- [14] Magdalena van Doorn-Olejnicka, Poland: Increase of R&D tax incentives announced, IBFD News, 24 March 2016.
- [15] Magdalena van Doorn-Olejnicka, Poland: Amendments to Individual and Corporate Income Tax Law - bill adopted, IBFD News, 2 June 2017.
- [16] Magdalena van Doorn-Olejnicka, Poland: General anti-avoidance rule under parliamentary debate, IBFD News, 14 April 2016.
- [17] Magdalena van Doorn-Olejnicka, Poland: Budget Law for 2017 adopted, IBFD News, 26 October 2016.
- [18] Magdalena van Doorn-Olejnicka, Poland: Bill on lower income tax rate for small taxpayers and tax transparency measures adopted by parliament, IBFD News, 7 September 2016.
- [19] Magdalena Olejnicka, Poland: Closed-ended investment funds removed from list of non-taxable entities, IBFD News, 1 December 2016.
- [20] Magdalena van Doorn-Olejnicka, Poland: Ministry of Finance launches new tax portal, IBFD News, 21 August 2014.
- [21] Magdalena van Doorn-Olejnicka, Poland: Ministry of Finance releases report on national tax information service, IBFD News, 7 January 2015.
- [22] Act on National Fiscal Administration (Ustawa z 16 listopada 2016 r. o Krajowej



- Administracji Skarbowej, Dz.U. z 2016, poz.1947), 16 Nov. 2016.
- [23] Katarzyna Brzewska, New tax administration regime in Poland, European Taxation, No. 6, 2017.
- [24] Magdalena van Doorn-Olejnicka, Amendment to the Polish CIT and PIT Laws - the President signed the bill, IBFD News, Sept. 2016.
- [25] Magdalena Olejnicka, Poland 2018 thresholds for small-scale business published, IBFD News, 24 Jan. 2018.
- [26] Magdalena Olejnicka, Poland-Corporate Taxation, IBFD, Amsterdam (accessed 1 January 2017), p. 18.
- [27] Magdalena Olejnicka, Poland-Corporate Taxation, IBFD, Amsterdam (accessed 1 January 2017), p. 5-7.
- [28] Piotr Augustyniak, Katarzyna Brzewska, Tax incentives on Research & Development (R&D), IFA Cahiers 2015, Volume 100A.
- [29] Magdalena Olejnicka, Poland R&D incentives increased - Bill signed by President, IBFD News, 30 Nov. 2017.
- [30] Magdalena Olejnicka, Poland: Corporate Taxation, IBFD report, May 15, 2018.
- [31] Magdalena Olejnicka, Poland Further details of 2018 Budget Law, IBFD News, 21 Dec. 2017.
- [32] Guideline in Polish,  
[https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty/-/asset\\_publisher/6Wwm/content/koszty-uzyskania-przychodow-zwiazanych-z-nabyciem-niektorych-rodzajow-uslug-i-praw?redirect=https%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%3Fp\\_p\\_id%3D101\\_INSTANCE\\_dNH3%26p\\_p\\_lifecycle%3D0%26p\\_p\\_state%3Dnormal%26p\\_p\\_mode%3Dview%26p\\_p\\_col\\_id%3D118\\_INSTANCE\\_9Jwz\\_\\_column-%26p\\_p\\_col\\_count%3D1#p\\_p\\_id\\_101\\_INSTANCE\\_6Wwm](https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/6Wwm/content/koszty-uzyskania-przychodow-zwiazanych-z-nabyciem-niektorych-rodzajow-uslug-i-praw?redirect=https%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_dNH3%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3D118_INSTANCE_9Jwz__column-%26p_p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_6Wwm)
- [33] Magdalena Olejnicka, Poland-Minister of Finance Announces Changes to Tax on Commercial Properties, IBFD News, April 18, 2018.
- [34] M. van Doorn-Olejnicka, Individual Taxation sec. ita, Country Analyses IBFD, 3 January 2017.
- [35] Magdalena Olejnicka, Poland Individual Taxation, IBFD analysis, 27 March 2018.
- [36] IBFD News, Poland Maximum amount of deductible individual pension premium in 2018 - published, 25 January 2018.
- [37] Law on Flat Rate Tax on Income Derived by Individuals, Article 12.
- [38] Poland to Set Up Solidarity Fund to Support Disabled, May 15, 2018,  
<http://www.pap.pl/en/news-/news,1414215,poland-to-set-up-solidarity-fund-to-support-disabled.html>.
- [39] Jacek Buziewski, Poland: Value Added Tax, IBFD database, Feb. 2017.
- [40] Magdalena Olejnicka, Poland 2018 Threshold for Small Taxpayers, IBFD New, 31 January 2018.
- [41] 中华人民共和国驻波兰共和国大使馆经济商务参赞处, 关税政策,  
<http://pl.mofcom.gov.cn/article/ddfg/waimao/201507/20150701051629.shtml>,  
 2016-03-02
- [42] 波兰财政部, Poland: Excise Duty,  
<http://www.finance.mf.gov.pl/in/excise-duty/basic-information>, 2016年6月23日
- [43] Slawomir Krempa, Corporate-other taxes,  
<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Poland-Corporate-Other-taxes>, May 29, 2017.
- [44] Magdalena Olejnicka, Poland Corporate Taxation, IBFD, Feb. 2017.
- [45] GETSIX: Amendment Regarding Real Estate Purchases by Foreigners in Poland, Jan. 2017,  
<http://getsix.eu/getsix-blog/accounting-hr-payroll-tax-and-legal-alerts-poland/tax-alerts-poland/amendment-regarding-real-estate-purchases-foreigners-poland/>.

- [46] Magdalena Olejnicka, Poland – Maximum amount of deductible individual pension premium in 2018, IBFD News, 25 Jan. 2018;
- [47] Magdalena Olejnicka, Poland – Social security threshold for 2018 published, IBFD News, 18 Jan. 2017.
- [48] Slawomir Krempa, Poland: Individual- Other Taxes, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Poland-Individual-Other-taxes>, May 29, 2017.
- [49] European Union, POLAND – European Commission Decision on Poland’s Tax on the Retail Sector, July 30, 2017, [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-17-1861\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-1861_en.htm).
- [50] Magdalena Olejnicka, Poland – Retail Sales Tax Delayed Until 2019 – Draft Law Signed, IBFD News, 20 Nov. 2017.
- [51] Poland Ministry of Finance, Tax on Extraction on Certain Minerals, <http://www.finance.mf.gov.pl/in/other-taxes/tax-on-extraction-of-certain-minerals>, June 29, 2017.
- [52] Getsix, Vehicle Tax 2017, January 2017, <http://getsix.eu/getsix-blog/accounting-hr-payroll-tax-and-legal-alerts-poland/tax-alerts-poland/vehicle-tax-2017/>.
- [53] 中华人民共和国驻波兰共和国大使馆经济商务参赞处, 《主要税赋和税率》, <http://pl.mofcom.gov.cn/article/ddfg/sszhzd/201407/20140700663126.shtml>, 2015年7月16日
- [54] Magdalena Olejnicka, Poland Corporate Taxation, IBFD Country Survey, Feb. 2017.
- [55] Magdalena Olejnicka, Ministry of Finance Plans to Launch Central Tax Office for Large Taxpayers, IBFD News, 13 November 2017.
- [56] Poland Ministry of Finance, Tax Administration-Professional modern and customer-friendly, 2015, p.9.
- [57] Deloitte: Taxation and Investment in Poland 2016– Reach, Relevance and Reliability, 2016, p. 7.
- [58] <http://www.mf.gov.pl/krajowa-administracja-skarbowa/dzialalnosc/wykaz-podmiotow-niezarejestrowanych-oraz-wykreslonych-i-przywroconych-do-rejestru-vat>.
- [59] Poland: Tax Compliance Table, IBFD Database, April 2017.
- [60] Magdalena Olejnicka, Poland Corporate Taxation, IBFD Country Survey, Feb. 2017.
- [61] Magdalena Olejnicka, Poland: Split payment mechanism to be introduced in 2018, IBFD News, 18 Dec. 2017.
- [62] Jacek Buziewski, Poland Valued Added Tax, 10 April 2018.
- [63] PWC, As of 1 January 2015 CIT and PIT Tax Declarations Exclusively in an Electronic Format (Tax & Legal Alert), Nov. 20, 2014.
- [64] Jacek Buziewski: Poland Value Added Tax, IBFD database, p. 42.
- [65] Jacek Buziewski, Poland Value Added Tax, IBFD Country Survey, p. 58.
- [66] Magdalena Olejnicka, Poland: Optional tax assessment by tax authorities introduced – law signed by President, IBFD News, 20 March 2017.
- [67] Magdalena Olejnicka, Certificates on Tax Arrears – Amended Tax Code Provisions Published, IBFD News, 3 January 2018.
- [68] Piotr Augustyniak, Poland: Permanent Establishment, IBFD Country Survey, Sept 2016.
- [69] Magdalena Olejnicka, Poland: Anti-tax Avoidance Measures to be Introduced – Details, IBFD News, July 31, 2017.
- [70] Marta Ignasiak, Poland: Transfer Pricing, IBFD VAT Report, Feb. 15, 2018.
- [71] Iwona Georgejew, Krzysztof Lasinski-Sulecki, Poland: Branch Report, The Future of Transfer Pricing, IFA Cashier, 2017.
- [72] Marcin Jamrozy, Transfer Pricing Documentation Changes in Poland,

- International Transfer Pricing Journal, July/August 2016.
- [73] Act of 9 October 2015 amending the Corporate Income Tax Act, the Personal Income Tax Act as well as some other acts (Journal of Laws of 23 Nov. 2015, item 1932).
- [74] Mariusz Aleskasandrowicz, Poland: Transfer Pricing, IBFD database, Sept. 2016.
- [75] IBFD Tax Treaties Unit, Arrangement on exchange of country-by-country reports between Poland and United States - signed and enters into force, IBFD News, 4 Jan. 2018.
- [76] Monika Laskowska & Adam Zalasinski, Poland: Branch report, in IFA Cahiers 2016: Dispute resolution procedures in international tax matters, Volume 101A, IBFD, 2016.
- [77] Magdalena van Doorn Olejnicka, New CFC Regime: Yet Another Tax Measure Implemented to Tighten the Polish Tax System, European Taxation, August 2015, p. 395.
- [78] Magdalena van Doorn Olejnicka, Poland: Corporate Taxation, IBFD Country Survey, March 2018.
- [79] Krzysztof Lasinski-Sulecki, Amended Thin Capitalization Rules, International Transfer Pricing Journal, May/June 2015, p. 192.
- Marta Ignasiak, Poland: Transfer Pricing, IBFD Report, Feb. 2018.
- [80] Mariusz Aleksandrowicz & Marta Ignasiak, Poland: Transfer Pricing, IBFD database, Sept. 30, 2016.
- [81] Magdalena van Doorn-Olejnicka, Poland: Corporate Taxation, IBFD Country Survey, 1 July 2016.
- [82] [http://www.finance.mf.gov.pl/abc-podatkow/umowy-miedzynarodowe/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/-/asset\\_publisher/d3oA/content/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania?\\_101\\_INSTANCE\\_d3oA\\_redirect=http%3A%2F%2Fwww.finance.mf.gov.pl%2Fabc-podatkow%2Fumowy-miedzynarodowe%2Fwykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania%3Fp\\_p\\_id%3D101\\_INSTANCE\\_d3oA%26p\\_p\\_lifecycle%3D0%26p\\_p\\_state%3Dnormal%26p\\_p\\_mode%3Dview%26p\\_p\\_col\\_id%3Dcolumn-2%26p\\_p\\_col\\_count%3D1&\\_101\\_INSTANCE\\_d3oA\\_cur=0&page=2#p\\_p\\_id\\_101\\_INSTANCE\\_d3oA\\_](http://www.finance.mf.gov.pl/abc-podatkow/umowy-miedzynarodowe/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/-/asset_publisher/d3oA/content/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania?_101_INSTANCE_d3oA_redirect=http%3A%2F%2Fwww.finance.mf.gov.pl%2Fabc-podatkow%2Fumowy-miedzynarodowe%2Fwykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_d3oA%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1&_101_INSTANCE_d3oA_cur=0&page=2#p_p_id_101_INSTANCE_d3oA_).
- [83] BEPS MLI: Position of Public of Poland, <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-position-poland.pdf>.
- [84] Convention 90/436/EEC OF 23 JULY 1990 on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (90/436/EEC). [https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=%252Fcollections%252Fculaw%252Fhtml%252Ftt\\_e2\\_91\\_eng\\_1990\\_tt.html&WT.z\\_nav=outline&hash=tt\\_e2\\_91\\_eng\\_1990\\_tt\\_\\_td2](https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=%252Fcollections%252Fculaw%252Fhtml%252Ftt_e2_91_eng_1990_tt.html&WT.z_nav=outline&hash=tt_e2_91_eng_1990_tt__td2)
- [84] Judgment of the Provincial Administrative Court in Wrocław, case no. I SA/Wr 1568/07, 5 March 2008.
- [85] Supreme Administrative Court, I SA/Sz 1411/2001, 19 March 2003.
- [86] Katarzyna Bronzewska & Filip Majdowski, Poland: Branch Report, The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation, IFA report 2016.
- [87] Magdalena van Doorn-Olejnicka, Poland: Corporate Taxation, IBFD database, July 1, 2016.
- [88] Karolina Tetlak, Poland: Residence of Individuals (Chapter 5), in Eric Kemmeren (ed.), Tax Treaty Case Law Around the Globe 2016, IBFD, 2016.
- [89] 廖益新主编, 普通高等教育“十一五”国家级规划教材《国际税法》, 北京: 高等教育出版社2008年3月第1版, 第73-75页。
- [90] Minister of Finance, Regulation concerning the Manner and Method of Corporate Income Determination and the Manner and Method of Eliminating Double Taxation of Corporations in connection with the Adjustment of Profits of Related Parties, 10 September 2009.
- [91] OECD, Poland: Dispute Resolution Profile,

- <http://www.oecd.org/tax/dispute/Poland-Dispute-Resolution-Profile.pdf>, July 26, 2017.
- [92] Art. 125(1) (1), Act of 30 August 2002 Law on the Procedure before Administrative Courts, Journal of Laws 2015, item 1311.
- [93] Piotr Augustyniak& Path Augustyniak, Poland: Permanent Establishments, IBFD database, 1 September 2016.
- [94] Magdalena Olejnicka, Poland New Investment Incentives Bill Enacted by Parliament, IBFD News, 14 May 2018.
- [95] 《世界税制现状与趋势》课题组：《世界税制现状与趋势（2016）》，中国税务出版社2017年版
- [96] 全国人大常委会预算工作委员会主编：《增值税法律制度比较研究》，中国民主法制出版社2010年版
- [97] 国家税务总局税收科学研究所：《税收征管论坛成员国(地区)税制》，中国财政经济出版社2016年版
- [98] 朱洪仁：《欧盟税法导论》，中国税务出版社2004年版
- [99] 中国国际税收研究会：《世界税收发展研究报告（2016）》，中国税务出版社2017年版
- [100] OECD：《跨国企业与税务机关转让定价指南（2010）》，国家税务总局国际税务司译，中国税务出版社2015年版
- [101] 国际货币基金组织，《2016亚太地区经济展望报告》，2016年1月
- [102] 中华人民共和国外交部，《波兰国家概况》（2017年版）
- [103] 中华人民共和国商务部，《对外投资合作国别(地区)指南——波兰》（2016年版）
- [104] 于戈、范丽萍等：《中东欧16国税制概览》，载《世界农业》2015年第9期

## 附录

### 附录一：波兰签订的多边税收条约

名称	签署日期	生效日期	执行日期
金融账户涉税信息自动交换多边主管当局间协议	2014. 10. 29	2016. 12. 01	2017. 01. 01
消除关联企业利润调整中的双重征税公约（仲裁公约）			
多边税收征管互助公约	2010. 05. 27		
实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约	2017. 06. 07	2018. 01. 23	2018. 07. 01

### 附录二：波兰签订的避免双重征税协定一览表

序号	国家	范围	签署日期	生效日期	执行日期
1	阿尔巴尼亚	所得和利得	1993. 03. 05	1994. 06. 27	1995. 01. 01
2	亚美尼亚	所得和利得	1999. 07. 14	2005. 02. 28	2006. 01. 01
3	澳大利亚	所得	1991. 05. 07	1992. 03. 04	1993. 07. 01 (澳大利亚) 1993. 01. 01 (波兰)
4	奥地利	所得和利得	2004. 01. 13	2005. 04. 01	2006. 01. 01
	议定书	所得和利得	2008. 02. 04	2008. 10. 10	2009. 01. 01
5	阿塞拜疆	所得和利得	1997. 08. 26	2005. 01. 20	2006. 01. 01
6	孟加拉	所得	1997. 07. 08	1999. 01. 28	2000. 01. 01 (波兰) 2000. 07. 01 (孟加拉)
7	白俄罗斯	所得和利得	1992. 11. 18	1993. 07. 30	1994. 01. 01
8	比利时	所得和利得	2001. 08. 20	2004. 04. 29	2005. 01. 01
	议定书	所得和利得	2014. 04. 14	2018. 05. 02	2019. 01. 01
9	波斯尼亚和黑塞哥维那	所得和利得	2014. 06. 04	2016. 03. 07	2016. 03. 07 2017. 01. 01
10	保加利亚	所得和利得	1994. 08. 11	1995. 05. 10	1996. 01. 01
11	加拿大	所得	2012. 05. 14	2013. 10. 30	2014. 01. 01
12	智利	所得和利得	2000. 03. 10	2003. 12. 30	2004. 01. 01
13	中国	所得	1988. 06. 07	1989. 01. 07	1990. 01. 01
14	克罗地亚	所得和利得	1994. 10. 19	1996. 02. 11	1997. 02. 02
15	塞浦路斯	所得和利得	1992. 06. 04	1993. 07. 07	1992. 01. 01
	议定书	所得和利得	2012. 03. 22	2012. 11. 09	2013. 01. 01
16	捷克共和国	所得	2011. 09. 13	2012. 06. 11	2013. 01. 01
17	丹麦	所得和利得	2001. 12. 06	2002. 12. 31	2003. 01. 01
	议定书	所得和利得	2009. 12. 07	2010. 11. 25	2011. 01. 01
18	埃及	所得和利得	1996. 06. 24	2001. 07. 16	2002. 01. 01
19	爱沙尼亚	所得和利得	1994. 05. 09	1994. 12. 09	1995. 01. 01

20	芬兰	所得	2009.06.08	2010.03.11	2011.01.01
21	法国	所得和利得	1975.06.20	1976.09.12	1974.01.01
22	格鲁吉亚	所得和利得	1999.11.05	2006.06.16	2007.01.01
23	德国	所得和利得	2003.05.14	2004.12.19	2005.01.01
24	希腊	所得和利得	1987.11.20	1991.09.28	1991.01.01
25	根西岛	所得	2013.10.08	2014.10.01	2015.01.01
26	匈牙利	所得和利得	1992.09.23	1995.09.10	1996.01.01
	议定书	所得和利得	2000.06.27	2002.05.01	2001.09.01
27	冰岛	所得和利得	1998.06.19	1999.06.20	2000.01.01
	议定书	所得和利得	2012.05.16	2013.08.23	2014.01.01
28	印度	所得	1989.06.21	1989.10.26	1990.04.01 (印度) 1990.01.01 (波兰)
	议定书	所得	2013.01.29	2014.06.01	2015.01.01 (波兰) 2015.04.01 (印度)
29	印度尼西亚	所得	1992.10.06	1993.08.25	1991.01.01
30	伊朗	所得	1998.10.02	2006.12.01	2007.01.01
	议定书	所得	2004.12.15	2006.12.01	2007.01.01
31	爱尔兰	所得	1995.11.13	1995.12.22	1996.01.01 (伊朗) 1996.01.01 (波兰)
32	马恩岛	所得	2011.03.07	2011.10.28	2012.01.01
33	以色列	所得	1991.05.22	1991.12.30	1992.01.01
34	意大利	所得	1985.06.21	1989.09.26	1984.01.01
35	日本	所得	1980.02.20	1982.12.23	1982.01.01
36	泽西	所得	2011.12.02	2012.12.01	2013.01.01
37	约旦	所得	1997.10.04	1999.04.22	2000.01.01
38	哈萨克斯坦	所得和利得	1994.09.21	1995.05.13	1996.01.01
39	韩国	所得	1991.06.21	1992.02.21	1991.01.01
	议定书	所得	2013.10.22	2016.10.15	2014.01.01 2017.01.01
40	科威特	所得和利得	1996.11.16	2000.04.25	1996.01.01
41	吉尔吉斯斯坦	所得和利得	1998.11.19	2004.06.22	2005.01.01
42	拉脱维亚	所得和利得	1993.11.17	1994.11.30	1995.01.01
43	黎巴嫩	所得和利得	1999.07.26	2003.11.07	2004.01.01
44	立陶宛	所得和利得	1994.01.20	1994.07.19	1995.01.01
45	卢森堡	所得和利得	1995.06.14	1996.07.31	1997.01.01
	议定书	所得和利得	2012.06.07	2013.07.25	2013.09.01 2014.01.01
46	马其顿	所得和利得	1996.11.28	1999.12.17	2000.01.01
47	马来西亚	所得	1977.09.16	1978.12.05	1977.01.01
	协定	所得	2013.07.08		
48	马耳他	所得	1994.01.07	1994.11.24	1995.01.01 (波兰) 1996.01.01

						(马耳他)
		议定书	所得	2011. 04. 06	2011. 11. 22	2012. 01. 01
49	墨西哥		所得	1998. 11. 30	2002. 08. 28	2003. 01. 01
50	摩尔多瓦		所得和利得	1994. 11. 16	1995. 10. 27	1996. 01. 01
51	蒙古		所得和利得	1997. 04. 18	2001. 07. 21	2002. 01. 01
52	摩洛哥		所得和利得	1994. 10. 24	1996. 08. 23	1997. 01. 01
53	荷兰		所得	2002. 02. 13	2003. 05. 18	2004. 01. 01
54	新西兰		所得	2005. 04. 21	2006. 08. 18	2007. 01. 01 (新西兰) 2007. 04. 01 (新西兰) 2007. 01. 01 (波兰)
55	挪威		所得	2009. 09. 09	2010. 05. 25	2011. 01. 01
		议定书	所得	2012. 07. 05	2013. 04. 02	2013. 06. 01 2014. 01. 01
56	巴基斯坦		所得	1974. 10. 25	1975. 11. 24	1973. 01. 01 (波兰) 1973. 07. 01 (巴基斯坦)
57	菲律宾		所得	1992. 09. 09	1997. 04. 07	1998. 01. 01
58	葡萄牙		所得	1995. 05. 09	1998. 02. 04	1999. 01. 01
59	卡塔尔		所得	2008. 11. 18	2009. 12. 30	2010. 01. 01
60	罗马尼亚		所得和利得	1994. 06. 23	1995. 09. 15	1996. 01. 01
61	俄罗斯		所得和利得	1992. 05. 22	1993. 02. 22	1994. 01. 01
62	沙特阿拉伯		所得	2011. 02. 22	2012. 06. 01	2013. 01. 01
63	塞尔维亚和黑山		所得和利得	1997. 06. 12	1998. 06. 17	1999. 01. 01
64	新加坡		所得	2012. 11. 04	2014. 02. 06	2014. 02. 06 2015. 01. 01
65	斯洛伐克共和国		所得和利得	1994. 08. 18	1995. 12. 21	1996. 01. 01
		议定书	所得和利得	2013. 08. 01	2014. 08. 01	2015. 01. 01
66	斯洛文尼亚		所得和利得	1996. 06. 28	1998. 05. 10	1999. 01. 01
67	南非		所得	1993. 11. 10	1995. 12. 05	1996. 01. 01
68	西班牙		所得和利得	1979. 11. 15	1982. 05. 06	1983. 01. 01
69	斯里兰卡		所得和利得	1980. 04. 25	1983. 10. 21	1983. 01. 01
		协定	所得	2015. 10. 06		
70	瑞典		所得	2004. 11. 19	2005. 10. 15	2006. 01. 01
71	瑞士		所得和利得	1991. 09. 02	1992. 09. 25	1992. 01. 01
		议定书	所得和利得	2010. 04. 20	2011. 10. 17	2012. 01. 01 2013. 01. 01
72	叙利亚		所得	2001. 08. 15	2003. 12. 23	2004. 01. 01
73	中国台湾		所得	2016. 10. 21	2016. 12. 30	2017. 01. 01
74	塔吉克斯坦		所得和利得	2003. 05. 27	2004. 06. 24	2005. 01. 01
75	泰国		所得	1978. 12. 08	1983. 05. 13	1983. 01. 01
76	突尼斯		所得	1993. 03. 30	1993. 11. 15	1994. 01. 01
77	土耳其		所得和利得	1993. 11. 03	1996. 10. 01	1997. 01. 01
78	乌克兰		所得和利得	1993. 01. 12	1994. 03. 11	1995. 01. 01
79	阿拉伯联合酋长国		所得和利得	1993. 01. 31	1994. 04. 21	1995. 01. 01
		议定书	所得和利得	2013. 12. 11	2015. 05. 01	2016. 01. 01

80	英国	所得	2006. 07. 20	2006. 12. 27	2007. 01. 01 2007. 01. 01 2007. 04. 01
81	美国	所得	1974. 10. 08	1976. 07. 22	1974. 01. 01
	协定	所得	2013. 02. 13		
82	乌兹别克斯坦	所得和利得	1995. 01. 11	1995. 04. 29	1996. 01. 01
83	越南	所得	1994. 08. 31	1995. 01. 20	1996. 01. 01
84	津巴布韦	所得和利得	1993. 07. 09	1994. 11. 28	1995. 01. 01 (波兰) 1995. 04. 01 (津巴布韦)
85	埃塞俄比亚	所得	2015. 05. 13	2018. 02. 14	2018. 06. 08 (埃塞俄比亚) 2019. 01. 01 (波兰)
86	乌拉圭	所得和利得	1991. 08. 02		
87	赞比亚	所得和利得	1995. 05. 19		
88	阿尔及利亚	所得和利得	2000. 01. 31		
89	尼日利亚	所得和利得	1999. 02. 12		

### 附录三：波兰签署的税收情报交换协定一览表

序号	国家	签署日期	生效日期
1	安道尔	2012. 06. 15	2014. 01. 01
2	巴哈马	2013. 06. 28	2014. 09. 29
3	百慕大群岛	2013. 11. 25	2015. 03. 15
4	英属维尔京群岛	2013. 11. 29	2015. 01. 01
5	开曼群岛	2013. 11. 29	2014. 12. 11
6	直布罗陀	2013. 01. 31	2014. 12. 05
7	英属格恩西	2011. 12. 06	2012. 11. 06
8	马恩岛	2011. 03. 07	2011. 11. 27
9	泽西	2011. 12. 02	2012. 11. 01
10	圣马力诺	2012. 03. 31	2013. 02. 28/2014. 01. 01

波兰与伯利兹（2013年5月16日）、多米尼加（2012年7月10日）、格林纳达（2012年7月19日）和利比里亚（2013年8月7日）的情报交换协定也已签署，但尚未生效。



## 附录四：波兰签订的《海外账户纳税法案》

国家	范围	签署日期	生效日期	Effective date
美国	FATCA Model 1A Agreement	2014. 10. 07	2015. 07. 01	

## 附录五：国际运输收入税收处理情况一览表

序号	国家	范围	签署日期	生效日期
1	塞浦路斯	海运	1984. 07. 18	1985. 08. 18
2	芬兰	海运 / 空运	1970. 12. 12	1971. 01. 01
3	希腊	海运 / 空运	1964. 01. 21	1957. 10. 01
4	根西岛	海运 / 空运	2013. 10. 08	2015. 01. 01
5	印度	海运	1960. 06. 27	1960. 06. 27
6	马恩岛	海运 / 空运	2011. 03. 07	2012. 01. 01
7	泽西	海运 / 空运	2011. 12. 02	2013. 01. 01
8	荷兰	海运	1971. 05. 21	1972. 02. 24
9	瑞士	海运 / 空运	1961. 06. 13	1958. 01. 01

编写人员：王钦、张晓勤

审校人员：钱正平、郑波、何伟坚、曾娟、从天野、刘冰、高祎、  
沈武