

# 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（地区）投资税收指南课题组

## 前 言

为了帮助对外投资者了解和熟悉波兰共和国（以下简称“波兰”）的政治、经济环境，特别是税收法规，提高税收合规水平，我们编写了《中国居民赴波兰投资税收指南》（以下简称《指南》）。《指南》从波兰经济概况、税收制度、税收征收管理制度、特别纳税调整、税收协定及相互协商程序、投资存在的税收风险等方面进行了较为详细的介绍。

第一章介绍了波兰经济概况、主要介绍了波兰的基本经济情况，涉及近年经济发展情况、支柱和重点行业、经贸合作、投资政策等。

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、增值税等多个税种。

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，涉及关联交易、同期资料、转让定价调查、预约定价安排、受控外国企业规则、成本分摊协议和资本弱化规则，并介绍违反相应规定的法律责任。

第五章对中波税收协定及相互协商程序进行了介绍，帮助投资者了解和正确使用税收协定以及通过相互协商程序解决税收争议，维护自身合法权益。

第六章介绍了波兰投资可能存在的税收风险，有助于“走出去”企业和个人做出更加合理、有效的境外投资规划。

《指南》基于2024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，充分考虑数据、税收法规等信息可能的变化和更新。同时，建议“走出去”企业和个人在实际遇到纳税申报、

税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向主管税务机关或专业机构咨询，避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

## 目 录

<b>第一章 波兰经济概况</b> .....	1
1.1 近年经济发展情况 .....	1
1.1.1 宏观经济 .....	1
1.1.2 贸易关系 .....	2
1.1.3 货币、银行机构与外汇管理 .....	4
1.1.4 营商环境 .....	5
1.2 支柱和重点行业 .....	5
1.3 经贸合作 .....	6
1.3.1 参与的地区性经贸合作 .....	6
1.3.2 与中国的经贸合作 .....	6
1.4 投资政策 .....	9
1.4.1 投资门槛 .....	9
1.4.2 投资吸引力 .....	11
<b>第二章 波兰税收制度简介</b> .....	12
2.1 概览 .....	12
2.1.1 税制综述 .....	12
2.1.2 税收法律体系 .....	12
2.1.3 最新税制变化 .....	13
2.2 企业所得税 .....	15
2.2.1 居民企业 .....	16
2.2.2 非居民企业 .....	36
2.2.3 申报制度 .....	40
2.3 个人所得税 .....	42
2.3.1 居民纳税人 .....	43
2.3.2 非居民纳税人 .....	60
2.3.3 申报制度 .....	63
2.4 增值税 .....	63
2.4.1 概述 .....	64
2.4.2 税收优惠 .....	67
2.4.3 应纳税额 .....	71

2.4.4	申报制度 .....	73
2.4.5	其他 .....	74
2.5	其他税（费） .....	76
2.5.1	关税 .....	76
2.5.2	消费税 .....	78
2.5.3	印花税 .....	81
2.5.4	民法交易税 .....	81
2.5.5	博彩税 .....	83
2.5.6	房产税 .....	83
2.5.7	林业税 .....	84
2.5.8	社保费 .....	85
2.5.9	继承和赠与税 .....	87
2.5.10	金融机构税 .....	88
2.5.11	零售税 .....	88
2.5.12	特定矿产的开采税 .....	88
2.5.13	车辆税 .....	89
2.5.14	农业税 .....	90
2.5.15	吨位税 .....	90
2.5.16	商业地产税 .....	91
<b>第三章</b>	<b>税收征收和管理制度 .....</b>	<b>92</b>
3.1	税收管理机构 .....	92
3.1.1	税务系统机构设置 .....	92
3.1.2	税务管理机构职责 .....	92
3.2	居民纳税人税收征收和管理 .....	93
3.2.1	税务登记 .....	93
3.2.2	账簿凭证管理制度 .....	96
3.2.3	纳税申报 .....	102
3.2.4	税务检查 .....	102
3.2.5	税务代理 .....	107
3.2.6	法律责任 .....	107
3.2.7	其他征管规定 .....	111
3.3	非居民纳税人的税收征收和管理 .....	113

3.3.1 非居民税收征管措施简介 .....	113
3.3.2 非居民企业税收管理 .....	113
<b>第四章 特别纳税调整政策 .....</b>	<b>117</b>
4.1 关联交易 .....	117
4.1.1 关联关系的判断标准 .....	117
4.1.2 关联交易基本类型 .....	118
4.1.3 关联申报管理 .....	119
4.2 同期资料 .....	121
4.2.1 分类及准备主体 .....	121
4.2.2 具体要求及内容 .....	123
4.2.3 其他要求 .....	126
4.3 转让定价调查 .....	126
4.3.1 原则 .....	126
4.3.2 转让定价主要方法 .....	127
4.3.3 转让定价调查 .....	129
4.4 预约定价安排 .....	130
4.4.1 适用范围 .....	130
4.4.2 程序 .....	131
4.5 受控外国企业 .....	132
4.5.1 判定标准 .....	132
4.5.2 税务调整 .....	134
4.6 成本分摊协议管理 .....	134
4.6.1 主要内容 .....	134
4.7 资本弱化 .....	135
4.7.1 判定标准 .....	135
4.7.2 税务调整 .....	135
4.8 法律责任 .....	136
<b>第五章 中波税收协定及相互协商程序 .....</b>	<b>138</b>
5.1 中波税收协定 .....	138
5.1.1 中波税收协定 .....	138
5.1.2 适用范围 .....	139
5.1.3 常设机构的认定 .....	141

5.1.4 不同类型收入的税收管辖 .....	145
5.1.5 波兰税收抵免政策 .....	155
5.1.6 非歧视待遇原则 .....	158
5.1.7 在波兰享受税收协定待遇的手续 .....	159
5.2 波兰税收协定相互协商程序 .....	159
5.2.1 相互协商程序概述 .....	160
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据 .....	160
5.2.3 相互协商程序的适用 .....	160
5.2.4 启动程序 .....	161
5.2.5 相互协商的法律效力 .....	162
5.2.6 波兰仲裁条款 .....	162
5.3 中波税收协定争议的防范 .....	163
<b>第六章 在波兰投资可能存在的税收风险 .....</b>	<b>165</b>
6.1 信息报告风险 .....	165
6.1.1 登记注册制度 .....	165
6.1.2 信息报告制度 .....	166
6.2 纳税申报风险 .....	166
6.2.1 在波兰设立子公司的纳税申报风险 .....	166
6.2.2 在波兰设立分公司或代表处的纳税申报风险 .....	167
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 .....	167
6.3 调查认定风险 .....	168
6.4 享受税收协定待遇风险 .....	169
6.5 其他风险 .....	171
<b>参 考 文 献 .....</b>	<b>172</b>
<b>附录一 波兰签订的税收协定 .....</b>	<b>174</b>
<b>附录二 波兰预提税率表 .....</b>	<b>179</b>

# 第一章 波兰经济概况

## 1.1 近年经济发展情况

### 1.1.1 宏观经济

2011-2023年，波兰经济持续增长。截至2023年，波兰国内生产总值（GDP）上升至约合34101亿兹罗提（波兰的货币单位），本币计算GDP增长0.2%。

表1 2023年波兰主要经济数据

主要经济数据	内容
通货膨胀率	6.2%
失业率	3.1%
政府债务占国内生产总值的比重	49.6%
外汇储备	1938亿美元
利率	5.75%
黄金储备	358.69吨
债务总额	2023年波兰债务总额为16911亿兹罗提。
商业与消费	2023年12月波兰商业信心指数为-14.4指数点，消费者信心指数为-15.2指数点。
进出口贸易	参见1.1.2

数据来源：统计信息网站Trading Economics、波兰中央统计局、波兰国家银行

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，成为欧洲联盟（以下简称“欧盟”）唯一正增长的国家。

表2 2012-2023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	5004	1.6	13146

2013年	5242	1.4	13781
2014年	5454	3.3	14348
2015年	4776	3.8	12572
2016年	4728	3.1	12432
2017年	5264	4.8	13861
2018年	5858	5.2	15424
2019年	5922	4.1	15595
2020年	5966	2.5	15720
2021年	6740	5.7	17840
2022年	6898	5.6	18733
2023年	8112	0.2	22113

数据来源：世界银行

### 1.1.2 贸易关系

波兰主要贸易伙伴是欧洲国家。2023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。中国是波兰第二大进口来源国。据波兰中央统计局统计数据显示，2009–2023年波兰货物进出口总额整体呈增长趋势，2009年货物进出口额为2862亿美元，2023年波兰货物进出口额增长至7480亿美元。自2009–2023年波兰货物进出口情况来看，仅2015–2017年、2019–2020年和2023年波兰的货物进口额小于出口额，贸易结构呈顺差；其余年度波兰的进口额都大于出口额，贸易结构为逆差。2023年，波兰货物出口3797亿美元，增长3.8%；进口3683亿美元，下降4.8%。

表3 2023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	27.9
2	捷克	6.3
3	法国	6.1
4	英国	5.0
5	意大利	4.6

6	荷兰	4.5
7	乌克兰	3.2
8	美国	3.1
9	西班牙	2.7
10	斯洛伐克	2.7

资料来源：波兰中央统计局

表4 2023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	19.8
2	中国	13.9
3	意大利	4.9
4	美国	4.4
5	荷兰	4.1
6	法国	3.3
7	捷克	3.2
8	韩国	2.8
9	挪威	2.4
10	比利时	2.3

数据来源：波兰中央统计局

波兰是中东欧地区吸收外国直接投资最多的国家，其中50%以上为其加入欧盟后所吸收。据联合国贸易和发展会议发布的《2024年世界投资报告》显示，2023年，波兰吸收外资流量为286.85亿美元；截至2023年底，波兰吸收外资存量为3648.32亿美元。目前波兰吸收的外国直接投资主要来自欧盟国家。

表5 2016-2023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)
2016	156.90
2017	91.72
2018	159.96
2019	135.10

2020	151.95
2021	292.35
2022	314.70
2023	286.85

数据来源：联合国贸发会议《2024年世界投资报告》

### 1.1.3 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。2000年4月12日，兹罗提汇率实行完全自由浮动，兹罗提汇率在市场自由形成，不再采取固定汇率、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。2023年，兹罗提兑欧元汇率为4.5430:1，兑美元平均汇率为4.2021:1。人民币与兹罗提不能直接兑换，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。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。

2021年6月3日起，欧盟关于跨境资金转移的新规生效。根据规定，如进出欧盟的资金额超过1万欧元，在进出时需向海关和税务机关或边防局进行申报，以邮政、快递、货物或集装箱装载等形式进出欧盟的资金同样适用，现金的定义扩展到高流动性商品和预付卡。

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（PKO BP）、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。2012年11月，中国工商银行华沙分行在波兰开业，可提供账户管理、外汇汇款、国际结算、贸易融资、公司信贷等金融服务。2017年5月22日，中国建设银行在华沙成立卢森堡子行波兰分行正式开业。中国国家开发银行、中国进出口银行在波兰分别设有工作组。

#### 1.1.4 营商环境

瑞士洛桑管理学院出版的《2023年全球竞争力报告》显示，波兰在全球最具竞争力的国家和地区中，排名第43位。根据世界银行《全球营商环境报告2020》显示，波兰营商环境全球排名第40名。

### 1.2 支柱和重点行业

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。

波兰是欧洲农业大国，根据波兰中央统计局《2023年农业年鉴》，波兰2023年农业用地1864万公顷，其中耕地占59%。2022年农业总产值为2001亿兹罗提，同比增长47.43%。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。肉制品、奶制品、苹果、洋葱、卷心菜和菜花等果蔬产量也居欧洲前列。此外，波兰农副食品还出口到俄罗斯、日本、韩国、中国、中国香港等国家和地区。

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《2023年工业年鉴》，2022年波兰采矿业产值为954亿兹罗

提，较上年上升44.69%，占工业总产值的3.6%。波兰是欧洲第二大硬煤生产国和重要的褐煤生产国，2022年波兰硬煤产量为5314万吨。同时，波兰也是欧洲第二、世界第九产铜国，2022年波兰铜产量为32.1万吨，同比上升1.6%。

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。2022年波兰粗钢产量752万吨，钢管产量103万吨。

据波兰中央统计局《2023年工业年鉴》数据，2022年波兰化学制品、化工产品产值1299.49亿兹罗提，同比增长37.28%，占整体工业产值比重约4.8%。2022年波兰汽车业产值2087.62亿兹罗提，同比上升24.33%，约占整体工业产值的7.8%。汽车行业员工总数约20.38万名，就业同比下降0.39%。汽车类产品出口1523.41亿兹罗提，占波兰出口总额的16.33%。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。

2022年，波兰计算机和光电产业产值约670.16亿兹罗提，电子设备产值1408.05亿兹罗提，两者合计约占整体工业产值的7.8%。2022年，木材及相关制品产值784.31亿兹罗提，约占工业总产值的2.9%。造纸业产值786.74亿兹罗提，约占工业总产值2.9%。

## 1.3 经贸合作

### 1.3.1 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议及协定还包括：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。

### 1.3.2 与中国的经贸合作

1950年中波签署第一个政府间贸易协定，之后陆续签订了一系列协定，1988年签署《投资保护协定》，同年签署《避免双重征税和防止偷漏税协定》，1993年签署《经济贸易关系协定》。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》，替代了原有的《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11月，波兰总统杜达访问中国，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》。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。2017年5月，时任波兰总理谢德沃出席“一带一路”国际合作高峰论坛，期间两国签署了《中华人民共和国政府和波兰共和国政府旅游领域合作协议》。2021年初，两国签署《中华人民共和国文化和旅游部和波兰共和国文化、民族遗产与体育部部长2021-2024年文化合作议定书》。2024年是中波建交75周年，6月波兰总统杜达应邀对中国进行国事访问，期间与中国国家主席习近平举行会谈，双方共同签署了关于经贸、农业等多领域合作文件，并且发表了《中华人民共和国和波兰共和国关于加强全面战略伙伴关系的行动计划（2024-2027年）》。

据统计，2023年双边贸易额为420.2亿美元，同比下降2.8%。其中，中国对波兰出口371.6亿美元，同比下降2.6%；中国自波兰进口48.6亿美元，同比下降3.8%。波兰是中国在中东欧地区最大的贸易伙伴。

表6 2014-2023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 (%)
2014	171.9	142.6	29.4	16.1	13.4	31.5
2015	170.9	143.5	27.4	0.6	0.6	-6.8
2016	176.3	150.9	25.4	3.2	5.2	-7.6
2017	212.3	178.8	33.5	20.4	18.4	32.1
2018	245.2	208.8	36.4	15.5	16.8	8.7
2019	278.2	238.7	39.4	13.4	14.4	8.1
2020	310.6	267.4	43.2	11.6	12.0	9.6
2021	421.3	365.9	55.4	35.7	36.9	28.3
2022	432.2	381.6	50.5	2.7	4.5	-8.7
2023	420.2	371.6	48.6	-2.8	-2.6	-3.8

资料来源：中国海关

中国主要自波兰进口石油、汽车、钢铁、合成材料及工业成品油等，主要出口汽车、内燃机、橡胶制品、铝制品、农产品等。

据中国商务部统计，2022年当年中国对波兰直接投资流量12,773万美元。截至2022年末，中国对波兰直接投资存量6.45亿美元。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。

表7 2013-2022年中波双向投资情况

年份	中国对波兰直接投资（万美元）	波兰对华直接投资（万美元）
2013	1834	-
2014	4417	219
2015	2510	8277
2016	-2411	967
2017	5740	825
2018	8780	430
2019	11160	-1850
2020	14256	1350
2021	2941	4770
2022	12773	8950

数据来源：中国商务部及波兰中央银行

## 1.4 投资政策

波兰发展与技术部是外国投资的主管部门。波兰投资与贸易局（PAIH）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。

### 1.4.1 投资门槛

#### （1）投资行业规定

在外商投资领域，根据波兰《经济活动自由法》，自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，从事赌场等。一些被认为具有战略重要性的领域对外国投资者有所限制，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。居住在欧洲经济区和经合组织以外国家的外国投资者，如果拟对波兰受保护的公司进行投资，并导致获得“重大参与”（指20%或40%的投票权、资本或利润份额，或购买或租赁一个企业或其组织部分）或母公司地位，则需要履行强制通知义务。

## （2）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。

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10万兹罗提，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50万兹罗提或企业超过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，且不具有法人身份，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（PPV）、欧洲公司（SE）、欧洲合作社会（SCE）等形式。

#### 1.4.2 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，税收优惠政策主要分为两类，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），以及波兰入盟后对该法制订的一系列修订案。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1.20万公顷，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。符合条件的投资可申请政府资助、欧盟结构基金、经济特区政策等。同时，根据欧盟关于地区发展补贴规定，在欧盟成员国内向人均GDP低于欧盟平均水平75%的地区投资，可以得到公共补贴。

## 第二章 波兰税收制度简介

### 2.1 概览

#### 2.1.1 税制综述

2004年波兰加入欧盟后，为与欧盟经济区统一，税制逐步与之趋同。波兰主要有14个税种，具体如下：直接税10种，分别为企业所得税、个人所得税、民法交易税、房产税、车辆税、遗产和捐赠税、农业税、林业税、船舶吨位税、采矿税；间接税4种，分别为增值税、消费税、博彩税和关税。此外，波兰还存在一些其他小税种和征税形式。

按照税收收入的归属，波兰的税种主要分为三大类：中央和地方共享税、中央税和地方税。其中，企业所得税和个人所得税属于中央和地方共享税；增值税、消费税、博彩税、采矿税、船舶吨位税、关税属于中央税；房产税、农业税、林业税、车辆税、遗产和捐赠税、民法交易税属于地方税。

#### 2.1.2 税收法律体系

##### 2.1.2.1 法律体系

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》《增值税法》以及《税收征管法案》等法律。基本上各个主要税种均存在单独的立法文件。

##### 2.1.2.2 税法体系及其实施

波兰的税收管理由下列两类机构负责：

(1) 中央政府机构（负责企业所得税、个人所得税、增值税、消费税、民法交易税等税种）。

(2) 地方政府机构（负责房产税、车辆税等税种）。

税收管理通常由两个机构做出决定，即二审机构可以对一审机构做出的决定提出质疑，且根据规定，纳税人可以向税务法院提出上诉。

税务机关的主要领导包括国家税务总局局长，其职权包括与避税有关的事项，例如预先保障税收裁决，以及预约定价协议的签订；国家税务信息办部长，负责发布单项税收裁决等；以及财政部部长，负责发布一般税收裁决。

### 2.1.3 最新税制变化

2022年1月1日，随着《企业所得税法》《个人所得税法》等修正案（“Polish Deal”）的影响，波兰税收领域的新变化开始生效。新法规考虑了多个领域，包括企业所得税、个人所得税、税收减免、转让定价、增值税、国际税收以及合并和收购等，对商业活动的税收产生了重大影响。

2022年7月1日，第二轮修正案开始生效，自2022年1月起追溯性地改变了某些规定。这些变化涉及个人所得税领域，例如个人所得税税率从17%降至12%、取消对中产阶级的税收减免以及医疗保险费的变化。

2022年10月25日，第三轮修正案公布，主要对企业所得税进行了修订，自2023年开始生效。修订主要涉及以下领域：对所有应缴纳企业所得税的实体（包括企业集团）征收“最低税”（详见2.2.1.3）；对关联企业间利润转移征收利润转移税（详见2.2.1.5）；在“波兰控股公司”优惠税制下，对控股企业转让居民或非居民子公司的股份给非关联方而获得的资本利得免税（详见2.2.1.4）；特定公司形式利润分配统一税率优惠政策的修订（详见2.2.1.4）；以及其他修订后和新引入的税收优惠政策（详见2.2.1.4）。

#### 2.1.3.1 重组规则更新

《商业公司法》修正案于2023年9月15日生效，并在重组活动中引入了以下变化，这些变化也会对企业所得税和相关税收条例产生影响：

(1) 引入一种新的分立方式，可保持税收承继。只要分立公司取得的资产和被分立公司的持有的资产构成持续经营，可适用中性的税务处理。

(2) 简化零对价合并程序（即如果同一人直接或间接持有合并公司的所有股份，便无需增加股本）。

(3) 增加关于跨境重组（分立、合并、转型）的规定，包括说明关于税收继承的相关税务条款以及获取波兰国家税务局关于是否存在合理的避税或滥用税法的意见的义务，并确认公司对税务机关的纳税义务是否得到履行或担保。

### 2.1.3.2 提高税收合规和税收管理效率

#### (1) 国家电子发票系统

自2022年1月1日起，波兰推出了一种新型电子发票，即“结构化发票”。结构化发票由纳税人通过国家电子发票系统签发和接收，该系统是验证发票并使其合法流通的认证单位。在过渡时期，它们与传统（纸质）发票和早期的非结构化电子发票并行使用。国家电子发票系统将于2026年2月1日起，针对2025年销售额超过2亿兹罗提的企业强制实施；2026年4月1日起，所有实体均需遵守该规定。

#### (2) 企业所得税申报要求

根据规定，企业必须在纳税年度结束后的三个月内提交年度所得税申报表（期限有时会延长）并缴纳应缴税款。根据2023年7月1日生效的修订后法律，自2025年、2026年或2027年起，根据实体类型及规模的不同，企业将有义务向税务机关提供电子版的会计账簿。

### 2.1.3.3 房产税率更新

自2024年起，房产税率发生变化，详见2.5.6。

#### 2.1.3.4 支柱二实施动态

波兰是支柱二协议的签署国，该协议旨在实施一项双支柱解决方案以应对经济数字化的挑战。该解决方案包括一项计划，以确保大型跨国企业（收入超过7.5亿欧元）对其经营所在的每个司法管辖区产生的收入支付最低水平的税收（支柱二）。全球反税基侵蚀（GloBE）规则是该计划的一个关键组成部分，它规定了一个协调的税收制度，只要实际税率低于15%，就对在一个司法管辖区产生的利润征收最低税。2022年12月15日，欧盟理事会正式通过了《最低税率指令》（2022/2523），规定欧盟大型企业集团的最低有效税率为15%，并基本上落实了经合组织的支柱二提案，成员国必须在2023年12月31日前执行该指令，但低税支付规则（UTPR）除外，其执行期限为2024年12月31日。波兰尚未在其国内法纳入《最低税率指令》（2022/2523）中的相关实施规则。但是，波兰财政部已公布了一项实施该指令的草案，并于2024年4月底提交公众咨询。该草案预计在2025年1月1日生效。

应税规则（STTR）允许所得来源司法管辖区对某些类别的集团内部付款征收额外税，具体而言，对于特定类型的关联方之间支付的项目，如果居民地以低于STTR的最低税率标准（9%）对该关联支付的所得征税，那么通过实施STTR允许来源地对该所得在一定限制内征税。

2023年10月3日，经合组织/二十国集团包容性框架公布了一项多边公约，以更迅速地实施STTR。但是，波兰尚未签署STTR多边公约。

## 2.2 企业所得税（Corporate Income Tax）

根据波兰的税收制度，公司收入在公司层面上征税，分配的利润

通常在（公司和个人、居民和非居民）股东手中通过扣缴预提税的方式被再次征税。企业所得税对应税收入和应税财产收益征收。居民企业应就其全球收入纳税，而非居民企业仅就其在波兰取得的收入纳税。自2021年1月1日起，部分企业也可以选择统一税率的征税方式。

## 2.2.1 居民企业

### 2.2.1.1 判断标准及扣缴义务人

根据波兰《企业所得税》，波兰税收居民是指在波兰有法定办公地点或有效管理地点的公司。一个正在组建的公司也可以被认为是波兰税收居民。该定义适用于所有法律实体。

### 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。应纳税所得额为应税收入减去可扣除费用。一般来说，应税所得是根据特定日期（通常是交易日或发票日）确认的收入和成本来计算的；但是根据规定，利息是以收付实现制征税的；外汇收益则可以按现金或权责发生制来确认。对于将利润转移到位于低税率管辖区的相关实体所产生的收入，需征收利润转移税。

自2021年1月1日起，部分纳税人可以选择就股息所得缴纳分配税（详见2.2.1.3），而不是企业所得税。对于符合条件的纳税人而言，其应纳税所得额为分配的利润，包括为弥补亏损而分配的收入、隐性利润分配和营业外费用、重组活动中资产价值变化的收入、纳税人适用分配税政策的纳税年度的净利润以及未披露的商业交易收入。

### 2.2.1.3 税率

（1）标准税率：19%

企业所得税的标准税率是19%。

利润分配所得（股息、赎回股份的收入、清算所得、参股利息等）不与其他收入来源汇总，应按19%的统一税率单独纳税。

居民实体或非居民实体的常设机构向位于低税区的相关实体转移利润所得的收入，应按19%的统一税率缴纳利润转移税。来自利润转让的收入不与其他来源的收入相加。

#### （2）优惠税率：9%、5%

小企业及初创企业（第一年从事商业活动的企业），可以享受9%的优惠税率。

小企业是指年度的营业额（含增值税）少于200万欧元的企业。

根据波兰的专利盒（“Patent Box Regime”）制度，纳税人取得的来自于知识产权的收入按照5%的税率征收企业所得税。

表8 企业所得税税率表

类型	税率	备注
普通企业	19%	无
小企业	9%	上一年度营业额（含增值税）少于200万欧元
初创企业 （第一年从事商业活动的企业）	9%	第一年从事商业活动的公司可以享受9%的优惠税率
企业取得的源于知识产权的收入	5%	符合条件的收入包括，来源于授权许可、特许使用和其他授予专利的或同样受保护的知识产权的收入，拥有、共同拥有或者合法持有这些权利的纳税人处置这些权利时取得的收入。

#### （3）分配税政策：20%或10%

分配税，小企业及初创企业（第一年从事商业活动的企业）适用10%的税率，其他企业则适用20%的税率。

#### （4）最低税（Minimum tax）

自2022年1月1日起，因商业活动导致亏损或微利（即净利润占总收入的比率低于1%）的居民企业和纳税集团，应就其经营总收入

（资本利得除外）缴纳最低税。最低税的实际生效和开征日期递延至2024年1月1日，首次缴纳将发生在2025年。

最低税的税率为10%，计税基础为以下收入的总和。为简化计算，纳税人也可以选择将年收入的3%作为计税基础。

①当前纳税年度营业总收入（资本利得除外）的1.5%；

②支付给关联方的“过度”债务融资成本，一般为超过税息折旧及摊销前利润（EBITDA）的30%；

③由于无形资产在披露之前未折旧而产生的较高毛利润或较低净亏损，导致的递延所得税的价值；

④以下费用：特定服务（咨询服务、市场调研、广告服务、管理控制服务、数据处理、保险、担保和类似性质的服务）；从关联方取得无形资产；转移债务人因银行或合作信用社发放的贷款以外的其他贷款产生的破产风险，包括衍生金融工具和类似性质的工具所产生的负债。如若这些费用直接或间接来自关联方或相关实体（指其居住地、所在地或管理机构所在地位于避税天堂）且在一个纳税年度内超过300万兹罗提，则按照超过300万兹罗提的部分加上5%的EBITDA总额计算。

#### 2.2.1.4 税收优惠

##### （1）研发优惠

目前，波兰有多项与研发有关的税收优惠，具体如下。

##### ①研发费用的扣除

纳税人有权从应纳税所得中扣除与研究和开发活动有关的合格费用（《企业所得税法》第18d条）。一般来说，纳税人可以扣除与研发有关的合格费用的100%。自2022年1月1日起，所有纳税人最多可以额外扣除200%的合格费用。

自2018年1月1日起，在经济特区（Special Economic Zone，以下简称“SEZ”）开展业务活动的纳税人也有资格适用研发奖励，但前

提是合格费用与该区的主要经营活动无关。

符合条件的费用包括：购买研发材料和用品、专业知识、意见、咨询和同等服务、技术诀窍、研发设备的租金、与研发有关的折旧津贴和工资支出（包括薪酬和社会保障缴款）。

初创企业（第一年从事商业活动的企业）如果没有产生足够的收入以充分享受研发费用税收减免，则有权获得一定的研发费用现金退款。

### ②机械化费用扣除

纳税人可将当前纳税年度发生的机械化费用（即对生产线的机械化和现代化改造）金额的50%，从计税基数中进行加计扣除。

符合条件的支出尤其包括：A.购置新的工业机器人的费用；与工业机器人功能相关的机器和外围设备；与工业机器人功能相关的机器、设备和其他材料，用于确保人与工业机器人之间互动的岗位的人体工程学和工作安全；B.购置激活工业机器人和上述其他固定资产所需的无形资产的费用；C.操作新设备的员工的培训费用；D.新工业机器人的融资租赁的某些费用。

该政策适用于2022年1月1日至2026年12月31日期间产生的费用。

### ③模型激励政策

纳税人可就与试验性生产新产品和向市场推出新产品的研发活动相关的费用按照30%加计扣除。即，纳税人可扣除130%的合格费用。模型扣除额不得超过纳税人收入的10%。符合扣除条件的费用包括相关资产和材料的购置，为生产和向市场推出新产品所需的专业知识、意见和证书的购置。

### ④研发人员激励政策

开展研发活动的纳税人有权按上一年度未扣除的合格费用乘以税率，减少从雇员工资中预扣的税金。预付税款的减少仅限于根据雇佣合同或民法合同领取报酬的个人的预付税款，前提是这些人在特定月

份至少有50%的工作时间参与研发活动。

### ⑤市场扩张激励政策

纳税人可加计扣除为扩大自产商品的销售市场而发生的费用，前提是在发生费用的第二年，纳税人的产品销售收入增加，或在新市场（在某个国家首次供应产品）取得收入。该扣除额不得高于纳税人的收入，并且在一个纳税年度中不得超过100万兹罗提。

### （3）经济特区和波兰投资区

经济特区（SEZ）是波兰领土的一部分，在一段时间内，企业有权享受基于经济特区许可证的所得税豁免。这一税收激励政策自2018年6月开始生效，后被全国范围的波兰投资区（PIZ）投资激励措施所取代，但所有授予投资者在经济特区内经营的经济特区许可证（以及这些投资者获得的任何税收优惠）将继续适用至2026年12月31日。

获得在经济特区内经营的经济特区许可证或支持决定的企业有权获得免税，最高可获得区域投资援助的支持，但最低投资额为11万欧元（2024年1月1日前为10万欧元）。在波兰，因投资区域不同，最高区域援助比例是符合条件费用的10%到50%。对小型企业的援助，区域援助的最高金额可以增加20%，对中型企业的援助可以增加10%。

企业在本地区实施新的投资（基于产生符合条件的费用或创造新的就业机会）时，可以享受所得税豁免。符合条件的费用包括：①土地购置费用，不超过总投资成本的5%；②建筑物和建造费用，不超过总投资成本的40%；③设备费用，不超过总投资成本的70%。但是，符合条件的成本不得超过实际支出额。

一项新投资要享受国家援助必须满足以下条件：①与投资有关的经营必须满5年（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%的份额是企业的资金。

中小企业，是小型企业和中型企业的合称。小型企业是指员工人

数少于50人，且年营业额不超过1000万欧元或年资产负债表不超过1000亿欧元的企业；中型企业是指员工人数少于250人，且年营业额不超过5000万欧元或年资产负债表不超过4300万欧元的企业。

#### （4）“专利盒”制度

波兰实施了税收“专利盒”制度，对符合条件的收入按照5%的税率征收企业所得税。符合条件的收入包括：专利、受保护的实用新型、工业设计权、集成电路布局设计权、专利医药产品或植物保护产品的补充保护权、医药或兽医产品的权利、繁殖的植物物种的专属权利，以及计算机程序的版权。这些知识产权所有者有资格享受专利盒制度，前期是该知识产权是由纳税人作为其研究和开发活动的一部分而创造、开发或改进的，并且该知识产权受到国内法或国际协定的合法保护。

“专利盒”制度中，收入的确认是在一个纳税年度内获得的合格的知识产权收入的总和，其中每个合格的知识产权的收入是该纳税年度内获得的合格的知识产权的收入乘以根据特殊公式计算的比率来确定。

纳税人应区分相关知识产权收入及每个合格知识产权相关的支出。如果无法根据会计账簿确定符合条件的知识产权收入或损失，纳税人应按照一般企业所得税税率纳税。

#### （5）控股企业的投资优惠

自2023年1月1日起，对居民控股企业从居民或非居民子公司收到的股息金额的免税。此外，对控股企业转让居民或非居民子公司的股份给非关联方而获得的资本利得免税，除非子公司50%以上的资产价值直接或间接来自位于波兰的不动产。

获得控股企业的资格，企业必须满足以下条件：①只能是有限责任公司或股份公司；②直接持有至少10%的子公司股份；③不构成资本纳税集团；④未享受免税优惠政策（例如在自由经济区或国家援助

下的业务可享受的免税政策或者股息参股豁免制度等)；⑤开展实质经营活动；⑥任何直接或间接持有该控股公司的股东，其注册地、居住地、或者管理机构所在地均不位于有害税收实践的国家或地区以及与波兰、欧盟没有协定（特别是关于避免双重征税的协定）的国家和地区。

适用该制度的子公司不得持有另一公司超过5%的股份、不得参与投资基金或集体投资基金、不得在无法人资格的公司中享有权利和义务，以及不得作为基金会的创始人或受益人从信托或其他信托性质的实体中获得财产权。此外，子公司也不能是纳税集团成员，不得享受自由经济区或国家援助的免税政策。

#### （6）IPO激励政策

拟在证券交易所发行股票的居民纳税人有资格获得有关首次公开发行（IPO）的补助，其有权从应税所得中扣除下列费用：①准备招股说明书的费用的150%；公证费、法院费、财政费和证券交易所费以及法律规定的通知的准备和发布费用；②法律咨询集团合并纳税集团合并纳税服务费用的50%（不含增值税），包括不超过5万兹罗提的税务和财务顾问服务。

#### （7）特定公司形式利润分配统一税率优惠政策

自2021年1月1日起，股东仅为自然人的有限责任公司和股份公司，可以仅在向股东分配利润时（需满足一定附加条件）以统一税率一次性缴纳企业所得税，而无需在每个纳税年度申报纳税。上述规定可适用4个纳税年度（并可进一步选择延长4年）。自2022年1月1日起，简单股份公司、有限合伙企业或者有限股份合伙企业也可以适用该统一税率优惠政策。

只有满足一系列条件的实体才能适用上述统一税率政策，其中主要条件包括：①上一纳税年度实现的营业收入总额或平均营业收入不超过1亿兹罗提（含增值税）（该条件已于2022年1月1日起废止）；

②投资活动的收入（如利息、特许权使用费、应收账款、担保、保证）不超过总收入的50%；③在一年中至少雇用三名非股东的全职雇员至少300天（如果是小企业，则要求雇用一名雇员）；④直接投资支出增加额的要求：在连续两个纳税年度内增加15%，但不少于2万兹罗提；或连续四个纳税年度内增加33%，但不低于5万兹罗提，前提是实施了重大投资并履行了相关信息披露义务（该条件已于2022年1月1日起废止）；⑤不持有其他公司资本中的股份、投资基金或集体投资机构中的参与权、不具有法人资格的公司中的权利和义务，或作为基金会、信托基金或其他信托性质的实体的创始人或受益人而获得的其他权利；⑥没有义务在特定的税收年度提交关于税收计划的报告。

2022年1月1日之前，适用的统一税率如下：①小企业适用的统一税率为15%；②其他企业适用的统一税率为25%。

如果有足够高的投资支出，例如两年内支出增加50%或四年内支出增加110%，适用税率可能进一步降低5%。

自2022年1月1日起，小企业和初创企业（第一年从事商业活动的企业）适用的统一税率为10%，其他企业为20%，不再受投资支出的限制。另外，按照上述统一税率征收企业所得税的纳税人，还有机会享受特殊的投资基金支持，以享受固定资产加速折旧的税收优惠。为享受这一税收优惠，纳税人需在指定银行设立一个单独的税务结算账户。

### 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。

应纳税所得额通常按权责发生制计算，但是，利息是以收付实现制计算。外汇收益可以按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，不晚于发票上显示的日期或者付款日期。

根据规定，资本收益，包括那些从公开交易的股票和国家债券的销售中获得的收益，与一般活动的收入分开征税，按标准企业所得税率征收。出售股票或债券的应税所得按销售价格与收购价格之间的差额计算。处置资产时发生的费用可以扣除。如果一项资产的销售价格与它的市场价值相差很大，税务机关可能要求进行独立的专家评估。

波兰企业所得税法没有具体条款规定长期服务合同的税务处理以及成本与收入的分配。普遍接受的处理方式是考虑实际销售和合同价值，按照相关进度确认收入。

根据规定，直接成本可在确认相关收入期间扣除。

根据《企业所得税》第7b(1)条，利润分配所得（股息、赎回股份的收入、清算所得、参股利息等）不与其他来源收入汇总，也被定义为资本收益，应按19%的统一税率单独纳税。

资本收益不与一般经营活动的收入合计，因此，不同来源收入之间的损失和利润不能相抵消。

某些类型的实体或所得类型适用不同的税制。

根据《企业所得税》第22d条，处置虚拟货币的资本收益需要纳税。知识产权的收入，在某些条件下，可按照“专利盒”制度纳税。

根据《企业所得税》第24aa条，将利润转移到位于低税率地区的相关实体所产生的收入，应征收利润转移税。居民企业或非居民企业的常设机构向关联方转移利润时，应按19%的统一税率缴纳利润转移税。利润转移产生的收入不与其他收入合计。

利润转移的应税收入为纳税人直接或间接为关联方产生的符合条件的费用，包括无形服务和许可费、债务融资成本或转移职能、资产和风险的转移，符合条件的费用需满足如下条件：①这些费用至少占纳税人当前纳税年度发生的可扣除费用总额的3%；②关联收款方在

其所在地或管理机构所在国实际支付的企业所得税，至少比根据波兰税收制度征收的企业所得税低14.25%或免征所得税；③关联收款方从关联企业收到的款项至少占关联方当年总收入的50%；④相关实体将至少10%的服务费、特许权使用费或利息收入转让给另一实体，并从计税基础或税款中扣除，或以股息形式分配。

某些纳税人可以选择缴纳分配税而不是企业所得税。对于符合条件的纳税人，应税所得原则上为分配的利润，包括为弥补亏损而分配的收入、来自隐性利润分配和非商业支出的收入、在重组活动中来自资产价值变化的收入、来自纳税人适用分配税的纳税年度中的净利润的收入以及来自未披露的商业交易的收入。

## （2）免税收入

某些类型的收入被明确列为《企业所得税》的征税范围之外，因此，不需要缴纳企业所得税。这些收入包括农业活动的收入（一般为在农场生产未加工的食品）和林业的收入。然而，来自农业特殊分支的收入（包括某些动物的繁殖和蘑菇种植）需要缴纳企业所得税。

根据《企业所得税法》第17条，以下所得为免税收入：

- ①居民控股企业自居民或者非居民子公司取得的股息；
- ②居民控股企业因处置居民或者非居民子公司取得的财产收益；
- ③纳税人从外国政府、国际组织或国际金融机构获得的不可撤销的援助，这些援助是根据波兰政府或主管当局的单方面声明或与这些政府、组织或机构达成的协议而提供的（此类援助收入相关的利息也免税）；
- ④慈善组织获得的并用于其法定慈善活动的收入；
- ⑤合作社和公司用于其法定活动（科学、技术或教育活动）目的的收入，包括学生的学费、文化活动、体育文化领域的活动、环境保护、支持农村地区的道路和电信网络及供水系统的公共项目、慈善、健康保护和社会援助、残疾人的职业和社会康复或宗教；

⑥因购置或生产需折旧和摊销的固定资产和无形资产而收到的具体补贴和其他无偿福利；

⑦从国家预算或地方政府预算中获得的某些补贴；

⑧封闭式投资基金和适用于封闭式投资基金特定原则和投资限制的特殊开放式投资基金的某些收入；

⑨有限合伙人在有限合伙企业的利润中获取的50%收入，在一个纳税年度内不超过6万兹罗提的部分，但有某些限制；

⑩经授权并在经济特区内经营的企业所获得的确收入，但不得超过区域国家援助的上限；纳税人的经济活动收入，通过实施2018年5月10日《关于支持新投资的法案》中提及的支持决定中规定的新投资而获得的收入，以及在该支持决定中指定的地区获得的收入，规定以豁免形式提供的公共援助金额不得超过根据单独规定有资格获得最高金额援助的地区允许的企业公共援助金额；

⑪居民企业从其他居民企业或欧盟、欧洲经济区或瑞士子公司收到的符合条件的持股股息（参股豁免）。

### （3）税前扣除

#### ①可扣除费用

原则上，除非另有规定，所有为赚取、确保商业收入而产生的成本和费用都可以扣除。《企业所得税》对直接费用和其他费用进行了区分，但没有对其进行定义。直接成本在取得相关收入的纳税年度进行确认，间接成本应在其发生之日进行税务确认。如果它们涉及的时期比纳税年度长，且无法确定归属的纳税年度，则应根据它们所涉及的时期长度按比例分配。

费用发生时间以取得发票的日期为准，若无法取得发票，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，在发生期间可以扣除，除非款项未及时支付。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报酬可以税前扣除。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。董事会向管理机构成员支付的费用均可根据一般规定扣除。

C.股息。支付给公司股东的股息或任何其他利润分配都是不可扣除的费用。此外，提供给股东的并非为换取他们的服务的其他福利（类似股息的分配），也无法税前扣除。

D.利息。一般来说，为了取得收入而发生的记入并实际支付的利息是可扣除的，而记入但并未实际支付的利息不可扣除。同时，利息扣除受波兰资本弱化规则的限制。如果纳税人与另一家公司合并（通过合并、税务集团分组或转变为税务透明实体），则纳税人购买另一家公司股份的贷款利息不能扣除。此外，参与利润分配的贷款利息（即根据所赚取的利润支付的利息）也不可扣除。

E.特许权使用费。遵循一般扣除原则，特许权使用费在与取得的所得有实际联系的期间内通常可扣除。

F.服务和管理费。通常可以从应纳税所得额中扣除。

G.研发费用。允许企业从其应税收入中扣除相当于与研发活动有关的合格费用的一定比例的金额。研发费用可以采用以下方法中的一种处理：a.摊销；b.在发生的当月确认为一次性费用；或从发生的当月开始在12个月内等额扣除；c.在研发完成的那一年扣除。（具体扣除比例及规定参见2.2.1.4）。

H.折旧和摊销。

a.有形资产

根据《企业所得税法》规定，为取得收入而产生的资产折旧费用属于可扣除费用。只有用于商业活动的资产才可以进行折旧计税。在处置一项资产时，处置收益要减去该资产的净账面价值，即初始价值

减去折旧摊销的总价值。当非折旧资产被处置（如出售）时，购置成本一般可在处置时全额扣除。

一般来说，资产折旧适用直线法，但某些类别的固定资产可以使用递减法。主要资产的标准折旧率如下表所示。

表9 资产标准折旧率

资产		折旧率 (%)
非住宅建筑		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

自2024年1月1日起，中小企业如果位于人均税收低于全国人均税收且平均失业率至少为全国平均水平的120%的自治市内，其自产的有形固定资产（如被统计分类标准划分为第一类和第二类中的非住宅建筑和构筑物）在首次纳入固定资产登记时，纳税人有权单独确定折旧率。

#### b.无形资产

如果固定资产或无形资产的价值不超过1万兹罗提，纳税人有权在这些资产投入使用的当月立即扣除购置或生产这些资产的费用。折旧的扣除从资产进入固定资产登记册的第一个月之后的月份开始。

无形资产的最低摊销期限见下表：

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, 电视和广播许可证	24
研发费用	12
其他无形资产, 包括购买的商誉	60

### I.收购交易相关费用

自2022年1月1日起, 纳税人可就收购居民或非居民企业股份产生的费用在企业所得税税前扣除, 最高限额为25万兹罗提。前提是同时满足以下条件: a.被收购企业在波兰或在与波兰签订双边税收协定的国家注册成立或设有管理机构, 双边税收协定中应包括双边信息交换; b.被收购企业的主营业务与纳税人的主营业务相同(金融活动除外); c.纳税人和被收购企业在收购前至少经营主营业务24个月; d.纳税人与被收购企业在收购前2年内不是关联方; e.纳税人在一次交易中收购被收购企业的股份, 构成投票权的绝对多数。

如果纳税人或其法定继承人出售或赎回所收购的股份, 或在收购后的36个月内清算或宣布破产, 则必须在计税基数中纳入这些扣除额。

### J.投资费用

根据2022年12月27日部长会议关于向进行新投资的实体提供公共援助的条例规定, 符合定量和定性标准的纳税人有权扣除投资费用, 其数额不超过在特定省份(Powiat)提供的区域援助。

#### ②不得扣除的费用

《企业所得税法》第16条规定, 以下费用不得扣除:

- 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, 但是可以计提折旧和摊销;
- 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.矿产开采税；
- E.针对金融机构的税收；
- F.商业地产税；
- G.偿还的贷款；
- H.罚款、罚金以及赔偿；
- I.逾期债务和呆账债务（如有确证，亦包括呆账准备金）；
- J.被免除的应收账款；
- K.90天内未结清的坏账减免；
- L.乘用车价值超过15万兹罗提的部分，电动车超过22.5万兹罗提的部分的保险费和折旧；
- M.对于用于与业务无关的商务车，计算相应费用的25%；
- N.额外支付的利息，股息以及其他公司分配的利息；
- O.与转移到波兰境外的资产有关损失；
- P.超过借款成本阈值的利息；
- Q.直接或间接用于收购另一公司股份或非法人公司的权利和义务部分的相关实体债务融资成本，以增加其股本，或为了赎回其自身的股份；
- R.参与贷款利润的利息；
- S.债务下推结构的利息；
- T.逾期付款的利息；
- U.同一纳税集团内公司之间的捐款；
- V.各基金的津贴及供款（除非纳税人被要求向该公司供款）；
- W.对企业家和雇主组织的捐款（扣除上限为上一年报酬总额的0.25%）；
- X.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；
- Y.如果发票是由经认证的增值税纳税人开出的，超过1.5万兹罗

提的付款需要支付到批准名单中的银行账户。否则，除非及时通知税务局，否则该费用不可税前扣除。自2024年开始，这一限额将减少到8000兹罗提。

#### （4）亏损弥补

企业的一般亏损可以最多结转至未来连续五个税收年度，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，最多只能弥补之前亏损额度的50%。亏损不可以向前结转。自2019年1月1日起，总额不超过500万兹罗提的亏损可在未来五年中的任何一年内全部结转。亏损只能弥补同一来源的收入。在合并、分立或收购股权的情况下，亏损一般不得结转（存在某些例外）。

资本亏损不得与普通商业收入的亏损相抵消。

#### （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。

##### ①商业实体性质的改变

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企业要承担之前公司或者合伙企业的税收权利和义务，除非条款另有规定。这也适用于由税务机关发布的决定所产生的权利和责任。因此，特别是新成立的合伙企业或公司应继续对存货进行估价，对固定资产进行估价，并对增值税进项税额进行复原。同时，它也对原来的合伙企业或公司的任何未缴税款负责。然而，权利和责任的继承范围可能有所不同，这取决于转型的具体情况和适用法规。

##### ②合并和分立

一般来说，作为合并的结果，收购公司承担被转让公司的所有税

务权利和责任，除非具体条款另有规定。特别是，收购公司有责任承担被转让公司的所有税务责任，包括拖欠的税款。在法院登记簿上登记的日期作为合并的日期。在分立的情况下，收购公司将对所有归属于分立计划中的资产的税收权利和义务负责。

一般来说，《企业所得税法》规定，在符合税法规定的条件下，合并和分立的税收是中性的。如果合并或分立并非出于合理商业目的，而其主要目的或主要目的之一是避税或逃税，那么合并或分立的税收中立性就不能维持。因此，为了确保税收中立性，合并和分立必须具有合理商业目的。

《商业公司法》修正案于2023年9月15日生效，并在重组活动中引入了以下变化，这些变化也会对企业所得税和相关税收条例产生影响：

A.引入一种新的分立方式，可保持税收承继（即分立）。只要分立公司取得的资产和被分立公司持有的资产构成持续经营，可能适用中性的税务处理。

B.简化零对价合并程序（即如果同一合伙人直接或间接持有合并公司的所有股份，便无需增加股本）。

C.增加关于跨境重组（分立、合并、转型）的规定，包括说明关于税收继承的相关税务条款以及获取波兰国家税务局关于是否存在合理的避税或滥用税法的意见的义务，并确认公司对税务机关的纳税义务是否得到履行或担保。

### ③清算

在清算过程中，公司正常运作，以期结束其活动。报税和申报工作仍应照常进行。清算的目的是兑现应收账款和支付债务。根据法规，因公司清算而收到的资产价值构成资本收益，通常应按19%的税率纳税。

#### 2.2.1.6 应纳税额

在计算企业所得税时，企业应基于会计利润或损失，根据会计与税法规定的差异对税前利润或损失进行纳税调整，调整项通常包含不可扣税的成本、非应税收入、可扣税成本的增加以及应税收入的增加，由此计算应纳税所得额。具体过程请参详企业所得税计算示例。

表11 企业所得税计算示例表

营业收入/损失损益（兹罗提）	15677000
货币换算	
<b>加回（+）</b>	
折旧/摊销	0
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）	225000
适用转让定价调整	0
视为收入（如，结余征税）	0
一般准备金	0
预计负债	0
反避税规则的运作	0
具体排除	0
娱乐费用	100000
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	0
其他	0
加成总计	536000
<b>扣除（-）</b>	
免税收入	-870000
视为费用（例如结余征税，概念利息）	0
折旧/摊销	0
适用转让定价调整	0
与本税收年度无关的应税收入	0
通过扣除方式减免的税收（出口、研发等）	0

其他	0
总计	-870000
<b>调整</b>	
损失减免	-15000
集团减免	0
有关收入的费用	0
其他	0
总计调整	-15000
应税收入	15328000
<b>适用税率</b>	<b>税款</b>
19%	2912320
到期应纳税款	-2500000
<b>税收抵免</b>	
预付款	-2500000
预提税款	0
适用国外税收抵免	0
税收优惠	0
总计抵免	-2500000
实际应缴税款	412320
替代最低所得税	0
附加费	0
总计应纳税额	412320
<b>货币换算</b>	
有效税率	18.58%

### 2.2.1.7 集团合并纳税

#### (1) 构成纳税集团的条件

在波兰，平均股本至少25万兹罗提的多个居民企业（股份公司、有限责任公司和简单股份制公司）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母公司必须持有子公司至少75%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集团中不存在公司欠缴税款；③公司与税收

集团以外的关联方进行交易，不得施加不同于独立方之间的条件；④集团内公司并不享有免于缴纳企业所得税的待遇。

组成纳税集团的公司如果存在欠缴税款，则需在收到相关税务评估后14天内支付逾期未缴纳税款，才能加入纳税集团，并且应在集团成立的第一个纳税年度的前45天内向税务机关提交成立纳税集团的协议。

## （2）合并后的应税收入

纳税集团的应税收入为集团内所有公司的累计利润总额减去累计亏损额。如果组成纳税集团的公司某一收入来源方面发生的损失金额超过这些公司从同一来源获得的总收入，则该差额构成整个纳税集团在该收入来源方面的损失。当满足下列条件时，纳税集团成立以前的公司亏损可结转至纳税集团弥补：①如果该公司未加入纳税集团，其损失可以扣除但未实际扣除；②亏损发生的时间不早于进行此项扣除的纳税集团的纳税年度之前的第五个纳税年度；③在进行弥补的纳税年度，该公司从发生损失的来源取得收入。

结转金额不得超过损失金额的50%，也不得超过亏损公司发生扣除的纳税年度从同一来源取得的收入金额。

纳税集团公司之间的股息满足《企业所得税法》第22条第4款规定的参股豁免条件下，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在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

如果在纳税集团协议期限内，该纳税集团不再符合纳税集团的条件，该纳税集团自动失效。未能满足条件当日的前一日为该纳税集团失去其纳税集团资格之日，也是其纳税年度的结束日期。失效的纳税集团内的公司可以在该纳税集团不复存在的公历年结束3年后加入另

一个纳税集团。登记后，纳税集团不得加入新公司或减少成员公司，但下列情况除外：①该纳税集团的子公司被该纳税集团内其他公司收购或者由组成该纳税集团内公司设立的新公司，且组成该纳税集团的公司数目不低于两个；②纳税集团子公司分立为一个或多个将成为纳税集团新的成员子公司。

#### （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纳税申报表，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。纳税集团必须在其网站上公布其税收策略。

## 2.2.2 非居民企业

### 2.2.2.1 概述

根据《企业所得税法》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，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。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。

#### 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）当一个人在一国代表缔约国另一国的企业进行活动，有权并经常在另一国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，应认为该企业在另一国设有常设机构。

波兰签署的双边税收协定中也采用了上述常设机构的概念。

### 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%。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，适用的税率如下表所示：

表12 预提所得税率表

所得类型	税率
股息	19%或免税（《欧盟母子公司指令》）
利息	20%或免税（符合条件）
特许权使用费	20%或免税（符合条件）
服务费	20%或者 10%

此外，在一个纳税年度内向同一个外国实体支付超过200万兹罗提（包括股息、利息和特许权使用费）的国内实体，必须在支付时对超过200万兹罗提部分的付款金额按照一定税率（股息为19%；利息和特许权使用费为20%）扣缴强制性预提所得税。纳税人可根据适用的税收协定或欧盟指令申请优惠税率或免税，但前提是：公司管理机构向税务机关提供一份经签署的声明，确认收款人有资格享受税收减免；或从税务机关取得符合欧盟指令下关于预提所得税免税的意见，取得该意见的费用为2000兹罗提，税务机关必须在申请之日起6个月内出具意见，该意见的有效期为36个月。如果满足减免的优惠待遇条件，税务机关将会退回预提所得税。

### 2.2.2.4 征收范围

非居民企业仅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在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) 从位于波兰境内的不动产或财产权利取得的所得，以及通过销售、处置部分或全部的该不动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或由于持有前述股权或权力而导致取得所得，其中，公司、实体或投资基金中超过50%的资产来自位于波兰境内的不动产；
- (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；
- (6) 将资产转移到波兰境外时的未实现收益。

#### 2.2.2.5 应纳税所得额

##### (1) 营业利润

波兰国内法并未专门对常设机构与总机构之间分配收入和费用的规则进行规定。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、利息和特许权使用费

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征预提所得税。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，由该常设机构取得股息、利息或特许权使用费，且构成常设机构的营业利润，则无需缴纳预提税。

### （3）资本利得

非居民企业通过位于波兰的常设机构取得的资本利得，将纳入该非居民企业的应纳税所得额，按照营业利润征税。非居民企业从交易国外证券市场的某些债券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至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缴纳预提税时，由波兰支付方承担代扣代缴的义务。

##### （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。享受这一免税待遇的前提是，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（不享受免征待遇），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。免税待遇也适用于波兰子公司向欧洲经济区、瑞士母公司位于欧洲经济区成员国、瑞士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、欧洲经济区或瑞士关联企业，以及该关联企业位于另一个欧盟成员国、欧洲经济区或瑞士的常设机构的利息和特许权使用费，可以在波兰免税。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、欧洲经济区或瑞士。判断“关联企业”的标准是：其中一家公司直接持

有另一家公司25%的资本，或第三方的欧盟、欧洲经济区或瑞士公司直接持有两家公司25%的资本，持股时间最短为两年。关联企业必须满足指令附件所列的法定形式，并缴纳企业所得税（不享受免征待遇）。

### （3）其他所得

非居民企业提供的某些服务取得所得应按照20%的税率缴纳预提税。其中，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企业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税收协定中的营业利润，则波兰对该笔所得没有征税权，除非非居民企业在波兰的经营活动构成常设机构。若构成常设机构，不征收预提税，而是按照一般规则征税。

非居民企业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，按照10%的税率征收最终预提税。如果适用税收协定，预提税税率还可能进一步降低。

## 2.2.3 申报制度

### 2.2.3.1 申报要求

一般来说，纳税人按月预缴企业所得税，但不需要按月提交纳税申报表。小企业和刚初创企业（第一年从事商业活动的企业）可以选择按季度纳税。一般来说，年度纳税申报必须在纳税年度后的第三个月结束前提交。申报表可以通过电子方式提交，由纳税人或其代理人提交。在后一种情况下，纳税人必须向税务局提供委托书，由代理人代表纳税人进行电子申报。

对于缴纳分配税的纳税人来说，年度纳税申报表必须在纳税年度后的第三个月月底前提交。

根据修订后的法律（2023年7月1日生效），自2025年、2026年或2027年起，根据实体类型及规模的不同，企业有义务向税务机关提供电子版的会计账簿。

### 2.2.3.2 税款缴纳

企业纳税人应按月预缴所得税。一般来说，预缴税款是根据前一个月的收入按月预缴的。月度预缴税款的计算方法是，从年初开始赚取的收入应缴税款与以前月度的月度预缴税款之和的差额。纳税人也可以选择以简化的形式每月预缴税款，但其需将所选择的方法通知税务机关，并在整个纳税年度适用该方法。这种情况下，付款额相当于上一纳税年度申报的应缴企业所得税的1/12（例如，2024年的简化月度预付款相当于2023年提交的2022年年度纳税申报中提出的2022年应缴税款的1/12）。

年营业额（包括增值税）不超过200万欧元的小企业和初创企业（第一年从事商业活动的企业）可以选择按季度预付。

在符合某些条件的情况下，符合小型企业条件的企业可以在一个纳税年度（其经营活动的第一年或第二年，取决于其开始运营的月份）免于支付企业所得税的预付款。然而，免缴的税款必须在随后的5年内以等额方式缴纳。

每月的预付款应在下个月的20日之前支付，年度税款应在纳税年度后一年的第三个月末支付。

来自分配的利润和用于弥补损失的收入的分配税必须在通过分配或弥补损失的决议的下一年度的3月底前支付，或在全部或部分利润支付或以任何其他形式分配的下一年度的3月底前支付。

### 2.2.3.3 代扣代缴

分配股息的企业有义务扣缴预提税（除非适用豁免）。此外，向非居民支付的利息、特许权使用费和某些服务费也要扣缴预提税（除

非有豁免规定) (某些义务也可能与向波兰个人支付的款项有关)。支付给居民企业的利息和特许权使用费, 支付方没有扣缴义务。

企业有义务将扣缴税款转入税务机关的银行账户。如果股息接收方是一个法律实体时, 扣缴方必须在支付红利的下一个月的第7日之前支付税款。如果股息(或其他特定款项)的接收方是个人, 扣缴方必须在支付款项的下一个月的第20日之前支付税款。

企业向境外支付款项并扣缴预提税, 支付方必须提交年度信息和报表, 说明该年度支付的金额和扣缴的预提税款。这些信息必须同步发送给收款人。

波兰针对与重房地产公司相关的资本利得税出台了新的征税规则。在下列情况下, 出售重房地产公司股份时的资本利得税缴税义务人将由卖方变为被出售的重房地产公司(作为代扣代缴方代表卖方缴纳): (1) 出售股份或类似性质的权益的卖方是非居民; 且(2) 本次交易至少达到房地产公司5%以上的表决权或类似权益。

一般来说, 适用上述规则的重房地产公司是指, 在过去的连续12个月内, 至少50%的资产市场价值直接或间接地由位于波兰的房地产或此类房地产的相关权益的市场价值构成, 则很可能被认定为重房地产公司。

此外, 被认定为适用上述新规的重房地产公司还应满足其房地产价值超过1千万兹罗提的条件。而对于并非从事房地产业务的实体, 还应满足其在上一个纳税年度内至少有60%的应税利润来源于房地产相关来源的条件, 例如房地产租赁(转租)以及其他类似性质的协议, 或来源于与房地产或其他房地产公司有关的所有权。

## 2.3 个人所得税 ( Individual Income Tax )

个人的劳动所得, 应按规定缴纳个人所得税, 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者的经营活动所得。所得收入也可能需要缴纳社会保障费, 详见2.5.8。

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），同样需缴纳个人所得税。

根据《税收征管法案》第11条，个人所得税的纳税年度为公历年度。计算个人所得税时，一般对取得的总收入进行扣除后，按累进税率计算应纳税额。然而，部分所得项目按统一税率另行征税。

波兰居民纳税人应就其全球收入纳税，波兰非居民纳税人则需就其来源于波兰的收入纳税。

## 2.3.1 居民纳税人

### 2.3.1.1 判定标准

#### （1）个人申报

根据《个人所得税法》规定，波兰税收居民是指所属年份至少满足下列条件之一的个人：个人利益或经济利益中心（重要利益中心）位于波兰境内；或者在一个纳税年度内在波兰境内居住超过183天（《个人所得税法》第3(1a)条）。

合伙人为个人的普通合伙企业和专业合伙企业被视为税收透明实体，即并非纳税实体。合伙人应就其利润份额单独纳税。2021年1月1日起，股份制有限合伙企业，有限合伙企业和合伙人不仅是个人的普通合伙企业属于企业所得税纳税人，需缴纳企业所得税。

#### （2）家庭报税

一般情况下，夫妻双方就各自取得的所得分别申报（《个人所得税法》第6(1)条）。然而，共同拥有财产并且为波兰、其他欧盟/欧洲经济区国家或瑞士税收居民的夫妻（如果是欧盟/欧洲经济区和瑞士税收居民，纳税人和其配偶应至少有75%的收入来自波兰，并持有外国税收居民证明）且没有应适用统一税率进行纳税的所得（租金收入除外），可选择自结婚所属纳税年度起提交联合纳税申报表（如夫妻

一人在纳税年度内死亡同样适用联合纳税申报表)。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二。但费用必须分别从配偶各方的所得扣除。

此外，在某些情况下，个人在纳税年度内单独抚养未成年子女、接受护理或社会津贴的子女或未满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，并乘二，以计算应纳税额。

提交纳税申报表并缴纳税款基本上是所有纳税人（不仅是成年人）的义务。然而，未成年子女，即18岁以下的子女，其收入的纳税由其父母或法定代理人以下列两种方式进行结算：①将子女收入添加至父母收入中；②以孩子的名义提交纳税申报表。

《个人所得税》第七条规定，通常情况下，在波兰境内应纳税的未成年子女和被收养子女的收入应计入父母所得中，除非父母无权就其子女所得享有收益。如果父母双方单独纳税，则未成年子女的收入将减半加入父母各方所得中。

未成年子女的工作所得、奖学金和免费使用物品所得需单独申报纳税，不纳入其父母所得。自2022年纳税申报开始，未成年子女取得的残疾保障金也不再计入其父母所得。由于未成年子女没有完全法律行为能力，须由其法定代表人（例如父母、法定监护人）准备、签署并以孩子的名义提交纳税申报表给税务局。

### 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按统一税率单独征税。

根据《个人所得税法》第10(1)条，需缴纳个人所得税的收入类型包括：①非独立个人劳务所得（包括受雇所得和养老金）；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；⑧来自受控外国企业所得；⑨移民时未实现收益；⑩其他所得。

其中：

#### ①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。

##### A.工资薪金

个人工资薪金包括现金支付和实物福利，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。（《个人所得税法》第12(1)条）。

个人从事非独立劳务取得的所得（除退休金以外），年度扣除标准为3000兹罗提（从多个雇主取得的非独立劳务所得的，扣除标准为4500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3600兹罗提，从多个雇主取得所得的扣除标准为5400兹罗提）。如果纳税人乘坐公共交通工具上下班发生的费用超过上述标准扣除额，只要有个人季票的证明，可据实扣除。

一般情况下，专业课程费用、会员费和搬迁费用不可扣除。但若由雇主支付或报销，则此类费用不对雇员征税。

##### B.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（《个人所得税法》第12(2)条）。实物福利如：私人使用公司车辆；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.电动汽车（《电动交通和替代燃料法》第2(12)条所定义的）或者氢动力汽车（《电动交通和替代燃料法》第2(15)条所定义的）以及发动机功率不超过60kw的汽车，250兹罗提每月；b.其余汽车，400兹罗提每月。

### C.退休金所得

养老金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（支柱一）和开放型养老基金（支柱二）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）（支柱三），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（《个人所得税法》第21(58-59)条）。此外，向个人养老金账户支付的自愿缴款不得在计算个人所得税时扣除，但退休时从个人养老账户取得的积累资金为免税。2024年，可向个人养老账户支付的保费最高金额为23472兹罗提（2023年为20805兹罗提）。对纳税人从职业年金计划（支柱四）取得的养老金免税政策，同样适用于在欧盟成员国、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担保账户自愿缴款领取的养老金福利，在退休时按10%的统一税率纳税（《个人所得税法》第30(1)14条）。纳税人向个人养老金账户缴纳的金额，在计算个人所得税时可以按一定限额从当期应纳税所得额中扣除。2024年最高可扣除额为9388.80兹罗提。

#### D.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劳务所得，报酬可以按照12%（2022年1月1日以前为17%）的比例缴纳预提所得税。

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。

### ②经营所得和劳务（专业服务）所得

#### A.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。经营所得还包括销售业务所得和财产的所得、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。

经营所得的计算为总收入与可扣除成本之间的差额。一般情况下，适用超额累进税率，但是符合特定条件的纳税人可以选择适用统一税率的简化制度。

另外，个人纳税人也可以就经营所得选择适用19%的比例税率（《个人所得税法》第30c条）。应纳税所得额按一般规定计算，即总收入减去可扣除成本（例如社保费、个人退休保障账户缴款和公立学校职业培训捐款等，合计不得超过总收入的6%）。一般而言，选

择适用19%的比例税率的纳税人，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夫妻联合报税。

#### B.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（须满足某些条件）；b.个人独立进行艺术、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（包括个体经营者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该数额，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务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。b项中某些类型的活动收入可享受50%而非20%的费用扣除标准。

#### C.合伙所得

普通合伙企业（合伙人为个人）和专业合伙人的所得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。股份制有限合伙企业和有限合伙企业不被视为税收透明体，应作为企业所得税纳税人缴纳企业所得税。

#### D.其他所得

a.股票期权。《个人所得税法》第24(11)-(12a)条规定了对员工股票期权的征税。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(《个人所得税法》第30b条)。仅仅是授予行为或后续活动如收购并不会导致对雇员持有的股票期权征税。但如果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。

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。

### ③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(《个人所得税法》第14条)。

#### A.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。来源于波兰的股息不纳入其他类型的所得,应缴纳19%的预提税。

#### B.利息

利息所得包括贷款利息、银行账户利息、私人储蓄存款和其他形式的投资(与商业活动相关的存款除外)、证券利息等,来源于波兰的利息不纳入其他类型的所得,应缴纳19%的预提税。

#### C.特许权使用费

特许权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进税率表中最高档年收入(12万兹罗提)。

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；科学和科教活动；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。因社会保障缴款而减少的收入的50%可作为费用津贴进行扣除，该扣除额仅限于当年累进税制最高档年收入（2023年为12万兹罗提）。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12%的税率征收临时预提税。

#### ④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。农业生产特殊部门的个人所得税征收方式类似于营业所得，纳税人应持有会计账簿。会计核算不健全的，应核定应纳税所得额。林业收入也不包括在《个人所得税法》的范围内。

#### ⑤不动产所得

个人取得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。

个人取得的租赁所得，自2023年起仅能作为一次性征税收入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10万兹罗提，则适用12.5%的固定税率（《统一区发展规划》第12条）。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。

自2023年7月1日起，一对配偶的个人租金收入超过20万兹罗提的

部分适用的12.5%一次性征税税率（原限额为10万兹罗提）。新限额适用于2023年1月1日起取得的租金收入，因此增加的限额将适用于2023年全年。

#### ⑥其他所得

某些收入被归类为其他来源收入项目，包括纳税人死亡时支付给其家庭成员的养恤金、某些类型的社会保障津贴、赡养费、奖学金、奖金、捐赠和不符合其他来源收入条件的免费福利。

来自投资基金的收入按取得收入与购买成本之间的差额计算。来自投资基金的收入不与来自其他来源收入合计，因此不按累进税率纳税。

#### （2）不征税所得

在波兰，农业活动所得和林业活动所得原则上不属于个人所得税的征收范围。波兰也不对个人征收净资产税或净财富税。此外，如果个人购买已持有超过5个税务年度的不动产，则相应的交易不再征税。若个人出于购买住房考虑，在3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。

#### （3）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：

符合免税条件的社会保障收入（如殡葬津贴，社会福利）；未亡配偶福利（每年最高3000兹罗提）；“500 plus”计划下的家庭现金福利（每个第一个孩子和随后的孩子每月现金福利为500兹罗提）；购买财产保险和个人人身保险取得的赔偿金；奖学金；25岁以下的儿童接受的赡养费，以及儿童（不论年龄）接受的护理或社会津贴；以法院判决或法庭和解为理由，最多每月700兹罗提之外的赡养费；游戏和彩票奖金（每笔奖金最高可达2280兹罗提）；从私人养老基金获得的养老金福利；发生事故、自然灾害、残疾或死亡时由社会基金或

工会基金支付的经济援助或根据特定法规（如果从其他来源支付，则每年最多可豁免6000兹罗提）；报销雇员发生的搬迁费用，最高可达搬迁当月工资的200%；雇主为雇员支付的住宿费用每月最多为500兹罗提；每日出差津贴，最高限额为法律规定；驻外职工临时工作的部分报酬，最高可达法定日津贴的30%；报销与使用员工自己的工具、材料和设备相关的费用；如果雇主要求使用制服或工作服，则制服补偿；农村地区农舍客房租金收入（房间数量不得超过五间）；26岁以下的个人从就业或服务协议中获得的收入，自2021年1月1日起，也包括那些正在进行学生或研究生实习的人，每年最高金额为85528兹罗提；将税收居民身份转移到波兰的个人在转移后4年内的年收入达到85529兹罗提；退休人员因以前的雇佣关系或类似关系收到的付款（每年最多4500兹罗提）；达到退休年龄（女性60岁，男性65岁）的个人从就业或独立活动中获得的收入，如果他们继续工作并且尽管有权领取养老金但不领取养老金。

其他免税所得另有规定的，按其规定执行。

### 2.3.1.3 税率

个人一般所得和资本利得在扣除个人免征额后按累进税率征税，2023年和2024适用以下税率（《个人所得税法》第27条）：

表13 一般所得和资本利得的应纳税所得额以及税率（自2022年1月1日起生效）

应纳税所得（兹罗提）	税（兹罗提/%）
120000以内	12%-3600
120000以上	10800 + 超过120000部分的32%

（1）人寿保险收入免税，但缴款投资收益除外，按19%的统一税率征税。

(2) 上市公司经理的竞业禁止赔偿和遣散费的适用税率为70%。

(3) 根据分配税制度，支付给个人股东的股息按19%的税率缴纳预提税。

自2021年起，波兰引入了一种新的、可供选择的、自主的企业所得税制度，通常被称为“爱沙尼亚企业所得税制度”。如果符合爱沙尼亚企业所得税的规定，个人所得税税额可以减少以下金额：特定股东利润份额的90%除以支付分配利润的利润分配税金额（适用于小企业主和第一年从事商业活动的个人纳税人）；特定股东利润份额的70%除以支付分配利润的利润分配税金额（对于其他纳税人）（《个人所得税法》第30a(19)条）。

(4) 通过比赛或赌博获得的奖金按10%的税率征税。

(5) 自2019年起，对年所得超过100万兹罗提的个人纳税人征收团结税。团结税税率为4%。详见2.3.1.7。

(6) 自2019年1月1日起，引入“专利盒”制度，纳税人取得的来自于知识产权的收入按照5%的税率征收个人所得税，详见2.2.1.4。

(7) 19%的统一税率适用于出售股票和其他证券产生的资本收益，也可以选择适用于业务收入。此外，19%的统一税率适用于处置房地产的资本收益和投资基金的收入。

(8) 税收预缴适用于各种来源的收入，包括就业和某些个人服务收入。具体规定见下文。纳税人是指缴纳应税收入的个人、法人实体和不具有法人资格的实体，无论支付方式如何。如果收入的支付者不需要计算、征收和缴纳税款，则通常纳税人个人应对应缴税款的计算和缴纳承担责任。

(9) 居民雇主（包括个人、法人和非法人实体）有义务每月代扣工资预缴税。根据纳税年度年初的累计收入金额，一般累进税率为12%或32%。工资总额超过下限的月份适用较高的税率。

(10) 向居民个人支付股息的公司有义务按19%的税率扣缴预提税（《个人所得税法》第30a(1)条）。

(11) 支付利息需缴纳19%的最终预提税。

(12) 如果付款人是企业，则可能会对特许权使用费征收12%（2022年1月1日之前为17%）的预提税。该税款不是最终税款，而可以从纳税人的最终应缴税款中扣除。

#### 2.3.1.4 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章节各部分中，在此不单独介绍。

#### 2.3.1.5 税前扣除

个人纳税人计算确定各项所得的净所得后，汇总计算年度应纳税所得额，还可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，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。

(2) 医疗费用一般不可扣除。

(3) 一般情况下，寿险和年金保险费用不可扣除。向个人退休储蓄计划支付的保费可以从纳税人的应税基数中扣除。对这些个人账户的缴费可以从纳税人的应税基数中扣除，最高扣除额为基数的4%。在2024年，最大可扣除的缴费金额为9388.80兹罗提。

(4) 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。

(5) 自2022年1月1日起，个人纳税人投资于另类投资公司可以将其应纳税所得减少一个金额，该金额相当于用于购买另类投资公司或另类投资公司持有至少5%股份的公司的股份的开支的50%，或者另类投资公司在纳税人收购之日起90天内将持有至少5%股份的公司的股份。为了获得扣除，个人必须至少持有这些股份2年。扣除金额限制为每年不超过25万兹罗提（《个人所得税法》第26hc条）。

(6) 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。

(7) 使用互联网和访问互联网的费用可在每年最多760兹罗提的范围内扣除。

(8) 拥有或共同拥有单户住宅的纳税人可以通过用于改造和改善住宅的热系统发生的费用来减少其应纳税所得。扣除总额不得超过5.3万兹罗提，即使纳税人用于改造多套住宅的费用也是如此。这些费用可以在6年内扣除。

#### (9) 健康保险费用抵扣

自2022年1月1日起，强制性健康保险费用的税收抵免已被废止。在此之前，总健康保险费用为9%，其中，7.75%可抵免个人所得税。

#### (10) 对受雇所得的扣除

表15 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	3000
自一个以上雇主处取得所得	4500
如果纳税人生活地在与雇主所在地不同	3600
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	5400

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。

（11）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。减免金额取决于抚养的子女人数。当仅抚养一个子女时，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家庭或单亲家庭，不受最高限额的限制。

表16 税收减免金额确定标准表

情形	可减免额 (兹罗提/月)
抚育一个子女的家庭或单亲家庭，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92.67
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。

## （12）个人免税额

个人纳税人享有个人免税额，该额度对应于免税的年度个人所

得税收入。免税金额为3万兹罗提。自2022年1月1日起，特别的“中产阶级”抵免适用于那些在一年中获得就业收入、专业收入、企业收入或类似收入，该收入适用于累进税率，并且收入范围位于68412兹罗提至133692兹罗提的个人。然而，这一抵免被证明效果不佳且计算过于复杂，因此自2022年1月1日起被废止，具有追溯效力。

### 2.3.1.6 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) 税金计算示例

2024年个人所得税计算如下：

表17 个人所得税计算示例表

序号	项目		金额
(1)	工资薪金（兹罗提）		290000
(2)	标准扣除额		(3000)
(3)	社会保障款的扣除		(33534)
(4)	(a)	$(1) \times 11.26\%$	(26429) <sup>注1)</sup>
(5)	(b)	$(1) \times 2.45\%$	(7105) <sup>注2)</sup>
	强制性健康保险 $[(1) - (3)] \times 9\%$		(23082)
(6)	PPK雇主贡献 $(1) \times 1.5\%$		4350 <sup>注3)</sup>
(7)	应纳税所得额 $(1) - (2) - (3) + (5)$		257816
(8)	个人所得税		54901

注1)：社会保障金为11.26%（养老金为9.76%，残疾为7.5%），可支付至年度总金额。

注2)：疾病和生育保险。

注3)：PPK缴款是雇主对职业养老金计划的强制性缴款。

### 2.3.1.7 其他

#### (1) 小企业主的简化征税制度

根据《个人所得税统一税率法》第6条，符合小企业主标准的个人纳税人可以选择采用简化制度纳税，前提是其前一年度年营业收入不超过200万欧元（2024年约合921.80万兹罗提，2023年约合965.44万兹罗提）。在简化制度下，纳税基数是营业收入，不扣除发生的费用。根据《个人所得税统一税率法》第12条，不同活动类型的税率如下：

表18 小企业主个人所得税税率表

类别	税率
自由职业者（如律师、经济学家、税务顾问、法律顾问、翻译和会计师、保险经纪人、证券经纪人、投资顾问）从事仅向个人提供服务的收入	17%
工程师、建筑师以及医疗服务等提供的服务	14%
餐饮服务、代理佣金和不动产租赁	8.5%（年收入不超过10万兹罗提） 12.5%（年收入超过10万兹罗提）
生产、建筑和运输服务	5.5%
商业活动、某些餐饮服务和海洋渔业	3%

#### (2) 团结税（Solidarity Duty）

自2019年1月1日起，对年所得超过100万兹罗提的个人纳税人就超过部分征收团结税，团结税是在个人所得税基础上加征的附加税，适用4%的税率。从控股公司获得收入的纳税人，还要扣除之前计入纳税基数的股息以及处置控股公司股份所获得的收益（如果这些收益计入纳税基数）。

#### (3) 退出税（Exit Tax）

自2019年1月1日起，对于个人纳税人来说，纳税人转移资产或

者转移居住地至波兰之外时，如果转移的资产的总市价超过400万兹罗提，因移民所产生的未实现收益会被征收退出税。退出税适用于至少在波兰居住了5年的个人。如果个人纳税人转移资产或转移居住地至波兰之外后，在5年内又回到波兰或将资产转移回波兰，则该纳税人可以申请退税。退出税的税率为19%，适用于个人不再是波兰居民时，以资产的市场价值与其税值之间的差额作为应税基础。如果资产的税值未确定，则以3%的税率进行计税。这是一项单独规定，在征收个人所得税时不考虑资产处置成本（《个人所得税法》第30da-di条）。

#### （4）境内外派人员

自2022年1月1日起，将税务居住地转移至波兰的个人在某些条件下可受益于特殊税收制度，因此其收入可免征个人所得税。免税适用于税务居所转移后4年内，每年最高免税收入85529兹罗提。该豁免不适用于被动收入（《个人所得税法》第21(1)152条和21(43)条）。

要符合该制度的资格，个人必须满足以下标准：

①作为波兰国民或欧盟、欧洲经济区或瑞士国民；或在将其税务居所转移至当年之前的3年内曾是欧盟、欧洲经济区或瑞士或某些特定国家的居民波兰；或在将其税收居民身份转移到波兰之前的5年内曾是波兰居民；②转让后在波兰承担无限纳税义务，即一年内在波兰实际居住时间超过183天；③在将其居住地转移到波兰之前的三年内不是波兰税收居民。

除欧盟、欧洲经济区和瑞士外，所列居民可申请该制度的国家包括：澳大利亚、智利、以色列、日本、加拿大、墨西哥、新西兰、韩国、英国和美国。

特殊的一次性税收制度适用于将税收居民身份转移到波兰但仍有源自国外收入的富人。如果这些个人满足以下条件，则有资格对

其来自外国的收入一次性缴纳每年20万兹罗提的税，期限最长为10年：

在将其税收居民身份移至波兰之前，个人在过去六年中至少有五年是其他司法管辖区的税收居民；以及个人每年在波兰至少投资10万兹罗提用于促进经济增长、科学和教育发展、文化遗产保护或体育文化传播的项目。该制度仅限于如果个人没有税收居民身份，则波兰无法对其征税的收入（即，根据适用于波兰税收居民的规则，来自波兰的收入将在波兰全额纳税）。

## 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。当满足特定条件时，非居民纳税人也可以选择联合报税。

### 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。对于非居民纳税人的资本利得、不动产租赁所得通常比照居民纳税人的相同规定征税。非居民纳税人所得的其他收入大部分通过扣缴的方式征收。

#### （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、税收豁免和减免规定。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。

关于养老金收入，非居民纳税人适用居民纳税人相同的规则。向非居民支付养老金的居民实体有义务代扣代缴税款。

管理机构或监事会非居民成员取得的董事报酬，应按照20%的税

率缴纳最终预提税（《个人所得税法》第29(1)条）。根据波兰税法最近的变化，在某些条件下这种报酬也可能适用累进税率。这些条件包括居住在欧盟、欧洲经济区或者瑞士，有可能在波兰境外获得税收居住证明，以及年度纳税申报表中注明。

### （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。但是当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的行业，按照营业收入的以下比例核定应纳税所得额（《个人所得税法》第24b条）。

表19 非居民纳税人核定应纳税所得额比例表

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核定利率。

### （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（《个人所得税法》第30a条）。非居民纳税人取得的利息、特许权使用费所得按照20%的税率征收最终预提税（《个人所得税法》第29(1)条）。预提税率可能根据税收协定有所变动。

### （4）其他

非居民纳税人取得的资本利得一般按照居民纳税人相同的规则纳税。应税资本利得包括来自其资本至少50%位于波兰的不动产公司股份（或股份转让）收益（《个人所得税法》第3(2a, 2b)条）非居民个人从

以下来源获得收入，在境外股票市场上市的国债免征个人所得税。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，可适用至2030年12月31日。

### 2.3.2.3 税率

#### （1）就业收入

非居民纳税人根据波兰就业合同获得的就业收入须遵守与居民纳税人相同的规则。雇主按照与居民纳税人相同的税率代扣预提税。

#### （2）商业和专业收入

非居民纳税人的应纳税所得额按照居民纳税人的规定计算。因此，如果非居民纳税人取得的应税收入无法从纳税人的财务记录中准确确定，则按营业额的百分比进行估算，如下（《个人所得税法》第24b条）：

非居民纳税人一般按适用于居民纳税人的累进税率纳税。然而，最终20%的预提税适用于非居民纳税人获得的以下收入：①来自提供咨询和法律服务、会计、广告、数据处理、市场研究、保修和类似服务、招聘服务以及管理和控制服务的收入；②独立服务收入；③在波兰通过娱乐或体育活动赚取的收入。

非居民纳税人取得的资本利得和居民纳税人适用相同的纳税规则。

#### （3）预提税税率

根据税收协定的规定，非居民纳税人从波兰获得的股息最终需缴纳19%的预提税；利息需缴纳最终20%的预提税；特许权使用费需缴纳最终20%的预提税。

对非居民纳税人取得的以下收入征收最终预提税（《个人所得税法》第29条）：①董事薪酬为20%；②来自提供咨询服务、会计、广告、数据处理、市场研究、招聘、法律服务、管理和控制服务、保修和类似服务的收入，税率为20%；③独立服务收入为20%；④在波兰开展娱乐和体育活动的收入为20%。

#### 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。

#### 2.3.3 申报制度

##### (1) 申报情形

尽管已婚夫妻和单亲有资格选择优惠的联合配偶和单亲父母申报制度，但通常需要个人纳税申报表。

##### (2) 申报和缴纳

对于员工工资或者个人服务合同以及其他收入，预先缴纳所得税由波兰雇主和公司每月汇交给税务机关。额外的其他收入通常是自行申报。个人通常需要提交年度缴税申报表，确认应缴纳税款的最最终金额，并在纳税年度次年4月30日前缴纳税款。标准截止日期同样适用于一次性缴纳税制度。退税申报有更早的申报日期。税款应通过纳税人的个人税收账号（纳税人税号）支付。

### 2.4 增值税（Value-Added Tax）

1993年波兰开始引入增值税。自2004年波兰加入欧盟后，现有的《增值税法》替代了1993年的法律文本。波兰《增值税法》（UPTiU）经过多次修订和更新，现已成为波兰增值税制度的核心法律。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，最重要的修订涉及降低税率、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。

波兰《增值税法》与《欧盟增值税指令》（2006/112）相配套，做出对应规定。违反欧盟法律或不正确执行《欧盟增值税指令》的波兰增值税法律，将不能适用于纳税人，但实际上税务机关适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。波兰法院应当考虑欧盟指令和欧盟法院的判决。

## 2.4.1 概述

### 2.4.1.1 纳税人及扣缴义务人

《增值税法》第15条至第17条规定，增值税的纳税人包括在波兰从事商业活动的法人、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、自然资源开发者和自由职业者的活动。出于商业目而持续使用产品和无形资产也应视为商业活动。

根据《增值税法》第16条和第17条，负有增值税纳税义务的人包括：

- (1) 货物进口商；
- (2) 有权进口加工、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；
- (3) 给付地在波兰和反向征收机制适用的地方，向在波兰没有固定机构的非居民购买商品和服务的购买人；
- (4) 购买由纳税义务人和非免税活动提供的《增值税法》附件11列明的废料或相似商品的人；
- (5) 在欧盟内购买货物和在欧盟内供应新型交通工具的人。

### 2.4.1.2 征税范围与税率

#### (1) 征税范围

波兰增值税的征税范围包括：①在波兰销售货物和提供服务；②进出口货物；③在波兰向欧盟内购买货物；④在欧盟内供应货物。

#### (2) 增值税税率

波兰增值税存在六档税率：23%、8%、7%、5%、4%和零税率，以及适用于农业部门的7%的特别减免税率和适用于出租车司机

提供服务的4%的特别减免税率。其中：23%是标准税率，适用于无特殊减免规定的所有商品和服务。

《增值税法》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的用于农业用途的某些化学物质；餐饮服务（某些酒类产品，咖啡、茶和气泡饮料的供应除外，这些产品适用标准税率）；住宅的维护服务。

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（《增值税法》第115条第2款）。

4%的优惠税率（一次性征税方案）适用于出租车司机提供的服务。出租车司机选择4%税率时不允许抵扣进项税额（《增值税法》第114条）。

5%的优惠税率适用于特定的农产品销售、有ISBN标志的书籍和专业杂志。

在《增值税法》第83条以及减税法令中规定了零税率，例如提供、改装、修复、维护和租用用于或被用于客运、海钓、其他商业工业用途或海上救援的远洋轮船（具体由PKWIU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，允许对其和其代表的欧盟国际组织供应的商品和服务零税率；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。

作为一项临时防通胀措施，自2022年2月1日起，以下商品的增值税率临时降低：

- （1）适用0%的税率：食品，化肥和天然气；
- （2）适用5%的税率：电力和热能；
- （3）适用8%的税率：燃油费。

必需食品的零税率优惠已于2024年4月1日废止，目前适用5%的税率。化肥已适用8%的税率，并将持续到2024年底。其他天然气、电力、热能和燃料的临时优惠税率适用期限并未延长。

### 2.4.1.3 纳税时间与纳税地点

(1) 货物方面，非运输货物的纳税地点是销售货物的所在地（《增值税法》第22(1)条），运输货物的纳税地点是运输起始地（《增值税法》第22(1)条）。

(2) 进口货物的纳税地点是进入欧盟领土的成员国，但在需要履行特定海关程序的特殊情况下，纳税地点为完成海关程序的成员国。

(3) 服务方面，B2C服务（即企业对消费者的电子商务模式）的纳税地点遵从服务商设立地规则，如果服务由某一固定机构提供，则纳税地点为该固定机构所在地，没有固定机构的，为其永久居住地或经常居住地。B2B服务（即企业对企业的电子商务模式）的纳税地点遵从客户所在地规则，当涉及固定设施时，纳税地点是与该服务接受者相关的固定机构所在地。

增值税的纳税时间为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义务的发生时间。一般情况下，货物进口到波兰，在进口环节缴纳增值税。

### 2.4.1.4 制度演变

#### (1) 国家电子发票系统

自2022年1月1日起，波兰推出了一种新型电子发票，即“结构化发票”。结构化发票由纳税人通过国家电子发票系统签发和接收，该系统是验证发票并使其合法流通的认证单位。在过渡时期，它们与传统（纸质）发票和早期的非结构化电子发票并行使用。国家电子发票系统将于2026年2月1日起，针对2025年销售额超过2亿兹

罗提的企业强制实施；2026年4月1日起，所有实体均需遵守该规定。

## （2）增值税分组制度

增值税分组制度自2023年1月1日起实施，在财务、经济和组织上相互关联的应纳税人员有权登记为增值税团体。集团内部间发生的产品销售将不含增值税（《增值税法》第15a条）。

以下情况下，增值税集团成员之间存在财务联系：①直接持有增值税集团所有其他成员50%以上的股本；②持有增值税集团所有其他成员50%以上的投票权；或③持有增值税集团所有其他成员50%以上的利润。

以下情况下，增值税集团成员之间存在经济联系：①所有群体成员的核心活动具有相同的性质；②小组所有成员的活动相辅相成，相互依存；③增值税集团成员完全或在很大程度上受益于其他集团成员的活动。

以下情况下，增值税组成员之间存在组织链接：①它们在法律上或实际上，直接或间接地在共同管理下运作；②他们的活动是完全或部分按照彼此一致的方式组织的。

增值税集团可以由在波兰设立的应税人员或在波兰拥有分支机构的外国实体组成，并且必须以合同形式成立至少3年，并进行增值税登记。增值税集团由其代表代表。该团体的组成在其存在期间不能改变。

一个实体只能是一个增值税组的成员。增值税组不能是另一个增值税组的成员。

## 2.4.2 税收优惠

波兰《增值税法》认可的免征增值税，不允许扣除增值税进项。然而，某些交易涉及到《欧盟增值税指令》中规定的零税率，在一些成员国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以外，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购买产生的相应费用。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。免税列表的规定在《增值税法》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、进口免税和欧盟及洲际销售货物。本节重点讨论前两种类型。

### 2.4.2.1 免税交易

#### (1) 金融业

##### ① 保险业

保险服务指保险和再保险，包括提供保险和再保险的中介服务，以及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依据《增值税法》第43(1)(13)条和第43(1)(14)条的规定。《增值税法》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》要求服务必须经由保险代理人 and 保险经纪人提供，而波兰《增值税法》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。

##### ② 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。

金融服务还包括投资基金，保险活动和类似法律规定中不同类型投资基金的管理服务。

一些金融服务无法享受免征增值税。例如，包括保理在内的债务催收、咨询服务和租赁服务须按标准增值税税率缴纳。

一般而言，免征增值税的活动是不允许进项抵扣的。然而，《增值税法》第43(1)(7)条和第43(1)(37-41)条中规定的免税金融和保险服务，如果活动的提供地在欧盟以外（根据《增值税法》第28b条或第28l条），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。例如追债公司，包括保理服务、咨询服务、租赁服务，都适用标准税率，进项抵扣也适用一般规则。

自2022年1月1日起，纳税人可以选择就其提供的某些金融服务缴纳增值税。该选项适用于向增值税纳税人提供的服务，一经选择应，应至少适用2年。向非增值税个人纳税人提供的金融服务将继续免征增值税。可以选择征税的金融服务包括货币交易、基金管理、贷款担保服务等，但不包括保险服务。

金融服务的税务处理赋予提供商在与提供服务相关的采购中扣除进项增值税的权利。如果购买的服务与应税业务活动相关，则抵扣进项增值税的权利同样适用于购买者。

### ③博彩业

波兰税法对于投注和赌博征收单独的税。根据《第2006/112号理事会指令》第43(1)(15)条，为了避免双重征税的问题，任何博彩活动包括赌博、游戏机器都免征增值税。

## （2）公共服务业

### ①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。免税待遇适用于预防和治理疾病，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不得享受增值税免税待遇。

### ②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销售与这些服务紧密相关的商品免征增值税。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（《增值税法》第43(1)(22-23)条），以及宗教团体提供的与精神福利相关的商品（《增值税法》43(1)(31)条），适用条件是免税不会导致竞争的扭曲。

### ③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以单独条款规定的形式和条件提供，由已获得认证的团体提供，或至少70%由公共基金资助。提供与其密切相关的服务和商品也应免增值税。

### ④非营利组织

慈善组织和其他具备资质的机构开展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（非因公共利益免税不在此列）规定在《增值税法》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：养老基金的投资管理；进口货物的加工、以居住为目的出租或租赁住宅（出租公寓用作办公室应纳税）、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额；为乘客提供现成膳食，前提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；提供土地的永久受益权，但土地上的建筑物除外；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；涉及用作法定货币的货币、纸币、硬币的交易，包括中间商的交易，但收藏品除外（即金银或者其他金属硬币或通常不作为法定货币的纸币和硬币）等。

#### 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《增值税法》第45-82条和《增值税免税法案》中。《增值税法》第82(3)条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；另外，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无需缴纳进口增值税。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；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

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出。根据《增值税法》第29a条，计税依据主要包括以下两部分：一是税金、关税以及除增值税之外的支出；二是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。

计税依据会因以下因素而减少，其中包括交易后的折扣或返利、退货的价款、经批准的投诉、过多收取的价款、被退回的捐赠与津贴，以及其他与之类似的金额（《增值税法》第29a(10)(11)条）。值得一提的是，如果货物包装独立收费，则应当对每一个包装都征税，除非明确交易中使用的是可退还的包装，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，以下两种情况中可退还包装的押金仍将被纳入计税基础：（1）依据双方协议，归还期限已至但仍未退还的；（2）双方没有约定退还日期，但自提供包装之日起已满60天。

### 2.4.3.2 计税依据的调整

计税依据的调整通常是指调高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。

### 2.4.3.3 进口货物增值税的计税依据

对于进口货物而言，计算进口增值税的估值和与计算关税时采用的估值是一样的。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（《增值税法》第30b条）。

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，即交易价格。如果发票价格因某些原因不被海关认可，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”（《增值税法》第2条第27b节）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 申报制度

##### （1）一般要求

###### ①注册

增值税的注册门槛为年营业额20万兹罗提，除非企业从事的活动不属于增值税免税范围（例如销售烟酒、提供法律服务）。在波兰提供应税商品或服务的非居民必须注册登记。

###### ②申报和缴纳

所有纳税人都必须提交增值税申报表（JPK\_V7）。该表格须在增值税纳税义务发生当月后25天内提交并缴纳增值税。纳税人必须以电子形式提交JPK\_V7，包括已注册欧盟增值税的纳税人以及受反向征收机制约束的供应商或买家的纳税人。在某些情况下可能存在其他的申报缴纳方式。例如小企业主进行季度申报。此外，纳税人还必须在JPK\_V7申报表中标记某些商品供应和服务提供，并使用GTU代码（涉及特别容易受到欺诈的交易），并对某些类型的交易和文件应用特定代码。

税务机关可能会对少申报销项税额或多申报进项税额处以30%的罚款，在某些情况下可能会降低至20%或15%。如果用“空发票”申报增值税进项税额，罚款将增至所申报进项税的100%。

自2023年1月1日起，波兰引入了增值税分组规定，这一概念允许密切相关的实体形成增值税集团共同结算增值税，详见2.4.1.4。

## (2) 进口货物的增值税申报和缴纳

进口货物的增值税申报和缴纳中，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，也可以由报关代理机构缴纳进口增值税。

如果进口时未缴纳税款，海关当局应根据海关法的规定，确定货物进口时应缴纳的增值税金额。当货物需要办理特定海关程序(例如简化报关单或记入报关人记录、纳税人具有授权经济运营商的身份或由海关清关机构进行清关)时，则无需确保进口时应缴纳的增值税金额。

当进口增值税未根据《增值税法》第33a条通过增值税申报表结算时，如果应税人员按照《欧盟海关法》第179条的规定使用集中清关，至少有两个成员国的海关当局参与其中，并且进口不符合延期会计的条件，则增值税的支付可以推迟到提交进口增值税申报单后的第16天。

### 2.4.5 其他

增值税进项税额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，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抵扣进项，因此该纳税人事实上并没有缴纳任何税费。

#### 2.4.5.1 多缴税款的调整

纳税申报后，若纳税人发现申报错误，则需更正增值税纳税申报表。根据税收条例的一般规定，如果更正纳税申报后，纳税人仍欠缴增值税，则应支付逾期缴纳税款产生的利息。纳税人更正申报后发现多缴税款，且该纳税人本身也是增值税的扣缴义务人，则可以单独申请退还多缴部分增值税，或者告知税务机关将多缴部分增值税用于抵减之后属期的应纳税款。

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5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5年内进行。

#### 2.4.5.2 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。当纳税人购买的货物或服务并非都用于应税活动时，纳税人应区分商业用途与非商业用途，用于非商业活动的货物或服务不能抵扣进项，涉及商业活动的进项税抵扣则适用一般规则，即全额或部分抵扣。当纳税人无法在应税交易与其他交易之间分配“剩余增值税”时，可按比例进行抵扣。进项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。

#### 2.4.5.3 初始进项税扣除的调整

纳税人有权因坏账调整其提供商品和服务所产生的增值税销项税额。同时，购买人有义务更正其进项税额，具体的调整要求与程

序详见《增值税法》第89b条。

#### 2.4.5.4 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年的固定资产、无形资产及其他生产资料。净值低于1.5万兹罗提的生产资料不适用调整。在转让生产资料后，受让方必须继续执行调整期限。

#### 2.4.5.5 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）不在波兰开展应税行为，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 其他税（费）

### 2.5.1 关税（Customs Duty）

### 2.5.1.1 概述

在欧盟，海关法是统一的，并且通常仅适用于欧盟与第三国之间的货物流动。欧盟海关领土原则上由欧盟成员国组成（不包括例如丹麦法罗群岛和格陵兰岛、荷兰海外领土、西班牙领土休达和梅利利亚或德国黑尔戈兰岛等）以及阿克罗蒂里和德凯利亚（塞浦路斯）和摩纳哥地区。截至2020年12月31日，海峡群岛、马恩岛和英国也是欧盟关税同盟的一部分。

关税以及其他间接税（例如进口增值税）是对进口到欧盟关税同盟的货物（即自由流通）征收的。但是，海关法和《增值税法》上的欧盟领土定义并不相符。

欧盟海关立法主要包括《联盟海关法典》(952/2013)、《共同关税法》(2658/87)、《建立共同体关税减免制度的条例》(1186/2009)以及各种国际海关合作协议。《联盟海关法典》(952/2013)自2016年5月1日起生效，并由授权法和实施法进行补充。

在实践中，货物的进出口还可能涉及遵守欧盟贸易政策的其他一些非关税措施的要求，例如军品和两用物品、废物和化学品运输的出口管制法规。在进行海关业务之前，应始终考虑此类规定。

自2023年10月1日起，欧盟还将对部分生产涉及温室气体排放的商品的进口进行监管。建立欧洲碳边界调整机制的法规（即欧盟2023/956法规）在2023年10月1日开始的过渡期内，对涵盖商品（钢铁、铝、化肥、水泥、电力、氢气）的进口商引入了强制性报告义务，以及在2026年起条例全面生效后，对进口欧盟2023/956法规中涵盖的商品增设了额外费用和义务。

### 2.5.1.2 应纳税额

大多数情况下，关税是根据海关价格计算的。计算进口货物完税价格的主要方法是基于其交易价值，即货物销售给欧盟关税区出时实际支付或应付价格。然而，使用交易价值方法的可能性受到一

定的法律规定条件的限制。

交易价值必须增加某些费用，如果这些费用未包含在实际支付或应支付的货物价格中（例如，进口货物的运输和保险费用以及与运输进口货物到进入欧盟关税区地点的相关装载和处理费用，或在某些条件下的特许权使用费和许可费）。

任何进口后对进口货物价格的调整（例如根据季度或年度的转让定价调整而产生的调整金）可能导致需要追溯修改相应的海关申报，并支付任何由此产生的关税和进口增值税欠款以及利息。

在货物进口到波兰时，不仅需要支付进口关税，还需要缴纳进口增值税，在某些情况下还需要缴纳消费税。

海关法规定了几种方案，可以降低海关税成本并简化海关手续。在特定的形式要求下，对于进口增值税，还可以按照现金流中性方式处理。

## 2.5.2 消费税 ( Excise Duty )

### 2.5.2.1 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》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，以下简称“EMCS”），以及欧盟指令（2008/118）下的其他条款。EMCS是一套计算机系统，实时监测和记录消费税商品在欧盟范围内的流动情况。

通常，在波兰生产消费税应税商品需要特殊许可证。此外，消费税货物的运输受消费税法规定的约束，例如，某些产品的运输可能需要在EMCS注册。消费税法规定了不同的制度，如消费税暂停程序或需要额外注册、通知、许可证的豁免程序。

### 2.5.2.2 征收范围和扣缴义务人

在波兰，以下产品需缴纳消费税：统一消费品（即所有欧盟国家均需缴纳消费关税的产品）、非统一产品（如润滑油、润滑剂、电子烟液体、新奇烟草产品）和乘用车。

波兰对消费品的生产、进口和欧盟成员国内部采购征收消费税。在某些特殊情况下，销售或使用特定消费品（如电力）可能需缴纳消费税。这一切都取决于货物的类型和适用的消费税制度（特别是消费税暂停程序或豁免程序）。此外，波兰制造的乘用车的进口、欧盟成员国内部采购和首次销售需被征收消费税。

一般来说，由消费税应税产品和乘用车的生产商、进口商和发生欧盟成员国内部采购的贸易商支付消费税。

### 2.5.2.3 税率

消费税的税率有多种形式，包括：（1）按照消费税产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）混合采用消费税产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）乘用车，按照车辆价值的特定比例征收从价税。

消费税产品的消费税按日分期计提，按月缴纳。从事出口或在欧盟范围内提供已缴纳消费税商品的交易方有权申请退税。

表20 消费税征税对象及税率

征税对象	税率
煤和焦炭	每吉焦1.38兹罗提
无铅汽油	每1000升1529兹罗提
航空汽油	每1000升1822兹罗提
烈性航空煤油	每1000升1822兹罗提
煤油	每1000升1822兹罗提
航空燃油	每1000升1446兹罗提

瓦斯油（推进剂）	每1000升1160兹罗提
自行构成燃料的生物成分	每1000升1160兹罗提
瓦斯油（加热燃料）	每1000升232兹罗提
重油	每1000千克69兹罗提
润滑油和润滑制品	每1000升1180兹罗提
液化气体燃料（推进剂）	每1000千克659兹罗提
气态气体燃料（推进剂）	每吉焦10.32兹罗提
液态和气态天然气（推进剂）	0
沼气（推进剂）	0
氢气和生物氢（推进剂）	0
其他发动机燃料	每1000升1786兹罗提
用于加热的气体燃料	每吉焦1.38兹罗提
其他密度 $<890\text{kg/m}^3$ 的加热燃料	每1000升232兹罗提
其他密度 $\geq 890\text{kg/m}^3$ 的加热燃料	每1000千克69兹罗提
电	每毫瓦时5兹罗提
乙醇	每百升纯酒精7610兹罗提
啤酒	每百升柏拉图度10.40-兹罗提
葡萄酒	每百升211兹罗提
其他发酵饮品	每百升211兹罗提
酒精浓度 $\leq 5\%$ 的苹果酒和梨酒	每百升97兹罗提
半产品	每百升424兹罗提
香烟	每1000支276.00兹罗提，以及最高零售价的32.05%
烟丝	每千克188.51兹罗提，以及最高零售价的32.05%
雪茄和小雪茄	每千克524兹罗提
生烟草	每千克305.23兹罗提
新型烟草制品	每千克377.01兹罗提，以及%加权平均价格的32.05%
电子烟的烟油	每毫升0.55兹罗提
发动机气缸容量高于 $2000\text{cm}^3$ 的汽车	税基的18.6%
发动机气缸容量 $>2000$ 并 $\leq 3500\text{cm}^3$ 的插电式混合动力汽车	税基的9.3%

发动机气缸容量>2000并≤3500cm <sup>3</sup> 的混合动力汽车	税基的9.3%
发动机气缸容量≤2000cm <sup>3</sup> 的混合动力汽车	税基的1.55%
其他汽车	税基的3.1%

#### 2.5.2.4 税收优惠

波兰消费税法规定了消费税免税以及零税率情况。在特定情况下，这种税收优惠可适用于根据一般规则另行征税的特定货物。例如，用于燃料或加热以外的其他目的的特定能源产品。

#### 2.5.3 印花税 ( Stamp Duty )

印花税一般应与公共行政部门的程序有关。印花税在以下情况下征收：（1）申请、请求和上诉，包括其附件；（2）官方程序（包括公共行政部门持有的登记册）；（3）公共行政部门颁发的证书、许可证和特许权证。印花税也适用于某些文件，例如授权书和汇票。

波兰《印花税法》规定了每种文件及证书的印花税。

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

波兰的民法交易税受《民法交易税法》管辖。民法交易税主要针对以下交易征收：不动产的销售；出售某些动产；以及产权（特别是股份）的出售、贷款协议和抵押协议、对公司和实体的出资等。

通常，民法交易税的标准费率在0.5%至2%之间。如果交易的至少一方有义务支付增值税或免除该特定交易的增值税（适用特殊法规的不动产转让除外），则该交易不在民法交易税的征税范围内。

##### 2.5.4.1 资本税 ( Capital Levy )

资本税，在波兰被称为民法交易税，适用于以下情形：

- (1) 对新注册公司或合伙企业的初始出资；
- (2) 增加（股本）和额外支付；
- (3) 导致资本公司股本增加或合伙企业资产增加的公司转型或合并；
- (4) 贷款协议；
- (5) 将资本公司的有效管理地或注册办事处从非欧盟国家转移到波兰（在某些情况下）。

一般来说，税金相当于资产贡献、增加或贷款价值的0.5%，但可能存在某些例外情况或减免。

#### 2.5.4.2 转让税（Transfer Tax）

购买构成持续经营的资产须按照适用于转让资产的税率缴纳民法交易税。转让不动产和动产适用2%税率，转让产权适用1%税率。如可适用不同的税率，并且在交易时未提取特定资产的价值，则交易内资产和权利的总价值将适用于该范围内的最高税率。资产的公允市场价值是民法交易税的税基。

位于波兰的不动产的销售也适用民法交易税。位于波兰境外的不动产交易只有在同时满足以下条件时才需纳税：（1）交易在波兰进行；（2）收购方在波兰有居留地或其所在地在波兰。在某些情况下，农业农场的销售不适用于民法交易税。

一般来说，在经济活动范围之外进行的证券转让也适用民法交易税，前提是证券权利在波兰行使，将按照证券市场价值的1%征收税款。

某些证券的出售，包括国库券和债券，以及波兰国家银行（NBP）的票据，不适用于民法交易税。此外，向投资公司或通过投资公司出售经纪金融工具（如证券；证券以外的集体投资公司的参与文件；货币市场工具；金融期货或远期；利率远期；掉期；期权；商品衍生品），以及在金融工具贸易法所指的受监管市场上出

售此类工具，均不征收民法交易税。

表21 民法交易税税目及税率

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	0.5%
财产抵押	保全债务总值的0.1%
设立抵押以担保金额未确定的应收款	19兹罗提
企业股权初始出资及变更交易	出资额的0.5%

### 2.5.5 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，具体见下表。

表 22 博彩税

征税项目	税率
抽奖、宾果奖品	10%
现金抽奖	15%
数字游戏	20%
现金宾果、电话宾果、以扑克锦标赛形式进行的扑克	25%
老虎机游戏、圆柱形游戏、双骰子游戏、纸牌游戏、扑克锦标赛之外的扑克	50%
有经营许可的动物竞技对赌税	经营商收取赌资的 2.5%
其他	12%

### 2.5.6 房产税 (Real Estate Tax)

#### 2.5.6.1 房产税概述

(1) 纳税人及扣缴义务人

纳税人通常是应纳税财产的所有人。

## （2）征收范围

所有建筑物的税基是建筑物的可用建筑面积。对土地以其面积确定；对构筑物以其所得税角度下折旧后的价值确定。

## （3）税率

表 23 2024 年房产税税目及最高税率

征税项目	税率
用于进行商业活动有关的土地	每平方米 1.34 兹罗提
其他土地	每平方米 0.71 兹罗提
住宅	每平方米 1.15 兹罗提
专门用于从事商业活动的建筑物	每平方米 33.10 兹罗提
其他用途的建筑物	每平方米 11.17 兹罗提
构筑物	考虑折旧后价值 2%

### 2.5.6.2 税收优惠

下列不动产免于缴纳房产税：（1）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；（2）公共道路占用的土地；（3）公益组织使用的用于法定无偿公益活动的不动产；（4）其他在市级决议中提出的免税项目；（5）历史遗迹；（6）铁路和港口设施及位于机场的不动产。

### 2.5.7 林业税（Forestry Tax）

林业税的纳税人为森林所有者、森林的独立持有者、森林永久使用者、拥有森林的国家财政部或地方政府单位。

税率按如下方式确定：

（1）1公顷土地的林业税——根据纳税年度前一年前三季度林区获得的木材平均销售价格（不含增值税）计算的0.220立方米木材的货币等价物；

（2）自然保护区和国家公园中森林的林业税——为上述比例的

50%。

## 2.5.8 社保费 ( Social Security Fee )

### 2.5.8.1 缴费人和扣缴义务人

波兰的社会保障制度受1998年10月13日《社会保障制度法》管辖，包括养老金、残疾保险、健康和生育保险以及意外保险。与波兰雇主签订雇佣合同的外国国民在波兰也需要缴纳社会保障金。受雇于外国实体并在波兰工作的外国国民，在满足某些条件的情况下则不需要缴纳波兰社会保障金。

员工社会保障缴款的基数是员工的总收入（个人所得税角度下）。就养老金和残疾保险缴款而言，最高年缴费基数相当于该日历年的预计30个月平均工资。2024年，最高基数为234720兹罗提（2023年为208050兹罗提）。

疾病和生育保险没有最高基数。

对于自由职业者，评估基数为纳税人申报的金额，但每月不得低于平均月薪的60%（由相关部委或办公室确定）（2024年7824兹罗提，2023年6935兹罗提）。因此，2024年，独资企业或个体经营者的评估基数为4694兹罗提。这些支出可从个人所得税中扣除。

如果小规模独资企业和个体经营者上一年的收入不超过12万兹罗提，他们有权享受优惠的社会保障计划。在优惠方案下，每月社会保障缴款的基数是根据上一日历年的年收入和商业活动的日历天数计算的，不得低于法定最低工资的30%（2024年为1273兹罗提），也不得高于法定平均月薪的60%（2024年为4694兹罗提）。

### 2.5.8.2 征收范围和费率

雇主应缴纳的款项按以下费率支付：

表24 雇主社保费费率

社保费	社保费率
养老金	9.76%
伤残险	6.5%
意外险	0.40%–3.86%

雇员应缴纳的款项按以下费率支付：

表 25 雇员社保费率

社保费	社保费率
养老金	9.76%
伤残险	1.5%
疾病和生育险（自愿）	2.45%

独资企业家或个体经营者按以下费率缴纳社会保障费用：

表 26 独资企业家/个体经营者社保费率

社保费	社保费率
养老金	19.52%
伤残险	8.00%
疾病和生育险（自愿）	2.45%
意外险	0.40%–3.86%

雇主也有义务将雇员工资的0.10%捐给受保障雇员索赔基金，以及2.45%给劳工基金（1%）和团结基金（1.45%）。这些缴款可用于企业所得税前扣除。

根据强制的雇员资本养老金制度，雇主必须向雇员资本养老金缴纳每位员工总工资的1.5%，而员工必须缴纳其工资的2%。雇主可额外支付雇员工资的2.5%，雇员可额外支付其工资的2%。雇员资本养老金制度参与者的最高支出额每年不得超过相当于5万美元的兹罗

提。

## 2.5.9 继承和赠与税 ( Inheritance Tax and Gift Tax )

### 2.5.9.1 概述

继承和赠与税是对取得位于波兰的货物以及通过捐赠或继承在波兰执行的财产权征收的。货物位于波兰境外且产权在波兰境外行使时，如果该人死亡或签订赠与协议时，受益人具有波兰国籍或在波兰有居住地，也会征收税款。

继承和赠与税是在扣除债务和其他负担后，对所得财产的净市场价值征收的。估价在纳税义务产生之日进行，例如订立赠与协议或接受继承。如果财产的申报价值与其市场价值不符，税务机关可以对其价值进行评估。

### 2.5.9.2 税收优惠

下列项目免征继承和赠与税（《继承和赠与税法》第4条）：

- （1）由第一类和第二类人员继承的家具、服装等；
- （2）在某些条件下，继承的古董收藏和列出的艺术品收藏；
- （3）继承的艺术品和手稿收藏（如果由死者本人创作或撰写）；
- （4）第一类和第二类人员继承的所列不动产，如果他们以法律规定的方式维护和保护该财产；
- （5）第一类人员通过终止对该财产的共同所有权作为继承或赠予而获得的动产和不动产；
- （6）农场（受某些限制和条件限制）；
- （7）农民在特定条件下作为遗产或礼物收到的农村车辆和机器。

且如果受益人是波兰、欧洲经济区国家、瑞士的国民或居民，则可以豁免继承和赠与税。

第一类：配偶、后代（也包括领养的、继子女和孙辈）、儿媳、长辈（即父母、继父母、公婆和祖父母）、兄弟姐妹；第二类：侄子侄女、叔叔阿姨、兄弟姐妹的配偶；配偶的兄弟姐妹和其他后代的配偶；第三类：其他。

#### 2.5.10 金融机构税 (Tax on financial institutions)

某些金融机构，如银行、信贷机构和保险公司是金融机构税的征税对象。通常，应税基数是资产总价值超过40亿兹罗提的部分（适用于国内银行、外国银行分行、信贷机构分行以及合作储蓄和信贷机构）；超过20亿兹罗提的部分（适用于国内保险和再保险公司、外国保险和再保险分公司的分公司）；超过2亿兹罗提的部分（适用于消费信贷机构），根据金融机构的类型可适用某些扣除额。对于保险、再保险和消费信贷机构，资产价值限额（超过该限额将收取税款）共同适用于直接或间接依赖于一个实体或一组相关实体而非集团内单个公司的所有纳税人。该税按适用于应税基数的0.0366%的月税率征收，不可在企业所得税前扣除。

对波兰国有银行免征金融机构税。

#### 2.5.11 零售税 (Retail Sales Tax)

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，包括两档税率：对于1700万兹罗提至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。

《零售税法案》列举了若干免税项目，其中包括：（1）能源、水、天然气和通过管道设施制造提供给消费者的热能；（2）提供指定用来加热燃油的燃料；（3）提供药品、特定的营养品和受补助或部分退款的医疗产品。

#### 2.5.12 特定矿产的开采税 (Mineral Extraction Tax)

根据矿产开采税法规定，矿产开采税的征税对象为开采铜矿、银矿、天然气和原油。

对于铜和银，应税基数是提取的矿物量（如法案中所定义）。税金是根据铜和银的世界平均市场价格以及取决于矿产价格的适用系数计算的。应付税款以每公斤银和吨铜的固定配额税率表示（注明最高税额）。

对于天然气和原油，应税基数是开采的天然气或原油的数量。税金是根据开采的天然气或石油的价值（如法案所定义）计算的。税率如下所示：

- （1）天然气为1.5%或3%；
- （2）原油为3%或6%。

税款必须在开采月份的次月25日之前支付，且不可在企业所得税税前扣除。

### 2.5.13 车辆税 ( Vehicle Tax )

运输工具的所有人应为其拥有的车辆每年缴纳车辆税。征税范围包括：（1）最大载重量为3.5吨以上的重型货车；（2）最大载重量为3.5吨以上的半挂车和牵引车；（3）载重量在7吨以上的拖拉机，只用于农业的除外；（4）公共汽车。

地方市议会确定运输车辆的税率，但车辆税的年税率不得超过下表所示的税率（在某些情况下，也适用最低税率）。

表 27 车辆税最高年税率

征税对象		税率
重型货车	3.5吨到5.5吨	676.20兹罗提
	5.5吨到9吨	1028.00兹罗提
	9吨到12吨	1233.60兹罗提
	超过12吨	2354.12兹罗提
半挂车和牵引车	3.5吨到12吨	1439.20兹罗提

	12吨到36吨	1819.56兹罗提
	超过36吨	2354.12兹罗提
拖拉机	7吨到12吨	1233.60兹罗提
	12吨到36吨	1439.20兹罗提
	超过36吨	1819.56兹罗提
公共汽车	22座以下	1918.50兹罗提
	22座及以上	2425.51兹罗提

#### 2.5.14 农业税 (Agriculture Tax)

农业税通常由农业用地所有者或持有人缴纳，税率如下：

(1) 对于农业用地，1公顷土地的农业税率为2.5公担黑麦的货币价值；

(2) 对于其他需要缴纳农业税的农业用地，1公顷土地的农业税率为5公担黑麦的货币价值。

#### 2.5.15 吨位税 (Tonnage Tax)

通过船舶在国际运输中进行商业航运活动的公司，每艘船舶的运力超过100总吨（以及其他相关活动），可以选择根据《吨位税法》缴纳吨位税以取代企业所得税。

吨位税的统一税率为19%。税基是参照企业运营的每艘符合条件的船舶的相关日费率乘以该船舶在给定月份的运营天数来计算的。船舶的日费率是根据以下时间表乘以船舶的日运价和净吨位计算得出的。

表 28 船舶费率标准

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10000吨每100吨0.2欧元
超过	25000	超过25000吨每100吨0.1欧元

## 2.5.16 商业地产税

在波兰境内拥有商业地产（建筑物）的企业将缴纳商业地产税。该税是对纳税人拥有或共同拥有并出租的商业地产（建筑物）征收的。如果建筑物部分出租（除非该比例低于5%），则应按照出租的可用建筑面积占建筑物总可用建筑面积的份额按比例确定纳税基数。纳税人拥有或共同拥有的所有商业地产的总初始价值减去1000万兹罗提后计算出（每月）应税基数（根据固定资产登记册的每月第一天确定），适用0.035%的税率。

## 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

国家税务局（National Revenue Administration）由以下组织单位组成：

- （1）税收管理区域办事处（16个）；
- （2）税务局（400个）；
- （3）海关和税务控制办公室（16个）、海关办公室（43个）和海关分支机构（134个）；
- （4）国家税务局信息中心（总部设在别尔斯科比亚瓦，5个地区办事处和2个分支办事处）；
- （5）税务与海关学院（总部设在华沙，设有8个分院）。

#### 3.1.2 税务管理机构职责

国家税务局负责执行税收、关税、费用和非税收入。国家税务局保护波兰税收和欧盟关税区的利益，为纳税人履行税收和海关义务提供服务和支持。

国家税务局作为政府管理机构，其职责的完整目录载于《国家税务管理法》第2条：

- （1）为纳税人开发电子服务，并通过直接和电话联系进行协助；
- （2）提升税法合规情况，尤其关注关键纳税人的个人需求和期望，如通过合作计划提升税法合规情况；
- （3）与欧盟和第三国、国际组织和欧盟机构在海关和税收领域开展国际合作。国家税务局协调、发起和监督海关和税务信息交流

方面的国际合作，以及在追回税款、关税和其他货币负债方面的互助；

（4）有效打击失信主体，支持依法诚信经营；

（5）使用现代和先进的工具来识别外界对税收征收系统产生的威胁；

（6）通过使用先进的信息技术方法和工具来识别违反税法的实体，从而预防犯罪；

（7）通过基于卫星定位技术的电子收费系统对波兰境内的收费路段收取通行费。

国家税务局还包括国家税务局信息中心，该中心对税法 and 具有约束力的关税信息发布统一的专项解释，并提供税务和海关信息。

国家税务局下设的主要组织单位的机构职责如下：

（1）税收管理区域办事处：监督税务局负责人以及海关和税务控制办公室负责人完成任务。

（2）税务局：有权征收税款、关税、收费和非税收入（以及其他立法或索赔的行政追偿规定的其他税款）。他们还为纳税人提供服务和支持。

（3）海关和税务控制办公室、海关办公室和海关分支机构：税收和海关管制、制定和确定税收、收费和非税收入（以及其他立法规定的其他关税）或将货物置于海关程序之下等要素。

## 3.2 居民纳税人税收征收和管理

### 3.2.1 税务登记

在波兰，企业所得税纳税人须遵守登记要求，必须获得税务识别号（以下简称“NIP”）。为了获得税务识别号，纳税人必须提交一次身份证明申请，申请时无需考虑：（1）缴纳税款的类型和数量；（2）税收形式；（3）经济活动和事业的数量和类型。

如果纳税人发生需要缴纳增值税或消费税的交易，必须在首次交易之前提交身份证明申请。身份证明申请独立于注册申请提交。

如果没有注册为增值税纳税人，纳税人必须在提交首次申报、纳税申报表、信息或声明的截止日期之前，或在首次纳税或预缴税款时提交身份证明申请。

如果在国家法院登记处登记为纳税人，必须在国家法院登记后21天内提交有关补充数据的身份申请。

如果现行税法规定了提交身份证明申请的不同截止日期，必须在指定的最早日期提交一次。

税号包括个人身份号码（通常适用于未进行增值税登记和未开展商业活动的个人）和税务识别号（NIP法案规定了税务识别号适用于登记纳税人、税务汇款人、社会保障和健康保险缴款汇款人的规则）。

税号是向税务机关（例如税务局局长）结算各种类型负债所必需的。

登记义务适用于至少具有以下三种身份之一的自然人、法人、组织单位和其他实体：纳税人、税务汇款人、社会保障或健康保险缴款的汇款人。

### （1）企业注册

#### ①所得税税务登记

在国家法院登记处（KRS）中登记的实体必须提交关于以下方面的身份证明申请：

A.国家法院登记簿相关条目中包含的基本数据（如姓名、法律形式、所在地和地址），使用综合表格，即申请进入国家法院登记处（申请提交给登记法院）；

B.使用NIP-8的补充数据（提交给税务局）。其他法人或无法人资格的组织单位，即纳税人、社会保障或健康保险缴款的付款人、

汇款人，向税务局局长提交NIP-2身份申报。纳税人、付款人或汇款人的自然人向税务局局长提交NIP-7身份申报。相关的NIP表格也用于更新数据。

## ②增值税税务登记

任何在一个日历年的应税金额超过20万兹罗提的实体必须进行增值税登记。低于这一标准的实体，也可自愿进行登记（但在某些活动中是强制性的）。根据欧洲联盟理事会对波兰的授权，波兰可以继续适用上述登记标准直到2024年12月31日。

税务局局长有义务核实登记表中提供的数据，如果增值税登记或注销申请中的数据被证明不正确，或者实体不存在或无法联系到，税务局局长可以拒绝登记或注销应税人员。如果注册申请由代理人提出，则该代理人可对注册日起6个月内产生的应纳税款承担连带责任（最高50万兹罗提）。

与其他欧盟成员国实体交易的纳税人，必须注册欧盟增值税。注册后，纳税人使用其增值税号（前缀为“PL”），例如，使其能够对欧盟内部的货物供应适用零税率，并使其能够说明欧盟内部采购货物的增值税，并将服务供应地（如欧盟内部货物运输或工作）转移到波兰。交易包括：A. 欧盟内部的货物供应；B. 欧盟内部货物采购；C. 欧盟内部货物运输（及辅助服务）；D. 动产的估价或工作。

在其他欧盟国家提供的商品和B2C服务（除某些例外）的欧盟内部远程销售以及对个人的某些定义的国内销售可以使用一站式程序（以下简称“OSS”）来计算任何其他欧盟成员国的增值税。

因此，纳税人不需要在其销售商品和/或提供服务的每个欧盟成员国注册和说明增值税，仅需在波兰注册一次OSS。

## （2）个人注册

自然人在以下几种情况下应提供NIP作为税务识别号：

①如果自然人没有个人身份号码（以下简称“PESEL”）；

②自然人拥有PESEL，但其经营企业，或是税务上的付款人、注册的增值税纳税人、社会保障或健康保险缴款的付款人。

以上自然人在很大程度上有登记义务，即必须提交身份证明申请才能获得NIP。使用NIP的自然人必须在身份申请所涵盖的数据更改之日起7天内（通过提交更新申请）对其进行更新。

对于经营中央登记册和经济活动信息（CEIDG）所涵盖企业的自然人，税务识别号为NIP。

（3）不需要税务登记的情况

同时存在以下情况的自然人无需进行税务登记：①有个人身份号码；②不从事经济活动；③不是增值税登记纳税人；④不是税务汇款人；⑤不是社会保障缴款的汇款人；⑥不是健康保险缴款的汇款人。

换言之，作为纳税人、税款支付人或者社会保障和健康保险缴款支付人的个人或实体均应进行税务登记。

### 3.2.2 账簿凭证管理制度

#### 3.2.2.1 账簿设置要求

通常（存在某些条件和特殊情况），《会计法》的规定适用于注册办事处或有效管理地设在波兰的以下实体：

（1）商业公司和合伙企业（包括正在组建中的公司）、民法合伙企业以及其他法人；

（2）个人和自然人的某些合伙企业（上一财政年度销售商品、产品和金融业务的净收入至少200万欧元）；

（3）根据《银行法》《证券交易条例》《为企业提供众筹服务条例》《投资基金和另类投资基金管理条例》《保险和再保险活动条例》《关于合作储蓄和信用合作社的条例》或《关于养老基金组

织和运营的条例》而运营的组织单位（不论收入规模）；

（4）特别规定意义上的境外企业的分支机构和代表处。

对于不受《会计法》约束的实体，可适用简化的税务会计条例。

### 3.2.2.2 会计制度简介

会计账簿应以波兰公认会计准则为基础，或在某些情况下以国际财务报告准则为基础。一般来说，财务报表必须每年编制一次。上市公司适用特殊规则。

根据《会计法》，各实体有义务应用公认的会计原则（政策），应真实、公允地反映其财务状况和财务结果，包括商业交易在内的所有事件都记录在报告实体的账簿中，并根据其经济实质在其财务报表中披露。

该实体的会计制度包括：

- （1）公认的会计原则（政策）；
- （2）根据会计文件保存账簿，按时间顺序和系统地记录事件；
- （3）通过盘点的方式定期确定或核实报告实体资产和负债的实际余额；
- （4）资产、权益和负债价值的计量以及财务结果的确定；
- （5）编制财务报表；
- （6）收集和保存会计文件和其他所需文件；
- （7）审计，向适当的法院登记处备案，并根据需要提供财务报表的查阅和公布。

### 3.2.2.3 账簿凭证的保存要求

税法没有对保存会计记录做出规定。然而，根据《税收征管法案》第86条的规定，包含税务信息的记录和文件（从广义上讲，如发票、协议和声明）必须保存到与这些文件有关的纳税义务的诉讼

时效到期为止（即，从纳税期限结束的日历年结束算起，通常为5年）。然而，其他法规（如《增值税法》）可能会规定更长的期限。

根据《会计法》，纳税人必须从会计记录适用的财政年度的下一年开始，将其会计记录通常保存5年。

《增值税法》第2章第XI节规定，纳税人应完整真实地记录影响或可能影响其增值税义务的所有交易。《增值税法》第109条详细规定了纳税人在买卖登记册中需要保存的要素。所包含的数据应允许正确的增值税报告和报表重新编制。

企业（无论规模大小）需要维护的基本记录基本相同，简而言之，特别包括以下内容：

（1）发票（发票原件和账单、结算凭证、收款单的副本，以及计算应付或可退还增值税净额的文件。这些文件必须保留，并与相关采购、销售记录等相互对照）；

（2）采购账簿，必须保存并与相关发票相互对照，并提供供应商的进项税额和增值税号等；

（3）销售记录，必须与相关发票相互对照，并提供客户的增值税号、应纳税额和增值税销项目税额等。

增值税记录必须使用计算机软件以电子方式保存。税务机关可以在增值税审计期间或在审查与增值税分类账有关的税务标准审计文件（SAF-T）期间检查和质疑记录的正确性，这些文件应每月发送给税务机关。

根据修订后的法律（2023年7月1日生效），自2025年、2026年或2027年起，根据实体类型及规模的不同，企业将有义务向税务机关提供电子版的会计账簿。

#### 3.2.2.4 发票等合法票据管理

##### （1）增值税发票

《增值税法》第1章第4节（第106a条至第106q条）规定，纳税人向（1）另一应税人员或（2）另一成员国的人员提供货物或服务，且根据在反向征收机制应缴纳增值税的情况下，则必须开具发票，其中包含法规规定的详细信息。

向非应税人员提供货物或服务不必开具发票。但是，非应税人员要求开具发票时，必须开具发票。同时也没有必要为免税供应开具发票，除非应买方要求开具发票。

买方开具发票的请求应在提供货物或服务或收到预付款的当月结束后3个月内提出。如果请求是在供应完成月底之前提出的，则应在当月的下一个月的第15天开具发票；如果请求是供应完成月底之后提出的，应在请求之日起的15天内开具发票。

一般情况下，发票可以在提供或收到预付款前60天开具，即在纳税日期之前，但不迟于提供货物、完成服务或收到预付款项之日起的第15天。

在供应之前开具发票的60天期限不适用于记录服务或货物供应的发票，如果商定了结算期，也不适用于《增值税法》第19a（5）（4）条所述的服务，如果发票包含与结算期有关的任何信息。此类发票可以提前开具，没有任何时间限制。

#### ①发票类型

以下文件应视为发票：A.与国内货物和服务供应、欧盟内部供应、出口、波兰境外货物和服务的供应有关的销售发票；B.总销售额低于450兹罗提或100欧元的简化销售发票；C.增值税发票（统一税率农民发票）；D.应税人员使用现金会计系统开具的发票；E.更正发票，包括所有类型的贷项和借项票据；F.简化的更正发票（记录供应商为实现例如商定营业额而发放的现金奖金的付款单）；G.当原始发票丢失、损毁等时，卖方应买方要求开具的销售发票和更正发票的副本；H.更正说明（被视为发票的文件，由买方准备，用

于更正与金额、数量等无关且不影响增值税金额的所有类型的错误)；I.其他一些文件，如火车票、公共汽车票、飞机票和海运票（除其他详细信息外，还应注明供应商的增值税编号、增值税总额和金额）、高速公路现金收据（除其他细节外，还包括供应商的增值税号、增值税总金额和金额）。

## ②发票内容

国内供应的每张发票上显示的信息必须包括以下内容（《增值税法》第106e条和增值税法令发票）：A.供应商和客户的名称（或简称）和地址；B.供应商和客户的增值税注册号；C.发票开具日期或发票日期和供应日期（如果与发票开具日期不同）；D.以一个或多个系列给出的发票序列号，明确标识发票；E.所提供商品或服务的说明；⑥货物数量和计量单位或服务性质；F.所有类型的折扣，包括未包含在净单价中的提前付款折扣；G.不含增值税的单价；H.提供的商品或服务的价值，不包括增值税（销售净值）；I.每个增值税税率或免税额的总应纳税净额；J.增值税税率和与不同增值税税率相关的增值税金额；K.以数字表示的税款金额；L.如果商品或服务免征增值税，则为统计代码。如果没有可用的统计代码，或者增值税条款没有提及该参考，则必须提及《增值税法》或《欧盟增值税指令》中允许增值税豁免的条款。

## ③简化发票

总额不超过450兹罗提或100欧元的简化销售发票应至少包括：A.供应商的名称（或简称）和地址；B.供应商和客户的增值税注册号；C.发票的开具日期和供应日期（如果与开具日期不同），包括日期、月份和年份（或连续供应的月份和年份）；D.以一个或多个系列给出的发票序列号，明确标识发票；E.所提供货物或服务的说明；F.所有类型的折扣，包括提前付款折扣，如果不包括在净单价中；G.以数字表示的税款金额。前提是它包含确定特定增值税税率

的增值税金额所需的数据。

发票可以用欧元或其他外币开具。但是，他们必须显示波兰货币兹罗提的增值税金额。如果发票采用外币开具，则需要在登记册和增值税申报表中输入的所有增值税金额都应转换为兹罗提。

一般来说，外币金额应采用纳税义务发生前最后一个工作日波兰国家银行或欧洲中央银行（如适用）公布的平均汇率换算成兹罗提。如果发票开具时间早于交易时间，则应采用发票日期前最后一个工作日波兰国家银行或欧洲中央银行（如适用）公布的平均汇率将金额转换为兹罗提。当使用欧洲中央银行的汇率时，非欧元货币必须通过欧元换算。

如果在开具应税交易的发票后，对价增加或发现价格错误，则应开具另一张发票，即更正发票。同样，如果对价减少，则必须开具贷项凭证（在波兰语术语中，也称为更正发票）。

更正发票应包含以下项目：①序列号和发布日期；②采用国家电子发票系统分配的结构化电子发票的编号，以识别该发票已被更正，但不适用于未作为结构化电子发票开具的发票；③更正发票所指的发票中包含的数据，即卖方和买方的名称、增值税登记号、签发日期、销售日期、待更正的发票编号以及待更正货物或服务的说明；④如果修正分包改变了应纳税额或增值税金额，则应有应纳税额的修正额，或增值税的调整额，并参照具体的增值税税率和免税销售额划分为金额；⑤如果更正没有改变应纳税额或增值税金额，则应有更正项目的正确措辞。

在税务机关能够进行审计的特定时期，纳税人就有责任储存发票、更正发票及其副本（《增值税法》第112条和第112a条）。在实践中，诉讼时效约为6年（自增值税到期之年起5年）。对于需要进行10年调整的不动产，建议将发票保留到调整期结束。这些文件应按照报告期进行划分，并可采用任何形式存储：①保证其来源的真

实性（即供应商或发票签发人的身份可以得到承认）、内容的完整性以及诉讼时效结束时的易读性；②保证易于访问和查找特定文件；③使税务机关能够立即获得发票；对于以电子方式存储的发票，应保证下载和数据处理不会延迟。

## （2）收据

根据1997年8月29日《税收征管法案》第87条，如果没有单独要求开具发票的规定，从事商业活动的纳税人应在买方或客户的要求下开具收据，确认服务的销售或履行。

在提供服务或放行货物之前要求收到收据的纳税人，应在服务执行或货物放行之日起7天内开具收据。但是，如果要求提供收据是在货物送达或放行后提出的，则应在提出要求之日起7天内开具账户。

如果在货物发出或服务提供之日起3个月后提出要求，纳税人没有义务开具收据。

根据1997年8月29日《税收征管法案》第88条的规定，开具收据的纳税人应按顺序开具收据，并按照开具收据的顺序保存这些账目的副本，直至纳税义务期限届满。

### 3.2.3 纳税申报

年度纳税申报表必须在纳税年度次年第三个月的月底前提交。纳税申报表可以（或在某些情况下必须）以电子方式提交。它们可以由纳税人或其代理人提交。在后一种情况下，纳税人必须向税务局提供代理人的授权书，以代表纳税人以电子方式提交，具体税种的申报缴纳要求详见2.2.3和2.3.3。

### 3.2.4 税务检查

#### 3.2.4.1 税务评估

企业所得税由纳税人自行计算，纳税人必须计算到期应缴税

款，每月预缴，年度提交年度纳税申报表，并支付最终税款。

税务机关有权核实纳税人计算的税额，并可发布更正申报税额的决定。在税务机关发布决定之前，要进行税务控制和评估程序。

根据《增值税法》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，大于实际上应退还的数额；（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）要退还的税款差额、进项退税金额或进项税超过销项税的余值，减少了以后期间的销项税而未显示本期应交增值税。除了上述情况外，如果纳税人并未提交增值税申报表，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，并计算延迟缴纳税款产生的利息。

关于个人所得税，纳税人应在纳税年度次年2月15日至4月30日提交纳税申报表，申报表应按照规定模式编制纳税年度的所得额（或损失）。在上述期间开始前提交的纳税申报表应视为在纳税年度次年的2月15日提交。

自纳税年度次年2月15日起，税务机关应通过电子税务局向纳税人提供某些纳税申报表的权限，但提交与从事的非农业商业活动或农业生产特殊分支机构有关的纳税申报表的纳税人和继承企业的纳税人除外。权限中具体说明国家税务局局长可获得的数据，包括：（1）包括在年度税金计算和《个人所得税法》某些条款提及的信息中；（2）纳税人在纳税年度内的预付款。

纳税人在申报期限届满前对纳税申报表的确认，无论是否有任何变更，均视为在批准之日提交纳税申报表。

纳税人接受对已提交的纳税申报表所做的变更，应视为在接受之日提交了修改后的纳税申报单。

纳税人应确认或拒绝提供的纳税申报表，并接受通过电子税务局对已提交的纳税申报单所做的更改。

如果纳税人在申报期限到期前不批准提供访问权限的纳税申报表，或者在纳税申报表到期前拒绝该纳税申报表的，纳税人应在无需电子税务局调解的情况下提交纳税申报表。

税务机关可以核实税款的计算和缴纳是否正确。每月对纳税申报进行监督。在实践中，税务机关可以在不启动税务审计的情况下要求纳税人解释，也可以启动税务审计。

#### 3.2.4.2 税务稽查与税务海关审计

在波兰，关于税务合规有两种类型的审计——税务稽查、税务和海关审计。

这两类审计的目的都是核实受控方是否遵守税法规定的义务。两者通常都与检查特定纳税义务内的税收结算的正确性有关，即，在特定纳税期内的特定税收（例如2017年企业所得税）结算的准确性。

##### （1）税务稽查

税务稽查由纳税人注册办事处的主管税务机关负责。通常情况下，税务机关根据地区活动范围对一个较大城镇或几个较小城镇的一部分拥有管辖权。税务机关并不专门对纳税人进行审计（一般不安排审计计划）。税务机关处理纳税人当前的纳税申报单，在这一过程中发现违规行为时启动税务审计。

税务稽查根据《税收征管法案》的规定进行。通常，税务机关会就拟进行的税务稽查通知被检查方。税务稽查不得在纳税人收到预期检查通知后7天内或晚于30天后开始。税务稽查开始之前，纳税人可以对申报表进行更正。如果在发出通知后30天内未开始检查，

则税务机关必须发出另一份通知才能开始检查。

①如果出现以下情况，则无需发出预期的稽查通知：

A.涉及增值税有关条款所指的税款差额退还或应计税款退还的有效性；

B.由进行涉及犯罪或财政犯罪的预审程序的当局提出请求；

C.涉及未反映在所披露的收入来源中或从未披露的来源获得的收入的税收；

D.涉及未出于税收目的报告的经济活动；

E.将根据关于防止洗钱和资助恐怖主义的规定获得的信息进行；

F.根据第284a条第1款进行；

G.是偶然的，涉及通过收银机记录营业额、收银机的使用或进行实物盘点；

H.涉及对某些原材料的开采征税；

I.具有临时性质，涉及验证是否满足暂停商业活动的条件；

J.涉及是否有理由按照1991年7月26日《个人所得税法》第7b章和1992年2月15日《企业所得税法》第6a章的规定退税；

②税务机关有权获取被检查方以下信息：

A.根据波兰发布的明确判决，被判犯财政罪、经济罪、1994年9月29日《会计法》定义的罪行或妨碍检查罪；就法人而言，该条件适用于管理机构的每位成员或每位经理，就非法人合伙而言，适用于每位合伙人；

B.是行政强制执行程序中的权利人；

C.没有住所或注册办事处，或者信件无法有效送达其提供的地址，或者信件送达该地址受到阻碍。

通常情况下，根据税务机关最终决定解决的问题不得重新进行税务稽查。只有在以下情况下，税务稽查才能重新开始：①最终决

定的无效、期满确认、撤销或修改，或以最终决定结束的程序的重新启动；②撤销或宣告行政法院的裁决无效；③在申报多缴税款的情况下。

但是，税务稽查应在授权确定的时限内完成，不得无故拖延。税务稽查的完成日期可能会在检查期间由当局更改。

税务稽查以发布税务稽查文件结束。此外，可以使用音频、视频记录器或计算机数据介质来记录实际情况。如果纳税人同意调查结果，纳税人可以更正申报表。如果纳税人没有提交涵盖税务审计协议所有调查结果的更正，税务局有六个月的时间在税务审计结束后启动税务诉讼。税务程序以通常确定欠税的决定的发布而结束。

政府机构进行的稽查（包括税务稽查）在频率和持续时间方面受到限制。除某些例外情况外，政府机构不能同时对同一纳税人进行两次审计。一般来说，每个日历年分配给审计的总时间不得超过微型企业12个工作日、小型企业18个工作日，中型企业24个工作日和其他企业48个工作日。然而，这段时间仅根据在纳税人办公室度过的天数计算（不包括在税务局开展活动的天数）。除其他外，如果检查①是为了防止犯罪或轻微犯罪（包括财政犯罪）或确保犯罪证据所必需的；或②是根据《竞争和消费者保护法》进行的；或③与增值税退税的合法性有关，则不限制检查的持续时间。

## （2）税务和海关审计

税务和海关审计由税务和海关办公室负责人进行。波兰有16个税务和海关办事处（包括代表团在内的43个）。税务和海关办公室负责人的活动由国家财政管理局（一个直接隶属于负责公共财政部长的中央机构）负责人监督。每个海关和税务局局长的管辖范围涵盖整个国家领土。税务和海关办公室专门从事侦查和打击最严重的逃税行为，如增值税转盘或有组织的税务犯罪——这也是准备审计计划的原因（为纳税人分类）。

税务和海关审计根据《国家税务管理法》的规定进行。税务和海关审计自通知纳税人时启动。纳税人有权在审计授权书送达之日起14天内更正申报材料（但仅限于审计所涵盖的范围）。

税务和海关审计以发布税务和海关审核文件结束。如果纳税人同意其调查结果，他可以在税务和海关审计文件下发后14天内更正申报表。如果纳税人没有针对税务和海关审计文件要求进行更正，税务和海关审查将转变为税务程序。税务程序通常以发布欠税决定而结束。

税务和海关审计应在启动后3个月内完成。但是，这一期限可以自由延长。

### 3.2.5 税务代理

税务合规事项通常可以外包给外部供应商。税务合规可能包括编制、审查和提交纳税申报表以及其他与税收相关的法定报表等。

通常，税务事务可以由代理人执行（存在某些例外情况）。代理人被授权执行的活动范围取决于授权书的范围，包括：（1）一般授权书通常授权处理所有税务事务（无权签署纳税申报单）；（2）特殊授权书授权具体行动，授权书中描述的税务案件；（3）税务事项交付授权书（有时非居民必须提交）；（4）允许签署纳税申报单的授权书。

此外，在某些增值税、关税或消费税情况下，必须（或在某些情况下可能）设立外国实体的财务代理人。财务代理人负责处理波兰境外纳税人的既定税收结算和税款支付。

### 3.2.6 法律责任

#### 3.2.6.1 违反基本规定的处罚

##### （1）登记违规处罚

未注册时最高罚款7.2万兹罗提（国家最低工资的20倍）。

未及时办理增值税登记的，原则上不受处罚。然而，未进行增值税登记同时未提交申报和未缴纳税款，则被视为未披露税基（《波兰财政刑法》第54条第1款）。这是一种财政犯罪，可处以罚款甚至监禁。

## （2）会计违法处罚

根据《波兰财政刑法》第61条第1款，任何人违法记账，自2023年7月起，将被处以最高1152万兹罗提的罚款（相当于240倍日费率）。

《波兰财政刑法》和《刑法》也对记账错误者的惩罚进行了规定。

## （3）纳税申报违法行为处罚

漏交、迟交申报表或申报不准确、轻率的情况下，处罚如下：

违约逾期利率等于根据波兰国家银行规定确定的基本伦巴第利率的2倍加上2%，违约预期利率不得低于8%。自2023年10月5日起，执行的违约预期利率为14.5%。提交虚假纳税申报构成《波兰财政刑法》第56条第1款规定的财政犯罪，可处以最高3456万兹罗提的罚款（相当于720倍日费率）或最高5年监禁，或两者兼而有之。

根据《波兰财政刑法》第56条第2款，如果逃避的税款金额较小（自2023年7月起，低于72万兹罗提），则第1款规定的犯罪行为人将被处以最高每日720兹罗提的罚款。

根据《波兰财政刑法》第56条第3款，如果逃避的税款金额未超过法定阈值（自2023年7月起，1.8万兹罗提），则第1款中规定的犯罪行为人应因财政不当行为受到罚款（自2023年7月起，最高7.2万兹罗提）。

如果逃避的税款数额巨大（自2023年7月起超过360万兹罗提），则第1条中规定的犯罪行为人应被处以最高1080日利率的罚款（自2023年7月起5184万兹罗提）或最高10年的监禁，或两者并罚。

### 3.2.6.2 不履行纳税义务处罚

#### (1) 未缴纳或少缴税款的处罚

漏缴或延迟缴纳税款：默认的延迟利率等于根据波兰国家银行规定确定的基本伦巴第利率的200%和2%的总和，利率不低于8%，——自2023年10月5日起，基本利率为14.5%。

关于刑事财政责任，根据具体情况，与不纳税有关的行为通常可以限定为：①提交经《波兰财政刑法》第56条批准的虚假纳税申报（详见上文3.2.6.1）；②未披露《波兰财政刑法》第54条规定的征税对象或依据。

根据《波兰财政刑法》第54条第1款的规定，逃税的纳税人未披露纳税主体或税基，或未提交纳税申报表，从而使税款面临枯竭，应被处以最高720倍日费率的罚款（自2023年7月起，为3456万兹罗提），或最高5年监禁，或两者并罚。

根据《波兰财政刑法》第54条第2款的规定，如果逃避的税款金额较小（自2023年7月起，低于72万兹罗提），则第1条中规定的犯罪行为将被处以最高720倍日费率的罚款。

根据《波兰财政刑法》第54条第3款，如果逃避的税款未超过法定阈值（自2023年7月起1.8万兹罗提），则第1条规定的犯罪行为应因财政不当行为受到罚款（自2023年7月起，最高7.2万兹罗提）。

如果未收税款数额巨大（自2023年7月起超过360万兹罗提），则第1条中规定的犯罪行为应被处以最高1080倍日费率的罚款（自2023年7月起5184万兹罗提）或最高10年的监禁，或两者兼而有之。

持续不缴纳《波兰财政刑法》第57条规定的税款，详见下文3.2.6.3。

#### (2) 未履行扣缴义务的处罚

未能扣缴和支付预提税构成《波兰财政刑法》第78条第1款规定

的财政犯罪，可处以最高720倍日费率的罚款（自2023年7月起3456万兹罗提）或最高2年的监禁，或两者兼而有之。

根据《波兰财政刑法》第78条第2款，如果未收税款数额较小（自2023年7月起，低于72万兹罗提），则第1款规定的犯罪行为人将被处以最高每日720兹罗提的罚款。

根据《波兰财政刑法》第78条第3款，如果未收税款未超过法定阈值（自2023年7月起1.8万兹罗提），则第1条规定的犯罪行为人应因财政不当行为受到罚款（自2023年7月起，最高可达7.2万兹罗提）。

如果未收税款数额巨大（自2023年7月起，超过360万兹罗提），则第1条中规定的犯罪行为人将被处以最高1080日利率的罚款（自2023年7月起5184万兹罗提）或最高3年的监禁，或两者并罚。

### （3）逃税处罚

自税款到期之日的次日起，对拖欠税款和逾期预付款收取利息。利息按照相当于典当信贷基本利率200%的利率收取，国家统计局宣布增加了2个百分点。目前，利率为14.5%。标准利率可能会降低或提高（后者仅适用于增值税和消费税的欠税）。

如果纳税人少申报应纳税额、多报多缴税款或退税金额，或在税务控制程序中被发现未能提交纳税申报表并缴纳税款，则增加的利率适用于增值税和消费税的欠税。增加的利率按标准利率的150%计算（自2023年10月5日起为21.75%）。但是，如果《增值税法》导致30%或100%的额外制裁，则增加的利率不适用。

关于刑事财政责任，根据《波兰财政刑法》第57条第1款，持续不按时纳税的纳税人可能因财政犯罪而被处以罚款（自2023年7月起，最高可达7.2万兹罗提）。

### 3.2.6.3 其他处罚

（1）拒绝提供信息和类似阻挠行为：可处以未缴或少缴税款的

14.5%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。

计算利率公式为：利率（最低8%）=200%×波兰国家银行公布的典当信贷基本利率+2个百分点；自2023年10月5日起，如果在提交更正申报表后7天内全额付款，则降低7.25%的费率。

（2）未保存记录：可处以最高240倍日费率的罚款（自2023年7月起，1152万兹罗提）。

（3）错误的退款或信用索赔：可处以最高720倍日费率的罚款（自2023年7月起，3456万兹罗提）或最高5年的监禁，或两者兼而有之。

（4）未能按时提交税务信息：可处以最高120倍日费率的罚款（自2023年7月起，576万兹罗提）。

（5）提交虚假税务信息：可处以最高240倍日费率的罚款（自2023年7月起，1152万兹罗提）。

（6）纳税义务限制规定：5年（自纳税截止日期到期的日历年结束之日起）。

### 3.2.7 其他征管规定

#### 3.2.7.1 税务机关开具纳税人欠税证明的规定

与从事经济活动的纳税人相关的任何缔约方都可以向税务机关申请该纳税人的税务结算证明。税务机关可以询问纳税人是否：

- （1）已提交的纳税申报单或税法要求的其他文件；
- （2）根据税法要求在纳税申报表或其他文件中完成合规申报；
- （3）在纳税申报表或税法要求的其他文件有拖欠税款。

证书应当及时颁发，最晚不得迟于提交证书申请之日起7天。

#### 3.2.7.2 增值税登记纳税人和银行账户清单（白名单）

与供应商进行交易的纳税人应将该供应商的姓名和银行账户与

政府网站上公开的所有活跃增值税纳税人及其银行账户的白名单进行核对。如果供应商或银行账户未包含在白名单中，且付款超过1.5万兹罗提，则纳税人向银行账户支付的款项将无法在企业所得税税前扣除。甚至，纳税人还将对供应商的增值税欠款承担连带责任，上限为该交易涉及的增值税同等价值的税款。银行账户应在转账单发出之日进行验证。但是，如果向白名单上的供应商的未报告银行账户付款，纳税人可以在转账指令发出之日起七天内将供应商的银行账号告知主管税务机关。

### 3.2.7.3 分期付款机制

对于某些受增值税制裁处罚的特定交易，必须采用分期付款机制。对于其他类型的交易，分割支付机制是自愿的，对购买者有一定的激励。

根据这些规则，在以下情况下，有义务采用分割支付机制进行支付：（1）交易在开展商业活动的两个实体之间进行；（2）该交易在波兰缴纳增值税；（3）发票价值超过1.5万兹罗提或等值外币；（4）发票包括《增值税法》附件15中列出的货物或服务（符合上述授权决定附件）。

买方使用分期付款机制付款的主要好处是，如果发现增值税结算不正确，不会产生额外处罚。这项机制仅限于使用分期付款机制收到和支付的账单所产生的增值税金额。

### 3.2.7.4 中央电子支付信息系统机制

自2024年1月1日起，支付服务提供商必须保留跨境支付的电子支付数据记录，并将这些记录与新建立的欧盟中央数据库（即中央电子支付信息系统）交换。新报告义务的目的是打击增值税欺诈行为。

根据新的报告要求，当支付服务提供商每季度向同一收款人支

付超过25笔跨境付款时，国内银行、外国银行分行、信贷机构、支付机构和信用合作社必须维护、存储并向国家税务局报告跨境付款。支付服务提供商必须在付款纳税年度起的三个日历年内保留跨境支付的电子记录。

### 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

对于在波兰没有固定机构的非居民企业，通常情况下，如果提供的服务或货物交付与波兰境内有关纳税地点的具体规定无关（如因位于波兰的房地产），则该实体无需在波兰注册。因此，一般交易将不在波兰增值税范围内。然而，如果非居民通常是出于增值税目的注册的，其必须对当地提供的商品或服务缴纳增值税。如果需要进行增值税登记，则每年20万兹罗提的标准不适用。如有必要，非居民纳税人必须登记增值税。

主管税务机关的设置规则如下：

- （1）“主管”是指应税人员注册所在地或住所地的税务机关；
- （2）对于未在波兰设立且没有固定营业地的非居民企业，主管税务机关始终是华沙的第二税务局；
- （3）对于非在波兰境内设立但在波兰境内有固定营业地的非居民企业，主管税务机关为固定营业地点归属的税务机关。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

非居民纳税人可能有义务根据波兰《会计法》，按照与居民纳税人相同的规则保存会计记录。

非居民纳税人不适用有关股息、利息和特许权使用费的扣缴义

务。如果外国企业通过分支机构在波兰运营，情况可能有所不同。通常，分支机构有义务按照与居民纳税人相同的规则扣缴税款和社会保障缴款，前提是分支机构扣缴税款或社会保障缴款的交易与分支机构活动直接相关。

基本预提税税率表（假设不适用优惠预提税税率）如下所示。

表 29 股息、利息、特许权使用费及技术服务费预提税税率

主体	居民		非居民	
	企业	个人	企业	个人
股息	19%	19%	19%	19%
利息	不征税	19%	20%	20%
特许权使用费	不征税	不征税	20%	20%
技术服务费	不征税	不征税	20%	20%

如果支付的款项需缴纳预提税，则向非居民企业支付的款项的应付税款必须由付款公司扣缴（除非适用豁免）。

根据规定，预提税还可能适用较低的协定税率（或基于国内法下的豁免），前提是付款人能够证明收款人是缔约国的税收居民，并且满足其他条件（对于向一个收款人支付超过200万兹罗提的款项，可能适用支付和退款机制）。因此，收款人需要提供一份税收居民身份证明，该证明必须由缔约国当局颁发。这种情况下，汇款人有义务履行所谓的“注意事项”，其中也可能包括证明收款人是应收款的受益所有人。

### 3.3.2.2 增值税管理

波兰现行法规并未就非居民企业的增值税管理作出具体规定。原则上，非居民纳税人适用与居民纳税人相同的规则。一般情况下，增值税纳税人需按月提交增值税申报表；若纳税人满足特定条件，需按季度提交增值税申报表。以电子方式提交的增值税申报表

必须有合格的电子签名。在波兰没有固定营业场所的非居民纳税人，主管税务机关为华沙第二税务局。如果有固定营业场所，主管税务机关的确定应考虑应税活动地点。

### 3.3.2.3 资本利得

非居民纳税人通过波兰常设机构获得的资本利得没有特殊税收待遇。此类收益包括在常设机构的应税所得中，并根据法规规定的规则纳税。

非居民纳税人因处置居民公司股份而获得的资本收益在波兰一般不征税。然而，如果处置股份的收益是合格的波兰房地产公司的股份，或者被处置的居民公司至少50%的资产由位于波兰的不动产直接或间接构成，则应在波兰纳税。该条款还涉及投资基金、集体投资基金合伙企业的股份。它还涉及作为受监管的证券市场一部分在波兰允许公开交易的股票。这两项条例的适用应符合双边税收协定的规定。

### 3.3.2.4 股息红利

一般而言，支付给非居民企业的股息应缴纳19%的预提税。税款必须在支付当月的次月第7天前缴纳。

位于波兰的子公司向其欧盟、欧洲经济区居民母公司或瑞士居民企业分配股息可以免除任何预提税。这一豁免，要求（除其他条件外）欧盟、欧洲经济区或瑞士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%（母公司位于瑞士，则为25%）的股份至少2年，且其全部收入不享受所得税豁免（无论收入来源如何）。2年的最低持股期也可以自股息支付后满足。该豁免也适用于波兰居民企业向位于欧盟、欧洲经济区国家境内的除波兰以外的欧盟、欧洲经济区母公司的常设机构进行的股息分配。

### 3.3.2.5 特许权使用费

根据《企业所得税法》第21(1)和26(1)条，支付给非居民企业的特许权使用费应缴纳20%的预提税。根据规定，特许权使用费指作为版权或相关权利，发明设计、商标或装饰性设计的权利，包括出售这些权利所得，因泄露配方或生产过程的秘密，因使用或有权使用工业装置（包括运输工具、商业装置或科学装置）获取与工业、商业或科学经验（专有技术）相关的信息而获得的赔偿。

## 第四章 特别纳税调整政策

有关转让定价的标准条款载于波兰《企业所得税法》（UPDOP），而细则则载于二级立法——《财政部条例》（MoF）。《税收条例法》规定了税务程序和审计等一般性税务事项。自2020年起，预约定价安排（APA）由一项单独的法规——《预约定价安排法案》另行规定。国别报告立法被纳入《信息交流法》的有关条例，执行欧盟关于税收行政协调的条例。

2017年7月12日，财政部发布了一项法案供公众咨询，该法案修订了《企业所得税法》等，旨在收紧波兰的税收制度，并部分实施《反避税指令》（ATAD）的规定。

作为对经合组织（OECD）和二十国集团（G20）开展的BEPS行动计划的回应，波兰自2017年1月1日起实施了新的转让定价文件和报告要求，这大大增加了跨国企业的税收合规负担。2017年波兰强制性转让定价文件范围发生的根本变化在于转让定价文件的三级标准化方法。

正如2018年10月23日修订《个人所得税法》《企业所得税法》和《税收条例法》以及某些其他法案（以下简称《修订法案》）的法案所述，新法规的一个重要目标是减轻企业特别是中小型企业的管理负担。《修订法案》通过在《企业所得税法》或《个人所得税法》中单独设立一章，涵盖了对转让定价的全面监管。财政部要求对独立交易原则进行调整和澄清（包括“重新定性和不承认受控交易”），并简化了安全港条例。

### 4.1 关联交易

#### 4.1.1 关联关系的判断标准

根据波兰转让定价相关法规，在以下情况下，纳税人（实体）被视为关联方（关联企业）：

- （1）对至少一个其他实体构成重大影响的实体；
- （2）对其构成重大影响的实体：①同一其他实体；②对一个或多个实体具有重大影响的自然人的配偶、亲属或二级以内的姻亲；
- （3）非法人公司及其股东；
- （4）纳税人及其外国常设机构，或在企业集团的情况下，构成其一部分的公司及其外国常设机构；

行使上述重大影响是指满足以下任意一项：

- （1）直接或间接持有至少25%：①股本；②控制、组成或管理机构的投票权；③分享利润、损失或资产的股份或权利，或其指数，包括单位和投资证书；
- （2）自然人影响法人或非法人实体关键商业决策的实际能力；
- （3）已经结婚或有二级以上的姻亲或血亲关系。

如果实体之间关系的建立和维系并非出于合理商业目的，包括旨在操纵所有权结构或创建循环所有权结构的关系，则存在此类关系的实体应被视为关联方。

#### 4.1.2 关联交易基本类型

根据波兰转让定价法规，关联交易也被表述为受控交易。根据波兰转让定价法规的定义，受控交易是根据实际行为和经济性质的活动达成的交易，其相关交易条款是基于关联关系而达成的，交易内容包括将收益分配给一个企业的行为。

受控交易包括可能不被视为该词通用含义下的交易的经济活动（例如重组活动、合作协议）。受控交易实际上可以是任何经济活动，包括商业、资本、金融和服务性质的活动。

以下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

与无形资产有关的典型交易如下：

- (1) 专利；
- (2) 专业知识；
- (3) 食谱、配方、行为准则；
- (4) 注册商标和徽标；
- (5) 特许权；
- (6) 版权；
- (7) 技术数据；
- (8) 客户数据库；
- (9) 具备能力的人员。

#### 4.1.2.2 服务

截至目前，波兰还没有关于集团内部服务的立法或官方指导，但有一条规定与股东和子公司关系有关。

一般来说，股东提供的典型服务包括管理服务和协调服务。管理服务主要与战略确定、人员招聘、税务和法律咨询或信息技术服务有关。

此外，控股或运营公司发生的所有费用，如果不能认为使某个子公司受益（无论这些费用是否符合上述定义中的股东费用），都不能简单地直接向子公司收取；反之，这些费用应与子公司从中获得实际利益的服务相对应，且金额应与其从第三方获取服务的价格相对应（即符合独立交易原则）。

#### 4.1.3 关联申报管理

##### (1) 转让定价报告TP-R表

自2019年开始，需要准备本地文档的纳税人有义务通过电子方式提交TP-R表格，该表格包括纳税人与关联方的关联交易数据。

纳税人需要报告的数据，除了①一般身份信息②财务信息，包

括衡量实体财务状况的财务比率值（即营业利润率、毛利率、资产回报率、股权回报率、与关联方发生营业成本占整体营业费用的比重），还有必要区分与相关实体达成的个别交易的数据，例如①交易对象、类型和金额（金融交易，必须注明资本和利息），②转让定价验证方法以及符合独立交易原则的定价范围，③其他补充信息或解释，包括关于转让定价调整和选定交易类型的信息。

TP-R表格每年提供一次。根据波兰税收改革新政，自2022年转让定价新规起，提交TP-R的截止日期将延长至纳税人纳税年度结束后的第十一个月月底。

值得注意的是，即便纳税人免除某些国内交易的记录义务，但并不能免除将此类交易纳入TP-R报告的义务。

TP-R表格中提供的详细数据，加上其通过电子表格提供带来的分析便利性，税务机关能通过分析纳税人的财务数据在转让定价审计下对实体进行更精确的分类。

## （2）董事会关于转让定价文档的声明

纳税人的法定代表人有义务向波兰税务机关提交一份声明，确认已准备了完整的转让定价文件，并确认纳税人的所有交易均符合独立交易原则。与以往单独编制本地文档不同，目前，编制本地文档的声明是TPR-C报告的一部分。在本声明中，纳税人需表明，本地文档根据实际情况编制，文件所涵盖的转让价格根据独立交易原则确定。重要的是，在无偿或部分支付福利的情况下，如果此类福利从税务角度已确认为收入，也需满足独立交易原则。

TPR-C信息应由会计条例意义上的实体负责人签署，或者在实体由多成员机构管理的情况下，由该机构成员中的指定人员签署。除代理人是辩护律师、法律顾问、税务顾问或法定审计师外，不允许由代理人提交此类信息。

提交TPR-C表格（以及作为其一部分的声明）的截止日期是自

2022年转让定价新规开始的纳税年度结束后的第十一个月月底。

## 4.2 同期资料

除非收到请求，否则纳税人没有义务与税务机关共享本地文档。自2022年起，文档应在收到税务机关要求后14天内提交。

### 4.2.1 分类及准备主体

同期资料包含本地文档、主体文档和国别报告。转让定价文档须在财政年度结束后的第十个月月底前准备完成。纳税人有义务根据税务机关的要求出示转让定价文档。

#### 4.2.1.1 本地文档

自2019年转让定价新规起，本地文档必须涵盖：（1）金融和有形资产交易，如果金额超过1000万兹罗提；（2）无形资产交易和其他交易，如果金额超过200万兹罗提。

根据波兰新政修正案，适用于与在避税天堂居住、设立（注册地址）或拥有管理机构的主体进行直接交易的门槛已提高至：（1）金融交易，250万兹罗提；（2）其他交易，50万兹罗提。

自2019年转让定价新规起，以下交易无需准备本地文档：（1）波兰实体之间达成的不免税且不产生税收损失的交易；（2）永久不构成应税收入或应税成本（不包括：金融和资本交易、与投资、固定资产或无形资产相关的交易）；（3）在企业集团内达成；（4）仅由国家或市政府相关的实体之间达成的协议。

根据波兰税收改革新政，自2022年转让定价新规起，无需强制准备本地文档的新交易清单扩大至：（1）与常设机构发生的国内交易；（2）所谓税务协议所涵盖的交易；（3）贷款、信贷、债券的安全港机制所涵盖的交易，以及所谓的纯再抵押支付（但有附加条件）。

#### 4.2.1.2 主体文档

主体文档必须由集团内实际运营的实体编制：（1）为编制合并财务报表的实体；（2）上一年的合并收入超过2亿兹罗提或同等金额。

波兰主体文档要求按照遵循OECD的规定。主体文档提交截止日期为纳税年度结束后的12个月。

此外，对于主体文档，如果本地企业有义务编制本地文档，那么只要其集团在上一财政年度的年度合并收入超过2亿兹罗提，其也有义务准备主体文档。

#### 4.2.1.3 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。波兰居民实体同时满足下列条件的，应当提交国别报告：

（1）该实体满足会计准则中对母公司的标准，且不是子公司；  
（2）该实体合并其子公司财务报表；（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。

2019年4月29日，波兰的《税收信息交换法案》生效，扩大了需提交国别报告的跨境集团的主体范围，并规定：（1）如果集团股权在受监管的市场上交易，则该集团必须编制合并财务报表，这类集团将被纳入实体集团的行列，即扩大了实体集团的范围；（2）以波兰的兹罗提为货币单位编制合并财务报表时，须提交国别报告的阈值由7.5亿欧元营业收入变更为32.5亿兹罗提；（3）规定确定阈值时欧元-兹罗提的货币兑换规则，即如果集团的母公司在波兰境外设有

注册办事处或管理机构，则由拥有其注册办事处或管理机构的州或地区决定货币兑换规则；当母公司在波兰境内设有注册办事处或管理层的集团，以兹罗提以外的货币编制合并财务报表，或母公司拥有其注册办事处或管理机构的国家或地区未指定兑换此金额的规则，则兑换率将基于欧洲中央银行在报告财政年度的前一个财政年度最后一天公布的最新汇率；（4）以电子方式提交国别报告的截止日期为该集团组织报告年度结束后的三个月之内；（5）在初次提交报告后，允许跨国集团更正已经提交的信息，但如果提供不完整或不一致的信息，将被视为未能满足国别报告要求。上述规定适用于2015年12月31日之后的财政年度，如果未能满足这些要求，可能导致被处以高达100万兹罗提的罚款。

国别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缴纳的税收，所涵盖的信息包括应纳税所得额、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。国别报告的模板可从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，可采用电子传输，以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。

作为跨国集团成员的波兰纳税人及其境外集团母公司也必须通过提交CBC-P通知波兰税务机关。

## 4.2.2 具体要求及内容

### 4.2.2.1 本地文档

本地文档应特别包括：

（1）关于关联方的描述：

①关联方的管理结构和组织结构图的说明；

②关联方的核心活动说明，包括但不限于：A.进行活动的主体

的说明；B.关联方进行活动的所在地区的说明；C.关联方开展活动的行业和市场环境的说明，包括经济和监管条件的影响以及主要竞争对手的说明；D.经济战略的描述；E.影响成员实体的重要经济职能、资产或风险的信息，这些信息在纳税年度和该年度的前一年发生了重大变化。

(2) 关于交易的描述，包括对功能、风险和资产的分析：

①受控交易的主体和类型；

②参与执行受控交易的关联实体的信息，包括名称和注册办事处或管理地点；

③税务识别号（若无，则提供另一个识别号，并注明其类型和签发的国家或地区）；

④核心活动主体的指示；

⑤存在于这些实体之间的连接类型。

(3) 参与执行受控交易的关联实体的功能分析，包括与上一纳税年度相比的重要变化，包括以下说明：

①执行的功能；

②承担的风险，包括承担风险的能力；

③投入资产。

(4) 转让价格的计算方法，包括采用的假设；

(5) 受控交易的价值，按贸易伙伴细分；

(6) 收到或支付的与受控交易有关的款项，包括相互索赔的任何扣除；

(7) 与受控交易有关的协议、集团内部安排或其他文件；

(8) 与波兰以外的国家税务局达成或由该税务局发布的与受控交易有关的税款结算或解释，包括与转让定价有关的税款结算。

#### 4.2.2.2 主体文档

主体文档包括：

(1) 关于企业集团的描述

①企业集团所有权结构的说明或图表，包括构成该集团的成员实体的名称和注册办事处或管理地点的说明；

②企业集团经营活动的主题和范围的说明，包括：

A.对决定企业集团竞争优势和增长机会的最重要因素的描述；

B.就收入而言，五组最重要的产品或服务的价值链的描述或图表，以及占企业集团合并收入5%以上收入的产品或服务，以及这些产品或服务组的主要所在地区的说明；

C.企业集团成员实体之间就研发服务以外的服务达成的重要协议或安排的具体要求和简要说明，特别包含提供重要服务的主要服务提供商的描述以及关于集团内服务成本分配的转让定价策略和用于确定所述服务价格的原则的信息；

D.功能分析的简要说明，说明成员实体在企业集团价值创造中的重要份额，包括这些成员实体履行的重要职能、承担的重大风险以及涉及的重大资产；

E.企业集团在报告年度进行的重大重组交易和与所有权变更相关的交易的信息，包括收购、合并和清算；

(2) 关于企业集团重要无形资产的描述

①企业集团关于无形资产的创建、开发、所有权和使用的战略的一般说明，以及重要研发中心的位置以及研发职能管理中心的位置信息；

②从转让定价的角度来看，具有重要意义无形资产或无形资产组的清单，以及对这些资产持有合法所有权的实体的说明；

③企业集团成员实体之间就无形资产达成的重要协议或安排清单，包括成本分摊协议、研发活动协议和许可协议；

④企业集团关于研发活动和无形资产转让价格政策的说明；

⑤与无形资产的控制和所有权以及这些资产的使用有关的重大

变化的一般说明，以及相关实体、其注册办事处或管理场所的说明，以及与这些变化相关的薪酬或补偿；

(3) 关于企业集团重大金融交易的描述

①企业集团活动融资方法的一般说明，包括与非成员实体签订的关于融资的重要协议的信息；

②在企业集团内履行与中央融资相关职能的实体及其注册办事处和有效管理地的说明；

③关于成员实体之间融资的转让价格政策的一般说明。

(4) 关于企业集团的财务和税务信息

①企业集团的年度合并财务报表；

②以下内容的列表和简要说明：

A.企业集团内的成员实体签订的单边预约定价安排、投资安排和税收安排；B.波兰以外的国家税务局为企业集团的成员实体发布的或与这些实体签订的关于转让价格的单方面协议和关于国家之间收入分配的其他税收解释。

### 4.2.3 其他要求

主体文档可以采用英语编制，但税务机关有权要求纳税人提供波兰语版本（税务审计的语言为波兰语），且应于30天内提供。除英语外，主体文档也可以用其他语言准备，但税务机关有权要求将任何外语文件翻译成波兰语。

根据自2019年4月30日起生效的《与别国税务信息交换法》的规定，提交国别报告的截止日期为特定实体集团报告财政年度结束后的3个月。母公司提交国别报告的截止日期仍然是报告财年结束后的12个月。

## 4.3 转让定价调查

### 4.3.1 原则

波兰的转让定价规则通常遵循OECD的指导方针。因此，关联方之间的交易需要遵循独立交易原则。如果关联交易是在非独立交易条件下进行的，进而纳税人报告的应纳税所得额低于其应披露的应纳税所得额，税务机关有权调整其应纳税所得额。

转让定价文档必须披露纳税人与独立第三方的交易，对独立第三方的数据进行分析说明，该独立第三方应该与关联交易的条件类似，称为可比性分析。

在缺乏开展基准分析数据的情况下，纳税人应在文档中附上一份关联方交易的条款以及其他条件在独立交易类似情形下的合规分析。基准分析通常应至少每3年更新一次。

开展基准分析时，应考虑到可比性因素：合同或协议中规定的交易条款、交易过程，包括各实体在比较交易中履行的职能、交易发生时点和地点的经济条件、货物特征、服务或其他利益、经营策略。

#### 4.3.2 转让定价主要方法

纳税人必须按照转让定价条例中规定的方法验证与其关联方的交易条件，并有义务在转让定价文档中提供此类验证。根据转让定价法规，纳税人可以选择OECD五种方法中的一种（可比非受控价格法、成本加成法、再销售价格法、利润分割法或交易净利润法）进行验证。在上述五种方法都无法适用的情况下，纳税人可以使用其他方法（包括特别估价）。

自2019年转让定价新规起，波兰对确定交易市场价值的方法进行了监管，规定应使用最合适的方法来确定转让价格，同时考虑到关联方之间确定或施加的条件。

（1）可比非受控价格法：包括将受控交易标的的价格与非关联方在可比交易中应用的价格进行比较，并在此基础上确定受控交易标的的市场价值。比较是基于给定实体在可比市场上与非关联方收

取的价格（内部价格比较），或基于非关联方在可比交易中的价格进行的（外部价格比较）。

（2）再销售价格法：包括通过将商品或服务向非关联方的销售价格减去转售价格差额来计算关联方的商品或服务的购买价格。转售价格保证金应确保出售方支付其与受控交易标的转售相关的直接和间接成本，并确保利润与其履行的职能、涉及的资产和承担的风险相适应。转售价格留存利润的市场价值是参照关联方在与非关联方达成的可比交易中使用的留存利润或非关联方在可比交易上使用的留存利润确定的。

（3）成本加成法：包括在成本基础和利润加成之和的水平上确定受控交易标的的价格，并根据成本基础计算。成本基础被理解为与受控交易标的的自身生产或购买直接或间接相关的成本之和。利润加成相对于特定成本基础的市场价值是参照同一实体在与非关联方的可比交易中相对于相同成本基础应用的利润加成水平，或非关联方在与可比成本基础的可比交易所应用的利润增加水平确定的。

（4）利润分割法：包括确定关联方在相关受控交易中获得的利润总额，并按照非关联方进行分配的比例在这些方之间分配利润，特别是考虑到受控交易各方履行的职能、涉及的资产和承担的风险。利润分割法应通过确定每个相关实体收到的收入和与相关控制交易相关的成本来实现。如果由此确定的成本超过相关收入的总和，则应分配损失。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：交易净利润率法包括确定反映关联方在受控交易中获得的净利润率与相关基数之间关系的财务比率。净利润率是通过从受控交易产生的收入中扣除与执行该交易相关的成本来确定的。如果为了计算净利润率，有理由将无法直接分配给某项交易的成本包括在内，则应使用最能合理反映受控交易中价值创造过

程的分配基数来分配这些成本。基数可以是收入、成本、资产或收入、成本或资产的组成要素。选择适当的财务指标时应考虑到行业的特殊性和交易的相关情况。财务指标的市场价值应参照财务比率的水平确定：

①该实体在与非关联实体就相同基础进行的可比交易中获得的；

②在可比基础上由非关联实体在可比交易中获得；

③在可比基础上，由从事与经审计交易范围相当的活动的实体获得。

如果估价技术被视为另一种方法，则该方法的应用如下：

①如果估价技术的应用需要基于预测进行分析，则应首先使用为财务规划目的编制的预测；

②估价技术中使用的数量或比率应与市场价值相对应；

③如果估价技术的正确应用需要使用贴现系数：A.贴现系数的选择考虑了受控交易的估价对象如何产生现金流；B.折现系数的金额考虑了关联方的商业风险水平和受控交易的估值对象产生的未来现金流的波动水平；

④分析考虑了各方对待估值受控交易对象的预期价值水平。

### 4.3.3 转让定价调查

#### 4.3.3.1 转让定价调查概况

波兰税务机关在税务稽查期间特别关注纳税人的关联交易。在许多情况下，转让定价已成为税务局、海关和税务控制局在稽查期间的主要关注点，而历史稽查中，纳税人与关联方结算的正确性只是审计的要素之一。以下问题在此类审计过程中得到了最频繁的验证：（1）纳税人在集团内活动的盈利能力与外部市场上可比企业的盈利能力的比较；（2）纳税人资金来源，并核实此类交易的公平性

质；（3）特许权使用费，特别是分析是否向实际管理知识产权的所有人支付了特许权使用费。

这些趋势与税务局在转让定价调查问题上的能力不断提高有关。然而，值得注意的是，国家税务局在转让定价调查方面的所有举措并未全部成功，例如，建立转让定价中央主管中心（例如基准研究）的工作没有取得成果。

#### 4.3.3.2 转让定价调查重点审查交易

纳税人和波兰国家税务局在行政法庭上最常发生争议的交易包括：

（1）与知识产权有关的特许权使用费（就特许权使用费金额、知识产权的效用及其使用收益而言，以及就知识产权所属实体的商业实质及其在知识产权管理方面履行的职能而言）；

（2）以从关联方获得的贷款形式进行融资；

（3）关联方提供的无形性质的服务（就这些服务与内部履行的职能和此类服务的利益的重复而言）；

（4）从关联方购买商品，以便在波兰市场上分销；

（5）向关联方销售根据合同或服务生产制造的产品。

有关转让定价调查处罚的规定请见4.8法律责任。

### 4.4 预约定价安排

波兰自2006年起实施了预约定价安排制度，该制度允许纳税人验证境内外关联交易中采用的定价方法的正确性，并确定税务部门是否提前接受转让定价方法。预约定价安排包括单边、双边、多边。

#### 4.4.1 适用范围

波兰的预约定价安排制度允许纳税人与财政部就特定交易的转让定价政策和方法的合理性，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。可申请预约定价安排的主体仅限于居民企业，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——适用于国内关联方之间以及居民企业和境外关联方之间达成的交易，且未要求外国税务机关参与；

（2）双边预约定价安排——适用于居民企业和境外关联方之间达成的交易，该安排需要外国税务机关参与而达成；

（3）多边预约定价安排——适用于居民企业和一个以上境外关联方之间达成的交易，该安排需要外国税务机关参与而达成。

#### 4.4.2 程序

企业申请预约定价安排的，一共有五个步骤：

（1）向税务局提交申请（申请必须由波兰实体提交）。在提交预约定价安排申请之前，纳税人可以要求财政部告知预约定价安排是否有用，确定要提交的信息范围、预约定价安排的程序和可能达成的日期、预期条件和期限；

（2）参与澄清不确定性的解释性会议；

（3）申请预约定价安排的纳税人需要证明所选转让定价方法的合理性，准备一份说明并解释所选方法的应用，指出可能影响定价方法正确性的情况，准备用作设定交易价格水平基础的文件，指明特定交易中包含的关联方，并提出预约定价安排应具有约束力的期限；

（4）申请人撤回、修改或接受申请的决定；

（5）税务局做出最终决定。

申请费用的具体规定：

申请费（取决于交易价值）必须在提交申请之日起7天内支付。

预约定价安排的有效期限最长为5年，之后可以通过简易程序续期。

应付给波兰主管当局的费用为交易价值的1%（在预约定价安排

涵盖的期间内），范围在：

（1）单边预约定价安排：①与境内关联方的预约定价，付款金额不低于5千兹罗提，不超过5万兹罗提；②与境外关联方的预约定价，付款金额不低于2万兹罗提，不超过10万兹罗提。

（2）双边和多边预约定价安排，付款金额不低于5万兹罗提，不超过20万兹罗提。

## 4.5 受控外国企业

受控外国企业的利润可能在波兰纳税。为了与“欧盟反避税指令（ATAD）”相一致，波兰对其国内的受控外国企业规则（以下简称“CFC规则”）进行了修改，修订后的规则自2018年1月1日起实施。受控外国企业受波兰企业所得税法（UPDOP）24a条款的管辖。

### 4.5.1 判定标准

根据波兰的受控外国企业规则，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企业：

（1）在《财政部关于从事有害税收竞争的国家 and 地区的条例》中所列的地区或国家有办公或管理地点；

（2）在没有与波兰或欧盟达成信息交换协议的国家有办公或管理地点；

（3）在任何其他司法管辖区有办公或管理地点，并同时满足以下“控制测试”标准：

①波兰居民企业单独或与关联方或与在波兰有居住地或办公/管理地点的其他纳税人一起直接或间接持有非居民企业至少50%的股本、投票权或利润份额或执行实际控制；

②根据波兰的税收制度，受控外国企业在其居民国实际缴纳的

所得税至少比该公司应缴纳的波兰企业所得税低25%。因此，如果受控外国企业辖区的实际所得税率低于14.25%，则会被视为较低；以及满足以下三个条件之一：

A.非居民实体的至少33%的利润至少来自：

a.股息和其他利润分成；

b.处置非法人公司的股份或者权利义务，处置投资基金、集体投资基金或者其他法人的股份或者类似权利；

c.应收账款；

d.咨询和会计服务、市场调查、法律服务、广告服务、管理和控制、数据处理、雇员招聘服务及类似性质的服务费用；

e.租金、租赁、转租及类似服务的收入，以及租赁分期的利息部分；

f.各类贷款的利息收入；

g.担保收入；

h.版权和专利的特许权使用费，也包括在产品或服务的销售价格中，以及对这些权利的处置；

i.金融工具的权利和处置所得；

j.来自银行、保险或其他金融活动的收入；

k.关联方进行的不产生（显著）附加值的交易所得。

B.受控外国企业的在A中列出的利润低于以下资产的30%（占受控外国企业所有资产的50%）：

a.其他公司的股份或者非法人公司的权利义务，投资基金、集体投资基金和其他法人的股份，或者类似的权利；

b.拥有或租赁的动产和不动产；

c.拥有的无形资产；

d.上述A中所指的受控外国企业从有关单位取得的收入所产生的应收款项

C.受控外国企业的利润超过按下列公式计算的利润：

$$(M+L+N) \times 20\%。$$

其中，M是受控外国企业的总资产；L是受控外国企业的年度工资支出；N是不超过75%的受控外国企业收入来自与居住地、所在地、管理、注册或地点与受控外国企业在同一国家的不相关实体的交易。

## 4.5.2 税务调整

在适用CFC规则时，受控外国企业的未分配收入被视为已分配给波兰的控制方（包括企业或个人），并对控制方征税。根据控制方在受控外国企业的股权比例、投票权比例或者收益权比例计算出其在受控外国企业收入中的“可归属收入”，该笔可归属收入在扣除受控外国企业已分配给控制方的股息以及转让受控外国企业股权取得的收益后，即为该控制方的应纳税所得额。受控外国企业收入的计算以纳税年度最后一天为准，受控外国企业之前年度的亏损不可扣除。

如果受控外国企业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企业已经缴纳的税款，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企业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规则对受控外国企业的收入在波兰适用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

波兰没有关于成本分摊协议的单独条例。然而，波兰转让定价条例中对受控交易的定义范围很广，这意味着它也涵盖了可能不被

视为该词普通意义上的交易的问题。因此，波兰转让定价条例将成本分摊协议视为受控交易。

尽管OECD转让定价指南不是波兰法律的一部分，而是作为一种辅助手段，但成本分摊协议在实践中的应用应被视为符合OECD转让定价指南。由于波兰转让定价法规中缺乏单独的成本分摊协议的法规，OECD转让定价指南在实践中更适用。

## 4.7 资本弱化

### 4.7.1 判定标准

债务融资受债务成本限制，适用于关联方（如股东）和非关联方（如银行）提供的融资。

根据规定，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%。这一规则适用于融资费用总额超过300万兹罗提的企业。前述规则适用于关联方和第三方借款。

### 4.7.2 税务调整

目前的债务成本限制制度适用于所有纳税人的所有融资交易。该法规基本上允许纳税人税前扣除债务融资成本（不受其他法规限制下），但最高限额为：

（1）300万兹罗提，或

（2）根据以下公式计算的金额：

$$[(P-P_0) - (K-A_m-K_{fd})] \times 30\%$$

P——包括所有来源的企业所得税应税总收入

P<sub>0</sub>——利息收入

K——所有可税前扣除的费用总额（不包括本债务成本）

A<sub>m</sub>——当年可税前扣除的折旧摊销

K<sub>fd</sub>——当年可税前扣除的，未在固定资产和无形资产的初始价

值中确认的债务融资费用，不包括本债务成本。

超出300万兹罗提的融资成本以及超出EBITDA的30%的部分可以向后结转（可向接下来的五年结转）。

## 4.8 法律责任

自2019年转让定价新规起，转让定价税收评估涉及以下税务处罚：

（1）对虚报的损失或少报的收入征收10%的罚款；

（2）如果确定征收额外税金的税基超过1500万兹罗提，则对虚增损失或少报收入征收20%的罚款——仅就超过1500万兹罗提起征点的金额而言；

（3）如果没有提供转让定价文档，则对虚增的损失或低估的收入征收20%的罚款；

（4）如果同时发生（2）和（3），则对虚增的损失或少报的收入征收30%的罚款。

自2022年转让定价新规起，未履行转让定价文件披露义务的处罚为：

（1）未能编制本地文档或与编制实际情况不符的文档，或未能将主体文档附加到本地文档，最高可处以720倍日费率的罚款；

（2）在截止日期后准备文档——最高可处以240倍日费率的罚款；

（3）未能编制TPR-C或提供与本地文档或实际情况不一致的数据，最高可处以720倍日费率的罚款；

（4）在截止日期后准备TPR-C——最高可处240倍日费率的罚款。

此外，如果纳税人未向税务机关提供国别报告或有美国别报告的通知，则可处以最高100万兹罗提的罚款。

税务机关进行的稽查数量也在增加（2019年240次，2022年366

次) 这表明税务机关对转让定价的关注度越来越高。

## 第五章 中波税收协定及相互协商程序

### 5.1 中波税收协定

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）政府签订的避免对所得进行双重征税或双重不征税的税收协议。

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。截至2024年1月，波兰共与包括中国在内的95个国家或地区缔结了双边税收协定；其中有6份税收协定已签署但尚未生效（见附录）。这些税收协定一般遵循经合组织范本。

#### 5.1.1 中波税收协定

中波两国政府于1988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》原文链接为：

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153216/5027010/files/11532161.pdf>

中国和波兰均于2017年6月7日签署《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“MLI”）。MLI版本的条约目前在中国和波兰都有效。通常自：中华人民共和国2022年9月1日起，波兰共和国2018年7月1日起。

中波税收协定与MLI的整合版本原文链接如下：

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153216/5027010/files/公约（MLI）和中国—波兰税收协定的整合文本.pdf>

值得注意的是，中国于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/chinatax/n810341/n810765/n1990035/201607/c2304370/content.html>

## 5.1.2 适用范围

### 5.1.2.1 主体范围

中波税收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）；或是无住所但在中国境内居住满183天。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位于波兰境内的企业。

## （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，应按以下规则确定其居民身份：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项均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。

此外，MLI版本的协定指出，如果按照本协定规定，除个人以外的人构成缔约国双方的居民，缔约国双方主管当局应结合其实际管理机构所在地、注册地或成立地以及任何其他相关因素，尽力通过相互协商确定其在适用该协定时的居民身份。如未能达成一致，则该人不能享受该协定规定的任何税收优惠或免税，但缔约国双方主管当局就其享受协定待遇的程度和方式达成一致意见的情况除外。

### 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、平衡税、房产税和农业税。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

根据中波税收协定第三条，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征税以及征税的范围。

#### 5.1.3.1 固定场所型常设机构

根据中波税收协定第五条第一款，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三款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；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五条第三款第一项，“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。

### 5.1.3.3 劳务型常设机构

根据中波税收协定第五条第三款第二项，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自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。

#### 5.1.3.4 代理人型常设机构

根据中波税收协定第五条第五款以及第五条第六款的规定，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，除非该企业仅通过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利时，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

中波税收协定第五条第四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，且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；③该场所的职责限于事务性服务，而不具有营利性。

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

中波税收协定第六条至第二十二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（第七条）以及国际运输利润（第八条）；

（2）个人取得的劳务所得：包括第十四条至第二十一条的规定，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：包括股息（第十条）、利息（第十一条）以及特许权使用费（第十二条）；

（4）财产收益与其他所得：包括不动产所得（第六条）、财产收益（第十八条）以及其他所得（第二十二条）。

波兰国内法下规定的不同收入的预提税税率请见附录二。

##### 5.1.4.1 营业所得

###### （1）营业利润

根据中波税收协定第七条第一款的规定，针对中国居民企业从

波兰取得的营业利润，波兰政府行使征税权的前提是，该企业在波兰的经营活动构成了常设机构，并且波兰向该企业征税的范围，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征税权。

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活动，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根据中波税收协定第七条第三款，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活动发生的各项费用，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根据中波税收协定第七条第四款，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，第七条第七款中规定，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八条第一款的规定，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。根据第八条第二款，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，中国政府于2016年6月20日与波兰政府签订了《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（第十四条）、非独立个人劳务所得（第十五条）、董事费（第十六条）、艺术家和运动员（第十七条）、退休金（第十八条）、政府服务所得（第十九条）、教师与研究人员（第二十条）、学生、学徒和实习人员（第二十一条）。

##### （1）独立个人劳务所得

根据中波税收协定第十四条规定，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，仅在中国进行征税。

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

根据第十五条的规定，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，波兰也有征税权。

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

根据中波税收协定第十六条的规定，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

根据中波税收协定第十八条的规定，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

根据中波税收协定第十九条第一款的规定，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，并且是波兰国民，或并非仅由于提供该项服务，而成为波兰的居民的，该项报酬应仅在波兰征税。

根据中波税收协定第十九条第二款的规定，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十七条，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，波兰政府应予以免税。

#### （7）教师和研究人員

根据中波税收协定第二十条的规定，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，五年内免予征税。

#### （8）学生、学徒和实习人员

根据中波税收协定第二十一条的规定，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，波兰应免予征税。

第二十一条所述的中国学生、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（第十条）、利息（第十一条）、特许权使用费（第十二条）。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征税的税率上应受到中波税收协定第十条、第十一条、第十二条的限制。

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征税限制的协定优惠，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，或是对于该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，根据波兰《企业所得税法》4a条第29点，“受益所有人”是指符合以下所有条件的实体：①为自己的利益接收应收款，此外，独立决定其分配，并承担与应收款或其部分损失相关的经济风险；②没有义务将应收款全部或部分转让给另一实体的中介人、代表人、受托人或另一实体；③如应收款是与其经济活动相关的，则在其注册办事处所在国家开展实际经营活动，但前提是，评估该实体是否进行实际经营活动时，应考虑该实体就收到的应收款而言开展的活动的性质和规模。

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。这一规定与独立交易原则相符，是为了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

中波税收协定第十条第三款对“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。根据中波税收协定第十条第一款和第二款的规定，当取得股息的中国居民是该笔所得的受益所有人时，波兰当局所征税款适用税率不应超过10%。此规定不应影响对该公司支付股息前的利润所征收的企业所得税。

## （2）利息

对于利息的界定，规定在中波税收协定第十一条第四款中，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。”

根据第十一条第一款和第二款的规定，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征税（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，根据第十一条第三款的规定，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十二条第三款的界定，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，对专利、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。”

根据第十二条第一款与第二款的规定，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”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，根据第十二条第五款的规定，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

根据中波税收协定第六条第一款，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中的不动产。

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，对于此类所得的征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，协定本身并未进行明确规定。

### （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，对于第六条第二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”（第七条）或“独立劳务所得”（第十四条）的规定。

### 5.1.5 波兰税收抵免政策

#### 5.1.5.1 企业境外所得税收抵免

波兰通常允许境外税收抵免。波兰国内税法规定，如果来源于波兰境外的收入需要在境外缴纳所得税，则此类收入需与来源于波兰境内的收入相加记为总收入。在这种情况下，从对总收入征收的税款中扣除在外国缴纳的所得税金额。然而，这一扣减额不得超过扣减前评估的与外国所得成比例的税款部分（即，扣减额仅限于对外国所得适用波兰公司所得税税率所产生的金额）（《企业所得税法》第20（1）条）。只有在适用的税收条约有规定的情况下，才允许豁免外国收入。

根据中华人民共和国-波兰双边税收协定（MLI版本）第二十三条，在波兰，应消除双重征税，如下所示：

（1）如果波兰居民的所得根据本协定的规定可在中国征税（除非这些规定仅允许中国征税，因为该所得也是中国居民的所得），波兰应允许从该居民的所得税中扣除与在中国缴纳的所得税相等的金额；

但是，该项扣除额不得超过在扣除前计算的所得税中可归属于在中国纳税的所得的部分。

如果根据本协议的任何规定，波兰居民获得的收入在波兰免税，波兰在计算该居民剩余收入的税额时，可以考虑免税收入。

（2）根据本协定第十条、第十一条和第十二条（股息、利息、特许权使用费）的规定，如果波兰居民的所得可以在中国征税，波兰应允许从该居民的所得税中扣除与在中国缴纳的税款相等的金额。但是，此类扣除额不得超过扣除额之前计算的适用于来自中国

的此类收入的税款部分。

(3) 就(2)项而言, 应扣除的中国税款应视为股息、利息或特许权使用费总额的10%。

(4) 如果根据本协议的任何规定, 波兰居民获得的收入在波兰免税, 波兰可在计算该居民剩余收入的税额时, 应适用于如免税收入未免税情况下应适用的税率。

### 5.1.5.2 个人境外收入税收抵免

按照惯例, 波兰允许境外税收抵免。根据波兰国内税法的一般规定, 如果纳税居民从波兰境外来源获得的收入需要在外国缴纳所得税, 则该收入①与从波兰境内来源获得的所得相加; ②在这种情况下, 与在外国缴纳的所得税相对应的金额从对总收入的评估税款中扣除; ③税收抵免是在每个国家的限制基础上授予的, 即扣除额不得超过扣除前评估的税收部分, 该部分与在外国获得的收入成比例(但具体情况可能因适用的收入来源而异)。

根据波兰签署的税收条约, 可以通过税收抵免或累进免税的方式避免双重征税。

### 5.1.5.3 税收饶让

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。波兰的某些税收协定载有对某些类别的外国收入给予饶让的条款。

在波兰政府签署的以下税收协定中载有税收饶让条款:

表30 波兰政府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 <sup>(注1)</sup>	*	24(3)	无

2	中国	股息	10	23(2)c	无
		利息	10	23(2)c	无
		特许权使用费	10	23(2)c	无
3	埃及	所有所得 <sup>注1)</sup>	*	24(3)	无
4	科威特	股息	*	24(4)	无
		利息	*	24(4)	无
		特许权使用费	*	24(4)	无
5	蒙古	所有所得	*	24(1)c	无
6	黑山 <sup>注2)</sup>	股息	*	24(4)	无
		利息	*	24(4)	无
		特许权使用费	*	24(4)	无
7	摩洛哥	所有所得	*	24(4)	无
8	菲律宾	股息	**	23(3)	无
		利息	**	23(3)	无
		特许权使用费	**	23(3)	无
9	塞尔维亚 <sup>注2)</sup>	股息	*	24(4)	无
		利息	*	24(4)	无
		特许权使用费	*	24(4)	无
10	突尼斯	股息	**	22(3)	无
		利息	**	22(3)	无
		特许权使用费	**	22(3)	无
11	越南	股息	*	23(1)c	无
		利息	*	23(1)c	无
		特许权使用费	*	23(1)c	无

\*如无税收激励政策，应缴纳的税款。

\*\*应缴纳的税款（不一定与税收激励政策有关）。

注1）包括资本税。

注2）1997年波兰与前南斯拉夫联盟共和国缔结的条约继续适用于波兰与塞尔维亚和黑山。

在与波兰政府签订税收协定的缔约国中，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：

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 <sup>注1)</sup>	*	24(3)	无
2	埃及	所有所得 <sup>注1)</sup>	*	24(3)	无
3	科威特	所有所得 <sup>注1)</sup>	*	24(4)	无
4	黑山 <sup>注2)</sup>	所有所得 <sup>注1)</sup>	*	24(4)	无
5	摩洛哥	所有所得	*	24(4)	无
6	菲律宾	所有所得	**	23(3)	无
7	塞尔维亚 <sup>注2)</sup>	所有所得 <sup>注1)</sup>	*	24(4)	无
8	突尼斯	所有所得	**	22(3)	无

\*如果没有税收激励政策，本应缴纳的税款。

\*\*本应缴纳的税款（不一定与税收激励政策有关）。

注1) 包括资本税。

注2) 1997年波兰与前南斯拉夫联盟共和国缔结的条约继续适用于波兰与塞尔维亚和黑山。

### 5.1.6 非歧视待遇原则

中波税收协定第二十四条规定了非歧视待遇原则，该条款对于保护中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：中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。这一条款适用于不是中国或波兰或双方居民的人；

(2) 常设机构无差别待遇：中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：除了违反独立交易原则外，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

#### （1）执行协定的模式

协定待遇的适用通常不需要主管当局的批准或通知。

在可享受税收协定待遇的情况下，向同一收款人支付超过每年200万兹罗提限额，若需在支付时享受税收协定待遇，纳税人可以选择从税务机关获得特别预提税裁决或者支付方董事会提交公司管理声明。纳税人需要提交受益所有人分析和相关支持性文件，以取得前述特别预提税裁决，裁决程序可能长达六个月。

#### （2）享受协定待遇办理流程及所需材料

协定待遇的适用通常不需要当局的批准或通知；如果付款需缴纳预提税，为享受协定待遇，则该税款的波兰汇款人需要获得的材料如下：①收款人的有效税收居民身份证明；②能够证明适用其他优惠待遇条件的材料（如收款人是付款的受益所有人）。

如需取得执行协定的模式中所述的特别预提税裁决，需提交受益所有人分析和相关支持性文件，且程序可能长达六个月。

#### （3）开具税收居民证明的流程安排

波兰的居民企业可以自行或通过代理人向税务机关提交税收居民身份证明开具申请，可以在线提交，也可以纸质提交。通常，在提交申请后7天内，企业会收到税收居民身份证明，或得到税务机关拒绝开具证明的决定。

## 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，以下简称“MAP”）的目的是为了避免因国际协议（双边税收协定、欧盟仲裁公约）的一个缔约国做出调整而导致的双重征税。

当纳税人认为，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，将案情提交给为其居民的缔约国主管当局。

波兰缔结的双边税收协定和欧盟仲裁公约要求向居民国的主管部门提出申请。在波兰，由财政部长履行主管当局的职责。

### 5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

双边协商程序的过程和正式要求载于2019年10月16日《关于解决双重征税和事先定价协议的争端的法案》（2019年法律杂志，第2200项，“MAP法案”）。

在MAP申请中，纳税人需要指出进行争议解决的程序之一（即MAP法、双边税收协定或欧盟仲裁公约）。

MAP申请必须在首次通知国内关联方或关联方税务机关（可能）导致双重征税的行动之日起3年内（或双边税收协定所约定的特定时限内）提出。

双边税收协定规定，相关国家的主管当局有义务寻求消除双重征税。这意味着，当双重征税条约中没有仲裁条款时，主管当局没有义务签订消除双重征税的协议。

### 5.2.3 相互协商程序的适用

#### （1）申请人的条件

该程序是根据纳税人的申请启动的，即当纳税人认为另一国的税务机关没有遵循利润调整原则。

#### （2）相互协商程序的方式、时限和具体情形

在纳税人收到可能导致双重征税的评估结果后，他可以向缔约国双方的相关当局提出相互协商程序申请。该申请应在收到导致双重征税的初始审计议定书或决定后3年内提交给财政部。

#### 5.2.4 启动程序

##### (1) 启动程序时效及条件

相互协商程序是根据居住在其中一个缔约国的纳税人的申请启动的。纳税人是企业纳税人、个人或其他实体。

纳税人或其相关方收到导致或可能导致双重征税的检查报告或税务裁定之日起3年内一般应当提出申请（相关条约可能会更改上述期限）。

为了使申请被接受，申请必须包括以下数据：

- ①受该决定影响的波兰实体及其外国承包商的身份数据，特别是他们的姓名、地址和税务识别号；
- ②关于导致争议的第一次评估信息发布日期的信息；
- ③有关参与争端的国家的信息；
- ④事件简介；
- ⑤受影响的纳税年度；
- ⑥证明存在双重征税的决定、议定书和其他文件的副本；
- ⑦关于上诉程序的信息，以及就此做出的判决的副本；
- ⑧关于不遵守利润调整原则的申请的理由；
- ⑨澄清纳税人自己的立场；
- ⑩根据财政部的要求，准备立即提交文件或信息的声明；
- ⑪声明纳税人知道《争议解决法》第13条和APA的后果，并确认纳税人不会使用其他税务程序。

##### (2) 税务机关对申请的处理

根据波兰法律，该问题可以通过两种方式解决：财政部可以使

用国内程序自行解决该问题，或者启动相互协商程序，以便与另一个国家的当局达成协议（见《定价条例》第25（1）段以及《争议解决法》和《预约定价安排》第21条和第24条）。

### 5.2.5 相互协商的法律效力

#### （1）相互协商程序结果的法律效力

财政部长应立即将相互协商协议的缔结和结果通知纳税人。

缔结的协议应仅在以下条件下执行：

- ①国内关联方提交同意执行该协议的书面材料；
- ②国内关联方撤回或放弃国内法律规定的法律补救措施。

财政部长应将此事提交给对该关联方有管辖权的税务机关，以执行已达成的协议。

#### （2）相互协商程序与司法判决的关系

无论国内法律规定的补救措施如何，都可以提出MAP申请。然而，法院的最终判决对财政部长具有约束力，因此，不能对做出这种判决的案件进行仲裁。判决书中的立场是主管当局在MAP中的立场，因此，如果其他国家不同意该立场，该程序可能以分歧而告终。

#### （3）保护性措施

MAP也可以与国内诉讼程序并行进行，两者应属于平行关系。如果案件的结果取决于悬而未决的相互协商程序的结果，法院可以自行暂停诉讼程序。诉讼程序也可以在当事人的一致要求下暂停。另外，提出MAP申请并不影响在申请范围内启动审计或税务程序的可能性。如果已经启动了包括仲裁程序在内的双方协议程序，税务机关可以暂停诉讼。

### 5.2.6 波兰仲裁条款

仲裁公约（《关于在调整联营企业利润情况下消除双重征税的

公约》(90/436/EEC) ) 在过渡期内适用于是欧盟成员国和英国税收居民的关联方。

自2021年1月1日起，仲裁公约不适用于英国税收居民的关联方。该调整既适用于两个不同纳税人的利润，也适用于纳税人和其外国常设机构。波兰自2007年1月1日起成为仲裁公约的缔约国。

为了提高所进行的程序的效率，如果国际协议提供了这种可能性（例如，仲裁公约），财政部长应允许采取多边程序。

### 5.3 中波税收协定争议的防范

在税收协定的适用方面，中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，取得所得的中国投资方可以适用协定中规定的较低税率。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。此外，中国和波兰均签署了MLI，在整合后的中波税收协定中包括了防止协定滥用条款。即，虽有本协定的任何规定，如果在考虑所有相关事实与情况后，可以合理地认定就某项所得获取本协定某项优惠是直接或间接产生该优惠的安排或交易的主要目的之一，则不应对该项所得给予该优惠，除非可以确认，在这些情形下给予该优惠符合本协定相关规定的宗旨和目的。

如中国投资者与波兰税务局发生税收协定争议，可以通过启动相互协商程序，但考虑到实践过程中协商可能花费较长时间，造成不利影响。因此，投资者应当注重增强防范税收协定争议。

中国投资者应当在投资或经营决策阶段对波兰税法以及中波税收协定的具体规定进行充分考察与准确理解，结合自身的投资项目或经营活动识别税务风险，合理地进行规划，严格按照波兰税法及中波税收协定的具体规定安排自身的投资、经营活动。

中国投资者应制定涉外税务风险识别、评估、应对、控制以及

信息沟通和监督的相关工作机制，尤其要注重准确、全面地识别自身的税务风险点，并制定税务风险应对预警方案。

中国投资者应当在全面了解波兰税法、中波税收协定具体规定以及准确把握自身涉税风险点的基础上，进一步做好与波兰税务机关进行沟通与交流的准备工作，备齐相关的证明材料，就一些关键税务风险点的处理与摩洛哥税务机关开展充分的沟通和交流。此外，也可以在投资和经营决策初期积极寻求中国政府方面的帮助，获取相关税收规定以及政策信息，并与中国政府相关方面保持良好的沟通关系。

## 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

##### （1）企业所得税登记政策

作为波兰纳税人的实体和个人（包括波兰居民和非波兰居民）有义务进行税务登记并获得税务登记号（NIP）。登记截止日期取决于与税务登记相关的具体情况。

##### （2）增值税登记政策

提供应税（包括零税率）商品或服务的年营业额超过或可能超过法定阈值的贸易商必须进行增值税税务登记。具体阈值如下：

①货物和服务供应——每年20万兹罗提；

②不动产供应——无限制；

③清算人和接管人：A.开展业务的地方——通常的阈值；B.不开展业务而仅处置业务资产的情况——无限制；

④在反向收费机制下有义务缴纳增值税的人员——无限制；

⑤在波兰没有固定机构的非居民企业——一般来说，在国内供应商品和服务构成反向收费的，无需进行波兰增值税登记。但是，如果非居民企业已进行增值税税务登记，则必须对货物供应征收增值税。如被要求进行增值税登记，则每年20万兹罗提的门槛不适用。如有必要，非居民应税人员必须登记增值税。

在波兰经营的实体和个人需严格遵守上述登记注册制度，关注最新政策要求，防范未合法合规注册登记而产生的税务和经营风险。

## 6.1.2 信息报告制度

2018年3月，一项新的欧盟指令（DAC6）要求就某些跨境安排向税务机关披露。尽管这被称为旨在针对“潜在的激进税收规划安排”，但该指令的起草范围很广，可能需要披露普遍的组织架构。

还应注意的是，波兰强制性披露规则（MDR）比DAC6指令更广泛（MDR包括更广泛的目录，还包括增值税/消费税以及纯粹的境内交易，而不仅是跨境交易）。波兰MDR规则也具有超越国家的效力，即可能对波兰和非波兰（或非欧盟）实体施加披露义务。

根据波兰MDR规则，可能向波兰税务机关报告的交易通常是：

（1）涉及波兰纳税人（如波兰公司或个人）或（2）影响波兰纳税义务（也是非居民的有限纳税义务，如波兰的预提税）。需要报告的税务规划方案须满足特定的特征和标准。尤其是，如果对给定交易或其组合的决定是由税收驱动的，则该交易方案可能需进行报告。

因此，根据欧盟指令下的波兰国内法规，可能会有披露安排的潜在报告要求。

## 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

一般来说，纳税人每月预缴企业所得税，但不需要每月提交纳税申报表。小企业和初创企业（第一年从事商业活动的企业）可以选择季度纳税合规计划。年度纳税申报表必须在下一纳税年度的第三个月底前提交。纳税人或其代理人可以使用电子方式报税。授权代理人代表纳税人进行电子报税的，纳税人必须向税务局提供委托书。

企业纳税人有义务预缴企业所得税。一般来说，预缴税款是根据上个月的收入按月支付的。每月预缴税款是按照自年初取得收入

的应交税款以及以前月度已预缴税款的合计数之间的差额。然而，纳税人可以选择以简化的形式按月预缴，前提是他们将选择的方法通知税务机关，并在整个纳税年度使用该方法。在此情况下，每月的预缴税款相当于上一纳税年度提交的纳税申报表中申报的应交税款的1/12（例如，2024年的简化月度预缴税款相当于2023年提交的2022年年度纳税申报表所示的2022年年度应交税款的1/12）。

### 6.2.2 在波兰设立分公司或代表处的纳税申报风险

从企业所得税的角度来看，根据外国法律成立的实体是波兰境内企业所得税下的非居民企业（对来自波兰的收入征税），除非该实体的实际管理机构在波兰。如果外国合伙企业在其所在国被视为公司实体并对其全球收入征税，则其在波兰的所得也可能需要缴纳企业所得税。

企业所得税由纳税人自行计算，纳税人须计算应交税金，每月预缴，提交年度纳税申报表，并支付最终税款。

非居民企业只对其来源波兰的收入纳税。非居民企业的应纳税所得额计算和税款缴纳通常适用与居民纳税人相同的规则。

### 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

除了股息、利息和特许权使用费外，波兰还可以对非居民取得的某些服务收入征收20%的预提税。适用的服务包括咨询和会计服务、市场研究、法律服务、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。在实践中（基于税收居民证明），一般对已签署双边税收协定的国家支付的情况下不予征税。因为这些款项通常符合商业收入的条件，而商业收入在波兰不征税，除非非居民企业通过常设机构在波兰经营。在通过常设机构经营的情况下，此类支付不需要缴纳预提税，但须根据一般规则纳税。

此外，波兰一般对非居民海运和空运企业在波兰境内运输货物

和乘客所得收入征收10%的预提税（如适用协定，则参照协定规定）。

## 6.3 调查认定风险

### （1）投资架构及业务安排风险

#### ① “避税天堂”司法管辖区

根据波兰转让定价相关规定，如果企业与在避税地居住、设立的或拥管理机构的企业直接交易，交易金额达到一定门槛（详见4.1.3），需要准备提交转让定价文档，纳税人需关注最新法规动态，注意遵循合规文档的准备义务。

#### ② 转让定价

若关联方之间的关联交易价格不符合独立交易原则，税务机关有权进行调整。税务机关将对转让价格进行评估，使价格符合《企业所得税法》第11c(2)条的规定。调整可以实现交易双方得到的利润与其发挥的功能与承担的风险相匹配。

### （2）融资安排风险

目前的债务成本限制制度适用于所有纳税人的所有融资交易。该法规基本上允许纳税人税前扣除债务融资成本（不受其他法规限制下），但最高限额为：

#### ① 300万兹罗提，或

#### ② 根据以下公式计算的金额： $[(P-P_0)-(K-A_m-K_{fd})] \times 30\%$

$P$ ——包括所有来源的企业所得税应税总收入

$P_0$ ——利息收入

$K$ ——所有可税前扣除的费用总额（不包括本债务成本）

$A_m$ ——当年可税前扣除的折旧摊销

$K_{fd}$ ——当年可税前扣除的，未在固定资产和无形资产的初始价值中确认的债务融资费用，不包括本债务成本。

超过300万兹罗提或超过税息折旧及摊销前利润30%（以较高者

为准)的融资成本可结转到以后年度扣除(最多结转至随后的5年)。

### (3) 人员安排风险

常设机构：企业所得税法4a条第11点明确了常设机构的定义如下：①固定营业地，其所在地或管理地位于一个国家的实体的业务全部或部分在另一个国家境内通过该固定营业地开展；特别是分支机构、代表处、办公室、工厂、车间或自然资源开采地；②实体在一个国家内进行的建筑工地、建筑、装配或安装工程，其所在地或管理地在另一个国家；③在一个国家代表一个实体行事并为其利益行事的实体，该实体的所在地或管理地在另一个国家，且该实体拥有并习惯性地行使代表该实体签订协议的权力。

波兰签署的税收协定也采用了上述常设机构的概念。若境外公司在波兰的相关经济活动构成波兰税法或相关双边税收协定下的常设机构，境外公司需基于波兰税法或相关双边税收协定的规定进行税务申报和纳税。

### (4) 一般反避税条款(GAAR)

在一般反避税背景下，交易无论从整体来看，或从特定步骤来看均应具有有效的商业理由和商业实质，且所有相关方具备合理的经济理由。否则，根据GAAR或反避税条例，交易的税务处理可能会受到质疑。该要求适用于交易整体以及各个要素。

GAAR条款也可能适用于尽管存在重大商业理由，但也产生重大税收优惠的情况(在这种情况下，无论其商业理由如何，交易都将被视为主要是为了实现税收优惠)。如果该税收优惠被质疑，也可能将根据反避税条例或转让定价规则受到额外处罚。

## 6.4 享受税收协定待遇风险

### (1) 常设机构的认定

《企业所得税法》4a条第11点明确了常设机构的定义如下：①

固定营业地，其所在地或管理地位于一个国家的实体的业务全部或部分在另一个国家境内通过该固定营业地开展；特别是分支机构、代表处、办公室、工厂、车间或自然资源开采地；②实体在一个国家内进行的建筑工地、建筑、装配或安装工程，其所在地或管理地在另一个国家；③在一个国家代表一个实体行事并为其利益行事的实体，该实体的所在地或管理地在另一个国家，且该实体拥有并习惯性地行使代表该实体签订协议的权力。

波兰签署的税收协定也采用了上述常设机构的概念。

### （2）导管公司的认定

波兰税法未包含导管公司的定义。在目前的法律状态下，应结合以下关于受益所有人的定义进行分析。对各种要素的分析将有可能确定该公司是导管公司还是受益所有人。

### （3）受益所有人判定

尤其在收款人不符合严格的受益所有人定义的情况下，可能无法享受协定待遇。

根据《企业所得税法》4a条第29点，受益所有人是指符合以下所有条件的实体：

①为自己的利益接收应收款，此外，独立决定其分配，并承担与应收款或其部分损失相关的经济风险；

②没有义务将应收款全部或部分转让给另一实体的中介人、代表人、受托人或另一实体；

③如应收款是与其经济活动相关的，则在其注册办事处所在国家开展实际经济活动，但前提是，评估该实体是否进行实际经济活动时，应考虑该实体就收到的应收款而言开展的活动的性质和规模。

### （4）脱离实质性经济活动享受税收优惠认定

波兰签订的一些税收协定中规定，如果实体的经营结构是人为

的（脱离实质经营），则会导致无法适用税收协定。

此外，对于因税收协定或企业所得税法规定的豁免而导致的企业所得税税率降低或不征税的情况，纳税人必须执行尽职检查，尤其应包括核实受益所有人的身份及充分的商业实质。

## 6.5 其他风险

波兰是支柱二（详见2.1.3.4）协议的签署国，2022年12月14日，欧盟理事会正式通过了《最低税率指令》（2022/2523），规定欧盟大型企业集团的最低有效税率为15%，并基本上落实了经合组织的支柱二提案，成员国必须在2023年12月31日前执行该指令，但低税支付规则（UTPR）除外，其执行期限为2024年12月31日。波兰尚未在其国内法纳入《最低税率指令》（2022/2523）中的相关实施规则。但是，波兰财政部已公布了一项实施该指令的草案，并于2024年4月底提交公众咨询。该草案预计于2025年1月1日生效。

应税规则（STTR）允许来源司法管辖区对某些类别的集团内部付款征收额外税，其中（1）付款接收人的名义所得税税率（考虑到优惠调整）低于规定的STTR最低税率（9%）；（2）根据条约，对该收入的国内征税权被让渡。2023年10月3日，经合组织/二十国集团包容性框架公布了一项多边文书，以更迅速地实施STTR。但是，波兰尚未签署STTR多边公约。

企业应密切关注波兰将支柱二相关规则转化为国内法的进展，并为遵守欧盟的GloBE规则做好准备，考虑最低税变化对其税务状况、数据以及合规流程和制度的潜在影响。

## 参 考 文 献

- [1] 中华人民共和国商务部,《波兰投资指南》(2023年版)。
- [2] 中华人民共和国外交部,《波兰国家概况》(2024年7月更新)。
- [3] 国际税收,《波兰近期税收改革简介及对我国的启示》(2020年)。
- [4] Magdalena Olejnicka,Poland–Corporate Taxation,Country Tax Guides IBFD (accessed 11 July 2024).
- [5] Magdalena Olejnicka,Poland–Individual Taxation,Country Tax Guides IBFD (accessed 7 February 2024).
- [6] Jacek Buziewski, Poland – Value Added Tax, Country Tax Guides IBFD (accessed 23 May 2024).
- [7] Magdalena Olejnicka,Poland – Business and Investment,Country Tax Guides IBFD (accessed 10 July 2024).
- [8] Deloitte, International Tax Poland Highlights 2024, January 2024.
- [9] Tax Ordinance, The Act Of 29 August 1997 Tax.
- [10] EYGM Limited,Worldwide Corporate Tax Guide 2023 (accessed 1 June 2024).
- [11] Polish Investment and Trade Agency, General information about the tax system in Poland (accessed 1 June 2024).
- [12] Krzysztof Lasiński–Sulecki, Poland: Split payment mechanism to be introduced in 2018, IBFD News, 18 December 2017.
- [13] Krzysztof Lasiński–Sulecki, Poland: Certificates on tax arrears – amended Tax Code provisions published, IBFD News, 3 January 2018.
- [14] Magdalena Olejnicka, Poland: Optional tax assessment by tax authorities introduced – law signed by President, IBFD News, 20 March 2017.
- [15] IBFD, Poland – Tax Compliance Table (accessed 1 June 2024).
- [16] Mariusz Aleksandrowicz et al., Poland – Transfer Pricing, Country Tax Guides IBFD (accessed 10 July 2024).
- [17] Marcin Jamróży, Poland: Transfer Pricing Changes 2019 (accessed 1 June 2024).
- [18] Pawel Falkowski, Poland – VAT Law 2004 (PTU 2004), 26 January 2022.
- [19] Pwc, Worldwide Tax Summaries – Poland – Corporate Summaries, 5 March 2024.
- [20] Pwc, Worldwide Tax Summaries – Poland – Individual Summaries, 5 March 2024.
- [21] Poland Government – Ministry of Finance, Registration of taxable persons (accessed 1 June 2024).
- [22] Poland Government – Ministry of Finance, Tax rate – Rates of duty applicable for different types of excise licences (accessed 1 June 2024).
- [23] Statistics Poland, Annual Macroeconomic Indicators (accessed 1 June 2024).
- [24] Statistics Poland, General government deficit and debt in 2023 (accessed 1 June 2024).

- [25] Statistics Poland, Statistical yearbook of agriculture 2022 (accessed 1 June 2024).
- [26] Statistics Poland, Statistical yearbook of industry 2022 (accessed 1 June 2024).
- [27] Trading Economics, Economic Calendar – Foreign Reserves (accessed 19 May 2024).
- [28] National Bank Poland, Interest rates – minimum money market intervention rate, 5 October 2023.
- [29] Trading Economics, Poland Gold Reserves (accessed 19 May 2024).
- [30] Trading Economics, Poland Business Confidence (accessed 19 May 2024).
- [31] Trading Economics, Poland Consumer Confidence (accessed 19 May 2024).
- [32] Trading Economics, Poland Gold Reserves (accessed 19 May 2024).
- [33] IMD, World Competitiveness Booklet 2024 (accessed 19 May 2024).
- [34] 华经情报网, 2023年中国与波兰双边贸易额与贸易差额统计 (2024年1月26日) .

## 附录一 波兰签订的税收协定

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	1994.04.11	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	1997.01.01
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
	协定	所得	2021.07.07	2023.04.01	2024.01.01

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	2022.05.19	2023.12.31	2024.01.01
	协定	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	2002.09.01
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	1994.01.01
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	北马其顿	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	2023.01.12	2024.01.01
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
		所得	2020.11.30	2022.03.11	2023.01.01
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
	议定书	所得	2020.10.29	2022.04.30	2023.01.01
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	1998.03.10	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	2015.10.06	2019.06.14	2020.01.01
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	1997.04.01	1998.01.01
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	2018.07.08 (埃塞俄比亚) 2019.01.01 (波兰)
86	黑山	所得	1997.06.12	1998.06.17	1999.01.01
87	塞尔维亚	所得和利得	1997.06.12	1998.06.17	1999.01.01
88	土库曼斯坦	所得和利得	1978.05.19	1979.01.01	
89	苏联	所得和利得	1978.05.19	1979.01.01	
90	南斯拉夫	所得和利得	1997.06.12	1988.06.17	1999.01.01
91	乌拉圭	所得和利得	1991.08.02		
92	赞比亚	所得和利得	1995.05.19		
93	阿尔及利亚	所得和利得	2000.01.31		

94	尼日利亚	所得和利得	1999.02.12		
95	巴西	所得	2022.09.20		

## 附录二 波兰预提税率表

项目/主体	居民		非居民	
	企业	个人	企业	个人
股息	不征税 <sup>注1)</sup> /19%	19%	19%	19%
利息	不征税	19%	20%	20%
特许权使用费	不征税	不征税	20%	20%
技术服务费	不征税	不征税	20%	20%

注1)：波兰居民企业向波兰居民企业支付股息在满足参股豁免（详见2.2.1.7）的条件下不征税。

编写人员：王 钦、施科云

审校人员：颜宝铜、沈林武、鲁洁儒、陈静泉、翁晓倩、蓝笑笑、丁国辉、王兰心、陶九虎、龚婷婷