

Uprzednie porozumienia cenowe w Polsce

– raport statystyczny
Krajowej Administracji Skarbowej
2006 – 2025



2006

20

LAT APA
w Polsce

2025



Szanowni Państwo,

w 2006 roku do krajowego porządku prawnego wprowadzono możliwość zawierania uprzednich porozumień cenowych. Tym samym minęło dwadzieścia lat funkcjonowania instrumentu, który dziś stanowi jeden z filarów bezpieczeństwa podatkowego w obszarze cen transferowych.

Uprzednie porozumienia cenowe nie tylko ograniczają ryzyko potencjalnych sporów, lecz także pozwalają zwiększyć przewidywalność rozliczeń podatkowych oraz stabilność otoczenia gospodarczego. W tym ujęciu stanowią one istotny element nowoczesnej administracji – opartej na przejrzystości, partnerstwie i odpowiedzialności.

Rosnące zainteresowanie uprzednimi porozumieniami cenowymi postrzegam jako potwierdzenie znaczenia współpracy w relacjach pomiędzy administracją a biznesem. Równocześnie odczytuję je jako wyraz zaufania podatników do Krajowej Administracji Skarbowej. Za to zaufanie pragnę Państwu podziękować.

Mam nadzieję, że niniejszy raport, podsumowujący dwadzieścia lat funkcjonowania uprzednich porozumień cenowych w Polsce, będzie dla Państwa cennym źródłem wiedzy oraz inspiracją do dalszego korzystania z tego instrumentu, w tym do podejmowania kontaktu z administracją już na etapie planowania transakcji.

Krajowa Administracja Skarbowa pozostaje otwarta na dialog z podatnikami oraz rozwijanie procedur koncyliacyjnych.

Marcin Łoboda

Sekretarz Stanu
Szef Krajowej Administracji Skarbowej



2006

20

LAT APA
w Polsce

2025



Szanowni Państwo,

dwudziesta rocznica uprzednich porozumień cenowych w Polsce stanowi dobrą okazję do podsumowania roli tego instrumentu oraz jego znaczenia w systemie podatkowym.

Na przestrzeni ostatnich lat uprzednie porozumienia cenowe ugruntowały swoją pozycję jako rozwiązanie oferujące Klientom Krajowej Administracji Skarbowej wysoki poziom bezpieczeństwa podatkowego, szczególnie w przypadku transakcji o istotnym znaczeniu i złożonym charakterze. Pozwalają one uzyskać *ex ante* pewność co do prawidłowości stosowanej polityki cen transferowych, sprzyjając jednocześnie przejrzystości relacji z organami podatkowymi.

Dynamiczny rozwój tego instrumentu w Polsce jest rezultatem konsekwentnej pracy i zaangażowania zespołu odpowiedzialnego za prowadzenie postępowań, a także rosnącej świadomości podatników w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym. W tym miejscu pragnę wyrazić uznanie dla wszystkich osób uczestniczących w kształtowaniu i funkcjonowaniu tego obszaru.

Rozwój instrumentów opartych na współpracy oraz wzmacnianie transparentności i przewidywalności procesów pozostają istotnymi kierunkami działań administracji skarbowej.

Zachęcam Państwa do zapoznania się z niniejszym raportem oraz do korzystania z możliwości, jakie oferuje procedura uprzednich porozumień cenowych, w tym do udziału w spotkaniach wstępnych pozwalających wyjaśnić ewentualne wątpliwości związane ze złożeniem wniosku.



Anna Sobierajska-Sokół

Dyrektor Departamentu
Kluczowych Podmiotów

2006

20

LAT APA
w Polsce

2025



Szanowni Państwo,

dwadzieścia lat funkcjonowania uprzednich porozumień cenowych w Polsce to okres intensywnego rozwoju tego instrumentu, a także budowania kompetencji i doświadczenia w tym obszarze – zarówno po stronie administracji, jak i podatników.

Osiągnięte rezultaty, wyrażone w liczbie zawieranych porozumień oraz jakości prowadzonych postępowań, są efektem zaangażowania pracowników odpowiedzialnych za ich realizację, jak również dobrej współpracy z wnioskodawcami i ich pełnomocnikami. Dialog oraz profesjonalizm stanowią kluczowe elementy procedury uprzednich porozumień cenowych. Chciałbym w tym miejscu podziękować wszystkim osobom uczestniczącym w tym procesie – zarówno członkom Zespołu, jak i przedstawicielom biznesu, którzy zdecydowali się na skorzystanie z tego instrumentu i aktywnie uczestniczyli w jego kształtowaniu.

Mimo że procedura bywa czasochłonna i wiąże się z wymagającymi dyskusjami, dwie dekady doświadczeń potwierdzają, że uprzednie porozumienia cenowe są skutecznym narzędziem ograniczania sporów podatkowych.

Zapewniam, że pozostajemy gotowi do dalszego wspierania Państwa w wypracowywaniu rozwiązań zgodnych z obowiązującymi przepisami oraz do prowadzenia otwartego i konstruktywnego dialogu. Zapraszam do kontaktu oraz do korzystania z dostępnych form współpracy z administracją skarbową.

Konrad Szpadzik

Zastępca Dyrektora Departamentu
Kluczowych Podmiotów
Kierujący Pionem Cen Transferowych





CZĘŚĆ 1. 20 LAT APA W POLSCE

1.1	20 lat Uprzednich Porozumień Cenowych w Polsce	7-11
	rozmowa z Konradem Szpadzikiem Zastępcą Dyrektora Departamentu Kluczowych Podmiotów w Ministerstwie Finansów	
1.2	Zespół Cen Transferowych Departamentu Kluczowych Podmiotów.....	12-13
1.3	Zapobieganie i rozwiązywanie sporów dotyczących cen transferowych.....	14
1.4	Procedura wzajemnego porozumiewania się.....	15-17
1.5	Upřednie porozumienia cenowe.....	18-23
	podstawy prawne procedury APA, postępowanie w sprawie APA (wniosek, decyzja Szefa KAS), obowiązki sprawozdawcze, rodzaje APA	
1.6	Weryfikacja stosowania upředniego porozumienia cenowego.....	24-25
1.7	Klienci Krajowej Administracji Skarbowej o upřednich porozumieniach cenowych.....	26-36

CZĘŚĆ 2. STATYSTYKI DOTYCZĄCE APA

2.1	Lata 2006-2017.....	38-41
	wnioski o wydanie APA złożone w latach 2006-2017 (liczba, wpływ według rodzaju APA), APA wydane w latach 2006-2017 (liczba, typy transakcji objętych APA, zastosowana metoda i wskaźniki, postępowania w toku na 31 grudnia 2017 r.)	
2.2	Lata 2018-2025.....	42-57
	podsumowanie 2025 roku i 2024 roku, postępowania w toku na 31 grudnia 2025 r., wnioski o wydanie APA złożone w latach 2018-2025 (wpływ według lat, wpływ według rodzaju APA), APA wydane w latach 2018-2025 (liczba rozstrzygnięć kończących postępowanie, APA według rodzaju, APA wydane w związku z art. 15e ustawy CIT), APA jednostronne (typy transakcji objętych APA, zastosowana metoda i wskaźniki), APA dwu- i wielostronne (zagraniczne administracje, typy transakcji objętych APA, zastosowana metoda i wskaźniki)	
2.3	20 lat APA w Polsce 2006-2025.....	58-62
	Wykaz skrótów.....	63



Część 1.

20 lat APA w Polsce

20 lat Uprzednich Porozumień Cenowych w Polsce

- rozmowa z *Konradem Szpadzikiem*
Zastępcą Dyrektora Departamentu
Kluczowych Podmiotów w Ministerstwie
Finansów, Kierującym Pionem
Cen Transferowych

» Jak z perspektywy administracji podatkowej przebiegał rozwój instytucji uprzednich porozumień cenowych w Polsce?

Wprowadzenie w 2006 roku do krajowego porządku prawnego instytucji uprzednich porozumień cenowych (APA) stanowiło istotną zmianę jakościową zarówno dla polskiej administracji, jak i dla naszych podatników. Był to jednocześnie ważny krok w kierunku budowy systemu nowoczesnych narzędzi opartych na współpracy.

Początkowy okres funkcjonowania APA charakteryzował się relatywnie ograniczonym zainteresowaniem tym instrumentem – w pierwszych dziesięciu latach wpłynęło niespełna 70 wniosków. Kolejna dekada przyniosła jednak wyraźną zmianę, czego odzwierciedleniem był znaczący wzrost liczby złożonych aplikacji do poziomu ponad 800 w latach 2016-2025. Dynamika ta dobrze obrazuje skalę zmiany w podejściu podatników do omawianego instrumentu.

Dziś APA nie są postrzegane jako rozwiązanie wyjątkowe czy wręcz elitarne, lecz coraz częściej jako jedno z podstawowych narzędzi zapewniających stabilność podatkową i ograniczających ryzyko sporów w obszarze cen transferowych.

» Jakie były największe wyzwania w początkowym okresie obowiązywania przepisów o APA?

Największym wyzwaniem było wypracowanie praktyki stosowania nowej procedury oraz stworzenie standardów, które pozwoliłyby zapewnić wysoką jakość i efektywność prowadzonych postępowań. W tym zakresie Ministerstwo Finansów intensywnie rozwijało kompetencje Zespołu, między innymi poprzez pozyskanie dostępu do specjalistycznych baz i narzędzi analitycznych wykorzystywanych w obszarze cen transferowych oraz zapewnienie szkoleń i warsztatów wspierających podnoszenie kwalifikacji pracowników.

Wyzwania dotyczyły także współpracy międzynarodowej. Pierwsze bilateralne porozumienia zostały wynegocjowane przez polską administrację w 2011 roku - ze Szwajcarią oraz Wielką Brytanią. Stanowiło to ważny krok w budowaniu doświadczenia w relacjach z zagranicznymi organami podatkowymi.

Pierwsze lata funkcjonowania APA miały również specyficzny charakter organizacyjny.

» Na czym polegała ta specyfika?

Do około 2017 roku osoby zajmujące się prowadzeniem postępowań w sprawie APA równolegle odpowiadały także za inne obszary, w tym między innymi za przygotowywanie

projektów aktów prawnych w zakresie cen transferowych. Prace legislacyjne koncentrowały się na implementacji do krajowego porządku prawnego Wytycznych TP OECD. Skupiały się one w szczególności na projekcie BEPS, wprowadzeniu nowych wymogów dokumentacyjnych w zakresie cen transferowych oraz raportowaniu według krajów (*Country-by-Country Reporting*, CbC). Z inicjatywy Zespołu opracowano również pierwsze uproszczone sprawozdania CIT-TP i PIT-TP.

Istotnym obszarem aktywności była także współpraca międzynarodowa. Poza udziałem w pracach grup roboczych OECD i Unii Europejskiej, tworzyliśmy własne fora współpracy i wymiany doświadczeń, np. w formie warsztatów, na które zapraszani byli przedstawiciele innych administracji podatkowych.

Był to zatem czas intensywnej pracy oraz zdobywania doświadczeń na wielu frontach, który - mimo ograniczonych zasobów organizacyjnych - pozwolił zbudować solidne podstawy programu APA w Polsce.

» Czy aktywność zespołu odpowiedzialnego aktualnie za uprzednie porozumienia cenowe obejmuje także inne obszary związane z cenami transferowymi?

Zacznę od tego, że postępowania o wydanie APA w latach 2006–2019 prowadzone były w jednym wydziale. Następnie - przez ponad cztery lata - w trzech, a od połowy 2024 roku realizowane są w dwóch wyspecjalizowanych komórkach funkcjonujących w ramach Departamentu Kluczowych Podmiotów Ministerstwa Finansów.

Zakres działalności Zespołu APA również obecnie nie ogranicza się wyłącznie do prowadzenia postępowań w sprawie uprzednich porozumień cenowych. Nasi pracownicy współpracują z innymi departamentami Ministerstwa Finansów między innymi przy konsultowaniu projektów aktów prawnych dotyczących cen transferowych. Uczestniczą także w pracach prowadzonych na forum OECD i Unii Europejskiej.

Przedstawiciele Zespołu angażują się ponadto w inicjatywy współpracy administracji podatkowych, takie jak będący wspólnym

projektem OECD i UNDP program *Tax Inspectors Without Borders* (TIWB), unijny instrument służący budowaniu potencjału instytucjonalnego na całym świecie TAIEX (*Technical Assistance and Information Exchange*), czy Partnerstwo Wschodnie. Współpracujemy bilateralnie i regionalnie (*Intra-European Organisation of Tax Administrations* - IOTA, Grupa Wyszehradzka).

Działamy także poprzez procedury współpracy międzynarodowej ICAP (*International Compliance Assurance Programme*) oraz ETACA (*European Trust And Cooperation Approach*). Inicjatywy te stanowią cenne uzupełnienie dla APA. Podatnicy mogą bowiem skorzystać ze wspomnianych programów, aby uzyskać wspólną ocenę ryzyka ze strony kilku administracji podatkowych, a dopiero w przypadku bardziej złożonych lub spornych zagadnień przejść do procedury uprzednich porozumień cenowych. Tworzy to dość spójny system narzędzi, umożliwiający dobór odpowiedniej formy współpracy w zależności od charakteru i stopnia skomplikowania danej sprawy.

Istotnym elementem naszej aktywności jest ponadto dzielenie się wiedzą. Pracownicy Zespołu APA od kilkunastu lat prowadzą szkolenia między innymi w ramach Krajowej Szkoły Skarbowości. W 2021 roku Zespół doprowadził do opracowania systemu zarządzania wiedzą w obszarze cen transferowych w Krajowej Administracji Skarbowej. W 2026 roku ukończyliśmy kolejną inicjatywę, która udoskonaliła i zaktualizowała te mechanizmy. Wzmacnia to instytucjonalną pamięć organizacyjną i umożliwia szybszą adaptację do zmieniających się regulacji oraz praktyk rynkowych w zakresie cen transferowych.

» Czy można wskazać momenty przełomowe w rozwoju APA w Polsce?

Takich momentów można wskazać kilka. Pierwszym z nich było oczywiście samo udostępnienie polskim podatnikom możliwości zawierania uprzednich porozumień cenowych. W okresie poprzedzającym wprowadzenie APA, w publicystyce prawno-podatkowej pojawiały się przy tym liczne głosy wskazujące na atrakcyjność porozumień jako jedynego narzędzia planowania podatkowego pozwalającego na ustalenie z władzami podatkowymi akceptowalnych zasad rozliczeń z podmiotami powiązanymi z wyprzedzeniem.

KAMIENIE MIŁOWE ROZWOJU APA W POLSCE

<<< powrót SPIS TREŚCI

2006

wprowadzenie przepisów dotyczących APA (dział IIa Ordynacji podatkowej)

2006

pierwsze zawarte APA

2011

pierwsze zawarte APA dwustronne

2017

przejęcie kompetencji w zakresie APA przez Szefa KAS

2018–2021

obowiązywanie art. 15e ustawy CIT

>>>>

Kolejnym istotnym etapem była reorganizacja administracji podatkowej w 2017 roku i przejście kompetencji w zakresie wydawania APA przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

Duże znaczenie miało także wejście w życie pod koniec 2019 roku *ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych* - tak zwanej ustawy DRM, która uporządkowała i rozwinęła regulacje dotyczące APA.

Z perspektywy praktyki wymagający dla administracji podatkowej był również okres obowiązywania artykułu 15e ustawy CIT. Do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wpłynęło wówczas kilkaset wniosków motywowanych możliwością wyłączenia transakcji objętych APA spod limitowania wysokości kosztów uzyskania przychodów. Regulacja ta funkcjonowała w latach 2018-2021.

W ostatnim okresie postępowania APA musiały mierzyć się natomiast z dynamicznymi zmianami w otoczeniu gospodarczym, w tym skutkami pandemii COVID-19 oraz agresji Rosji na Ukrainę. W takich sytuacjach konieczna jest szczególnie wnikliwa analiza konkretnych uwarunkowań biznesowych oraz intensywny dialog z podatnikami.

» Jaki wpływ na uprzednie porozumienia cenowe miało wprowadzenie wspomnianego artykułu 15e ustawy CIT?

Wpływ tej regulacji był bardzo wyraźny. W ciągu czterech lat w związku z tym przepisem złożono ponad 450 wniosków o zawarcie APA. Wprowadzenie ograniczeń w zaliczaniu do kosztów podatkowych określonych wydatków ponoszonych na rzecz podmiotów powiązanych spowodowało zatem gwałtowny wzrost zainteresowania podatników omawianym narzędziem.

W latach 2019–2025 wydano ponad 350 uprzednich porozumień cenowych związanych z artykułem 15e ustawy CIT, co stanowiło ponad 70% wszystkich APA zawartych w tym okresie. Szczegółowe dane dotyczące struktury tych rozstrzygnięć przedstawiono w dalszej części niniejszego raportu.

» Czy po uchyleniu tej regulacji zainteresowanie APA nadal się utrzymuje?

Rzeczywiście, głównym powodem dużego zainteresowania instrumentem APA w ostatnich latach była chęć wyłączenia mechanizmu ograniczania kosztów uzyskania przychodów, wynikającego z uchylonego artykułu 15e ustawy CIT. Równolegle wzrastało jednak wykorzystanie uprzednich porozumień cenowych w obszarze tradycyjnej ochrony oraz preferencji na gruncie regulacji dotyczących cen transferowych.

Podatnicy są coraz bardziej świadomi korzyści, jakie dają APA, między innymi w kontekście działań legislacyjnych ukierunkowanych na uszczelnianie systemu podatkowego oraz zwiększonej aktywności i skuteczności organów kontrolnych w zakresie rozliczeń między podmiotami powiązаныmi. Wzrost znaczenia problematyki związanej z transakcjami wewnątrzgrupowymi nie jest przy tym charakterystyczny tylko dla Polski. To ogólny kierunek działań poszczególnych administracji, a także Komisji Europejskiej czy OECD.

Zainteresowanie APA utrzymuje się zatem na wysokim poziomie. Podatnicy wykorzystują tę procedurę nie tylko w odpowiedzi na konkretne regulacje, lecz przede wszystkim jako narzędzie zapewniające stabilność rozliczeń podatkowych oraz instrument minimalizujący ryzyko sporów i podwójnego opodatkowania.

W latach 2006–2015 wpłynęło 68 wniosków o wydanie APA. W kolejnych dziesięciu latach, tj. do końca 2025 roku, złożono ponad 350 aplikacji niemotywowanych limitowaniem wynikającym z artykułu 15e ustawy CIT.

Biorąc zatem pod uwagę cały dwudziestoletni okres dostępności instytucji APA w Polsce, niezależnie od obowiązywania wspomnianego przepisu, zauważalny jest wyraźny wzrost zainteresowania uprzednimi porozumieniami cenowymi.

Uchylenie artykułu 15e ustawy CIT umożliwiło natomiast powrót do stosowania APA w sposób, który odpowiada podstawowemu celowi tej procedury.

2019

wejście w życie ustawy
DRM (dział III)

2021

112 zakończonych
postępowania, w tym 101
wydanych APA

2022

114 zakończonych
postępowania, w tym 99
wydanych APA

2023

138 zakończonych
postępowania, w tym 110
wydanych APA

2024

156 zakończonych
postępowania, w tym 118
wydanych APA

KLUCZOWE KIERUNKI ROZWOJU APA W POLSCE

- ❖ usprawnianie procedury i pogłębianie dialogu z podatnikami
- ❖ wzmacnianie kompetencji analitycznych i ekonomicznych Zespołu
- ❖ wykorzystanie nowoczesnych narzędzi i spotkań online
- ❖ skracanie czasu rozpatrywania wniosków

» Czy można zatem uznać, że APA z instrumentu o charakterze doraźnym stały się trwałym elementem praktyki podatkowej przedsiębiorstw?

Podejście podatników do uprzednich porozumień cenowych na przestrzeni tych dwudziestu lat uległo istotnej zmianie. Na początku APA były wykorzystywane raczej w wyjątkowych przypadkach i traktowane jako rozwiązanie zarezerwowane dla szczególnie złożonych transakcji. Z czasem coraz więcej przedsiębiorstw zaczęło postrzegać APA jako cenne narzędzie zwiększające przewidywalność rozliczeń podatkowych i ograniczające ryzyko sporów z administracją.

Obecnie wiele grup kapitałowych traktuje uprzednie porozumienia cenowe jako stały element szerszej strategii zarządzania ryzykiem podatkowym. Podatnicy doceniają znaczenie uzyskanej ochrony oraz mniej konfrontacyjny charakter procedury w porównaniu do standardowych kontroli. Na znaczenie porozumień jako narzędzia gwarancyjnego wskazuje również liczba wniosków o odnowienie APA – przykładowo w 2022 roku złożono ich 7, a w 2025 już 19.

» Jakie znaczenie ma współpraca pomiędzy podatnikami a administracją podatkową w ramach procedury APA?

Współpraca pomiędzy podatnikami a administracją podatkową stanowi jeden z fundamentów skutecznego funkcjonowania procedury uprzednich porozumień cenowych. Charakter tego procesu wymaga otwartości, transparentności oraz aktywnego zaangażowania obu stron na każdym etapie postępowania.

Doświadczenia ostatnich lat pokazują, że rzetelny i uczciwy dialog prowadzony w ramach procedury APA pozwala na lepsze zrozumienie uwarunkowań biznesowych oraz wypracowanie rozwiązań adekwatnych do specyfiki danej działalności. Przekłada się to bezpośrednio na zwiększenie jakości oraz efektywności prowadzonych postępowań.

W tym kontekście uprzednie porozumienia cenowe wpisują się w nowoczesny model administracji podatkowej, oparty na współpracy, a nie wyłącznie na działaniach o charakterze kontrolnym.

» Na czym polega specyfika postępowań o APA dwu- i wielostronne?

W przypadku porozumień dwu- i wielostronnych kluczowe znaczenie, poza dialogiem z podatnikiem, ma współpraca pomiędzy właściwymi organami poszczególnych jurysdykcji. Wymaga to dodatkowych analiz, a w szczególności prowadzenia negocjacji pozwalających wypracować akceptowalne przez wszystkie strony stanowisko dotyczące sposobu ustalania ceny transferowej.

Choć procedura ta jest bardziej złożona i bardziej czasochłonna, jej efektem jest eliminacja ryzyka podwójnego opodatkowania.

Jako administracja z biegiem lat zdobywaliśmy coraz większe doświadczenie w prowadzeniu tego rodzaju postępowań oraz lepsze zrozumienie podejścia poszczególnych jurysdykcji do kwestii cen transferowych. Jednocześnie staraliśmy się, żeby relacje z zagranicznymi organami były konsekwentnie budowane w oparciu o profesjonalizm i wysoką jakość merytoryczną. Dzięki temu polska administracja podatkowa stała się rozpoznawalnym i wiarygodnym partnerem.

Warto przy tym zauważyć, że od kilku lat następuje wyraźny wzrost znaczenia procedur angażujących inne administracje podatkowe. W pierwszych dziesięciu latach funkcjonowania APA w Polsce wpłynęło 20 wniosków o wydanie porozumienia dwu- lub wielostronnego. W kolejnych dziesięciu podatnicy złożyli ich ponad 120. Wzrasta więc zainteresowanie podatników rozwiązaniem, które obok ochrony przed zakwestionowaniem poprawności stosowanych cen transferowych eliminuje też wspomniane ryzyko związane z podwójnym opodatkowaniem.

» Czy można przewidzieć, jak będzie rozwijał się program APA w Polsce w najbliższych latach?

Jednym z kluczowych kierunków będzie dalsze usprawnianie procedury APA oraz pogłębianie dialogu z podatnikami. Istotne pozostaje także wzmacnianie kompetencji analitycznych i ekonomicznych Zespołu w związku z rosnącą złożonością modeli biznesowych. Polska administracja podatkowa jest przygotowana na obsługę

nowych wniosków, przy jednoczesnym dążeniu do skracania czasu ich rozpatrywania. Sprzyja temu między innymi sfinalizowanie postępowań związanych z artykułem 15e ustawy CIT, coraz lepszy dostęp do zaawansowanych narzędzi analitycznych, wykorzystanie formuły spotkań online oraz dalsza profesjonalizacja Zespołu. W pierwszym półroczu 2026 roku Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydał ponad 30 uprzednich porozumień cenowych.

Można również przewidywać dalszy wzrost znaczenia współpracy międzynarodowej pomiędzy administracjami podatkowymi, co wynika między innymi z rosnącej liczby prowadzonych postępowań bilateralnych.

Równolegle obserwuje się intensyfikację działań w zakresie wymiany doświadczeń i dobrych praktyk, zarówno na poziomie krajowym, jak i międzynarodowym, w tym poprzez organizację wspólnych warsztatów i spotkań eksperckich. Tego rodzaju inicjatywy sprzyjają ujednolicaniu podejść oraz podnoszeniu jakości prowadzonych analiz i negocjacji w obszarze cen transferowych.

» Patrząc z perspektywy 20 lat funkcjonowania APA w Polsce – co uważa Pan za najistotniejsze osiągnięcia tego programu?

Jednym z najważniejszych osiągnięć jest wyraźny wzrost zaufania podatników do tego instrumentu, co znajduje odzwierciedlenie nie tylko w rosnącej liczbie składanych wniosków, lecz także w zmianie sposobu jego postrzegania. APA przestały być rozwiązaniem stosowanym incydentalnie, a zaczęły być traktowane jako racjonalny i przewidywalny element podejścia do rozliczeń między podmiotami powiązanymi.

Na przestrzeni lat widoczna jest również zmiana charakteru relacji pomiędzy podatnikami a administracją podatkową. Procedura APA sprzyja prowadzeniu dialogu opartego na transparentności i wymianie informacji, co w praktyce pozwala między innymi lepiej uwzględniać specyfikę działalności gospodarczej oraz uwarunkowania rynkowe.

Istotnym osiągnięciem jest także zbudowanie w administracji

zespołu specjalistów posiadających unikalne kompetencje w zakresie analiz ekonomicznych, cen transferowych oraz współpracy międzynarodowej. Prowadzenie postępowań w sprawie APA wymaga bowiem nie tylko dobrej znajomości przepisów podatkowych, ale także rozumienia modeli biznesowych międzynarodowych grup kapitałowych oraz zdolności prowadzenia dialogu z podatnikami i administracjami innych państw. Utrzymanie i dalszy rozwój zespołu stanowi jedno z kluczowych wyzwań związanych z funkcjonowaniem programu APA w Polsce, zwłaszcza przy wysokim zapotrzebowaniu na ekspertów z obszaru cen transferowych na rynku pracy.

» Program APA to zatem nie tylko procedury, ale przede wszystkim ludzie. Jakie przesłanie towarzyszy Państwu na etapie wkraczania w kolejne dziesięciolecie funkcjonowania tego instrumentu?

Pomimo licznych wyzwań udało się stworzyć solidne fundamenty funkcjonowania instytucji APA w Polsce. Program uprzednich porozumień cenowych osiągnął poziom dojrzałości, który pozwala na jego dalszy rozwój w oparciu o zgromadzone doświadczenia oraz wypracowane standardy. Dwadzieścia lat funkcjonowania tego instrumentu potwierdza jego trwałe miejsce w systemie podatkowym oraz zdolność adaptacji w zmieniających się uwarunkowaniach gospodarczych i regulacyjnych.

APA pozostają rozwiązaniem adekwatnym do szerokiego spektrum sytuacji występujących w praktyce gospodarczej. Jednocześnie poziom merytoryczny oraz doświadczenie zespołu prowadzącego postępowania zapewniają profesjonalną i rzetelną obsługę spraw. Praktyka pokazuje, że odpowiednio wczesne rozpoczęcie dialogu z administracją podatkową sprzyja również sprawniejszemu finalizowaniu postępowań.

Należy przy tym podkreślić, że rozwój tej instytucji jest efektem pracy wielu osób – zarówno obecnych pracowników Ministerstwa Finansów, jak i tych, którzy w poprzednich latach współtworzyli ten obszar, pełniąc funkcje kierownicze i eksperckie. Wszystkim tym osobom należy się uznanie za wkład w budowę kompetencji polskiej administracji podatkowej i udoskonalanie programu APA w Polsce.



Konrad Szpadzik
Zastępca Dyrektora Departamentu
Kluczowych Podmiotów
Kierujący Pionem Cen Transferowych

Zespół Cen Transferowych

Departamentu Kluczowych Podmiotów
w Ministerstwie Finansów

Za realizację polityki podatkowej w zakresie cen transferowych oraz prowadzenie postępowań w sprawach uprzednich porozumień cenowych (APA) i indywidualnych postępowań związanych z eliminowaniem podwójnego opodatkowania w sprawach dotyczących zysków podmiotów powiązanych (MAP) odpowiedzialny jest zespół liczący aktualnie (czerwiec 2026 r.) 27 pracowników zorganizowanych w trzech wydziałach (dwa APA i jeden MAP) funkcjonujących w ramach Departamentu Kluczowych Podmiotów (DKP) w Ministerstwie Finansów.*

Zespół Cen Transferowych DKP jest również zaangażowany między innymi:

- we współpracę międzynarodową w zakresie cen transferowych (m.in. udział w pracach komitetów i grup roboczych OECD oraz grup roboczych Komisji Europejskiej, spotkania IOTA, program Partnerstwo Wschodnie, spotkania CA państw Grupy Wyszehradzkiej i rozszerzonej Grupy V6);
- w realizację programów międzynarodowych, uczestnicząc między innymi w:
 - *OECD International Compliance Assurance Programme (ICAP)* - dobrowolnym opartym na współpracy MNE oraz administracji podatkowych programie analizy ryzyka. ICAP został zaprojektowany jako skoordynowane podejście zapewniające MNE - chętnym do aktywnego, otwartego i w pełni przejrzystego zaangażowania się - zwiększoną pewność podatkową w odniesieniu do niektórych swoich działań i transakcji o niskim ryzyku;
 - *European Trust and Cooperation Approach (ETACA)* - analogicznym do ICAP programie współpracy unijnych administracji podatkowych z MNE (mającym siedzibę i centrale na terenie Unii Europejskiej), przygotowanym przez Komisję Europejską w ramach prac nad ułatwieniami dla dużych przedsiębiorstw w zakresie prewencji występowania transgranicznych sporów podatkowych (w zakresie transakcji o niskim ryzyku podatkowym);

*Postępowania o wydanie APA do końca 2019 r. prowadzone były przez jeden wydział, od 2020 r. do połowy 2024 r. - przez trzy wydziały. Za procedurę MAP przez cały okres odpowiedzialny był jeden wydział.

- *Tax Inspectors Without Borders (TIWB)* - wspólnej inicjatywie OECD i Programu Narodów Zjednoczonych ds. Rozwoju (UNDP), której celem jest wspieranie krajów rozwijających się w budowaniu potencjału w obszarze podatków i usprawnianie administracji podatkowych na świecie. We wrześniu 2023 r. odbyła się uroczysta inauguracja programu pomocowego dla Królestwa Bhutanu, w ramach którego eksperci z Zespołu dzielą się wiedzą, umiejętnościami i najlepszymi praktykami oraz pomagają w analizie ryzyka, typowaniu i prowadzeniu kontroli podatkowych w zakresie międzynarodowego prawa podatkowego i cen transferowych;
- *Technical Assistance and Information Exchange (TAIEX)* - inicjatywie Komisji Europejskiej, w ramach której m.in. eksperci z państw członkowskich UE wspierają budowę potencjału instytucjonalnego administracji partnerskich. Zaangażowanie Zespołu obejmuje kompleksową realizację wizyt studyjnych, misji eksperckich oraz specjalistycznych warsztatów online. Działania te koncentrują się na transferze zaawansowanego know-how w obszarze metodologii analiz cen transferowych oraz wdrażaniu najlepszych praktyk w procesach audytu podatkowego, co przyczynia się do uszczelniania systemów podatkowych i ujednolicania standardów kontrolnych na arenie międzynarodowej.

Pracownicy Zespołu współpracują również z organizacjami pozarządowymi i środowiskami akademickimi oraz aktywnie wspierają jednostki terenowe Krajowej Administracji Skarbowej (urzędy celno-skarbowe, urzędy skarbowe, izby administracji skarbowej) m.in. poprzez ekspercką pomoc w zakresie prowadzenia analizy ryzyka, a także organizując szkolenia, warsztaty, spotkania. Zespół doprowadził do opracowania systemu zarządzania wiedzą w obszarze cen transferowych w administracji podatkowej (system ten jest okresowo aktualizowany).

Zespół realizuje ponadto zadania w sprawach związanych z Programem Współdziałania, w tym prowadzi sprawy w zakresie wydawania porozumień podatkowych w sprawie ustalania cen transferowych, a także związanych z zawieraniem porozumień inwestycyjnych oraz w ramach Forum Cen Transferowych.

Zespół Cen Transferowych DKP wspiera również działania mające na celu ulepszenie obowiązujących rozwiązań prawnych w zakresie cen transferowych, w tym poprzez opiniowanie i proponowanie zmian legislacyjnych.

- ✓ REALIZACJA POLITYKI W ZAKRESIE CEN TRANSFEROWYCH
- ✓ PROWADZENIE PROCEDUR APA ORAZ MAP
- ✓ WSPÓŁPRACA MIĘDZYNARODOWA
- ✓ REALIZACJA PROGRAMÓW M.IN. ICAP, ETACA, TIWB, TAIEX
- ✓ MERYTORYCZNE WSPARCIE TERENOWYCH ORGANÓW KAS
- ✓ ORGANIZACJA SZKOLEŃ, WARSZTATÓW, SEMINARIÓW
- ✓ PEŁNIENIE ROLI OBSERWATORÓW KAS W RAMACH FORUM CEN TRANSFEROWYCH
- ✓ ZAANGAŻOWANIE W PROGRAM WSPÓŁDZIAŁANIA ORAZ PROCEDURĘ WYDAWANIA POROZUMIEŃ INWESTYCYJNYCH
- ✓ PROWADZENIE PROCEDURY WYDAWANIA POROZUMIEŃ PODATKOWYCH W SPRAWIE USTALANIA CEN TRANSFEROWYCH
- ✓ WKŁAD W ROZWÓJ REGULACJI I INSTYTUCJI TP W POLSCE





UPRZEDNIE POROZUMIENIE CENOWE

(*Advance Pricing Agreement, APA*)

- wysoki poziom bezpieczeństwa podatkowego
- sformalizowana procedura
- zabezpieczenie konkretnych transakcji kontrolowanych w wymiarze krajowym lub międzynarodowym
- dodatkowe preferencje w zakresie TP



WERYFIKACJA
STOSOWANIA
APA

ZAPOBIEGANIE I ROZWIĄZYWANIE SPORÓW DOTYCZĄCYCH CEN TRANSFEROWYCH



@ ICAP / ETACA @

- umiarkowany poziom bezpieczeństwa podatkowego
- ogólna analiza ryzyka
- charakter międzynarodowy (OECD / UE)
- może być sugerowane zawarcie APA



PROCEDURA WZAJEMNEGO POROZUMIEWANIA SIĘ

(*Mutual Agreement Procedure, MAP*)

- eliminacja podwójnego opodatkowania
- rozstrzyganie sporów pomiędzy państwami

Mutual Agreement Procedure

Procedura wzajemnego porozumiewania się (MAP)

Procedura wzajemnego porozumiewania się (*Mutual Agreement Procedure*, MAP) to mechanizm rozwiązywania sporów, oparty na umowach międzynarodowych, umożliwiający organom podatkowym z dwóch (lub więcej) jurysdykcji rozwiązywanie sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w wyniku niewłaściwego stosowania umów.

Celem MAP jest wyeliminowanie podwójnego opodatkowania (zarówno prawnego, jak i ekonomicznego) wynikającego z interpretacji i stosowania umów międzynarodowych.

Eliminacja podwójnego opodatkowania w przypadku podmiotów powiązanych może nastąpić w wyniku wprowadzenia w życie rozstrzygnięcia zapadłego w ramach MAP lub poprzez korektę jednostronną.¹

Procedura wzajemnego porozumiewania się (MAP):

- nie podlega opłacie;
- może obejmować więcej niż jeden rok podatkowy;
- może mieć charakter wielostronny.

Procedura MAP inicjowana jest na wniosek składany do właściwej władzy - *Competent Authority*. W Polsce funkcję tę pełni Minister Finansów.

We wniosku należy wskazać jedną z procedur rozstrzygania sporów, według której ma być prowadzona MAP (tj. umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, Konwencję Arbitrażową lub Dyrektywę DRM).

¹ Korekta jednostronna jest procedurą odrębną od MAP. W przypadku, kiedy nie są spełnione warunki do dokonania korekty jednostronnej, sprawa może być rozstrzygnięta w MAP.

Zasady składania wniosku

Wniosek o MAP do Ministra Finansów składa się w formie pisemnej (papierowo lub elektronicznie), co do zasady w terminie 3 lat od dnia pierwszego zawiadomienia krajowego podmiotu powiązanego lub podmiotu z nim powiązanego o działaniach organów podatkowych, które prowadzą lub mogą prowadzić do podwójnego opodatkowania (właściwa umowa może przewidywać inny termin).

Wniosek może zostać złożony przez pełnomocnika. Dopuszcza się składanie pism (w tym wniosku o MAP) w języku angielskim.

Relacja z innymi procedurami

Złożenie wniosku o MAP jest możliwe niezależnie od krajowych środków odwoławczych. Prawomocny wyrok sądu może mieć jednak wpływ na zakres i wynik procedury, ponieważ stanowisko z niego wynikające jest wiążące dla Ministra Finansów w ramach MAP.

Złożenie wniosku o MAP nie wpływa na możliwość wszczęcia kontroli lub postępowania podatkowego w zakresie objętym wnioskiem oraz nie koliduje ze złożeniem wniosku o APA².

Rola podatnika i zakończenie procedury

MAP prowadzona jest między właściwymi organami zainteresowanych państw. Podatnik nie jest stroną uzgodnień między administracjami, ale jego rola pozostaje istotna, zwłaszcza przy ustalaniu faktów i okoliczności sprawy.

W wyniku procedury może dojść do porozumienia między właściwymi władzami państw albo – w określonych przypadkach – do jednostronnego rozstrzygnięcia przez Ministra Finansów.

Minister Finansów niezwłocznie zawiadamia podatnika o zawarciu i wyniku porozumienia, które wprowadza się w życie pod warunkiem:

- złożenia przez krajowy podmiot powiązany pisemnej zgody na wprowadzenie w życie porozumienia,
- wycofania lub zrzeczenia się przez krajowy podmiot powiązany środków zaskarżenia przewidzianych na podstawie przepisów prawa krajowego.

² Jeśli złożenie wniosku o APA jest dopuszczalne w świetle innych obowiązujących regulacji.

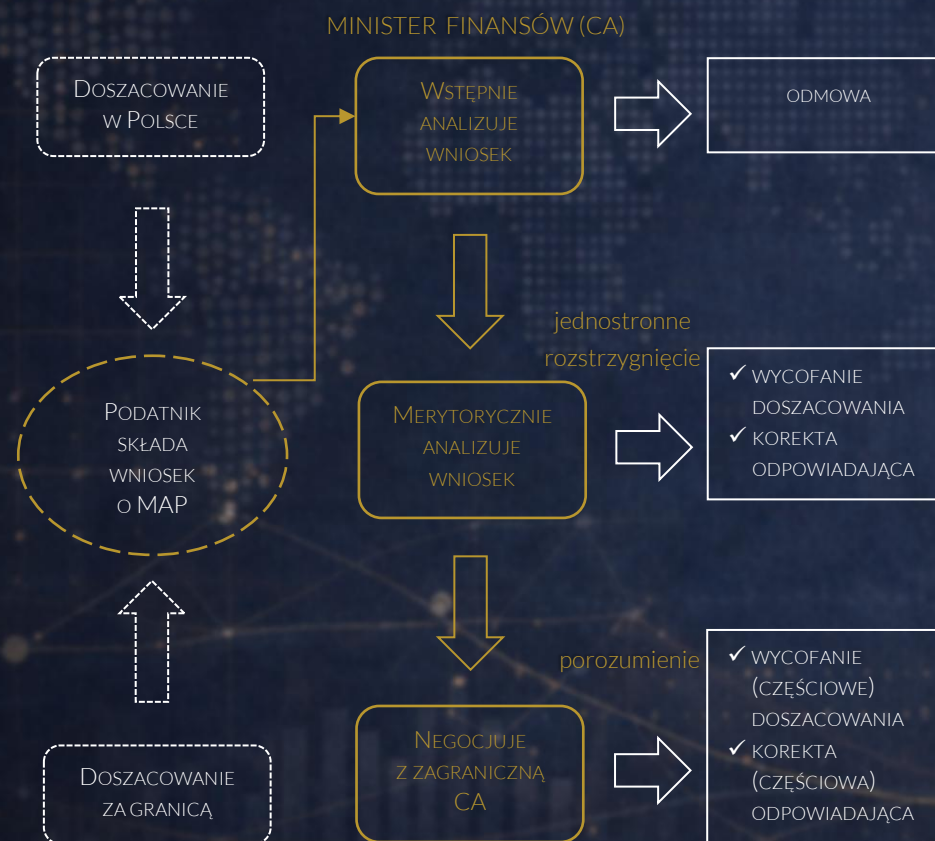
MAP - UPROSZCZONY SCHEMAT

Etap jednostronny – CA, do której złożono wniosek

- » Złożenie wniosku o MAP (podatnik)
- » Czy wniosek jest dopuszczalny?
- » Czy wniosek jest zasadny?
- » Analiza stanu faktycznego: jednostronne rozstrzygnięcie lub przejście do etapu dwustronnego

Etap dwustronny – obie CA

- » Przygotowanie stanowisk w sprawie, dyskusja, wypracowanie porozumienia
- » Implementacja wyniku porozumienia



Wprowadzenie porozumienia w życie może być również uzależnione od akceptacji zagranicznego podatnika, w zależności od przepisów krajowych poszczególnych państw.

Porozumienie w ramach MAP prowadzonych na podstawie Konwencji Arbitrażowej i Dyrektywy DRM wprowadza się w życie bez względu na terminy przedawnienia, a prowadzonych na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – jeżeli konkretna umowa przewiduje taką możliwość.³

Przebieg procedury oraz wymogi formalne dotyczące wniosku określone są w ustawie o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych - ustawie DRM (dział II, rozdział 2 - Dyrektywa DRM, rozdział 3 - Konwencja Arbitrażowa, rozdział 4 - umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania).



Szczegółowe informacje dotyczące MAP (ceny transferowe) można znaleźć na stronie: podatki.gov.pl w zakładce **Procedura wzajemnego porozumiewania się (MAP)**.

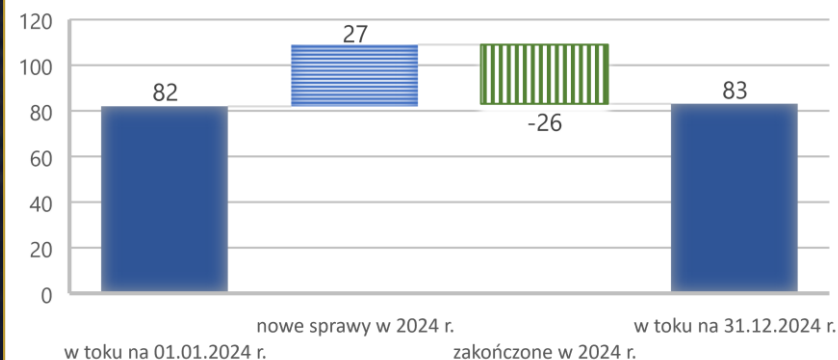


Statystyki dotyczące MAP znajdują się na stronach: [OECD](https://www.oecd.org) oraz [Komisji Europejskiej](https://ec.europa.eu/economy_finance).

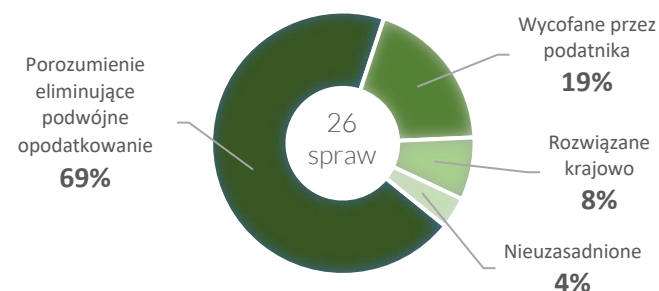
³ Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega zawieszeniu w przypadku wszczęcia procedury wzajemnego porozumiewania się, jeżeli umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie przewiduje możliwości wprowadzenia w życie zawartego porozumienia bez względu na terminy przedawnienia. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje od dnia wszczęcia procedury MAP, jednak trwa nie dłużej niż przez okres 3 lat. Zawieszenie terminu przedawnienia może następować wielokrotnie, z tym że okres łącznego zawieszenia terminu przedawnienia nie może przekraczać 3 lat.

MAP - STATYSTYKI

STATYSTYKI MAP W ZAKRESIE CEN TRANSFEROWYCH (TP) - POLSKA, 2024



WYNIKI ZAKOŃCZONYCH SPRAW MAP (TP) – POLSKA, 2024



Opracowano na podstawie: Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction. Poland 2006-2015 (pre-MAP Statistics Reporting Framework) and 2016-2024 (post-MAP Statistics Reporting Framework). APA Statistics 2023-2024. OECD

Uprzednie Porozumienia Cenowe

- podstawy prawne procedury obowiązujące
w Polsce

Regulacje umożliwiające zawieranie z polskim organem podatkowym APA weszły w życie 1 stycznia 2006 r.¹ i do jesieni 2019 r. zawarte były w dziale IIa Ordynacji podatkowej.

Przy zachowaniu trzonu konstrukcji przedmiotowego instrumentu na przestrzeni lat podejmowane były działania mające na celu zwiększenie jego dostępności.

Nowelizacje, wynikające z dotychczasowej praktyki oraz efektów międzynarodowej współpracy, zwłaszcza dorobku OECD i JTPF, miały usuwać wątpliwości interpretacyjne, zwiększać przejrzystość przepisów, a co za tym idzie usprawniać działalność organu.

Istotne zmiany wprowadzono w szczególności z dniem 1 stycznia 2016 r. za sprawą nowelizacji², która miała uczynić obowiązującą w Polsce procedurę bardziej przyjazną dla podatników, przy jednoczesnym zwiększeniu transparentności i efektywności procesu zawierania APA oraz służyć m.in. skorelowaniu regulacji z przepisami ustaw o podatkach dochodowych poprzez ujednolicenie siatki pojęciowej w zakresie norm odnoszących się do podmiotów powiązanych.

1 marca 2017 r. kompetencje Ministra Finansów, jako organu dotychczas właściwego w sprawach APA, przejął Szef Krajowej Administracji Skarbowej (Szef KAS).³

29 listopada 2019 r. weszła w życie *ustawa o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych* (ustawa DRM)⁴, przewidująca m.in. przeniesienie regulacji dotyczących APA dotychczas zawartych w Ordynacji podatkowej do odrębnego aktu prawnego.

¹ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2005 r. Nr 143 poz. 1199 ze zm.).

² Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 1649 ze zm.).

³ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1948 ze zm.).

⁴ Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 948).

Koncepcja wydawania APA zasadniczo nie uległa przy tym zmianie, a wprowadzone modyfikacje miały jeszcze bardziej usprawnić procedurę (m.in. poprzez możliwość wystąpienia z wnioskiem zagranicznego inwestora, publikowanie zbiorczych informacji dotyczących rozstrzygnięć APA, dostosowanie zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniu o realizacji APA do indywidualnej sytuacji podatnika).

Postępowanie w sprawie APA

W procedurze wydawania APA (zakończonej zawarciem porozumienia⁵) co do zasady można wyróżnić następujące etapy:

- złożenie wniosku o wydanie APA przez podmiot uprawniony i wniesienie opłaty;
- weryfikacja formalna wniosku i ewentualne wezwanie do uzupełnienia braków, a także weryfikacja jednorodności transakcji kontrolowanej i jej wartości oraz ewentualne ustalenie wysokości opłaty uzupełniającej;
- weryfikacja merytoryczna wniosku i czynności wyjaśniające, dialog między podatnikiem a Szefem KAS;
- w przypadku APA dwu- i wielostronnych - negocjacje z właściwymi organami zagranicznymi i zawarcie z nimi porozumienia;
- wydanie decyzji przez Szefa KAS i weryfikacja stosowania porozumienia.

Podmioty zainteresowane zawarciem APA mogą przed złożeniem wniosku zwrócić się do Szefa KAS o wyjaśnienie - podczas **spotkania wstępnego** organizowanego przez Zespół Cen Transferowych DKP - wątpliwości dotyczących zawierania takiego porozumienia (np. zakresu niezbędnych informacji w indywidualnej sprawie, trybu czy przypuszczalnego terminu jego wydania).

Jest to procedura niesformalizowana i wolna od jakichkolwiek opłat. Informacje o sposobie występowania o organizację spotkania, a także materiałach, jakie należy przekazać przed i podczas spotkania można znaleźć na stronie podatki.gov.pl⁶ prowadzonej przez Ministerstwo Finansów.

• Wniosek

Zgodnie z ustawą DRM, APA może zostać wydane na wniosek:

- podmiotu powiązanego położonego lub mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium RP w zakresie

⁵ Nie każde postępowanie o wydanie APA musi zostać sfinalizowane zawarciem porozumienia. W toku postępowania Szef KAS może m.in. wydać zawiadomienia, o których mowa w art. 88 ustawy DRM lub art. 93 ustawy DRM.

⁶ <https://podatki.gov.pl/ceny-transferowe> zakładka **Uprzednie porozumienia cenowe (APA)**.

Instytucji APA poświęcony jest dział

III ustawy DRM.

W sprawach nieuregulowanych w przedmiotowym dziale stosuje się odpowiednio przepisy działu IV Ordynacji podatkowej (art. 82 ustawy DRM).

Podstawą prawną do prowadzenia

APA dwu- i wielostronnych są ponadto przepisy odpowiednich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, regulujące procedurę wzajemnego porozumiewania się (odpowiedniki art. 25 Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatku od majątku i dochodu).

transakcji kontrolowanej, w dokonaniu której uczestniczy ten krajowy podmiot powiązany (art. 83 ust. 1 w związku z art. 2 pkt 2);

- zagranicznego inwestora planującego inwestycję w Polsce poprzez utworzenie podmiotu zależnego, który będzie prowadził działalność na terytorium RP - w takim przypadku wniosek dotyczy przyszłej transakcji kontrolowanej, która ma być zawarta pomiędzy wnioskodawcą a utworzonym krajowym podmiotem powiązanym, dla którego APA jest wydawane (art. 84).

APA nie wydaje się (art. 85 ustawy DRM) w zakresie transakcji kontrolowanych:

- zakończonych przed dniem złożenia wniosku;
- rozpoczętych przed dniem złożenia wniosku, ale które w tym dniu są objęte postępowaniem podatkowym, kontrolą podatkową, kontrolą celno-skarbową lub postępowaniem przed sądem administracyjnym za okres któregośkolwiek z dwóch ostatnich lat podatkowych wnioskodawcy poprzedzających rok podatkowy, w którym złożono wniosek;
- będących przedmiotem wniosku o wydanie porozumienia inwestycyjnego lub zawartego porozumienia inwestycyjnego, o którym mowa w art. 20zs § 1 Ordynacji podatkowej.

Wniosek o wydanie APA, poza spełnieniem wymagań przewidzianych dla podania (art. 168 Ordynacji podatkowej), winien zawierać informacje wskazane w art. 90 ustawy DRM obejmujące:

- informacje dotyczące wnioskodawcy i pozostałych podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej;
- informacje dotyczące transakcji kontrolowanej objętej wnioskiem;
- wnioskowany okres obowiązywania APA;
- wskazanie rodzaju APA (jedno-, dwu- lub wielostronne) oraz informację – w przypadku wniosku o APA dwu- lub wielostronne – o złożeniu wniosku do właściwego organu zagranicznego przez zagraniczne podmioty powiązane.

Formularz ułatwiający weryfikację zgodności wniosku z wymogami nałożonymi ustawą DRM i Ordynacją podatkową można znaleźć na stronie podatki.gov.pl⁷ prowadzonej przez Ministerstwo Finansów.

Wniosek podlega opłacie uzależnionej od rodzaju APA ([zob. tabela](#)).



⁷ <https://podatki.gov.pl/ceny-transferowe> zakładka Uprzednie porozumienia cenowe (APA).

ETAPY POSTĘPOWANIA ZAKOŃCZONEGO WYDANIEM APA*:

[spotkanie wstępne]

I.

Złożenie wniosku do Szefa KAS
(wniesienie opłaty)

II.

Weryfikacja formalna wniosku
Weryfikacja jednorodności transakcji

III.

Weryfikacja merytoryczna
Czynności wyjaśniające
DIALOG

IV.

Negocjacje z właściwymi organami
zagranicznymi
(APA dwu- i wielostronne)

V.

Wydanie decyzji
przez Szefa KAS

VI.

Monitorowanie
stosowania APA

*Nie każde postępowanie o wydanie APA kończy się zawarciem porozumienia.

Do czasu wydania APA wnioskodawca może zmienić wniosek w zakresie metody weryfikacji ceny transferowej, analizy porównawczej, sposobu kalkulacji ceny transferowej, założeń krytycznych i wnioskowanego okresu obowiązywania APA (art. 92 ustawy DRM).

W toku postępowania, w razie istnienia wątpliwości dotyczących informacji przedstawionych we wniosku lub treści dokumentów do niego załączonych, Szef KAS zwraca się o ich wyjaśnienie, przedstawienie dodatkowych informacji lub przedłożenie dodatkowych dokumentów. Szef KAS może również zorganizować spotkanie uzgodnieniowe (art. 91 ustawy DRM).

Postępowanie zmierzające do wydania APA wymaga zatem ścisłej współpracy pomiędzy organem i wnioskodawcą. Zanim bowiem dojdzie do sformułowania decyzji, podatnik i organ prowadzą dialog, którego celem jest znalezienie rozwiązania aprobowanego zarówno przez wnioskodawcę, jak i Szefa KAS.

• Decyzja Szefa KAS

Uprzednie porozumienie cenowe określa w szczególności (art. 83 ust. 2 ustawy DRM):

1. transakcję kontrolowaną objętą APA oraz podmioty powiązane uczestniczące w jej dokonaniu;
2. profil funkcjonalny podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej, obejmujący w szczególności pełnione funkcje, ponoszone ryzyka i angażowane aktywa;
3. metodę weryfikacji ceny transferowej;
4. sposób kalkulacji ceny transferowej;
5. założenia krytyczne, na podstawie których przyjęto, że metoda wskazana w pkt 3 w dokładny sposób odzwierciedla cenę transferową;
6. zakres indywidualnych informacji do wskazania w sprawozdaniu o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego.

APA może być wydane na okres 5 lat podatkowych.

APA może być odnawiane na kolejne okresy, nie dłuższe niż 5 lat podatkowych⁸, jeżeli elementy wskazane w powyższych pkt 1–5 nie uległy istotnej zmianie.

Wniosek w sprawie odnowienia, dodatkowo zawierający opis ewentualnych zmian elementów porozumienia, może być składany nie wcześniej niż 12 miesięcy przed upływem okresu obowiązywania APA oraz nie później niż 6 miesięcy po upływie tego okresu.

⁸ Terminem początkowym obowiązywania odnowionego porozumienia jest dzień następujący po dniu, w którym upłynął termin obowiązywania odnawianego APA.

APA może dotyczyć okresu od początku roku podatkowego wnioskodawcy, w którym wniosek został złożony, przy czym okres jego obowiązywania nie może być dłuższy niż 5 lat podatkowych (i upływa z końcem roku podatkowego wnioskodawcy).

APA może być odnawiane na kolejne okresy, nie dłuższe niż 5 lat podatkowych.

Terminem początkowym obowiązywania odnowionego porozumienia jest dzień następujący po dniu, w którym upłynął termin obowiązywania odnawianego APA.

Procedura APA zapewnia odpowiednie zabezpieczenie danych wrażliwych - dostęp do informacji ma pracownik, który załatwia sprawę, jego przełożony oraz Szef KAS.

Dane dotyczące podmiotów, z którymi zawarto porozumienie, oraz podmiotów wnioskujących o APA nie są upubliczniane. Wyjątek stanowią dane statystyczne oraz zbiorcze informacje publikowane na podstawie przepisów ustawy DRM.

Weryfikacja stosowania APA i obowiązki sprawozdawcze

Realizacja zawartego porozumienia jest monitorowana.

Po pierwsze, na podatnikach, którym Szef KAS wydał APA, ciąży **obowiązki o charakterze sprawozdawczym**, tj. obowiązek złożenia Szefowi KAS sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego za każdy rok podatkowy objęty APA, w terminie właściwym dla złożenia rocznego zeznania podatkowego według określonego wzoru⁹ (za pomocą formularzy interaktywnych: APA-C dla osób prawnych i APA-P dla osób fizycznych).

Po drugie, Szef KAS weryfikuje realizację porozumienia w trybie **czynności sprawdzających** i w określonych sytuacjach - w trybie **kontroli podatkowej** (Rozdział 3 działu III ustawy DRM). W przypadku niestosowania APA w okresie jego obowiązywania Szef KAS stwierdza z urzędu wygaśnięcie tego porozumienia decyzją wywołującą skutki prawne od początku okresu objętego danym APA (art. 105 ustawy DRM).

W przypadku zmiany stosunków gospodarczych powodującej istotną zmianę w zakresie elementów porozumienia, APA może być zmienione lub uchylone przez Szefa KAS przed upływem ustalonego okresu jego obowiązywania. Zmiana i uchylenie APA następuje na wniosek strony albo z urzędu. W decyzji zmieniającej oraz w decyzji uchylającej APA Szef KAS wskazuje przy tym datę, od której porozumienie obowiązuje w zmienionym brzmieniu, albo datę, od której APA zostaje uchylone, uwzględniając moment wystąpienia zmiany stosunków gospodarczych, o której mowa wyżej (art. 106 ustawy DRM).

⁹ Wzór sprawozdania został określony w rozporządzeniach Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie wzoru sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego dla celów podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 2502) oraz z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie wzoru sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 2537).

Pożądany skutek w postaci ochrony wynikającej z APA zostanie osiągnięty jedynie w przypadku stosowania się przez podatnika do ustaleń z Szefem KAS, który został wyposażony w odpowiednie narzędzia umożliwiające weryfikację zachowania podatnika.

Rodzaje uprzednich porozumień cenowych

	APA jednostronne	APA dwustronne	APA wielostronne
Podstawa prawna	art. 86 ustawy DRM	art. 87 ustawy DRM oraz przepisy odpowiednich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania regulujące procedurę wzajemnego porozumiewania się (odpowiedniki art. 25 Modelowej Konwencji OECD)	
Istota	- ogranicza ryzyko w odniesieniu do transakcji między podmiotami krajowymi lub krajowymi a zagranicznymi, gdy krajowy podmiot powiązany nie wystąpił z wnioskiem o porozumienie z właściwym CA - nie gwarantuje uniknięcia podwójnego opodatkowania w transakcjach z zagranicznymi podmiotami powiązanymi	- ogranicza ryzyko w odniesieniu do transakcji między podmiotem krajowym i zagranicznym - eliminuje ryzyko podwójnego opodatkowania	- ogranicza ryzyko w odniesieniu do transakcji między podmiotami powiązanymi z trzech lub większej liczby jurysdykcji - eliminuje ryzyko podwójnego opodatkowania
Instrukcyjny termin zakończenia postępowania (art. 97 ustawy DRM)	bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu 6 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania	bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu 12 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania	bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu 18 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania
Opłata za wniosek (art. 98 ustawy DRM)	1% wartości transakcji kontrolowanej będącej przedmiotem APA, przy czym:		
	- nie mniej niż 5.000 zł i nie więcej niż 50.000 zł w przypadku APA jednostronnych krajowych - nie mniej niż 20.000 zł i nie więcej niż 100.000 zł w przypadku APA jednostronnych zagranicznych	nie mniej niż 50.000 zł i nie więcej niż 200.000 zł	
	- wysokość opłaty od wniosku o odnowienie APA stanowi odpowiednio połowę wysokości opłaty od wniosku o wydanie APA; - wartość transakcji kontrolowanej określa się dla okresu objętego wnioskiem o wydanie APA; - do określenia wartości transakcji kontrolowanej stosuje się odpowiednio przepisy art. 23x ust. 1 ustawy PIT lub art. 11l ust. 1 ustawy CIT; - w przypadku wystąpienia w jednym wniosku odrębnych transakcji kontrolowanych stanowiących transakcję o charakterze jednorodnym, dla celów ustalenia wysokości opłaty sumuje się wartość tych transakcji; - jeżeli w toku postępowania Szef KAS stwierdzi: - że wartość transakcji kontrolowanej, mającej być przedmiotem APA, została we wniosku podana w zaniżonej wysokości - wystąpienie w jednym wniosku transakcji kontrolowanych stanowiących odrębne transakcje o charakterze jednorodnym organ ten ustala wysokość opłaty uzupełniającej, którą oblicza się z uwzględnieniem art. 98 ust. 2–6 ustawy DRM (art. 99).		

Weryfikacja stosowania uprzedniego porozumienia cenowego

Czynności sprawdzające – podstawa prawna i zakres

Podstawę prawną prowadzenia czynności sprawdzających w obszarze weryfikacji stosowania uprzednich porozumień cenowych stanowi art. 103 ustawy DRM.

Uzupełniając odpowiednio zastosowanie znajdują przepisy działu V Ordynacji podatkowej, regulujące ogólne zasady czynności sprawdzających.

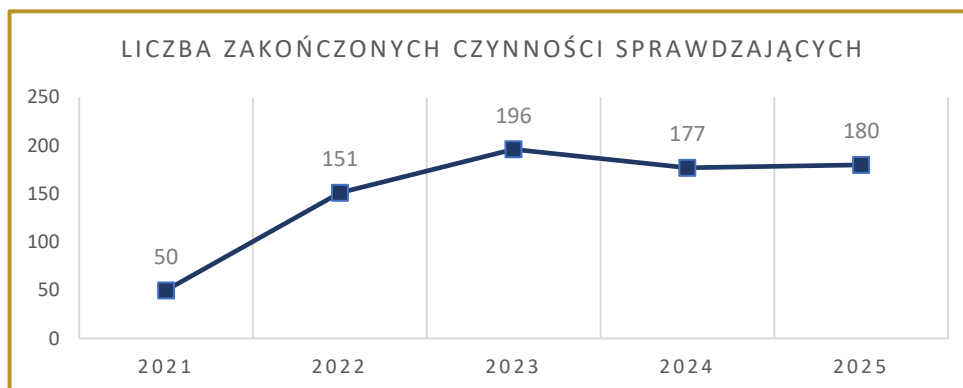
Czynności sprawdzające pełnią istotną funkcję weryfikacyjną – ich celem jest potwierdzenie, że podatnik realizuje warunki określone w APA zgodnie z przyjętymi założeniami.

Zakres czynności sprawdzających obejmuje w szczególności:

- » analizę sprawozdań z realizacji APA (formularze APA-C i APA-P),
- » ocenę zgodności rzeczywistych warunków transakcji z treścią porozumienia,
- » weryfikację, czy nie doszło do zmiany istotnych okoliczności wpływających na ważność APA.

W toku czynności sprawdzających Szef KAS jest uprawniony do żądania wyjaśnień oraz dokumentów potwierdzających prawidłowość danych wykazanych w formularzach APA-C lub APA-P.

Statystyki 2021-2025



WERYFIKACJA STOSOWANIA APA ODBYWA SIĘ POPRZECZ:

- ❖ czynności sprawdzające (art. 103 ustawy DRM);
- ❖ kontrolę podatkową (art. 104 ustawy DRM).

W zakresie nieuregulowanym w ustawie DRM stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej – dział V (czynności sprawdzające) oraz dział VI (kontrola podatkowa).

Proces weryfikacji stosowania APA realizowany jest przez jednostkę odrębną względem komórek merytorycznych odpowiedzialnych za wydawanie APA.

Skutki stwierdzenia nieprawidłowości – kontrola podatkowa

W przypadku ujawnienia nieprawidłowości Szef KAS może – na podstawie art. 104 ustawy DRM, w powiązaniu z przepisami działu VI Ordynacji podatkowej – wszcząć kontrolę podatkową w zakresie objętym uprzednim porozumieniem cenowym.

W toku kontroli podatkowej podatnik jest obowiązany zapewnić organowi kontrolującemu dostęp do dokumentacji cen transferowych oraz wszelkich innych dokumentów niezbędnych do weryfikacji prawidłowości stosowania uprzedniego porozumienia cenowego.

W szczególności podatnik zobowiązany jest do zapewnienia obecności osób uprawnionych do jego reprezentowania, udzielania wyjaśnień – zarówno ustnych, jak i pisemnych – a także do udostępniania ksiąg rachunkowych, ewidencji, danych księgowych oraz zapisów w postaci elektronicznej.

Z czynności kontrolnych w zakresie stosowania uprzedniego porozumienia cenowego sporządzany jest protokół kontroli – w zależności od ustaleń Szefa KAS:

- brak nieprawidłowości - protokół bez zastrzeżeń (brak dalszych konsekwencji);
- stwierdzone nieprawidłowości - protokół z ustaleniami o nieprawidłowościach - możliwość wszczęcia dalszego postępowania, kończącego się wydaniem decyzji (np. uchylenie APA, stwierdzenie wygaśnięcia APA).

Statystyki 2021-2025

Procedura weryfikacji APA		2021	2022	2023	2024	2025
Kontrole podatkowe	zakończone	2	2	1	0	3
	w toku	-	-	2	4	1

ZMIANA / UCHYLENIE APA:

- ❖ art. 106 ustawy DRM
- ❖ PRZESŁANKA: istotna zmiana stosunków gospodarczych powodująca istotną zmianę w zakresie elementów APA
- ❖ KTO INICJUJE: podatnik lub Szef KAS
- ❖ SKUTEK: *ex nunc* /od określonej daty/

STwierdzenie wygaśnięcia APA:

- ❖ art. 105 ustawy DRM
- ❖ PRZESŁANKA: podatnik nie stosuje APA
- ❖ KTO INICJUJE: postępowanie wszczynane z urzędu
- ❖ SKUTEK: *ex tunc* /od początku okresu objętego APA/

Klienci KAS o APA

- 20 lat uprzednich porozumień cenowych
z perspektywy doradców

Jubileuszowe wydanie Raportu to nie tylko czas podsumowań statystycznych, ale również okazja do spojrzenia na program APA z szerszej perspektywy. Jako administracja mamy świadomość, że sukces tego instrumentu buduje się w dialogu. Dlatego do prac nad tegoroczną publikacją zaprosiliśmy profesjonalnych pełnomocników, którzy od dwóch dekad współtworzą krajobraz APA i cen transferowych w Polsce.

Metodologia i transparentność wyboru

Aby zapewnić najwyższą wartość merytoryczną głosów doradczych i zachować pełen obiektywizm, proces wyboru adresatów zaproszenia oparto na danych statystycznych. Analiza postępowań prowadzonych w latach 2006–2025 wykazała, że najczęściej wnioskodawców reprezentowali (uczestnicząc łącznie w ponad 80% wszystkich prowadzonych w tym okresie spraw) pełnomocnicy związani z pięcioma podmiotami doradczymi. Co istotne, dane te uwzględniają fakt, że w około 5% przypadków podatnicy decydowali się na samodzielne, tj. bez udziału zewnętrznych doradców, procedowanie wniosków o wydanie APA.

Mając na uwadze powyższe kryteria, zaproszenie do współtworzenia sekcji „Klienci KAS o APA” skierowano do przedstawicieli firm (w kolejności alfabetycznej): *Crido, Deloitte, EY, KPMG oraz PwC*. Przyjęty klucz doboru pozwolił na pozyskanie opinii od podmiotów posiadających najszersze doświadczenie praktyczne oraz unikalny wgląd w ewoluujące potrzeby biznesu.

Zakres merytoryczny opinii

Eksperci zostali poproszeni o podzielenie się doświadczeniami w trzech kluczowych obszarach:

- **Katalogu korzyści:** realne profity (podatkowe i biznesowe) wynikające z posiadania APA;
- **Ewolucji procesu:** refleksja nad tym, jak na przestrzeni lat zmieniała się dynamika i jakość postępowań APA w Polsce;
- **Motywacji biznesu:** analiza sytuacji, w których podatnicy najczęściej decydują się na wystąpienie o APA.

Zaprezentowane na kolejnych stronach opinie mają charakter dobrowolny i odzwierciedlają indywidualne stanowisko autorów.

Oddaliśmy głos praktykom, wierząc, że ich perspektywa pozwoli jeszcze lepiej zrozumieć wagę uprzednich porozumień cenowych w nowoczesnym systemie podatkowym. Dziękujemy wszystkim Ekspertom za przyjęcie zaproszenia i przedstawienie cennego, praktycznego spojrzenia na program APA w Polsce.

Zespół APA Krajowej Administracji Skarbowej

Perspektywa Zespołu CRIDO w Polsce Taxand Member Firm

» Najważniejsze korzyści wynikające z zawarcia uprzedniego porozumienia cenowego

Szereg istotnych korzyści z sięgnięcia po uprzednie porozumienie cenowe (APA) można skupić w ramach, dwóch współistniejących haseł jakimi są komfort i bezpieczeństwo.

Bezpieczeństwo przejawiające się w potwierdzeniu przez Szefa KAS, że warunki transakcji stanowiącej przedmiot wniosku są zgodne z zasadą ceny rynkowej. Decyzja daje zatem komfort, że w okresie pięciu lat jej obowiązywania (który to okres może zostać odnawiany) transakcja nie będzie przedmiotem weryfikacji z ramienia US czy też UCS. W tym aspekcie warto zaznaczyć, że z udostępnianych nam statystyk kontroli urzędów celno – skarbowych rysuje się tendencja wzrostowa jeżeli chodzi o skuteczność działania, a sam UCS w Katowicach w roku 2025 odnotował wpłaty na swoje konto z tytułu kontroli cen transferowych w wysokości niemal 150 mln PLN.

Wymiar bezpieczeństwa nie odnosi się wyłącznie do kwestii eliminowania ryzyka ustaleń w ramach kontroli, które biorąc pod uwagę instytucję dodatkowego zobowiązania oraz widmo sankcji osobistych nabiera bardzo dużego znaczenia dla biznesu. Coraz bardziej istotna w kontekście prowadzenia bieżącej działalności staje się również przewidywalność i możliwość uzyskania komfortu w planowaniu kolejności wykonywania coraz liczniejszych zadań i obowiązków dla służb podatkowo księgowych firmy. Natomiast z wypowiedzi kierownictwa KAS w zakresie powołania centrum kompetencyjnego w Krakowie (14.08.2025) czy też nasilenia liczby czynności sprawdzających (11.05.2026), należy odczytywać jeden komunikat i tym samym przeformułować pytanie z tego czy *transakcje w ramach naszej grupy zostaną poddane weryfikacji*, na pytanie *kiedy to nastąpi?*

Najważniejszą odpowiedzią powinno być zatem sięgnięcie po APA i tym samym w ramach uzgodnionej i wypracowanej ścieżki działania zyskanie komfortu i bezpieczeństwa.

Ustawodawca dał podatnikom bardzo duży komfort w zakresie samego definiowania transakcji dla potrzeb wniosku. APA może obejmować zarówno transakcję już realizowaną jak i dopiero planowaną, czy też dotyczyć konkretnego zdarzenia gospodarczego jakim jest przykładowo restrukturyzacja. Może również dotyczyć naszej roli w łańcuchu wartości i obejmować swym zakresem *de facto* całą naszą działalność przykładowo polegającą na pełnieniu roli producenta lub dystrybutora w ramach grupy.

Przyszła decyzja może obowiązywać od roku, w którym wniosek został złożony, niezależnie od daty zakończenia postępowania, które jednak szczególnie w przypadku procedur dwustronnych i wielostronnych (gdzie w negocjacje zaangażowane są władze dla zagranicznego kontrahenta) kończą się w horyzoncie odleglejszym niż jeden rok podatkowy.

Sięgając po APA warto ponadto skorzystać z dobrodziejstwa jakim jest tak zwane spotkanie wstępne – wolne od jakichkolwiek opłat, w ramach którego przyszły wnioskodawca może przed formalnym zainicjowaniem procedury porozmawiać z ministerialnymi ekspertami o warunkach transakcji i ich wstępnym oglądzie na sprawę oraz szkicowym harmonogramie prac.

Na koniec warto wspomnieć o pewnym nieformalnym zakresie ochrony i tym samym komfortu, który to rozciąga się poza ramy decyzji. W naszej opinii beneficjent decyzji APA zyskuje na reputacji w systemie skarbowości, co wpływa korzystnie na szeregowanie do tzw. grup ryzyka a przy stałości funkcjonującego modelu i polityki cen transferowych, formalne ramy decyzji mogą ulec rozciągnięciu i tym samym w oparciu o nasze doświadczenia jej treść może stanowić bardzo silny argument podczas ewentualnych dyskusji z organami kontrolnymi o innych transakcjach (nie objętych porozumieniem u podatnika lub występujących u jego „siostry”) czy też w stosunku do innych okresów (np. przed formalnym zawarciem porozumienia).

» Perspektywy i doświadczenia związane z zawieraniem uprzednich porozumień cenowych w Polsce na przestrzeni lat

Z pewnością 20 lat programu APA w Polsce to okres dynamicznego budowania kompetencji po stronie KAS, które nie wynikają wyłącznie z bieżącego rozpatrywania spraw ale też mają ścisły związek z wymianą myśli na poziomie międzynarodowym, co następuje między innymi poprzez uczestnictwo ministerialnych ekspertów w różnych inicjatywach i platformach na poziomie UE czy też OECD.

Ten okres naznaczony jest poza tym pewną ciągłością myśli oraz koncyliacyjnych idei i niezależnie od operacyjnych okoliczności nie ulegają zmianom partnerskie zasady współpracy w ramach postępowania.

Ostatnie lata pod kątem organizacyjnym i procesowym naznaczone były w naszej opinii dwoma zdarzeniami, które przysporzyły pewnych problemów i tym samym stanowiły wyzwanie dla programu APA.

Owiane złą sławą, i szczęśliwie uchylone z początkiem 2022 roku przepisy art. 15e CIT nakładały limit w zakresie kosztowego charakteru wydatków ponoszonych na wybrane usługi czy licencje płatne na rzecz grupy. Wyłączenie spod tego limitu gwarantowało objęcie danego świadczenia APA. W naszej opinii, lawinowy napływ wniosków o APA do ówczasie zbyt małej pod kątem liczby ekspertów komórki organizacyjnej MF (KAS) doprowadziło do istotnego spadku dynamiki rozpatrywania wniosków.

Turbulentny okres naznaczony zmniejszoną dynamiką rozpatrywania konkretnych wniosków (ze względu na ich ilość) już *de facto* minął, a w ostatecznym bilansie, po stronie korzyści z tej sytuacji zaliczyć możemy rozbudowanie zasobów kadrowych po stronie MF (KAS) oraz pewne doprecyzowanie zasad procedowania.

Drugim wydarzeniem była pandemia koronawirusa, która bazując na obserwacjach wpłynęła negatywnie na tempo rozpatrywania spraw, w szczególności o charakterze bilateralnym (BAPA). Odnalezienie się w standardach pracy zdalnej było wyzwaniem dla wszystkich, a sprawy BAPA wymagają nie tylko komunikacji na linii wnioskodawca Szef KAS ale również a wręcz przede wszystkim wymagają prowadzenia dialogu pomiędzy władzami na poziomie międzynarodowym, co z kolei zawsze ułatwiały fizyczne spotkania podczas prowadzenia kolejnych rund negocjacyjnych.

Podobnie jak w kwestii art. 15e CIT, stan zagrożenia epidemicznego bezpowrotnie minął i z tej lekcji zapewne można wyciągnąć korzystne wnioski, chociażby w ogólnym rozpowszechnieniu i ustandaryzowaniu pracy zdalnej.

Podsumowując, ciągłość konsensualnych idei, partnerskiego podejścia przy stale rozbudowywanym kapitale merytorycznym to gwarancja odpowiedniej jakości programu APA, a coraz większa dojrzałość funkcji podatkowej podmiotów powinna wpływać korzystnie na popularność APA oraz innych instrumentów oferowanych przez KAS jakimi są Program Współdziałania czy Porozumienia Inwestycyjne.

» Sytuacje, w których podatnicy najczęściej rozważają aktualnie wystąpienie z wnioskiem o uprzednie porozumienie cenowe

Niewątpliwie świadomość problematyki cen transferowych rośnie zarówno po stronie podatników jak i szeroko rozumianych struktur KAS. Wskazane wyżej czynniki jak m. in. nadanie rangi zagadnieniu poprzez powołanie krakowskiego centrum, powszechność czynności sprawdzających, eksperckość profesjonalistów rozpatrujących wnioski APA przy formalnej i „nieformalnej” ochronie wynikającej z decyzji w sposób oczywisty wpływają na zwiększenie atrakcyjności uprzednich porozumień cenowych. Nawiasem i humorystycznie mówiąc do korzyści zaliczyć można również spadek wartości opłaty administracyjnej za wnioski, rozumianej jako brak jej waloryzacji na przestrzeni 20 lat.

W dalszym ciągu podstawowym i kierunkowo słusznym kryterium doboru transakcji jest ich materialność oraz „ciągłość”, rozumiana jako realizacja transakcji na tożsamy warunkach przez okres przekraczający jeden rok. Naturalną konsekwencją jest zatem sięganie po APA w zakresie roli jaką dany podmiot pełni w łańcuchu wartości (rola producenta czy dystrybutora) czy też obejmowanie transakcji stanowiących dla nas istotny materialnie koszt w ujęciu podatkowym (zakup usług i licencji).

Oczywiście komfort wynikający z decyzji APA skutkuje popularnością sięgania po odnowienie decyzji, tj. uzyskanie ochrony na kolejne pięcioletnie okresy.

Wobec dynamiki zmian rynkowych wydaje się natomiast, że przedmiotami wniosków o APA coraz częściej powinny stawać się transakcje dotyczące wewnątrzgrupowego finansowania, czy też udzielanych poręczeń.

Ewelina Stambewska-Urbaniak

Managing Partner, Lider Zespołu Cen Transferowych

Adam Zbroiński

Senior manager ds. postępowań i procedur w cenach transferowych, Zespół Cen Transferowych

Perspektywa Zespołu Deloitte w Polsce



Jako Deloitte, towarzyszymy procedurom APA od samego początku ich funkcjonowania w Polsce, tj. od 2006 r. Przeprowadziliśmy przez ten proces wielu naszych klientów. Jeden z nich – pierwszy podatnik w Polsce, który uzyskał pozytywne porozumienie w 2006 r. – pozostaje w tej procedurze już od 20 lat, wysoko ceniąc korzyści wynikające z udziału w programie.

Z uznaniem obserwujemy rozwój tego rodzaju współpracy z organami podatkowymi, opartej na transparentnej komunikacji, wzajemnym poszanowaniu stanowisk oraz zrozumieniu realiów biznesowych przez osoby zaangażowane w proces po stronie administracji podatkowej.

APA oferuje szereg korzyści, nie zawsze oczywistych, zarówno dla podatnika, jak i dla organów podatkowych. Ochrona przed nieprzewidywalną w skutkach kontrolą cen transferowych jest jedną z nich, ale nie należy zapominać o możliwości prowadzenia proaktywnej dyskusji z organem (w pozytywnej atmosferze!) na temat bieżących lub planowanych zmian biznesowych, stabilizującej roli tego instrumentu w dyskusjach wewnątrzgrupowych, czy możliwości uniknięcia wieloletnich, kosztownych sporów transgranicznych w przypadku procedury dwustronnej. Z drugiej strony, organy podatkowe otrzymują w ramach partnerskiego dialogu dostęp do niezmiennie cennych informacji biznesowych, co umożliwia prawidłowe zrozumienie funkcjonowania całej branży. APA umożliwia również konsensualne wypracowanie porozumienia z podatnikiem, które w innych okolicznościach mogłoby wymagać wieloletniego sporu, obciążonego istotnym ryzykiem po obu stronach.

Od 2006 r. obserwujemy istotne zmiany trendów w zawieraniu porozumień, zarówno w zakresie struktury ilościowej wniosków jednostronnych i dwustronnych, jak i rodzajów transakcji najchętniej obejmowanych porozumieniem. W ostatnich latach, nie bez znaczenia dla procedury APA był również wpływ art. 15e ustawy o CIT, który oprócz szeregu negatywnych skutków dla jej funkcjonowania, paradoksalnie przybliżył również ten instrument wielu podatnikom, którzy wcześniej nie rozważali ubiegania się o porozumienie.

Obecnie, APA ponownie stanowi instrument dyskusji o trudnych i nieoczywistych przypadkach, a podatnicy z większą odwagą zwracają się do KAS o analizę bardzo złożonych ekonomicznie transakcji, często istotnie odbiegających od standardowego zastosowania metody TNMM. W Zespole APA znajdujemy partnerów do dyskusji o tych najtrudniejszych przypadkach.

Z zadowoleniem przyjęlibyśmy możliwie szerokie zastosowanie instrumentów współpracy z organami podatkowymi również w odniesieniu do innych obszarów prawa podatkowego.

W obszarze cen transferowych szczególnie cennym uzupełnieniem mogłaby być implementacja rozwiązań „lżejszych” niż „pełna APA” – np. odpowiednika procedury ICAP – umożliwiających jednostronne adresowanie mniej skomplikowanych zagadnień TP.

Również poszerzenie stosowania tej procedury na mniej oczywiste obszary stosowania rozwiązań TP (jak np. IP BOX), byłoby pozytywnie przyjęte przez podatników.

Jednym z trudniejszych aspektów funkcjonowania APA pozostaje czas trwania postępowań, co bywa szczególnie wymagające dla klientów działających w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu biznesowym i zmuszonych do podejmowania szybkich, niekiedy trudnych decyzji.

Wprowadzenie dodatkowych rozwiązań prawnych, umożliwiających zawieszenie możliwości prowadzenia kontroli przez lokalne organy w czasie trwania negocjacji APA, z pewnością zwiększyłoby atrakcyjność tego instrumentu.

Kolejną zmianą, która niewątpliwie pozytywnie wpłynęłaby na postrzeganie APA jako instrumentu zapewniającego stabilność w zmiennym otoczeniu regulacyjnym byłby tzw. „rollback”, czyli możliwość uzyskania porozumienia cenowego za okresy przeszłe. Jest to postulat dość często pojawiający się w naszych rozmowach z klientami.

Iva Georgijew, Agnieszka Mitoraj, Rafał Sadowski, Igor Fudali, Mariusz Każuch

Perspektywa Zespołu EY w Polsce

» Najważniejsze korzyści wynikające z zawarcia uprzedniego porozumienia cenowego

Z perspektywy doradczej APA jest przede wszystkim narzędziem strategicznego zarządzania ryzykiem cen transferowych. Jego wartość wykracza poza formalne potwierdzenie metody rozliczeń.

Dobrze przygotowane porozumienie daje zarządowi większą przewidywalność, porządkuje model współpracy w grupie i ogranicza ekspozycję podatkową w obszarach, które mają największe znaczenie biznesowe.

Najważniejszą korzyścią jest uzyskanie wysokiego poziomu pewności podatkowej dla transakcji objętych porozumieniem. Akceptacja przez Szefa KAS przyjętej metody weryfikacji ceny transferowej oraz sposobu kalkulacji wynagrodzenia istotnie zmniejsza ryzyko zakwestionowania rozliczeń, doszacowania dochodu oraz zarzutów dotyczących należytej staranności.

W praktyce równie istotna jest wartość porządkująca samego procesu. Przygotowanie wniosku wymaga przełożenia modelu biznesowego na spójną argumentację ekonomiczną: opis funkcji stron, angażowanych aktywów, ponoszonych ryzyk, przepływów wartości oraz sposobu ustalania wynagrodzenia. Dla wielu klientów jest to moment, w którym polityka cen transferowych, dokumentacja, raportowanie i rzeczywisty przebieg transakcji zostają zweryfikowane w sposób całościowy, jako jeden spójny system.

Z perspektywy zarządu APA pełni funkcję stabilizującą. Pozwala planować rentowność, budżety i przepływy wewnątrzgrupowe na podstawie modelu zaakceptowanego przez administrację podatkową. Ma to szczególne znaczenie przy transakcjach długoterminowych, istotnych wartościowo albo kluczowych dla modelu operacyjnego grupy.

APA odciąża również funkcję podatkową od strony organizacyjnej. Transakcje objęte porozumieniem korzystają z uproszczeń w zakresie obowiązków dokumentacyjnych, a decyzja stanowi silny argument potwierdzający dochowanie należytej staranności. Jest to istotne nie tylko dla zespołów

podatkowych i finansowych, ale także dla członków zarządu odpowiedzialnych za podpisywanie oświadczeń oraz informacji TPR-C.

W efekcie APA działa jak strategiczna „polisa ubezpieczeniowa” dla najważniejszych transakcji wewnątrzgrupowych. Nie eliminuje potrzeby bieżącego zarządzania cenami transferowymi, ale znacząco ogranicza niepewność, wzmacnia pozycję podatnika w relacji z administracją skarbową i pozwala koncentrować uwagę zarządu na decyzjach biznesowych zamiast na zarządzaniu potencjalnymi sporami.

» Perspektywa i doświadczenia związane z zawieraniem uprzednich porozumień cenowych w Polsce na przestrzeni lat

Z naszych doświadczeń wynika, że na przestrzeni lat istotnie zmienił się sposób postrzegania APA przez podatników. Początkowo uprzednie porozumienie cenowe było często traktowane jako rozwiązanie wyjątkowe, zarezerwowane głównie dla najbardziej złożonych transakcji. Odrębnym etapem były wnioski dotyczące usług wewnątrzgrupowych składane w związku z ówczesnymi ograniczeniami w zaliczaniu określonych wydatków na usługi niematerialne do kosztów uzyskania przychodów.

Obecnie APA jest coraz częściej postrzegana jako świadome narzędzie zarządzania ryzykiem podatkowym oraz element planowania nowych lub modyfikowanych rozliczeń wewnątrzgrupowych. Na tę zmianę wpływa rosnąca aktywność kontrolna administracji podatkowych, większe znaczenie raportowania cen transferowych oraz oczekiwanie zarządów, aby kluczowe obszary podatkowe były zarządzane z wyprzedzeniem, a nie wyłącznie reaktywnie. Klienci coraz częściej rozumieją, że APA nie jest wyłącznie rozwiązaniem defensywnym na wypadek kontroli, lecz narzędziem pozwalającym z góry potwierdzić akceptowalny sposób rozliczeń.

W praktyce rola doradcy nie ogranicza się do przygotowania wniosku. Obejmuje ocenę zasadności wystąpienia o APA, identyfikację potencjalnych ryzyk, uporządkowanie argumentacji biznesowej i ekonomicznej, wsparcie w pozyskiwaniu danych porównawczych i finansowych oraz przełożenie realiów operacyjnych podatnika na język analizy cen transferowych.

Postępowanie APA wymaga również sprawnej koordynacji pomiędzy podatnikiem, doradcą, centralą grupy oraz organem. Z tej perspektywy proces ten ma nie tylko wymiar formalny, ale również strategiczny i organizacyjny. Pozwala lepiej zrozumieć model operacyjny klienta, przepływy wartości

w grupie, sposób podejmowania decyzji oraz rzeczywiste uwarunkowania ekonomiczne danej transakcji. Dzięki temu doradca pełni nie tylko funkcję pełnomocnika w postępowaniu, ale także partnera wspierającego podatnika w długoterminowym zarządzaniu ryzykiem cen transferowych.

Istotną wartością postępowań APA jest ich dialogowy charakter. Możliwość omówienia z organem specyfiki działalności podatnika, założeń modelu rozliczeń i przyczyn wyboru danej metody pozwala lepiej przedstawić ekonomiczne uzasadnienie transakcji niż w typowym postępowaniu kontrolnym. Z perspektywy doradczej daje to również przestrzeń do wyjaśnienia kwestii, które w przyszłości mogłyby stać się źródłem sporu.

W toku prowadzonych postępowań dostrzegamy wysoki poziom przygotowania merytorycznego Zespołu APA oraz praktyczne rozumienie złożoności modeli biznesowych funkcjonujących w grupach kapitałowych. Analiza po stronie organów, otwartość na dialog i gotowość do poszukiwania rozwiązań zgodnych z zasadą ceny rynkowej, a jednocześnie uwzględniających realia gospodarcze transakcji, zwiększają praktyczną użyteczność APA.

Coraz większe znaczenie mają również APA bilateralne i wielostronne. Dla grup międzynarodowych są one szczególnie istotne, ponieważ pozwalają uzgodnić podejście do transakcji nie tylko z polską administracją podatkową, ale także z administracją właściwą dla drugiej strony rozliczeń. W naszej ocenie ten kierunek będzie zyskiwał na znaczeniu wraz ze wzrostem złożoności modeli operacyjnych i oczekiwań dotyczących spójności podatkowej na poziomie całej grupy.

» Sytuacje, w których podatnicy najczęściej rozważają aktualnie wystąpienie z wnioskiem o uprzednie porozumienie cenowe

Decyzja o wystąpieniu z wnioskiem o APA powinna być elementem szerszej oceny ryzyka podatkowego, biznesowego i operacyjnego. Największą wartość APA przynosi wtedy, gdy dana transakcja ma istotne znaczenie dla rentowności podatnika, stabilności modelu operacyjnego grupy lub ekspozycji na spór z administracją podatkową.

W praktyce dotyczy to w szczególności:

- » skomplikowanych modeli rozliczeń wewnątrzgrupowych, obejmujących istotne funkcje, aktywa niematerialne, rozbudowane łańcuchy wartości albo elementy podziału zysku;

- » wdrażania nowych transakcji, modyfikacji dotychczasowych rozliczeń, restrukturyzacji biznesowych lub zmiany modelu operacyjnego;
- » transakcji o wysokiej wartości, długoterminowych lub kluczowych dla rentowności polskiego podatnika;
- » rozliczeń dotyczących wartości niematerialnych, finansowania, opłat licencyjnych oraz modeli produkcyjnych, dystrybucyjnych lub usługowych opartych na określonym poziomie rentowności;
- » sytuacji, w których podatnik chce z wyprzedzeniem potwierdzić prawidłowość planowanego modelu i ograniczyć ryzyko podwójnego opodatkowania.

Z punktu widzenia doradcy istotne jest, że możliwość wystąpienia z wnioskiem o APA jest obecnie coraz częściej analizowana już na etapie projektowania modelu rozliczeń, a nie dopiero po jego wdrożeniu. Takie podejście pozwala podatnikom lepiej zarządzać ryzykiem, przygotować spójną argumentację biznesową i ekonomiczną oraz uniknąć późniejszych trudności wynikających z niespójności pomiędzy polityką cen transferowych, dokumentacją, raportowaniem i rzeczywistym przebiegiem transakcji.

Podsumowując, APA pozostaje instrumentem szczególnie wartościowym dla podatników, którzy chcą w sposób odpowiedzialny i długoterminowy zarządzać obszarem cen transferowych. Z perspektywy doradczej jego znaczenie polega nie tylko na zapewnieniu ochrony formalnej, lecz także na stworzeniu uporządkowanego, transparentnego i uzgodnionego z administracją podatkową modelu rozliczeń dla najważniejszych transakcji wewnątrzgrupowych. Proces APA sprzyja również budowaniu długofalowej relacji z podatnikiem, opartej na dogłębnym zrozumieniu jego działalności, zaufaniu oraz wspólnym, strategicznym podejściu do zarządzania ryzykiem podatkowym.

Paulina Bzymek-Iwanowicz
Partner, Business Tax Advisory, Transfer Pricing

Aleksandra Jackowska
Partner, Transfer Pricing

Patrzę na procedurę APA z perspektywy osoby, która uczestniczy w niej od początku jej funkcjonowania w Polsce. Od 2006 roku wykorzystuję to narzędzie dla moich klientów, uczestnicząc w wielu postępowaniach o zawarcie uprzedniego porozumienia cenowego dla firm z różnych branż i funkcjonujących w oparciu o różne modele biznesowe. Procedura APA jest w mojej opinii jednym z najważniejszych praktycznych narzędzi zarządzania ryzykiem cen transferowych dla firm i ich członków zarządów, a jej rozwój przez ostatnie 20 lat był bardzo dynamiczny.

Przez 26 lat pracy w EY doradzałam przedsiębiorcom, jak budować bezpieczne modele rozliczeń wewnątrzgrupowych. Od początku uważałam, że istotą cen transferowych nie jest drobiazgowa interpretacja przepisów, lecz prawidłowa ekonomiczna wycena rozliczeń. W mojej ocenie rynek doradztwa podatkowego w cenach transferowych zbyt długo koncentrował się na formalnej stronie obowiązków dokumentacyjnych i tworzeniu materiałów o niskiej wartości dowodowej, często bardziej „pod wymóg” niż pod rzeczywiste pytanie o prawidłowość rozliczeń. Ten kierunek był i nadal bywa szkodliwy, bo odciąga uwagę firm od sedna sprawy, czyli rzetelnej analizy modeli rozliczeń i ich wpływu na sprawozdanie finansowe i dochód do opodatkowania.

Z tej perspektywy procedura APA była i pozostaje narzędziem wyjątkowym. Jest pierwszą w polskim systemie podatkowym procedurą o uzgodnieniowym charakterze, w której zarząd może otwarcie, transparentnie i merytorycznie rozmawiać z administracją podatkową o trudnych zagadnieniach gospodarczych, bez typowej dla kontroli atmosfery sporu, sankcji i braku zaufania. Nie oznacza to, że postępowania APA są łatwe, szybkie albo pozbawione napięć. Nie są. Często są wymagające, czasochłonne i analitycznie trudne. Ale są prowadzone w logice merytorycznych uzgodnień, a nie konfrontacji.

Wysoko oceniam polski program APA, choć przez lata jego jakość nie była jednolita. Różny był poziom kompetencji zespołów po stronie administracji, różne tempo postępowania, a czas trwania procedur pozostawiał wiele do życzenia. Jednocześnie przez te 20 lat po stronie Ministerstwa Finansów i KAS powstały zespoły o bardzo dobrym przygotowaniu analitycznym. Dziś prowadzimy rozmowy z osobami, które rozumieją nie tylko przepisy, ale również ekonomikę transakcji, modele biznesowe, łańcuch wartości w których działają grupy kapitałowe, ryzyka czy wyzwania biznesowe. To ogromna wartość instytucjonalna, której nie wolno utracić.

Program APA pokazuje, że administracja podatkowa i podatnik mogą rozmawiać merytorycznie i rzeczowo, mimo że perspektywy i interesy są różne.

Taki poziom dialogu nigdy nie zostanie osiągnięty w kontrolach podatkowych. Kontrole trwają długo, angażują ogromne zasoby, procedury odwoławcze potrafią ciągnąć się latami, a wynik końcowy nie jest znany nikomu. W tym czasie przedsiębiorca funkcjonuje w niepewności, do tego angażując czas na obsługę, a Skarb Państwa nie uzyskuje ani szybkiego ani pewnego rozstrzygnięcia. Dlatego może czas pomyśleć o praktycznym rozbudowaniu procedur uprzednich uzgodnień, stworzyć coś na kształt programu współdziałania lub certyfikacji cen transferowych w miejsce dalszej rozbudowy obowiązków dokumentacyjnych i sprawozdawczych oraz dodatkowej legislacji.

Dobrze prowadzony program uzgodnieniowy realizowany w trybie ciągłym dałby administracji szeroki, jakościowy przegląd modeli cen transferowych i ich wpływu na bazę opodatkowania CIT. Pozwoliłby lepiej i na bieżąco identyfikować obszary rzeczywistego ryzyka transferu dochodów za granicę, a zarządom polskich spółek ułatwiłby zarządzanie ryzykiem, które niejednokrotnie nie wynika z lokalnej a bardziej z grupowej polityki.

Obecny zespół APA w KAS jest doskonałą bazą do rozwoju programu uzgodnieniowego na większą skalę. Zatrudnienie ekspertów z doświadczeniem biznesowym, analityków finansowych i ekonomistów jeszcze lepiej rozumiejących praktykę biznesową może znacząco zwiększyć przepustowość procedury, a to warunek konieczny żeby spółki chciały z niej korzystać.

Po 20 latach funkcjonowania APA w Polsce warto więc postawić pytanie nie czy ta procedura ma sens tylko w jakim kierunku ją dalej rozwijać. W mojej ocenie istnieje potencjał żeby procedura uzgodnieniowa w cenach transferowych stała się jednym z filarów nowoczesnego systemu cen transferowych w Polsce z korzyścią dla Skarbu Państwa i podatników.

Aneta Błażejewska-Gaczyńska
EY TP Partner w latach 2009-2025

Perspektywa Ekspertów KPMG w Polsce



W KPMG przyjęliśmy z dużym entuzjazmem wprowadzone w 2006 r. przepisy, które dały możliwość potwierdzenia z przedstawicielami fiskusa warunków transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi. Spodziewaliśmy się zwłaszcza przy transakcjach o dużej wartości, że możliwość zapewnienia, iż metoda ustalania ceny nie będzie kwestionowana, wywoła duże zainteresowanie naszych klientów. Kolejne 20 lat potwierdziło te przewidywania.

Jednakże na początku dominowała niepewność jak takie postępowania będą wyglądać, a nawet obawy niektórych, czy wyjawienie wszystkich szczegółów związanych z przyjętą metodologią cenową, nie obróci się przeciwko nim. Jednak odwaga pierwszych wnioskodawców opłaciła się im po wielokroć. Mamy wspólne doświadczenia z klientami, których warunki transakcji są potwierdzone poprzez kolejne odnowienia decyzji APA już od kilkunastu, czy nawet prawie 20 lat, wszak zawarliśmy jedno z pierwszych APA w Polsce. Ci którzy choćby spróbowali rozmów z przedstawicielami Ministerstwa Finansów (a później formalnie KAS) szybko orientowali się, że uzyskanie porozumienia cenowego może im przynieść korzyść w postaci bezpieczeństwa transakcji.

Dla wielu klientów kontakt z przedstawicielami fiskusa wymagał przełamania pewnej bariery mentalnej, związanej z koniecznością pozbycia się dawnych nawyków nieufności w kontaktach z aparatem skarbowym. Z uwagi jednak na dobrowolny charakter postępowania wiele podmiotów stopniowo przekonywało się, że w trakcie spotkań i dyskusji można zbudować poziom partnerstwa, umożliwiając zrozumienie racji obu stron postępowania. Pozwala na osiągnięcie zaufania, dzięki któremu obie strony wspólnie chcą osiągnąć sukces w postaci zawarcia porozumienia.

Oczywiście wiele postępowań jest trudnych, ale tym większa jest satysfakcja, gdy porozumienie cenowe zostaje zawarte. W wielu ważą się racje obu stron i ścierają stanowiska do samego końca negocjacji. Oznacza to, że postępowania nie są zwykle szybkie i bezproblemowe. Jednakże w ogromnej większości przypadków postępowań rozpoczętych, udaje się znaleźć kompromis

satysfakcjonujący (lub czasem równie niesatysfakcjonujący!) dla obu stron. Nawet w tych rzadkich przypadkach, gdy postępowanie nie kończy się sukcesem, podatnicy uzyskują cenne wskazówki, jak przyszła kontrola oceni ich transakcję i jakie będą tego konsekwencje podatkowe. Co więcej, wraz ze wzrostem liczby postępowań dwu- i wielostronnych, polscy podatnicy nie tylko negocjują z przedstawicielami Krajowej Administracji Skarbowej, lecz wręcz budują wspólne stanowisko, aby przedstawić je w kontrze do interesów władz podatkowych innego państwa. Niejednokrotnie okazuje się, że w kontekście międzynarodowym, interesy polskich podatników i KAS są wspólne.

W ciągu ostatnich 20 lat podejście naszych klientów do porozumień cenowych istotnie ewoluowało. Początkowo wyczuwało się nieufność. Czy postępowania nie przyniosą kłopotów wnioskującemu? Czy tajemnice jak prowadzi się biznes nie zostaną ujawnione lub wykorzystane przeciwko podatnikowi? Na szczęście nic takiego się nie wydarzyło. Zespół prowadzący postępowania zawsze zachowuje absolutną poufność i dotrzymuje tajemnicy skarbowej. W ciągu kolejnych lat nastąpiło przejście podatników od postaw ostrożnościowych czy wręcz konfrontacyjnych w kierunku współpracy zmierzającej do wypracowania kompromisu, który uwzględniłby interesy obu zainteresowanych stron. Stopniowy wzrost (w pewnym momencie nawet lawinowy, dotyczący transakcji usługowych) liczby spraw zakończonych sukcesem prowadził wręcz czasem do oczekiwań, że każde postępowanie (a więc dotyczące jakichkolwiek warunków transakcji), będzie mogło po upływie odpowiednio długiego postępowania przynieść pozytywne rozstrzygnięcie. Takie oczekiwanie jest oczywiście błędne. Natomiast jak najbardziej prawdziwe będzie twierdzenie, że zespół negocjujący porozumienia cenowe dysponuje już wieloletnim doświadczeniem i znajomością zarówno rynku jak i wielu mechanizmów biznesowych, by móc sprawnie ocenić, jakie mechanizmy cenowe mogą zostać uznane za rynkowe.

Początkowo dominowały głównie postępowania jednostronne, natomiast z czasem coraz większym zainteresowaniem cieszy się chęć zabezpieczenia transakcji nie tylko po jednej (polskiej) stronie transakcji. Zwiększa się zatem liczba postępowań międzynarodowych (dwustronnych i wielostronnych). Obserwujemy też przydatność porozumień cenowych w sytuacjach modyfikacji polityki cen transferowych na skutek restrukturyzacji, reorganizacji czy zmieniającej się sytuacji rynkowej. APA staje się standardowym narzędziem przy zabezpieczeniu polityki TP w grupie.

Często ujawniły się dodatkowe, nieoczekiwane pozytywne efekty zawartych porozumień cenowych. Uzyskanie porozumienia cenowego i potwierdzenie

polityki cen transferowych w przypadku powtarzalnych transakcji przynosi stabilność, jeśli chodzi o sposób prowadzenia biznesu. APA daje spokój i przynajmniej częściową pewność konsekwencji działań biznesowych. Grupy międzynarodowe reagują spokojnie na pojawiające się zawirowania na rynku, nie sięgając po gwałtowne zmiany w zakresie warunków transakcji, wiedząc co zostało ustalone w APA. Daje to naszym klientom bezpieczeństwo, że w niestabilnych okolicznościach rynkowych, mogą się koncentrować na tym co dla nich najważniejsze, czyli na dbaniu o poziom sprzedaży czy o udział w rynku i na walce z konkurencją, a nie z fiskusem.

Wielu naszych klientów, którzy zdecydowali się na korzyści wynikające z uzyskania porozumienia cenowego, nie wyobraża sobie już później funkcjonowania bez takiego zabezpieczenia transakcji. W większości spraw dążą do odnowienia decyzji i potwierdzenia jej warunków na kolejny okres. Stąd tak częste przypadki, w których nasi klienci odnowili już pierwotną decyzję wielokrotnie. Oczywiście problemem dla wielu chętnych jest nadal opłata administracyjna za postępowanie, jednakże pewność i bezpieczeństwo transakcji jest zdecydowanie większą wartością. Przy transakcjach o często wielomilionowej wartości, próg wejścia w postaci opłaty wydaje się nieporównywalny do korzyści jakie można osiągnąć.

W pierwszych latach obowiązywania porozumień typowe było występowanie o uzgodnienie warunków pojedynczych transakcji, obecnie podatnicy chcą zabezpieczyć kilka kluczowych przepływów towarowych czy usługowych bądź transferów niematerialnych czy finansowych. To powoduje rosnącą złożoność postępowań, a co za tym idzie konieczność takiego przygotowania wniosku, aby ułatwić zrozumienie całości biznesu podatnika przez KAS. Coraz częściej negocjacje APA są prowadzone równolegle z postępowaniami MAP – w ten sposób adresowane są spory dotyczące rozliczeń z przeszłości, a jednocześnie uzyskiwana jest pewność co do podejścia na przyszłość. Po stronie KAS rozmawiamy wówczas z połączonymi zespołami APA i MAP w ramach Departamentu Kluczowych Podmiotów, co bardzo usprawnia komunikację.

Obserwowane przez ostatnie 20 lat stopniowe budowanie zaufania pomiędzy podatnikami a administracją skarbową zaowocowało rozwojem kolejnych instytucji, które pomagają w prowadzeniu polityki podatkowej wielu podmiotów. Bez rozwoju APA, nie byłoby umów o współdziałaniu, możliwości zawierania porozumień inwestycyjnych ani innych form monitoringu horyzontalnego lub współpracy z władzami podatkowymi. Widzimy potencjał na dalszy rozwój tej instytucji, nie tylko ilościowy, ale i jakościowy. Przepisy należy nieustannie rozwijać i ulepszać, aby elastycznie dostosowywać do kolejnych wyzwań,

dając np. możliwość zmiany rozpoczętego postępowania jednostronnego na postępowanie dwustronne, czy też możliwość zmiany metody cenowej przy odnowieniu decyzji w dynamicznie zmieniających się warunkach rynkowych.

Cieszymy się, że mogliśmy współtworzyć dotychczasową historię porozumień cenowych w Polsce i mamy nadzieję na kolejne owocne postępowania, pomagające naszym klientom prowadzić ich działalność i zabezpieczać ich interesy.

Jacek Bajger

Partner, Dział Doradztwa Podatkowego, Szef Zespołu ds. Cen Transferowych, KPMG w Polsce

Monika Palmowska

Partner, Dział Doradztwa Podatkowego, Zespół ds. Cen Transferowych, KPMG w Polsce

Perspektywa PwC Polska

» Korzyści z zawarcia uprzedniego porozumienia cenowego

APA to jedyne narzędzie w polskim systemie podatkowym, które pozwala podatnikowi uzyskać pewność co do prawidłowości modelu cen transferowych zanim ten model zacznie generować konsekwencje podatkowe. Ta różnica w stosunku do kontroli jest fundamentalna.

W kontroli organ dysponuje już wiedzą o rzeczywistych wynikach transakcji - wiedzą, której podatnik nie miał w momencie projektowania modelu. Dyskusja toczy się więc w warunkach asymetrii informacyjnej i pod presją potencjalnych sankcji. W procedurze APA obie strony szukają rozwiązania wspólnie, proaktywnie i bez ryzyka odpowiedzialności osobistej po stronie osób zarządzających.

Dodatkową wartością jest jakość merytoryczna dyskusji. Eksperci Wydziałów Cen Transferowych i Porozumień Cenowych Departamentu Kluczowych Podmiotów („Wydziały APA”) to osoby o dużej specjalizacji w cenach transferowych, które rozumieją, że ich rola wymaga zrównoważonej perspektywy - niezależnie czy postępowanie jest bilateralne (gdy druga administracja podatkowa jest stroną), czy unilateralne (kiedy druga strona zawsze może zainicjować procedurę wzajemnego porozumiewania). To wymusza rzeczowość i pragmatyzm po obu stronach stołu.

» Nasze doświadczenia - co działa, a gdzie widzimy przestrzeń do poprawy

Przez lata uczestnictwa w postępowaniach APA obserwujemy kilka stałych elementów, które decydują o powodzeniu procedury - oraz kilka, które je hamują.

Mocne strony procedury:

- » Proaktywna, nieprzesadnie sformalizowana współpraca. Eksperci KAS są dostępni (telefon, e-mail), dzielą się wątpliwościami i wprost

komunikują swój plan działania - łącznie z zastrzeżeniami do proponowanego modelu i kierunkiem negocjacji z drugą władzą właściwą. Gdy ta otwartość istnieje, procedura działa sprawnie.

- » Merytoryczna dyskusja. Nawet gdy stanowiska się różnią, rozmowa opiera się na argumentach biznesowych i ekonomicznych, a w mniejszym stopniu na kwestiach formalnych. Eksperci KAS rozumieją modele operacyjne klientów, co pozwala prowadzić dialog na właściwym poziomie.

Obszary do poprawy:

- » Czas.
To najpoważniejsza bariera. Zaszłości z okresu intensywnego napływu wniosków (związanego z art. 15e CIT) powodują, że wiele postępowań przekracza ustawowe ramy czasowe. Nieprzewidywalność terminu zakończenia zniechęca klientów do składania wniosków.
- » Proporcjonalność żądań informacyjnych.
Zdarzają się sytuacje koncentracji na bardzo szczegółowych danych dotyczących aspektów o marginalnym wpływie na poziom ceny transferowej. Transparentna rozmowa o materialności poszczególnych elementów zwykle rozwiązuje ten problem - ale wymaga wzajemnego zaufania.
- » Niszowe branże i dynamika rynku.
Przy wyspecjalizowanych modelach biznesowych doświadczenie Wydziałów APA bywa ograniczone. Jednocześnie parametry rynkowe zmieniają się na tyle istotnie, że model dobry dekadę temu może nie przystawać do dzisiejszych realiów. Otwartość na wiedzę podatnika i elastyczność w aktualizacji porozumień są tu odpowiedzią.
- » Konsekwencje wycofania wniosku.
Procedura APA wymaga od podatnika pełnej transparentności - w zamian podatnik zakłada, że może się wycofać bez negatywnych skutków. Zamieszczanie wstępnej pozycji Szefa KAS w decyzji umarzającej jest praktyką, która to zaufanie podważa. Lokalny organ, nie znając pełnego kontekstu, może potraktować taką pozycję jako podstawę do wszczęcia kontroli. To nie służy instytucji APA.

» Kiedy podatnicy sięgają po APA

W naszej praktyce wniosek o APA rozważany jest najczęściej w następujących sytuacjach:

- » skomplikowane lub nietypowe struktury transakcyjne, gdzie standardowa dokumentacja nie daje wystarczającego komfortu co do akceptowalności modelu;
- » restrukturyzacje i zmiany modelu operacyjnego - gdy podatnik chce mieć pewność, że nowy model zostanie zaakceptowany zanim zacznie funkcjonować;
- » transakcje o dużej wartości, powtarzalne, o istotnym wpływie na wynik podatkowy - gdzie koszt niepewności jest wysoki;
- » transakcje kwestionowane w przeszłości w trakcie kontroli - gdzie APA pozwala wyeliminować ryzyko na przyszłość;
- » ostatnio obserwujemy rosnące zainteresowanie APA dla transakcji finansowych (pożyczki wewnątrzgrupowe, gwarancje i bardziej skomplikowane struktury), gdzie zmienność rynkowa i złożoność wyceny generują istotne ryzyko sporu.

» Co pozwoliłoby instytucji APA działać jeszcze lepiej

- » Harmonogram postępowania ustalany na starcie - z realistycznymi ramami czasowymi, kamieniami milowymi i uwzględnieniem czasu potrzebnego podatnikowi na przygotowanie danych.
- » Aktywne wykorzystanie zasobów podatnika i doradców. Podatnik zna swój biznes najlepiej - pozwólmy mu przygotować określone analizy, co odciąży Wydziały APA i skróci procedurę.
- » Szablony postępowania dla typowych transakcji (usługi, pożyczki, licencje) - zwiększą przewidywalność i efektywność po obu stronach.

- » Szablony wniosków dostosowane do zawartości decyzji - w celu skrócenia czasu i ułatwienia przygotowania decyzji.
- » Większa transparentność na etapie negocjacji z drugą władzą właściwą - w zakresie dopuszczalnym proceduralnie - pozwoli podatnikowi lepiej zarządzać oczekiwaniami biznesowymi i szybciej reagować na potrzeby informacyjne.

APA to instytucja, która - mimo opisanych wyzwań - działa. I działa dobrze tam, gdzie obie strony podchodzą do niej z otwartością. Wierzmy, że kolejne 20 lat może być jeszcze lepsze.

Piotr Wiewiórka

Partner, PwC Polska Kassel i Wspólnicy sp.k.

Andrzej Zubik

Partner, PwC Polska Kassel i Wspólnicy sp.k.

Kolejne wydania Raportu będą publikowane cyklicznie. Najbliższa edycja, zawierająca zaktualizowane dane obejmujące 2026 rok, udostępniona zostanie na początku 2027 roku.

W ciągu roku publikowane są podstawowe dane statystyczne w zakresie APA według stanu na 30 czerwca (liczba wydanych porozumień, liczba postępowań w toku, rodzaje transakcji, zastosowane metody weryfikacji cen transferowych, wybrane wskaźniki finansowe i ich przedział wartości).

Część 2.

Statystyki dotyczące APA

Dane zaprezentowane w Raporcie mają charakter danych zbiorczych, a zatem cechują się ogólnością i nie prezentują informacji dotyczących specyfiki poszczególnych spraw (jak szczególny charakter transakcji, branża, obowiązująca strategia, założenia krytyczne, analiza funkcjonalna i inne) mających wpływ na ostateczną treść wydanych decyzji. Zbiorcze prezentacje przygotowano w oparciu o dane jednostkowe przetworzone z wydanych decyzji. Publikacja została przygotowana w sposób uniemożliwiający identyfikację podmiotów powiązanych i transakcji kontrolowanych objętych uprzednimi porozumieniami cenowymi.



Lata 2006–2017

dwunastoletni okres od wprowadzenia
do polskiego porządku prawnego regulacji
umożliwiających zawieranie APA
do końca ostatniego roku, w części którego
organem właściwym w sprawie APA
był Minister Finansów

Wnioski o wydanie APA złożone w latach 2006–2017.....39

Wykres 1. Liczba złożonych wniosków o wydanie APA

Wykres 2. Wpływ wniosków według rodzaju APA

Wykres 3. Wnioski złożone w latach 2006-2017

Zawarte porozumienia w latach 2006–2017 (1).....40

Wykres 4. Liczba wydanych APA

Wykres 5. Postępowania w toku na 31 grudnia 2017 r.

Zawarte porozumienia w latach 2006–2017 (2)41

Wykres 6. Typy transakcji objętych wydanymi APA

Wykres 7. Typy transakcji objętych APA jednostronnymi

Wykres 8. Typy transakcji objętych APA dwu- i wielostronnymi

Wykres 9. Zastosowana metoda w wydanych APA

W latach 2006-2017 wpłynęło 90 wniosków o wydanie APA, w tym 15 wniosków o przedłużenie terminu obowiązywania/odnowienie decyzji. W pierwszym roku obowiązywania w Polsce regulacji dotyczących APA złożono 12 wniosków o jego zawarcie (wszystkie o APA jednostronne).

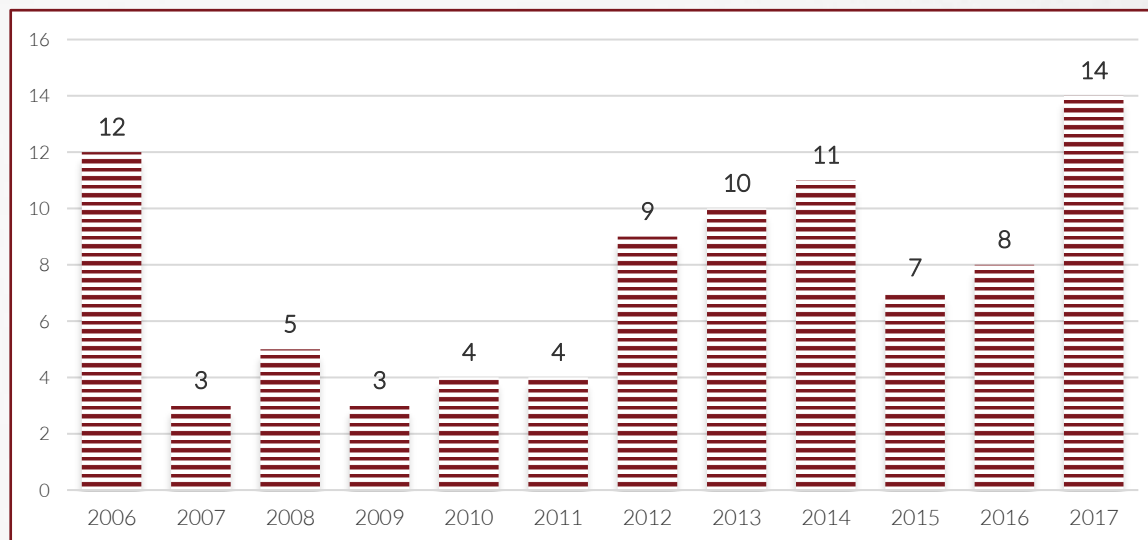
[Wykres 1]

W kolejnych latach analizowanego okresu wpływało średnio 7 aplikacji rocznie. W 2008 r. złożono pierwszy wniosek o wydanie APA dwustronne, a w 2010 r. – o wydanie APA wielostronne.

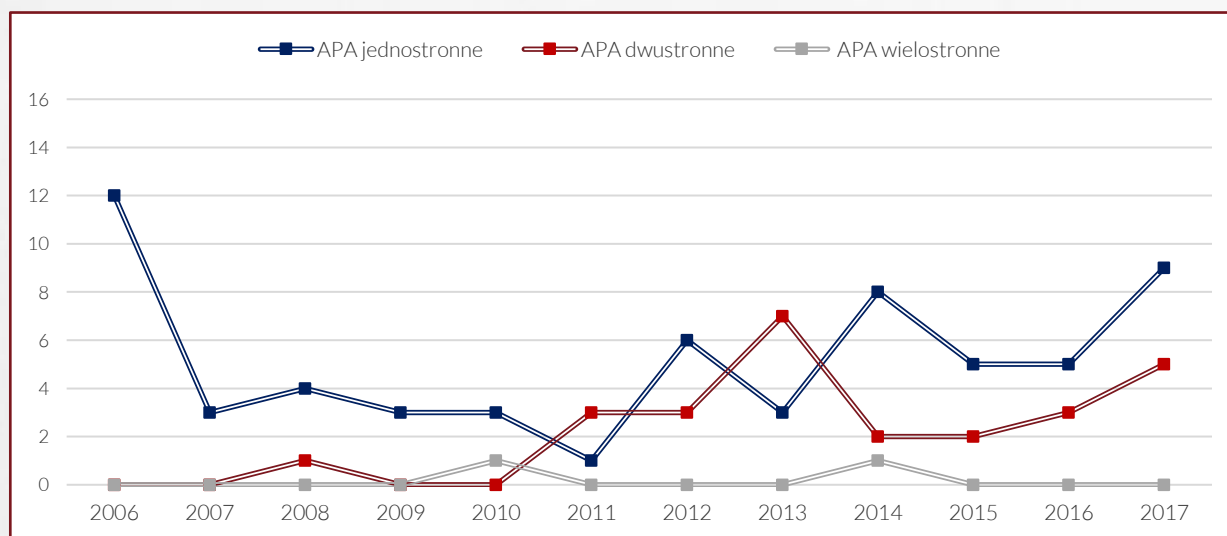
Wśród złożonych aplikacji dominowały wnioski o zawarcie porozumień jednostronnych - łącznie wpłynęło ich ponad 60 (blisko 70% wszystkich złożonych w latach 2006-2017 wniosków o zawarcie uprzedniego porozumienia cenowego). W przedmiotowym okresie złożono ponadto 26 wniosków o wydanie APA dwustronne (ok. 29%) i 2 wnioski o zawarcie porozumienia wielostronne (ok. 2%). [Wykresy 2-3]

Do końca 2017 r. rozpatrzono 74% złożonych wniosków (poprzez wydanie APA lub w drodze innego rozstrzygnięcia kończącego postępowanie).

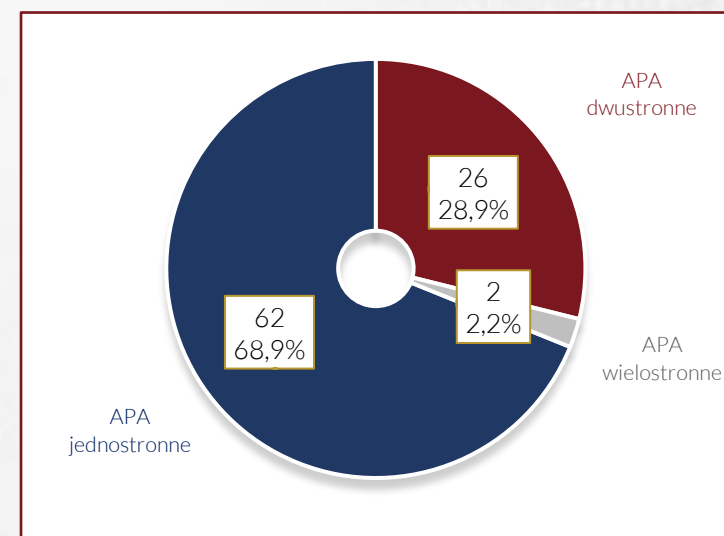
WYKRES 1. LICZBA ZŁOŻONYCH W LATACH 2006–2017 WNIOSKÓW O WYDANIE APA



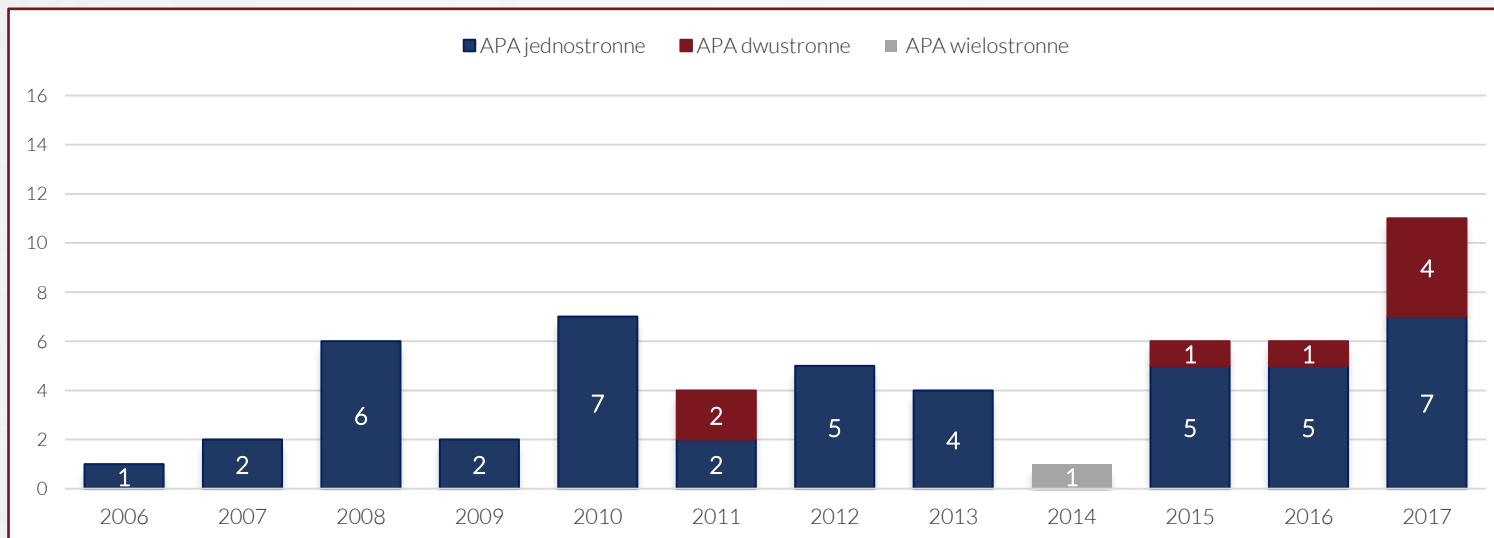
WYKRES 2. WPŁYW W LATACH 2006–2017 WNIOSKÓW WEDŁUG RODZAJU APA



WYKRES 3. WNIOSKI ZŁOŻONE W LATACH 2006-2017



WYKRES 4. LICZBA WYDANYCH APA W LATACH 2006–2017



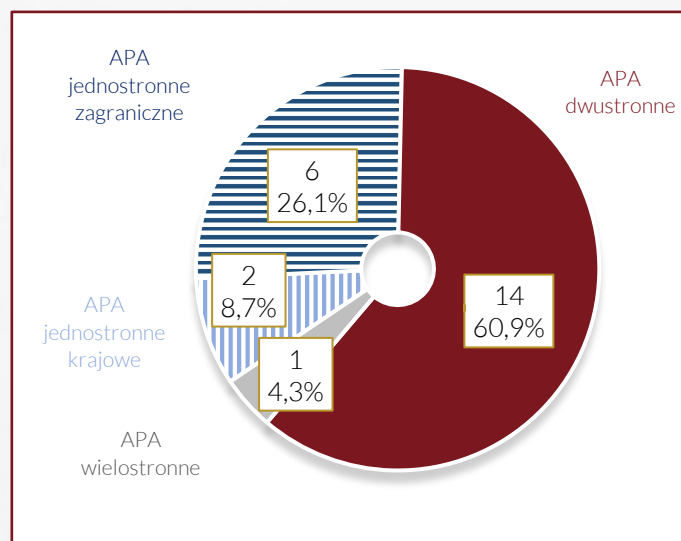
W latach 2006–2017 poprzez zawarcie uprzedniego porozumienia cenowego zakończono 55 postępowań, tj. 61% złożonych w tym okresie wniosków sfinalizowano wydaniem APA. Zawarto [Wykres 4]:

- 46 porozumień jednostronnych (w tym 9 krajowych i 37 zagranicznych)
- 8 porozumień dwustronnych
- 1 porozumienie wielostronne.

13 decyzji dotyczyło przedłużenia terminu obowiązywania/odnowienia porozumienia (12 APA jednostronnych, 1 APA dwustronnego). W 2011 r. zawarto dwa pierwsze wynegocjowane przez polską administrację APA dwustronne (ze Szwajcarią i Wielką Brytanią), a w 2014 r. pierwsze APA wielostronne angażujące cztery CA.

Na początku 2018 r. w toku były 23 postępowania – 8 o wydanie APA jednostronnego, 14 o wydanie APA dwustronnego i 1 o wydanie APA wielostronnego. [Wykres 5]

WYKRES 5. POSTĘPOWANIA W TOKU NA 31 GRUDNIA 2017 R.



✓ **90**

złożonych w latach
2006–2017 wniosków
o wydanie APA

✓ **55**

zawartych w latach
2006–2017 uprzednich
porozumień cenowych

✓ **12**

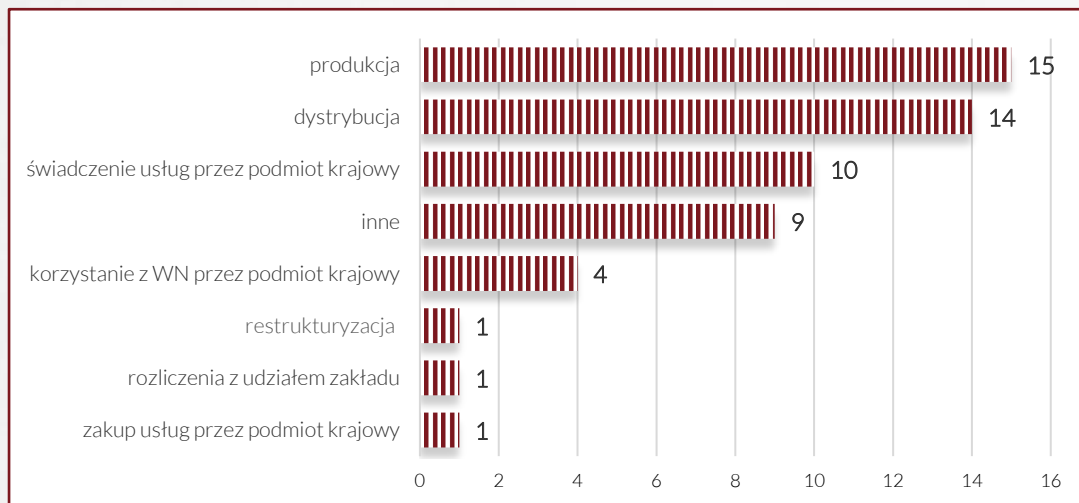
wydanych w latach
2006–2017 innych
rozstrzygnięć kończących
postępowanie

(odmowa zawarcia APA, umorzenie postępowania,
pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia, odmowa
wszczęcia postępowania)

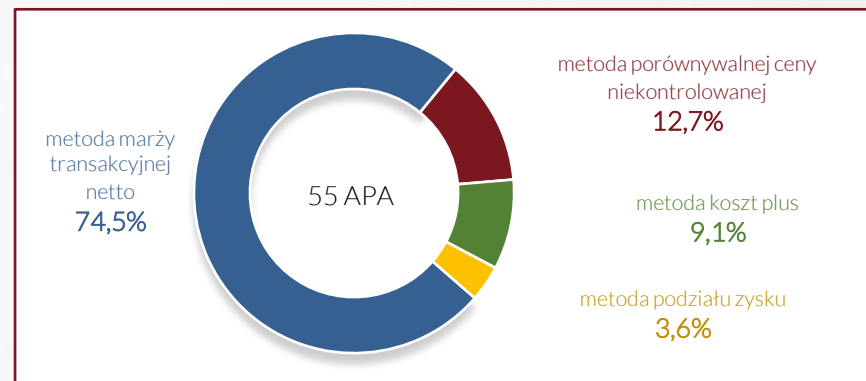
✓ **23**

postępowania w toku na
31 grudnia 2017 r.

WYKRES 6. TYPY TRANSAKCYJ OBJĘTYCH APA WYDANYMI W LATACH 2006–2017 (DOT. 55 APA)*



WYKRES 9. ZASTOSOWANA METODA W APA WYDANYCH W LATACH 2006–2017



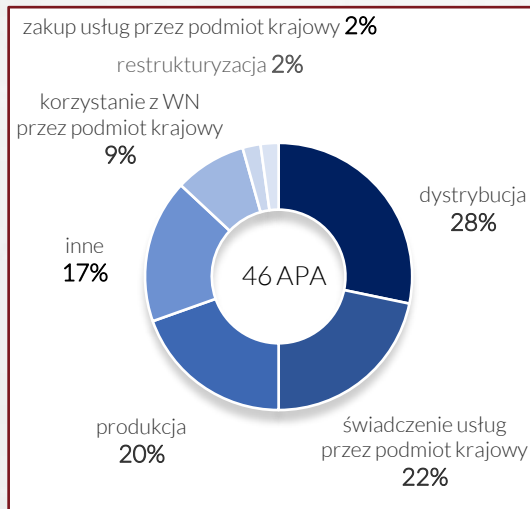
Wydane w latach 2006–2017 APA obejmowały przede wszystkim transakcje polegające na świadczeniu usług produkcyjnych i dystrybucyjnych (łącznie 29 decyzji) oraz świadczeniu innych usług (m.in. informatycznych, księgowych) przez podmioty krajowe, a także transakcje sklasyfikowane jako inne (m.in. transakcje złożone). APA dotyczące wskazanych czterech kategorii stanowiły blisko 90% zawartych w tym okresie porozumień. [Wykresy 6-8]

Dominującą metodą była metoda marży transakcyjnej netto (TNMM) zastosowana w blisko 75% wydanych decyzji [Wykres 9]. Powyższe wynika z jednej strony z typów transakcji objętych wydanymi APA (m.in. mała liczba transakcji, w których obie strony angażowały unikalny i wartościowy wkład), z drugiej - z konstrukcji i dostępności danych finansowych wymaganych do zastosowania danej metody.

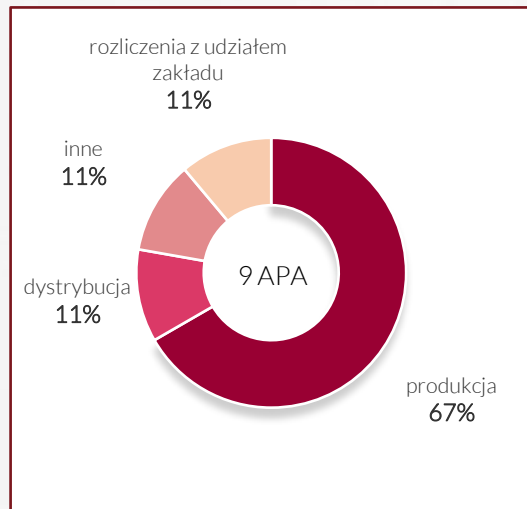
W przypadku transakcji, w których użyto TNMM, najczęściej stosowanymi wskaźnikami zyskowności były marża operacyjna oraz narzut operacyjny - każdy zastosowano w ok. 40% APA, w których wykorzystano TNMM. Wskaźnik marży operacyjnej co do zasady wykorzystywany był do wyceny działalności dystrybucyjnej. Jego wyniki mieściły się w przedziale 1,2%-10,4%. Wartość wskaźnika narzutu operacyjnego w przypadku wyceny działalności produkcyjnej zawierała się w przedziale 2,0%-15,0%, a wyceny działalności usługowej - w przedziale 1,3%-9,3%. W pozostałych przypadkach zastosowano m.in. takie wskaźniki jak marża ze sprzedaży, rentowność aktywów.*

*Zaprezentowane przedziały wyników dotyczą różnych stanów faktycznych i branż prowadzonej działalności.

WYKRES 7. TYPY TRANSAKCYJ OBJĘTYCH APA JEDNOSTRONNYMI *



WYKRES 8. TYPY TRANSAKCYJ OBJĘTYCH APA DWU- I WIELOSTRONNYMI *



*Zmiany w stosunku do danych zaprezentowanych w pierwszej edycji Raportu APA (2006-2023) są następstwem zastosowania nowej, bardziej przejrzystej klasyfikacji transakcji.

Lata 2018–2025 (1)

ośmioletni okres od początku
2018 roku, tj. pierwszego pełnego roku,
w którym organem właściwym
w sprawach APA jest
SzeF KAS

Podsumowanie 2025 roku.....45



Wykres 10. Postępowania w toku na 1 stycznia 2025 r.

Wykres 11. Postępowania zakończone w 2025 r.

Wykres 12. Wnioski złożone w 2025 r.

Wykres 13. Postępowania w toku na 31 grudnia 2025 r.

Podsumowanie 2024 roku.....46

Wykres 14. Postępowania w toku na 1 stycznia 2024 r.

Wykres 15. Postępowania zakończone w 2024 r.

Wykres 16. Wnioski złożone w 2024 r.

Wykres 17. Postępowania w toku na 31 grudnia 2024 r.

Wnioski o wydanie APA złożone w latach 2018-2025.....47

Wykres 18. Wpływ wniosków według lat

Wykres 19. Wpływ wniosków według rodzaju APA

Wykres 20. Wnioski złożone w latach 2018–2025

Zawarte porozumienia w latach 2018-2025 (1)48

Wykres 21. Liczba wydanych rozstrzygnięć kończących postępowania o wydanie APA

Wykres 22. Zawarte porozumienia według rodzaju APA

Wykres 23. Porozumienia zawarte w latach 2018–2025 według rodzaju APA

Zawarte porozumienia w latach 2018-2025 (2)49

Wykres 24. APA motywowane art. 15e ustawy CIT według lat

Wykres 25. APA motywowane art. 15e ustawy CIT według rodzaju porozumienia

Zawarte porozumienia w latach 2018-2025 (3)50

Wykres 26. Typy transakcji objętych wydanymi APA

Wykres 27. Typy transakcji – APA niemotywowane art. 15e ustawy CIT

Wykres 28. Typy transakcji – APA motywowane art. 15e ustawy CIT

Wykres 29. Zastosowana metoda w wydanych APA



Lata 2018–2025 (2)

ośmioletni okres od początku
2018 roku, tj. pierwszego pełnego roku,
w którym organem właściwym
w sprawach APA jest
SzeF KAS

APA jednostronne 2018–2025

- **Rodzaje transakcji (1)**51
 - Wykres 30. Typy transakcji objętych wydanymi APA jednostronnymi krajowymi
 - Wykres 31. Typy transakcji objętych wydanymi APA jednostronnymi zagranicznymi
- **Rodzaje transakcji (2)**52
 - Wykres 32. Typy transakcji objętych wydanymi w 2018 r. APA jednostronnymi
 - Wykres 33. Typy transakcji objętych wydanymi w 2019 r. APA jednostronnymi
 - Wykres 34. Typy transakcji objętych wydanymi w 2020 r. APA jednostronnymi
 - Wykres 35. Typy transakcji objętych wydanymi w 2021 r. APA jednostronnymi
 - Wykres 36. Typy transakcji objętych wydanymi w 2022 r. APA jednostronnymi
 - Wykres 37. Typy transakcji objętych wydanymi w 2023 r. APA jednostronnymi
 - Wykres 38. Typy transakcji objętych wydanymi w 2024 r. APA jednostronnymi
 - Wykres 39. Typy transakcji objętych wydanymi w 2025 r. APA jednostronnymi
- **Zastosowane metody**53
 - Wykres 40. Zastosowana metoda w APA jednostronnych krajowych
 - Wykres 41. Zastosowana metoda w APA jednostronnych zagranicznych
 - Wykres 42. Zastosowana metoda w APA wydanych w poszczególnych latach
 - Wykres 43. Zastosowana metoda w APA motywowanych art. 15e ustawy CIT



Lata 2018–2025 (3)

ośmioletni okres od początku
2018 roku, tj. pierwszego pełnego roku,
w którym organem właściwym
w sprawach APA jest
Szef KAS

APA dwu- i wielostronne 2018–2025

- **Zagraniczne administracje CA**54
 - Wykres 44. Porozumienia dwustronne zawarte w latach 2018-2025
 - Wykres 45. Postępowania o wydanie APA dwustronnego w toku na 31 grudnia 2025 r.
- **Rodzaje transakcji (1)**55
 - Wykres 46. Typy transakcji objętych wydanymi APA dwu- i wielostronnymi
 - Wykres 47. Wpływ wniosków o APA dwu- i wielostronne w latach 2006-2025
 - Wykres 48. Wydane APA dwu- i wielostronne w latach 2006-2025
- **Rodzaje transakcji (2)**56
 - Wykres 49. Typy transakcji objętych wydanymi w 2018 r. APA dwustronnymi
 - Wykres 50. Typy transakcji objętych wydanymi w 2019 r. APA dwu- i wielostronnymi
 - Wykres 51. Typy transakcji objętych wydanymi w 2020 r. APA dwustronnymi
 - Wykres 52. Typy transakcji objętych wydanymi w 2021 r. APA dwustronnymi
 - Wykres 53. Typy transakcji objętych wydanymi w 2022 r. APA dwustronnymi
 - Wykres 54. Typy transakcji objętych wydanymi w 2023 r. APA dwustronnymi
 - Wykres 55. Typy transakcji objętych wydanymi w 2024 r. APA dwu- i wielostronnymi
 - Wykres 56. Typy transakcji objętych wydanymi w 2025 r. APA dwustronnymi
- **Zastosowane metody**57
 - Wykres 57. Zastosowana metoda w APA wydanych w poszczególnych latach
 - Wykres 58. Zastosowana metoda w APA motywowanych i niemotywowanych art. 15e ustawy CIT
 - Wykres 59. Zastosowana metoda w wydanych APA dwu- i wielostronnych

Na 1 stycznia 2025 r. w toku było 200 postępowań:

- 130 o wydanie APA jednostronnego (65% postępowań) oraz
- 70 o wydanie APA dwustronnego (35%)

[Wykres 10], w tym 31 postępowań o odnowienie APA. 16% postępowań w toku dotyczyło wniosków złożonych w konsekwencji obowiązywania art. 15e ustawy CIT. Wszystkie stanowiły aplikacje o zawarcie APA jednostronnego (krajowego - 2 i zagranicznego - 30).

W 2025 r. sfinalizowano 48 postępowań, zawierając 31 APA. Szef KAS wydał:

- 25 porozumień jednostronnych (w tym 4 krajowe i 21 zagranicznych),
- 6 porozumień dwustronnych.

17 postępowań zakończono poprzez wydanie innego rozstrzygnięcia.* [Wykres 11]

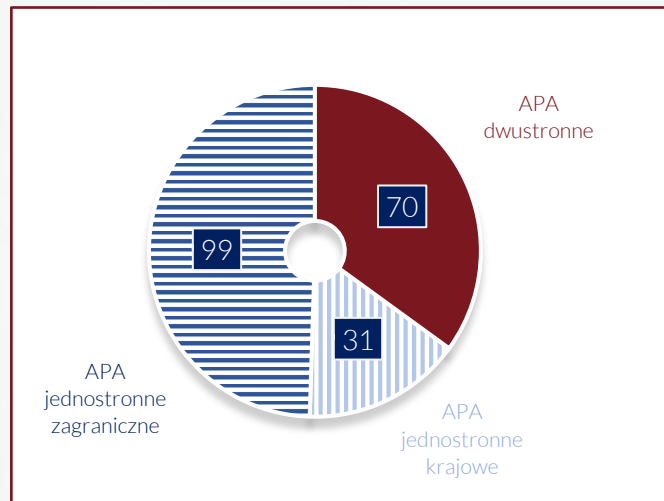
* Odmowa zawarcia APA, umorzenie postępowania, pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia, odmowa wszczęcia postępowania.

W 2025 r. wpłynęło do Szefa KAS 49 wniosków o wydanie APA (o 17 mniej niż w roku poprzednim i odpowiednio o 3 i o 18 więcej niż w 2023 r. i 2022 r.), w tym 17 wniosków o zawarcie APA dwustronnego (35% wniosków). [Wykres 12]

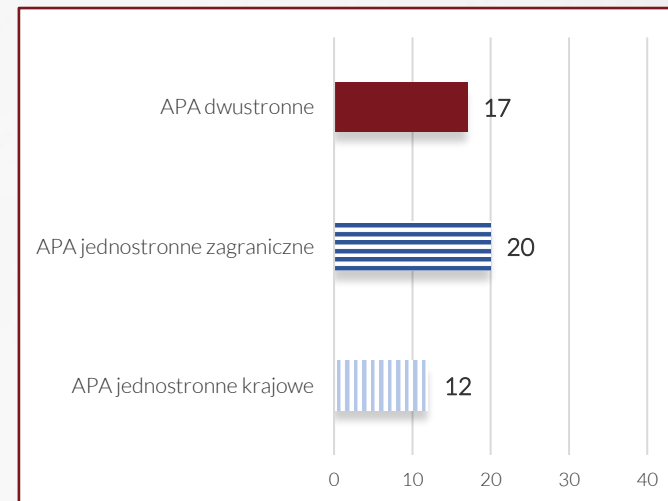
Na 31 grudnia 2025 r. w toku było 201 postępowań – 122 o wydanie APA jednostronnego (61%) i 79 o wydanie APA dwustronnego (39%).* [Wykres 13]

* Ostateczna liczba może ulec zwiększeniu w efekcie ustaleń w zakresie jednorodności transakcji objętych niektórymi aplikacjami.

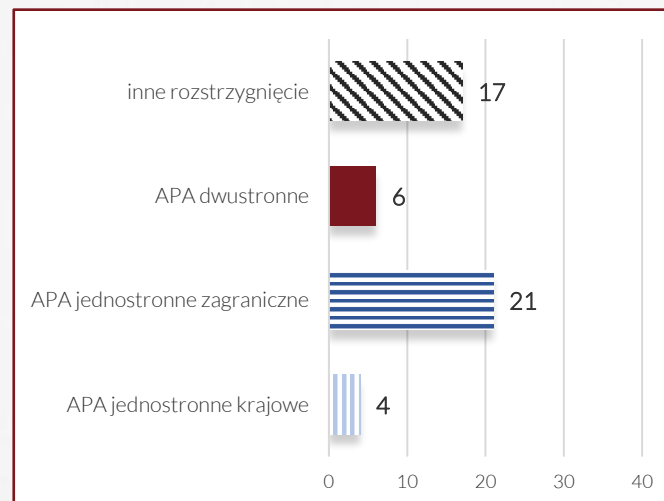
WYKRES 10. POSTĘPOWANIA W TOKU NA 1 STYCZNIA 2025 R.



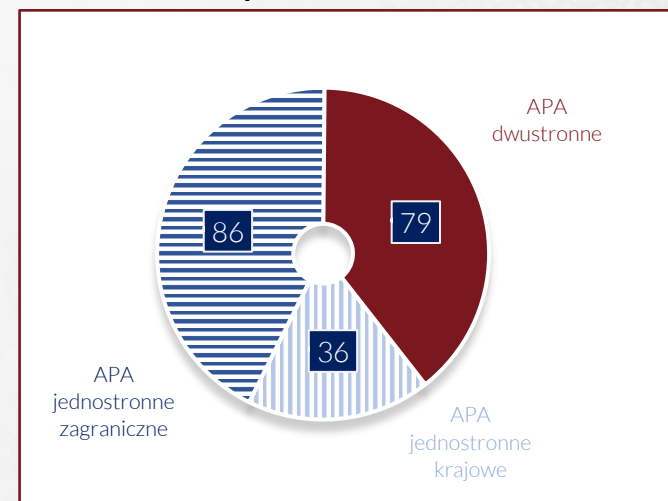
WYKRES 12. WNIOSKI ZŁOŻONE W 2025 R. (49)



WYKRES 11. POSTĘPOWANIA ZAKOŃCZONE W 2025 R. (48)



WYKRES 13. POSTĘPOWANIA W TOKU NA 31 GRUDNIA 2025 R.



Na początku 2024 r. w toku było 290 postępowań (233 o wydanie APA jednostronnego, 56 o wydanie APA dwustronnego i 1 o wydanie APA wielostronnego) [Wykres 14], w tym 21 postępowań o odnowienie APA. 54% postępowań w toku na 1 stycznia 2024 r. dotyczyło wniosków złożonych w konsekwencji obowiązywania art. 15e ustawy CIT (z czego 99% stanowiły aplikacje o zawarcie APA jednostronnego).

W 2024 r. sfinalizowano rekordową liczbę 156 postępowań, zawierając 118 APA. Szef KAS wydał:

- 115 porozumień jednostronnych (w tym 10 krajowych i 105 zagranicznych),
- 2 porozumienia dwustronne,
- 1 porozumienie wielostronne.

38 postępowań zakończono poprzez wydanie innego rozstrzygnięcia.* [Wykres 15]

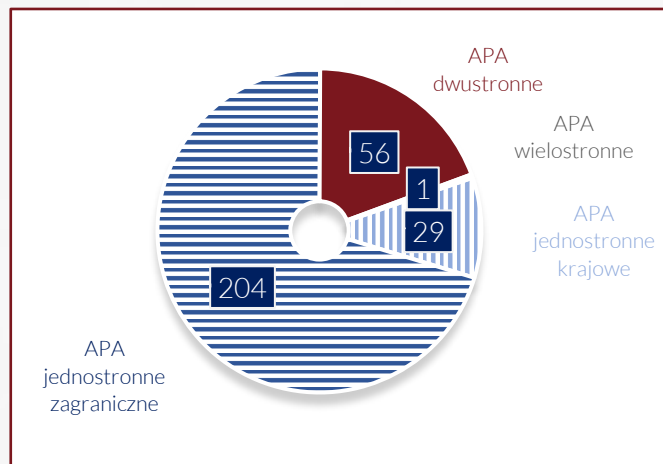
* Odmowa zawarcia APA, umorzenie postępowania, pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia, odmowa wszczęcia postępowania.

W 2024 r. wpłynęło do Szefa KAS 66 wniosków o wydanie APA, w tym 20 wniosków o zawarcie APA dwustronnego. Złożono 12 aplikacji o wydanie APA jednostronnego krajowego i 34 o wydanie APA jednostronnego zagranicznego. [Wykres 16]

Na 31 grudnia 2024 r. w toku było 200 postępowań (130 o wydanie APA jednostronnego i 70 o wydanie APA dwustronnego).* [Wykres 17]

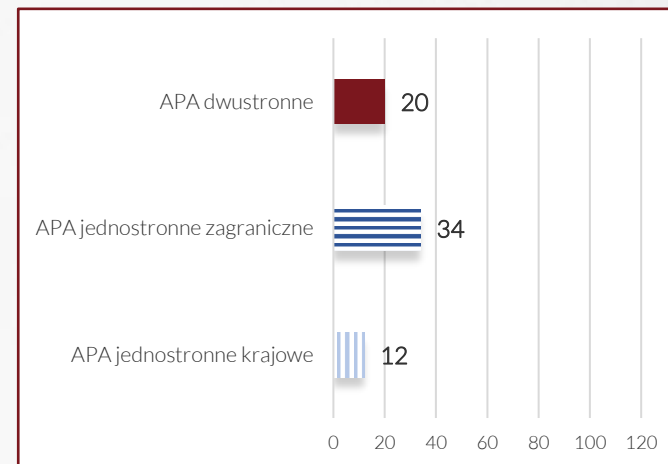
* Ostateczna liczba może ulec zwiększeniu w efekcie ustaleń w zakresie jednorodności transakcji objętych niektórymi aplikacjami.

WYKRES 14. POSTĘPOWANIA W TOKU NA 1 STYCZNIA 2024 R.



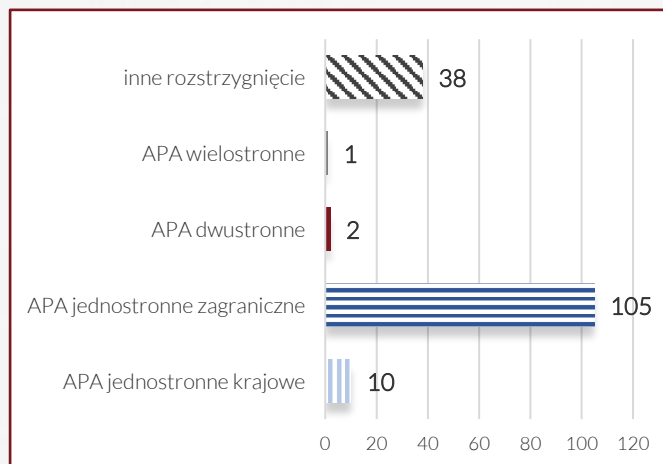
*Zmiany w stosunku do danych zaprezentowanych w poprzednich edycjach Raportu APA są następstwem ustaleń w zakresie jednorodności transakcji objętych niektórymi aplikacjami, zmiany wniosku po art. 88 ustawy DRM, zmiany w zakresie klasyfikacji wniosku.

WYKRES 16. WNIOSKI ZŁOŻONE W 2024 R. (66)



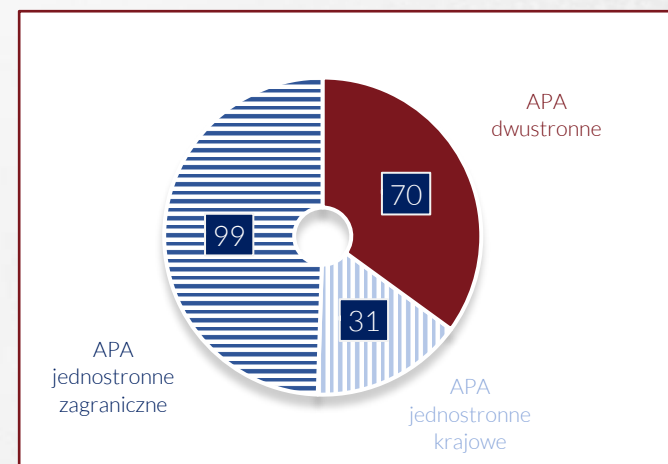
*Zmiany w stosunku do danych zaprezentowanych w poprzedniej edycji Raportu APA są następstwem zmian w zakresie klasyfikacji wniosków.

WYKRES 15. POSTĘPOWANIA ZAKOŃCZONE W 2024 R. (156)



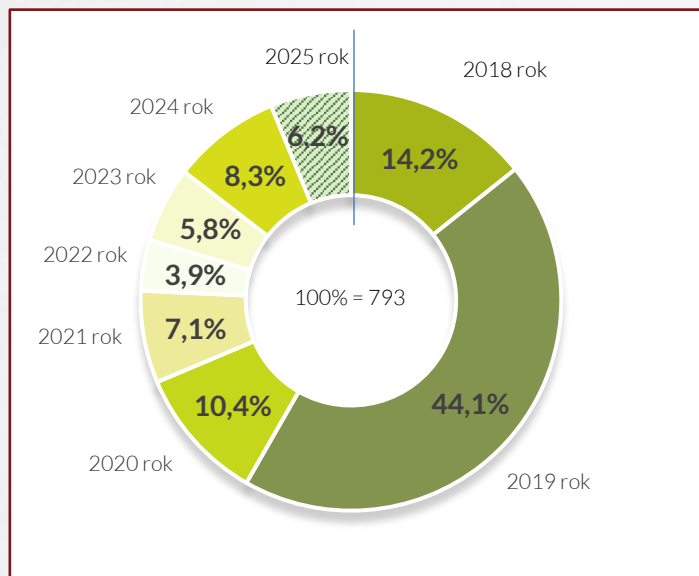
*Zmiana w stosunku do danych zaprezentowanych w poprzedniej edycji Raportu wynika z uzupełnienia wewnętrznych rejestrów, na podstawie których jest on przygotowywany.

WYKRES 17. POSTĘPOWANIA W TOKU NA 31 GRUDNIA 2024 R.



*Zmiany w stosunku do danych zaprezentowanych w poprzednich edycjach Raportu APA są następstwem ustaleń w zakresie jednorodności transakcji objętych niektórymi aplikacjami, zmiany wniosku po art. 88 ustawy DRM, zmiany w zakresie klasyfikacji wniosku.

WYKRES 18. WPŁYW WNIOSKÓW WEDŁUG LAT



W latach 2018-2025 wpłynęło blisko 800* wniosków o wydanie APA, w tym 81 o odnowienie porozumienia. Ponad 40% wszystkich aplikacji złożonych w tym okresie wpłynęło w 2019 r. (350 wniosków), co stanowiło przede wszystkim konsekwencję wprowadzenia możliwości wyłączenia transakcji objętych APA spod limitu kosztów uzyskania przychodów, o którym mowa była w art. 15e ustawy CIT (302 z 350 aplikacji) [Wykres 18]. Do Szefa KAS łącznie złożono blisko 460 wniosków motywowanych ww. uprawnieniem. Niezależnie od powyższego, zauważalny jest wzrost zainteresowania instytucją APA utrzymujący się również po uchyleniu art. 15e ustawy CIT. Średnio w analizowanym okresie do Szefa KAS wpływało 99 aplikacji rocznie, w tym średnio 42 wnioski rocznie niemotywowane chęcią wyłączenia kosztów spod limitu wynikającego z art. 15e ustawy CIT.

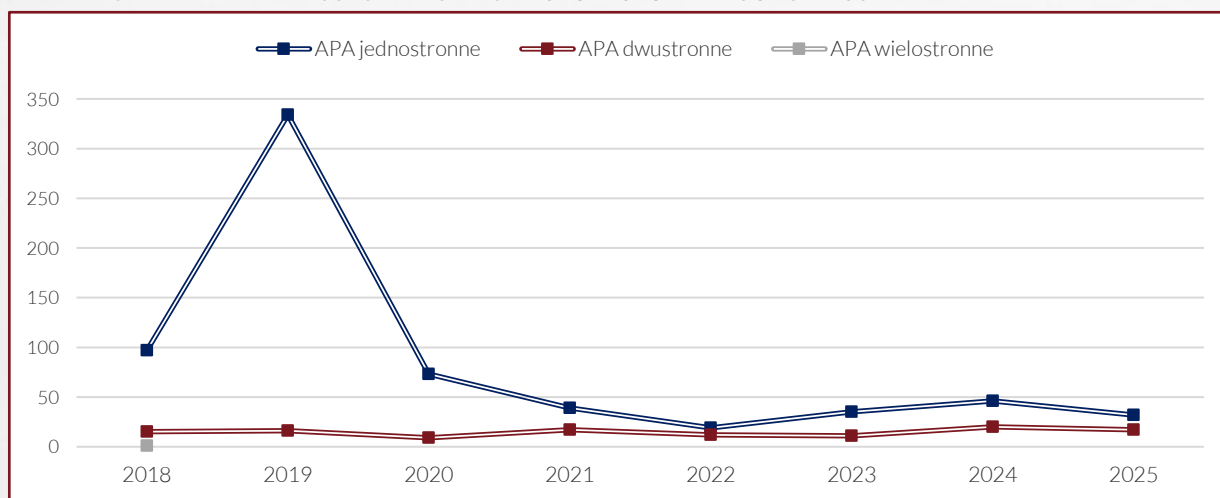
Podobnie jak w poprzednim okresie dominowały aplikacje o wydanie APA jednostronnego (ponad 85% wszystkich złożonych w latach 2018-2025 wniosków). W przedmiotowym ośmioletnim okresie wpłynęło jednocześnie ponad cztery razy więcej wniosków o zawarcie APA dwustronnego niż w dwunastoletnim okresie 2006-2017 (odpowiednio 117 w latach 2018-2025 i 26 w latach 2006-2017). Ponadto złożono (w 2018 r.) jedną aplikację o wydanie APA wielostronnego. [Wykresy 19-20]

W okresie 2018–2025 rozpatrzono wszystkie pozostałe 23 wnioski złożone w latach 2006–2017 oraz blisko 75% aplikacji złożonych w latach 2018-2025 (poprzez wydanie APA lub w drodze innego rozstrzygnięcia kończącego postępowanie**).

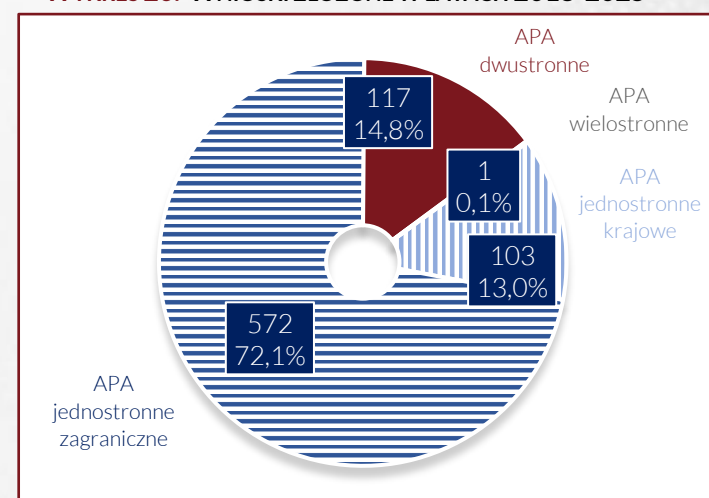
* 793 wniosków według stanu na 30 czerwca 2026 r. Ostateczna liczba może ulec zwiększeniu w efekcie ustaleń w zakresie jednorodności transakcji objętych niektórymi aplikacjami.

** Odmowa zawarcia APA, umorzenie postępowania, pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia, odmowa wszczęcia postępowania.

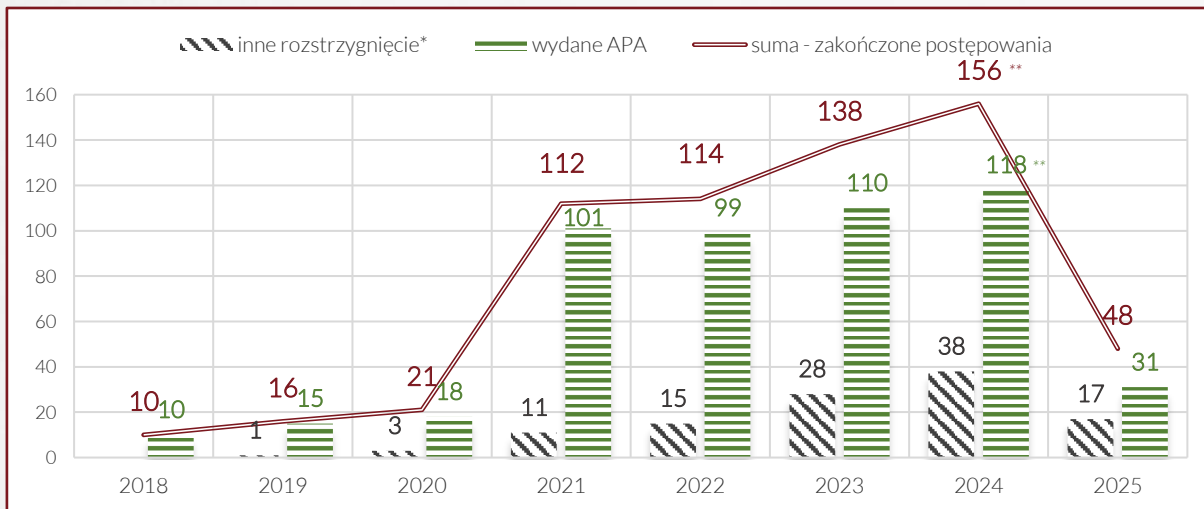
WYKRES 19. WPŁYW WNIOSKÓW W OKRESIE 2018–2025 WEDŁUG RODZAJU APA



WYKRES 20. WNIOSKI ZŁOŻONE W LATACH 2018-2025



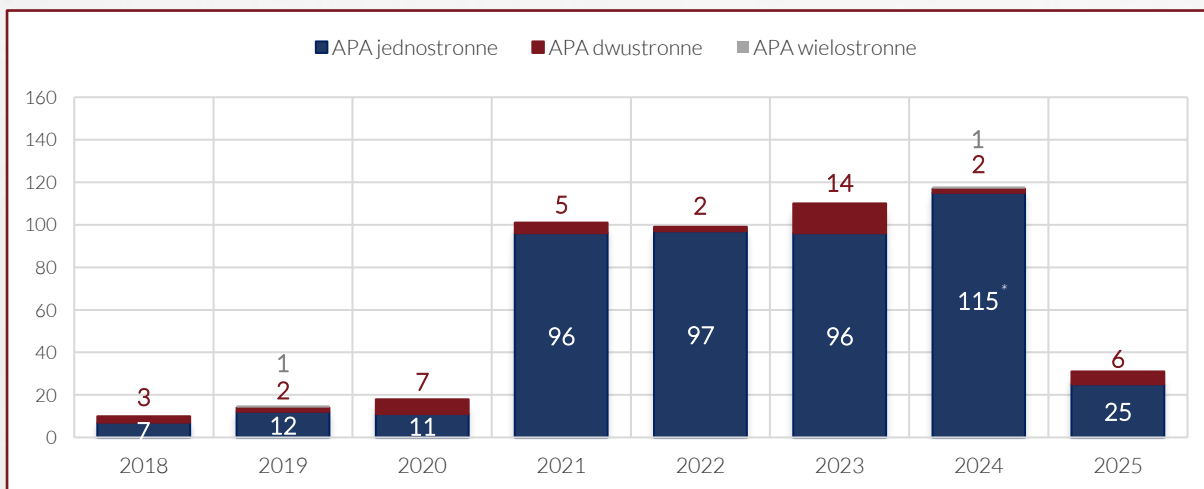
WYKRES 21. LICZBA WYDANYCH ROZSTRZYGNIEĆ KOŃCZĄCYCH POSTĘPOWANIA O WYDANIE APA



* Odmowa zawarcia APA, umorzenie postępowania, pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia, odmowa wszczęcia postępowania.

** Zmiana w stosunku do danych zaprezentowanych w poprzedniej edycji Raportu wynika z uzupełnienia wewnętrznych rejestrów, na podstawie których jest on przygotowywany.

WYKRES 22. ZAWARTE POROZUMIENIA WEDŁUG RODZAJU APA



* Zmiana w stosunku do danych zaprezentowanych w poprzedniej edycji Raportu wynika z uzupełnienia wewnętrznych rejestrów, na podstawie których jest on przygotowywany.

W latach 2018-2025 zakończono 615 postępowań wszczętych wnioskami o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego:

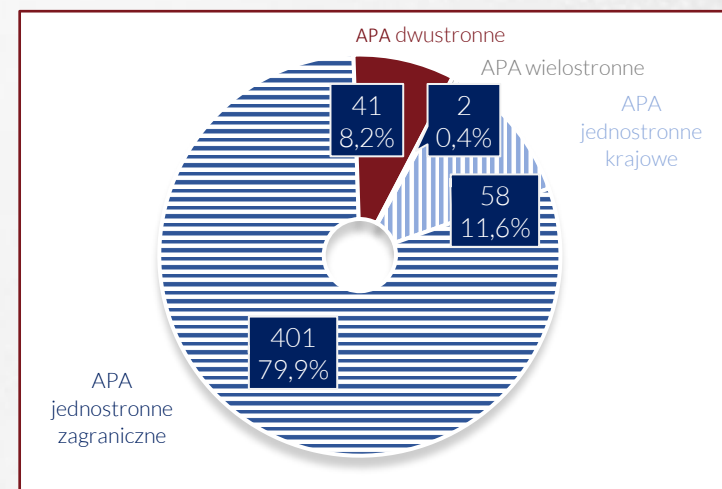
- 23 złożonymi w latach 2006-2017 oraz
- 592 złożonymi w latach 2018-2025.

W ciągu tych ośmiu lat Szef KAS wydał 502 uprzednie porozumienia cenowe (w tym 42 decyzje odnawiające APA) oraz 113 innych rozstrzygnięć* kończących postępowanie. [Wykres 21]

91% wydanych porozumień stanowiły APA jednostronne (459 z 502 porozumień zawartych w omawianym okresie), przy czym dominowały APA jednostronne zagraniczne (401). W 2019 r. zawarto drugie, a w 2024 r. trzecie - od początku funkcjonowania w Polsce instytucji APA - porozumienie wielostronne (każde z udziałem pięciu administracji podatkowych). [Wykresy 22-23]

* Odmowa zawarcia APA, umorzenie postępowania, pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia, odmowa wszczęcia postępowania

WYKRES 23. POROZUMIENIA ZAWARTE W LATACH 2018–2025 WEDŁUG RODZAJU APA





W analizowanym okresie APA odgrywały istotną rolę w odniesieniu do obowiązujących od początku 2018 r.¹ regulacji limitujących wysokość kosztów uzyskania przychodów związanych z nabywaniem określonych usług i praw (art. 15e ustawy CIT). W ocenie ustawodawcy, wydatki na wskazane usługi i wartości były bowiem często wykorzystywane do sztucznego zawyżania kosztów uzyskania przychodów, co miało wynikać m.in. z trudności z obiektywnym ustaleniem ich wartości rynkowej oraz czysto formalnym przenoszeniem do innych podmiotów².

Na mocy art. 15e ustawy CIT ograniczono zatem wysokość możliwych do zaliczenia w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych wynikających z określonych tytułów. Limitowanie nie miało jednak zastosowania do wskazanych kosztów usług, opłat i należności w zakresie, w jakim APA obejmowało prawidłowość kalkulacji wynagrodzenia za te usługi, opłaty i należności w okresie, którego to APA dotyczyło (art. 15e ust. 15 pkt 1 ustawy CIT w brzmieniu nadanym ustawą DRM). Zgodnie z art. 124 ustawy DRM, dla wniosków o wydanie APA złożonych do 31 grudnia 2019 r., art. 15e ust. 15 ustawy CIT miał przy tym zastosowanie również do roku podatkowego poprzedzającego rok złożenia wniosku. **Do Szeffa KAS złożono 458 wniosków z ww. tytułu.**

Artykuł 15e ustawy CIT przestał obowiązywać z końcem 2021 r. Jednocześnie, jeżeli APA łącznie:

- dotyczą nabycia usług wewnątrzgrupowych,
- wyłączają stosowanie ograniczenia, o którym mowa w art. 15e ustawy CIT,
- okres ich obowiązywania rozpoczyna się od 1 stycznia 2018 r. do 31 grudnia 2021 r.,

wydane uprzednie porozumienia cenowe nie mogą być odnawiane³. Część podatników decyduje się jednak, po okresie obowiązywania wydanej decyzji, na występowanie o APA w zakresie transakcji, które pierwotnie zostały objęte porozumieniem w związku z art. 15e ustawy CIT.

W związku z art. 15e ustawy CIT Szef KAS w latach 2019–2025 wydał:

- 358 APA, co stanowi 71% wszystkich zawartych w omawianym okresie porozumień
- 83 rozstrzygnięcia w inny sposób kończące postępowanie o wydanie APA⁴.

Dominowały APA jednostronne zagraniczne (łącznie 310) przede wszystkim dotyczące zakupu usług przez podmiot krajowy. Również wydane w związku z przedmiotową regulacją APA jednostronne krajowe (łącznie 41) głównie dotyczyły zakupu usług przez podmiot krajowy. APA dwustronne wydane w związku z art. 15e ustawy CIT (łącznie 7) dotyczyły natomiast przede wszystkim korzystania z wartości niematerialnych przez podmiot krajowy. [Wykresy 24-25]

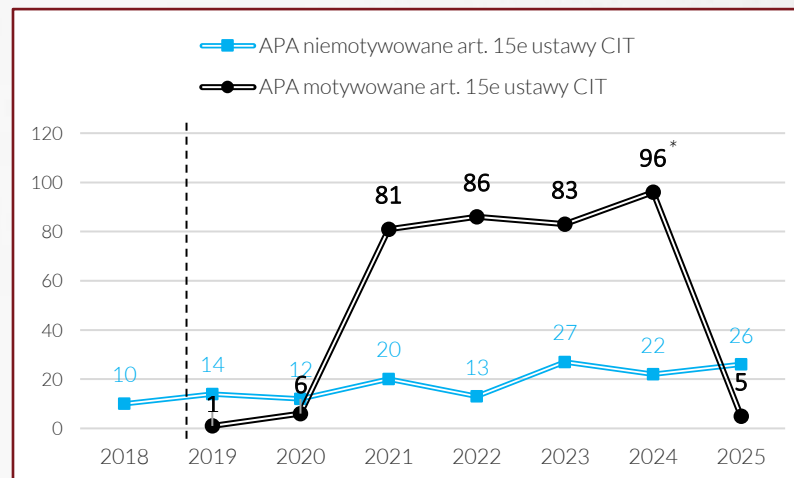
¹ Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2017 r. poz. 2175 ze zm.).

² Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne z projektami aktów wykonawczych, Sejm VIII kadencji, druk 1878, s. 29.

³ Art. 60 ust. 2 ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r. poz. 2105 ze zm.).

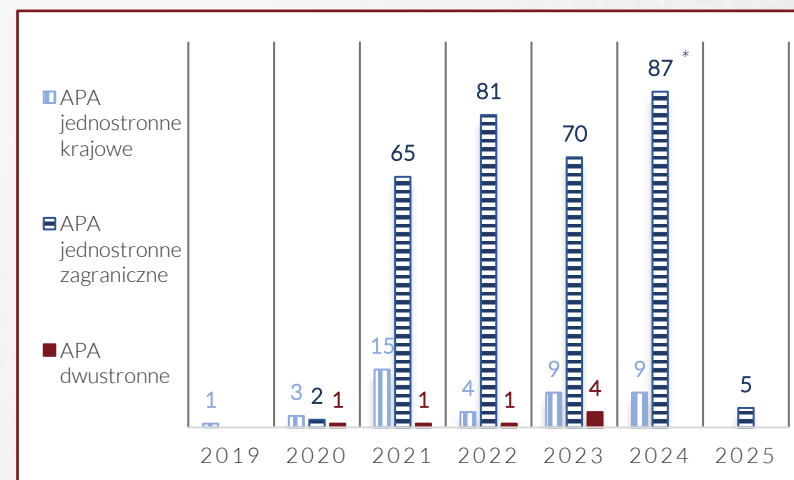
⁴ Odmowa zawarcia APA, umorzenie postępowania, pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia, odmowa wszczęcia postępowania.

WYKRES 24. APA MOTYWOWANE ART. 15E USTAWY CIT WEDŁUG LAT



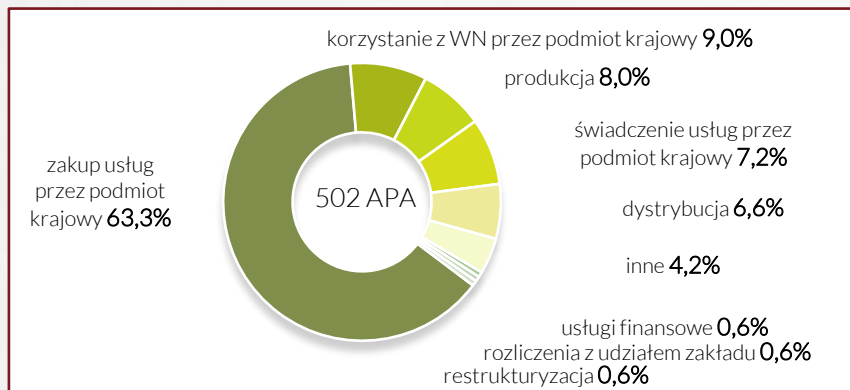
*Zmiana w stosunku do danych zaprezentowanych w poprzedniej edycji Raportu wynika z uzupełnienia wewnętrznych rejestrów, na podstawie których jest on przygotowywany.

WYKRES 25. APA MOTYWOWANE ART. 15E USTAWY CIT WEDŁUG RODZAJU POROZUMIENIA

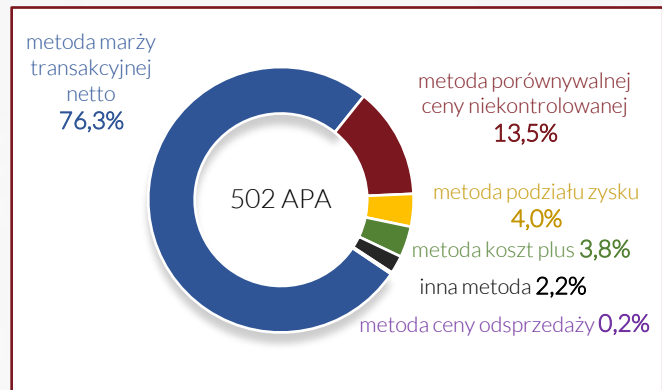


*Zmiana w stosunku do danych zaprezentowanych w poprzedniej edycji Raportu wynika z uzupełnienia wewnętrznych rejestrów, na podstawie których jest on przygotowywany.

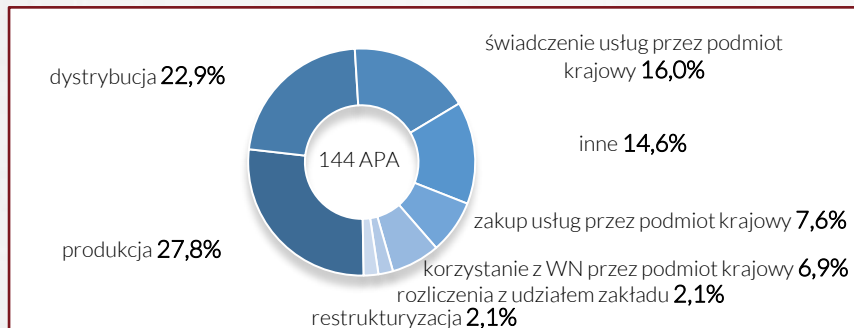
WYKRES 26. TYPY TRANSAKcji OBJĘTYCH WYDANYMI APA



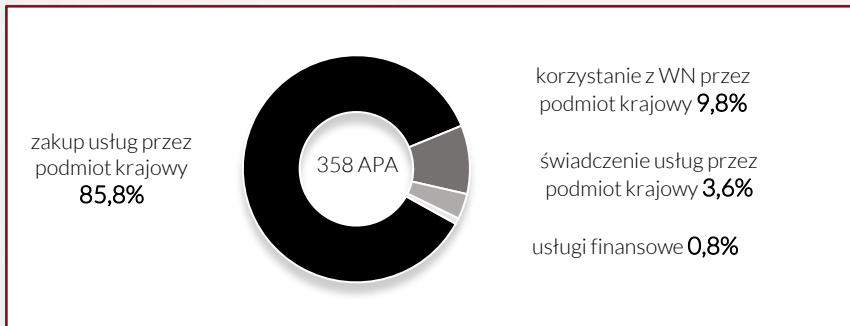
WYKRES 29. ZASTOSOWANA METODA W WYDANYCH APA



WYKRES 27. TRANSAKcje – APA NIEMOTYWOWANE ART. 15e USTAWY CIT



WYKRES 28. TRANSAKcje – APA MOTYWOWANE ART. 15e USTAWY CIT



Wydane w latach 2018–2025 APA niemotywowane chęcią wyłączenia kosztów związanych z transakcją spod limitów wynikających z art. 15e ustawy CIT obejmowały przede wszystkim (podobnie jak APA wydane w okresie 2006–2017) transakcje produkcyjne, dystrybucyjne, polegające na świadczeniu usług innego rodzaju przez podmiot krajowy oraz transakcje sklasyfikowane jako „inne”. APA dotyczące wskazanych kategorii transakcji stanowiły ponad 80% zawartych w tym okresie porozumień niedotyczących art. 15e ustawy CIT.

Z kolei w grupie decyzji wydanych w związku ze wspomnianym przepisem dominowały rozstrzygnięcia obejmujące transakcje zakupu usług. [Wykresy 26–28]

Najczęściej stosowaną metodą weryfikacji cen transferowych była metoda marży transakcyjnej netto zastosowana, podobnie jak w poprzednim okresie (2006–2017), w około 75% wydanych decyzji. [Wykres 29]

Szczegółowe informacje w zakresie typów transakcji, metod i wskaźników przedstawiono w dalszej części Raportu.

✓ **615**

postępowań zakończonych w latach 2018–2025

w tym:

✓ **502**

zawartych w latach 2018–2025 uprzednich porozumień cenowych:

459

APA jednostronnych:

- 58 krajowych
- 401 zagranicznych

41

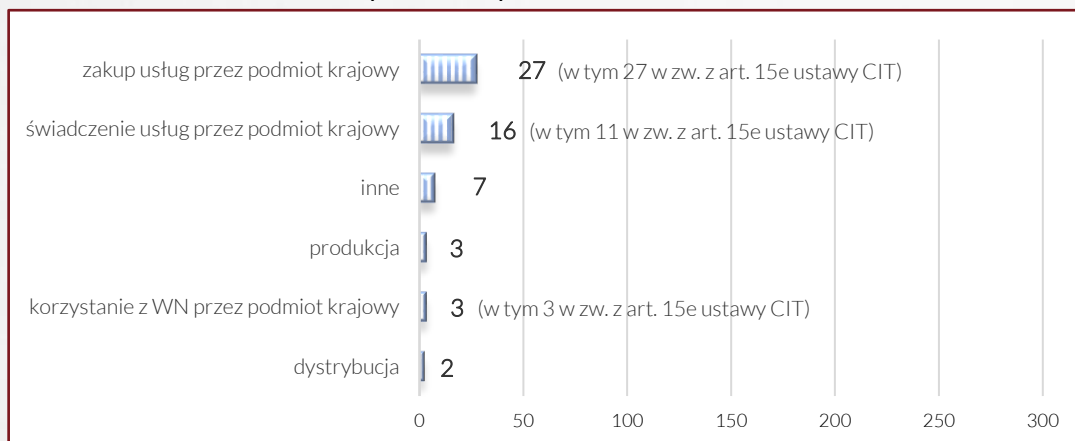
APA dwustronnych

2

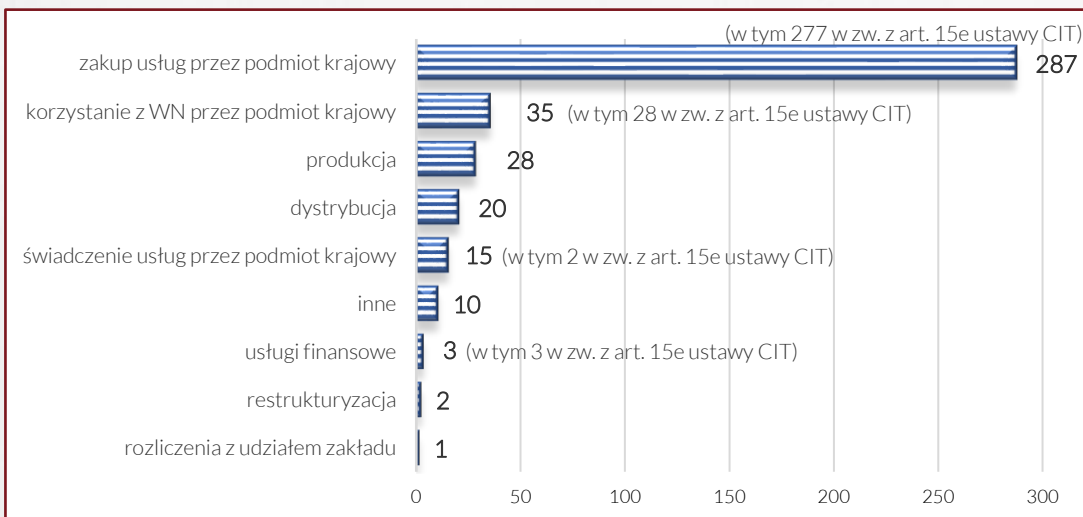
APA wielostronne

Rodzaje transakcji (1)

WYKRES 30. TYPY TRANSAKCJI OBJĘTYCH WYDANYMI W LATACH 2018–2025 APA JEDNOSTRONNYMI KRAJOWYMI (dot. 58 APA)



WYKRES 31. TYPY TRANSAKCJI OBJĘTYCH WYDANYMI W LATACH 2018–2025 APA JEDNOSTRONNYMI ZAGRANICZNYMI (dot. 401 APA)



W latach 2018–2025 Szef KAS wydał 459 APA jednostronnych, w tym 58 jednostronnych krajowych i 401 jednostronnych zagranicznych.

W związku z art. 15e ustawy CIT zawarto 41 z 58 APA jednostronnych krajowych (71%) i 310 z 401 APA jednostronnych zagranicznych (77%), wydając łącznie 351 APA jednostronnych motywowanych chęcią wyłączenia limitowania kosztów wynikającego z art. 15e ustawy CIT (76% wszystkich wydanych w analizowanym okresie APA jednostronnych).

Zarówno wydane APA jednostronne krajowe, jak i zagraniczne najczęściej dotyczyły zakupu usług przez podmiot krajowy (odpowiednio 47% i 72% zawartych APA danego rodzaju). W przypadku APA jednostronnych krajowych, wszystkie APA dotyczące tego typu transakcji zostały wydane w związku z art. 15e ustawy CIT. W przypadku APA jednostronnych zagranicznych, 97% APA dotyczących zakupu usług przez podmiot krajowy wydano w związku z art. 15e ustawy CIT.

W zakresie pozostałych (tj. niewydanych w związku z art. 15e ustawy CIT) APA jednostronnych krajowych, decyzje Szefa KAS dotyczyły transakcji sklasyfikowanych jako „inne” (7 APA, przede wszystkim wspólne przedsięwzięcia podmiotów powiązanych), obejmujących świadczenie usług przez podmiot krajowy (5 APA) oraz transakcji produkcji i korzystania z wartości niematerialnych przez podmiot krajowy (po 3 APA). [Wykres 30]

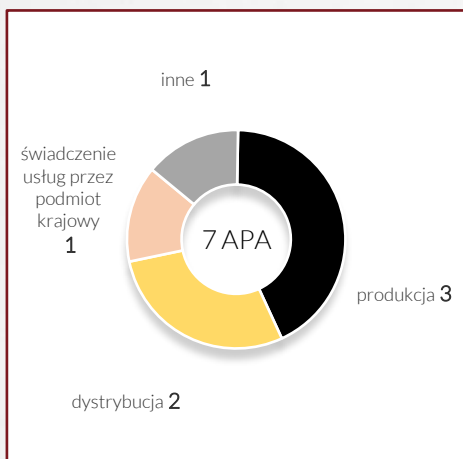
W zakresie APA jednostronnych zagranicznych niewydanych w związku z art. 15e ustawy CIT dominowały natomiast porozumienia obejmujące transakcje dotyczące produkcji (28 APA), dystrybucji (20 APA) oraz świadczenia usług przez podmiot krajowy (13 APA). [Wykres 31]

Szczegółowy rozkład APA jednostronnych wydanych w poszczególnych latach w zależności od typu transakcji przedstawiono na kolejnej stronie Raportu [Wykresy 32–39].

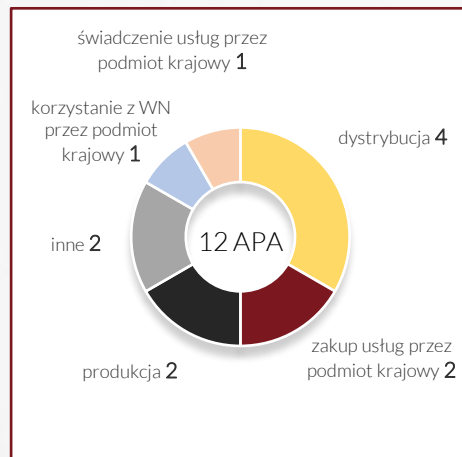
Informacje dotyczące liczby zawartych APA jednostronnych krajowych i zagranicznych w poszczególnych latach w związku z art. 15e ustawy CIT zaprezentowano na stronie 49 Raportu [Wykres 25]. Dominujące typy transakcji objętych wydanyymi APA stanowią naturalną konsekwencję dyspozycji art. 15e ustawy CIT i finalizowanej w kolejnych latach coraz większej liczby postępowań motywowanych tą regulacją.

Rodzaje transakcji (2)

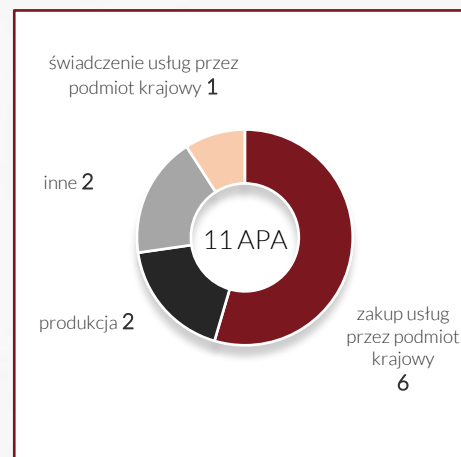
WYKRES 32. TYPY TRANSAKCJI OBJĘTYCH WYDANYMI W 2018 R. APA JEDNOSTRONNYMI



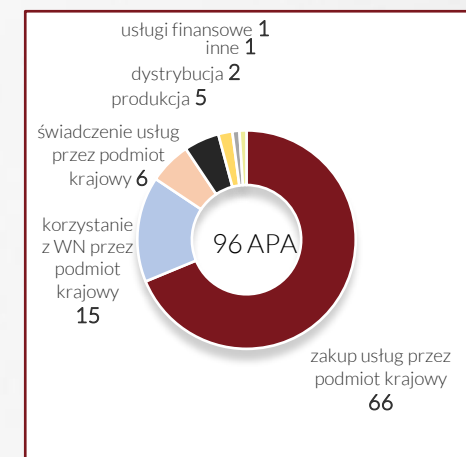
WYKRES 33. TYPY TRANSAKCJI OBJĘTYCH WYDANYMI W 2019 R. APA JEDNOSTRONNYMI



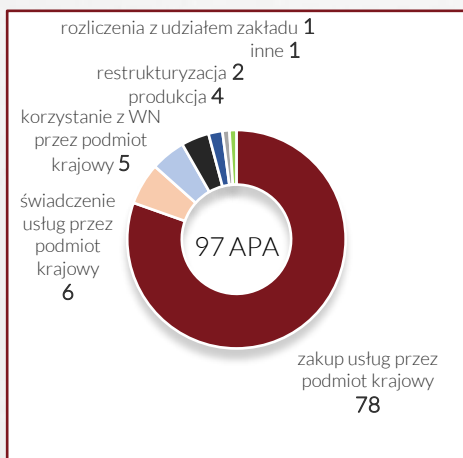
WYKRES 34. TYPY TRANSAKCJI OBJĘTYCH WYDANYMI W 2020 R. APA JEDNOSTRONNYMI



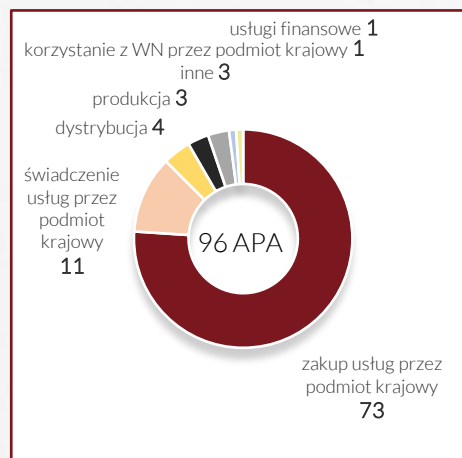
WYKRES 35. TYPY TRANSAKCJI OBJĘTYCH WYDANYMI W 2021 R. APA JEDNOSTRONNYMI



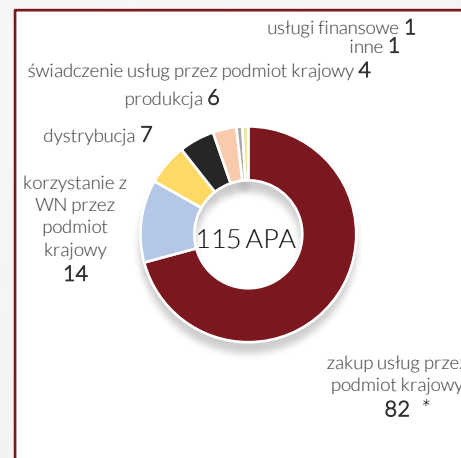
WYKRES 36. TYPY TRANSAKCJI OBJĘTYCH WYDANYMI W 2022 R. APA JEDNOSTRONNYMI



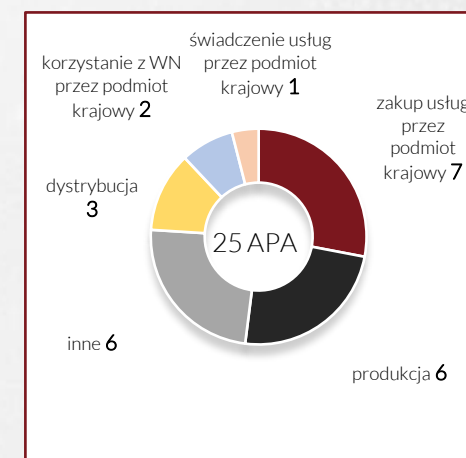
WYKRES 37. TYPY TRANSAKCJI OBJĘTYCH WYDANYMI W 2023 R. APA JEDNOSTRONNYMI



WYKRES 38. TYPY TRANSAKCJI OBJĘTYCH WYDANYMI W 2024 R. APA JEDNOSTRONNYMI



WYKRES 39. TYPY TRANSAKCJI OBJĘTYCH WYDANYMI W 2025 R. APA JEDNOSTRONNYMI



* Zmiana w stosunku do danych zaprezentowanych w poprzedniej edycji Raportu wynika z uzupełnienia wewnętrznych rejestrów, na podstawie których jest on przygotowywany.

APA JEDNOSTRONNE 2018–2025

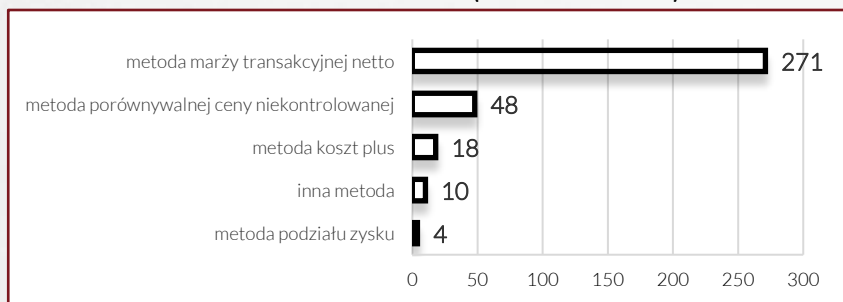
Zastosowane metody weryfikacji cen transferowych

Dominującą metodą w wydanych APA jednostronnych krajowych i zagranicznych była metoda marży transakcyjnej netto (TNMM) zastosowana odpowiednio w 62% i 78% wydanych decyzji. [Wykresy 40-41] Powyższe stanowi konsekwencję z jednej strony typów transakcji objętych wydanymi APA (m.in. mała liczba transakcji, w których obie strony angażowały unikalny i wartościowy wkład), z drugiej strony z konstrukcji i wymogów w zakresie dostępności danych finansowych niezbędnych do zastosowania danej metody.

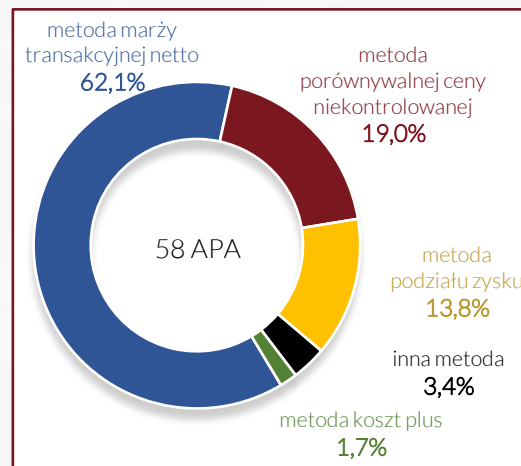
W przypadku transakcji, w których użyto TNMM, najczęściej stosowanym wskaźnikiem zyskowności był narzut operacyjny - ok. 86% decyzji (w których zastosowano TNMM). W zdecydowanej większości wydanych APA dotyczył on działalności usługowej (przy czym w ok. 64% transakcji usługowych APA potwierdziły, że ceną rynkową jest 5% narzut na bazę kosztową). Spośród APA, w których zastosowano narzut operacyjny ok. 7% dotyczyło działalności produkcyjnej. Wartość wskaźnika mieściła się w tym przypadku w przedziale 1,1%-16,7%. Wskaźnik marży operacyjnej (zastosowany w ok. 7% APA z TNMM) co do zasady wykorzystywany był do wyceny działalności dystrybucyjnej, a jego wartość dla ogółu przypadków (nie tylko dystrybucji) mieściła się w przedziale 1,0%-8,0%. Pozostałe wskaźniki zyskowności (np. marża ze sprzedaży, rentowność aktywów) zastosowano w ok. 7% APA z TNMM.*

*Zaprezentowane przedziały wyników dotyczą różnych stanów faktycznych i branż prowadzonej działalności.

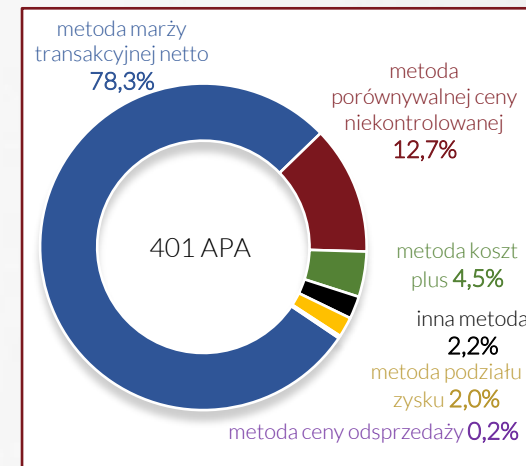
WYKRES 43. ZASTOSOWANA METODA W APA JEDNOSTRONNYCH MOTYWOWANYCH ART. 15E USTAWY CIT (dot. 351 z 459 APA)



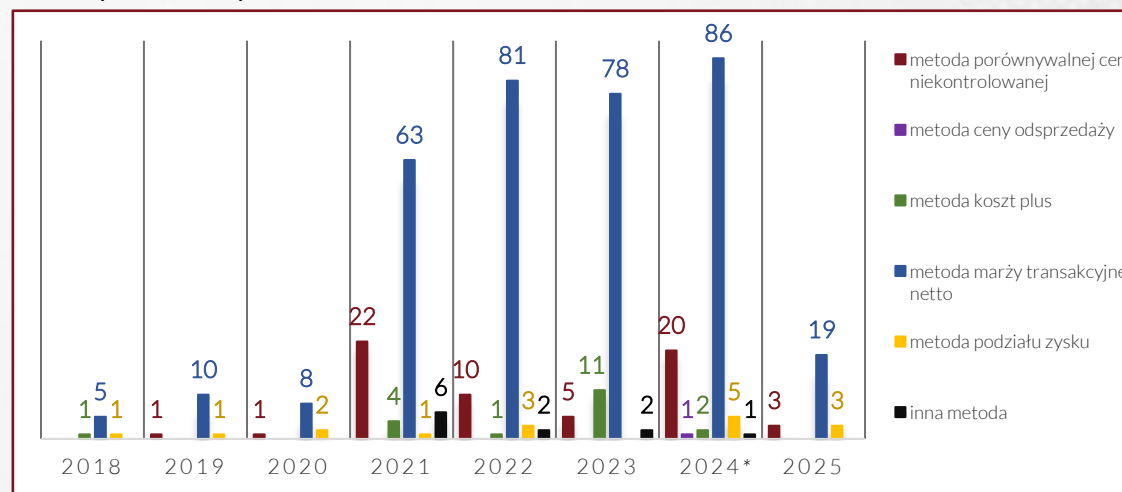
WYKRES 40. ZASTOSOWANA METODA W APA JEDNOSTRONNYCH KRAJOWYCH



WYKRES 41. ZASTOSOWANA METODA W APA JEDNOSTRONNYCH ZAGRANICZNYCH



WYKRES 42. ZASTOSOWANA METODA W APA JEDNOSTRONNYCH WYDANYCH W LATACH 2018–2025 (dot. 459 APA)



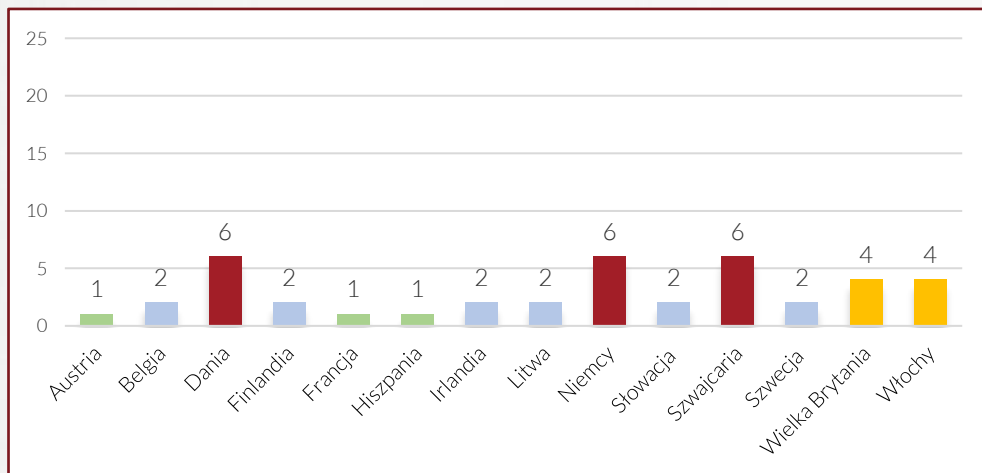
* Zmiana w stosunku do danych zaprezentowanych w poprzedniej edycji Raportu wynika z uzupełnienia wewnętrznych rejestrów, na podstawie których jest on przygotowywany.

APA DWU- I WIELOSTRONNE 2018–2025

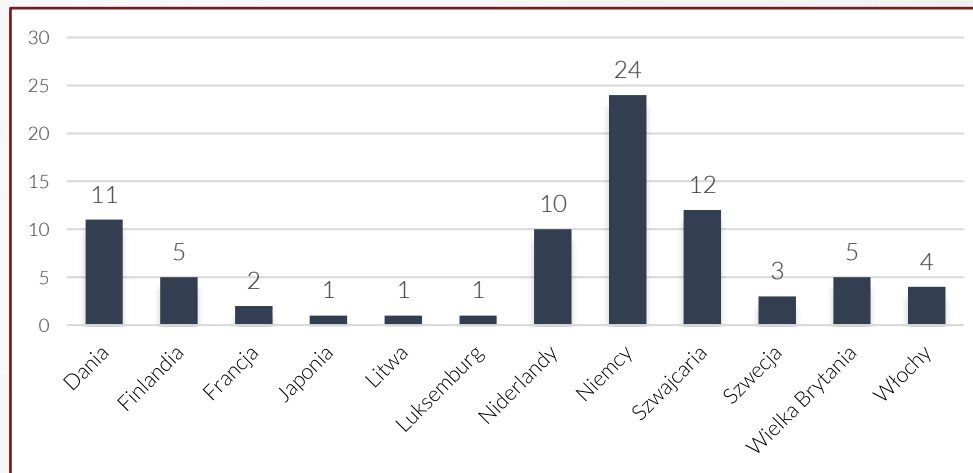
Zagraniczne administracje CA



WYKRES 44. POROZUMIENIA DWUSTRONNE ZAWARTE W LATACH 2018-2025



WYKRES 45. POSTĘPOWANIA O WYDANIE APA DWUSTRONNEGO NA 31 GRUDNIA 2025 R.



*Zestawienie nie uwzględnia postępowań dwustronnych prowadzonych z wniosków o zawarcie porozumień podatkowych w sprawie ustalania cen transferowych.



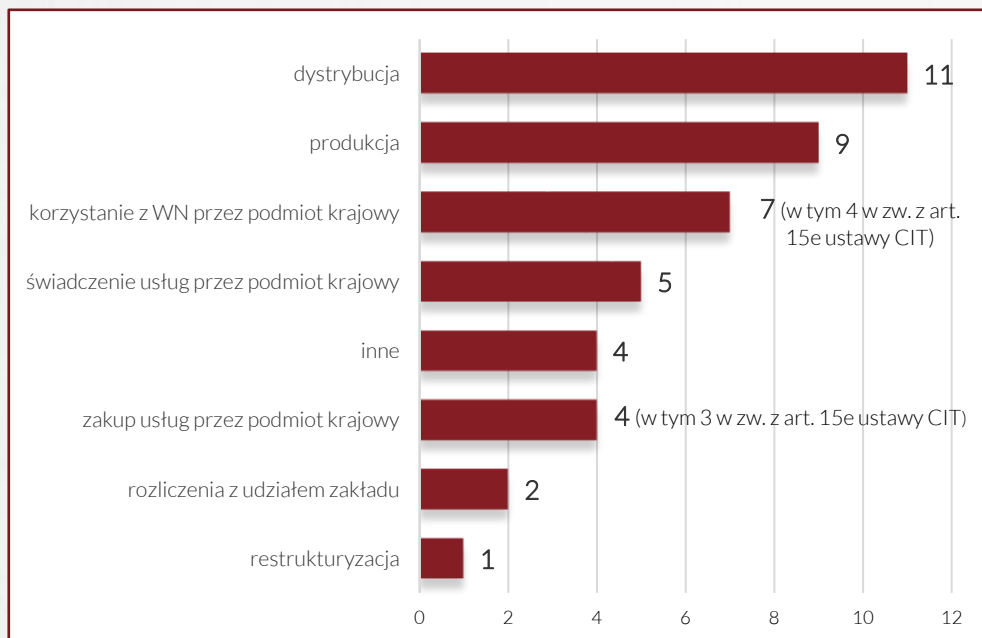
W latach 2018–2025 wydano: 41 APA dwustronnych i 2 APA wielostronne. Wszystkie zawarte porozumienia zostały uzgodnione z właściwymi CA państw europejskich, przede wszystkim należącymi do Unii Europejskiej. Administracja polska w szczególności skorzystała z procedury wzajemnego porozumiewania się na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z Danią, Niemcami oraz Szwajcarią [Wykres 44]. W 2025 r. zawarto sześć porozumień dwustronnych oraz wydano dwa rozstrzygnięcia kończące w inny sposób postępowania o wydanie APA dwustronnego.

Na dzień 1 stycznia 2026 r. w toku pozostawało 79 postępowań o zawarcie APA dwustronnego głównie z udziałem CA Niemiec (30% toczących się postępowań o APA dwustronne), Szwajcarii (15%), Danii (14%) oraz Niderlandów (13%) [Wykres 45].

APA dwu- i wielostronne przewidują porozumienie się odpowiednio z władzą podatkową lub władzami podatkowymi właściwymi dla podmiotów zagranicznych powiązanych z podmiotem krajowym. Konsekwencją takich porozumień, obok ochrony przed zakwestionowaniem poprawności stosowanych cen transferowych, jest zatem ograniczenie ryzyka podwójnego opodatkowania. Wytyczne TP OECD rekomendują negocjowanie porozumień dwu- i wielostronnych, w których zawarcie zaangażowane byłyby organy podatkowe innych państw. Polskie przepisy nie przewidują w tym zakresie preferencji czy ograniczeń, pozostawiając podatnikowi swobodę wyboru poziomu zabezpieczenia i komfortu, jakiego oczekuje. Zainteresowany uzyskaniem APA winien mieć na uwadze, że liczba jurysdykcji podatkowych zaangażowanych w porozumienie wpływa na rzeczywisty czas, w jakim wniosek może zostać rozpatrzony. Istotne pozostają również specyfika pracy danej administracji, gotowość do przystąpienia do negocjacji i zdolność danej CA do organizowania częstych spotkań negocjacyjnych. Postępowania dwu- i wielostronne dotyczą zatem zwykle transakcji wysokiego ryzyka podatkowego wynikającego z ich dużej wartości i skomplikowania (np. wycena całej działalności danego podmiotu, restrukturyzacje biznesowe, transakcje, w których za właściwą należało uznać metodę podziału zysku).

Rodzaje transakcji (1)

WYKRES 46. TYPY TRANSAKCJI OBJĘTYCH APA DWU- I WIELOSTRONNYMI (DOT. 43 APA)

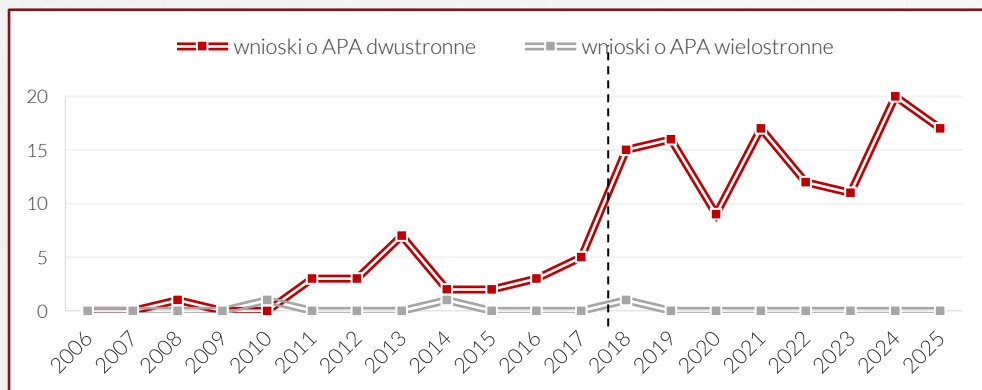


W latach 2018–2025 zawarto 41 APA dwustronnych i 2 APA wielostronne. 7 z 41 porozumień dwustronnych wydano w związku z art. 15e ustawy CIT (17%). APA dwustronne motywowane chęcią wyłączenia kosztów związanych z transakcją spod limitów wynikających z art. 15e ustawy CIT obejmowały transakcje polegające na korzystaniu z wartości niematerialnych przez podmiot krajowy (zakup licencji, opłata franczyzowa) i zakupie usług przez podmiot krajowy (usługi wsparcia, IT). W przypadku pozostałych 34 wydanych APA dwustronnych, porozumienia dotyczyły przede wszystkim transakcji obejmujących dystrybucję oraz produkcję (łącznie 20 APA). [Wykres 46]

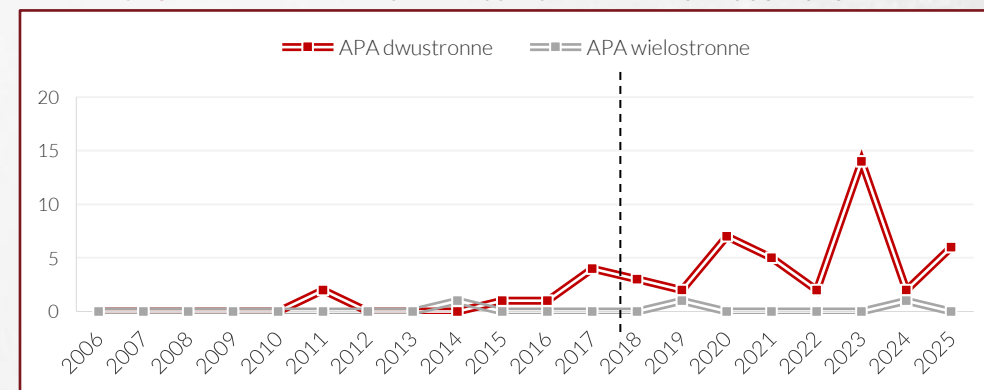
W latach 2006–2017 (dwanaście lat) wpłynęło 28 wniosków o zawarcie APA dwu- lub wielostronne. W analizowanym ośmioletnim okresie (2018–2025) złożono natomiast 118 analogicznych aplikacji. Można zatem zaobserwować wzrost znaczenia procedur dwu- i wielostronnych. OECD podkreśla wagę porozumień angażujących więcej niż jedną jurysdykcję, wskazując na większą pewność prawną związaną z eliminacją podwójnego opodatkowania. Ograniczeniem APA jednostronnych dotyczących podmiotów zagranicznych może być bowiem brak gwarancji, że uzgodnienia z polskim organem podatkowym zostaną uznane przez administrację podatkową właściwą dla podmiotu zagranicznego. W 2025 r. wpłynęło do Szefa KAS 17 wniosków o wydanie APA dwustronne. Należy spodziewać się, że zainteresowanie porozumieniami dwu- i wielostronnymi będzie nadal rosło. [Wykresy 47–48]

Szczegółowy rozkład APA dwu- i wielostronnych wydanych w poszczególnych latach w zależności od typu transakcji przedstawiono na kolejnej stronie Raportu. [Wykresy 49–56]

WYKRES 47. WPŁYW WNIOSKÓW O APA DWU- I WIELOSTRONNE W LATACH 2006–2025

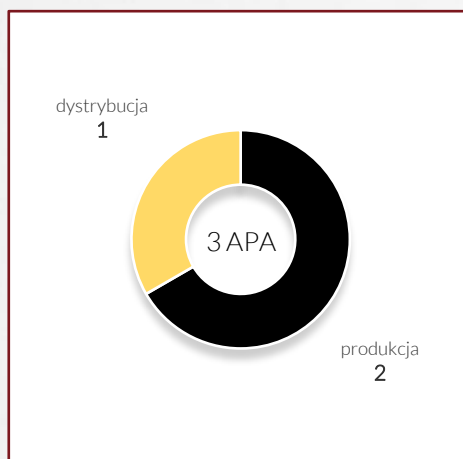


WYKRES 48. WYDANE APA DWU- I WIELOSTRONNE W LATACH 2006–2025

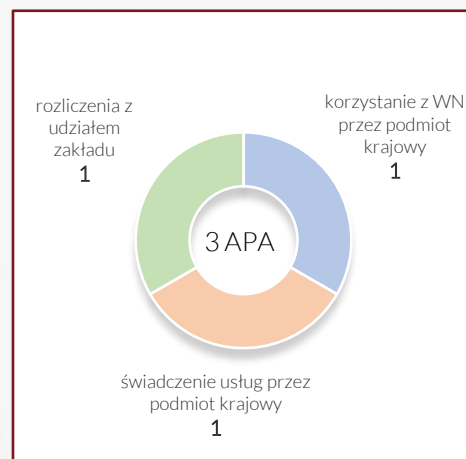


Rodzaje transakcji (2)

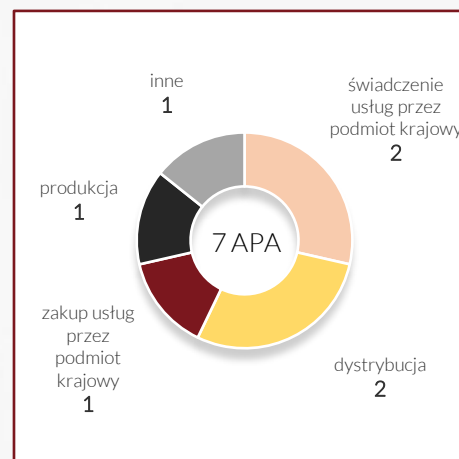
WYKRES 49. TYPY TRANSAKCJI OBJĘTYCH WYDANYMI W 2018 R. APA DWUSTRONNYMI



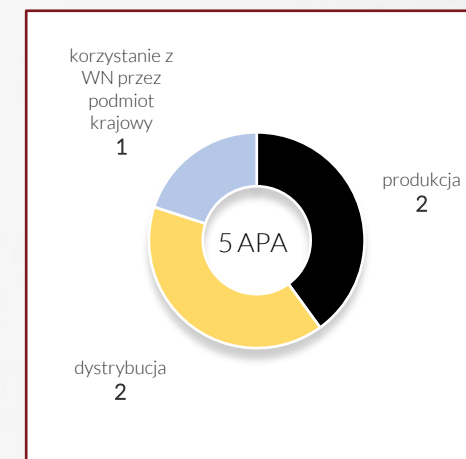
WYKRES 50. TYPY TRANSAKCJI OBJĘTYCH WYDANYMI W 2019 R. APA DWU- I WIELOSTRONNYMI



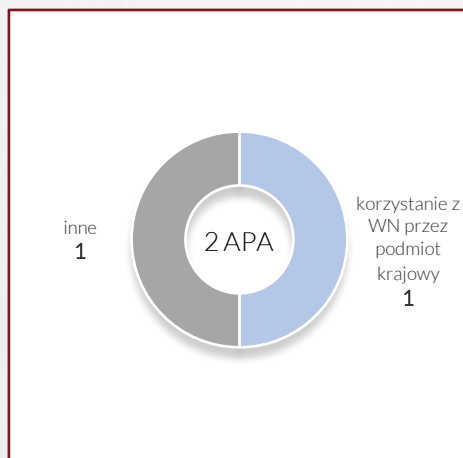
WYKRES 51. TYPY TRANSAKCJI OBJĘTYCH WYDANYMI W 2020 R. APA DWUSTRONNYMI



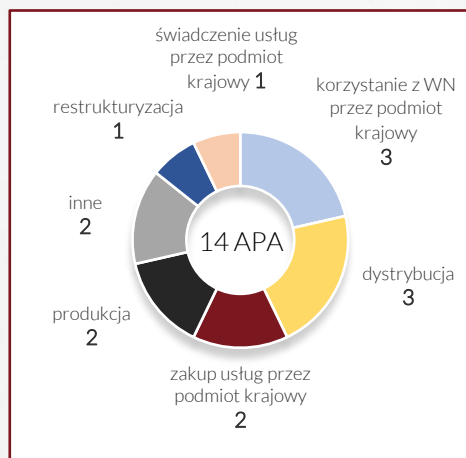
WYKRES 52. TYPY TRANSAKCJI OBJĘTYCH WYDANYMI W 2021 R. APA DWUSTRONNYMI



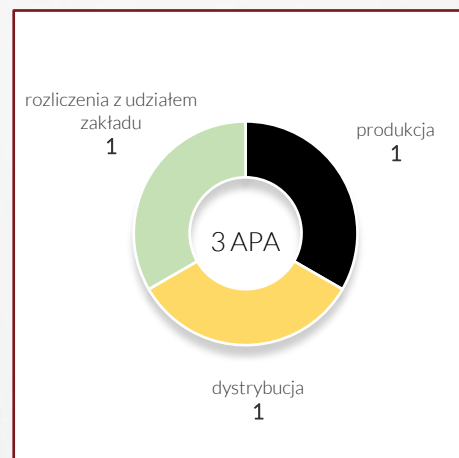
WYKRES 53. TYPY TRANSAKCJI OBJĘTYCH WYDANYMI W 2022 R. APA DWUSTRONNYMI



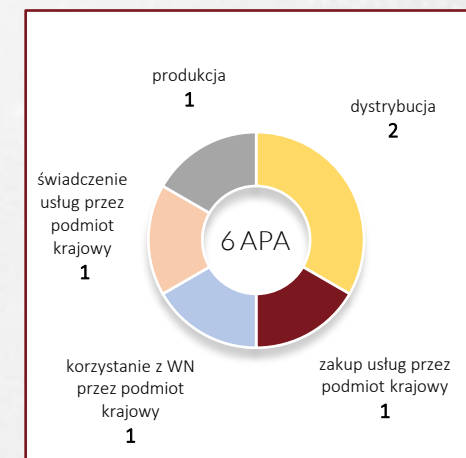
WYKRES 54. TYPY TRANSAKCJI OBJĘTYCH WYDANYMI W 2023 R. APA DWUSTRONNYMI



WYKRES 55. TYPY TRANSAKCJI OBJĘTYCH WYDANYMI W 2024 R. APA DWU- I WIELOSTRONNYMI



WYKRES 56. TYPY TRANSAKCJI OBJĘTYCH WYDANYMI W 2025 R. APA DWUSTRONNYMI

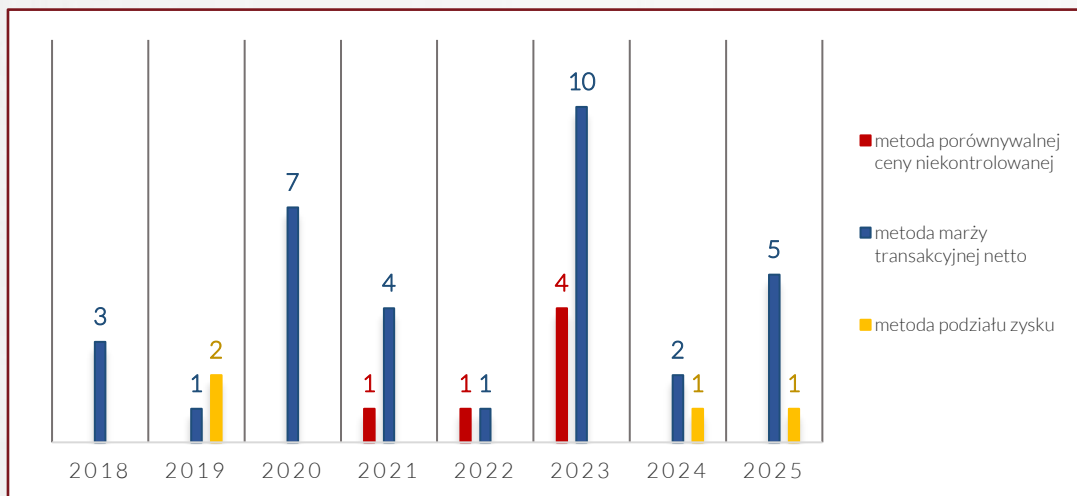


APA DWU- I WIELOSTRONNE 2018–2025

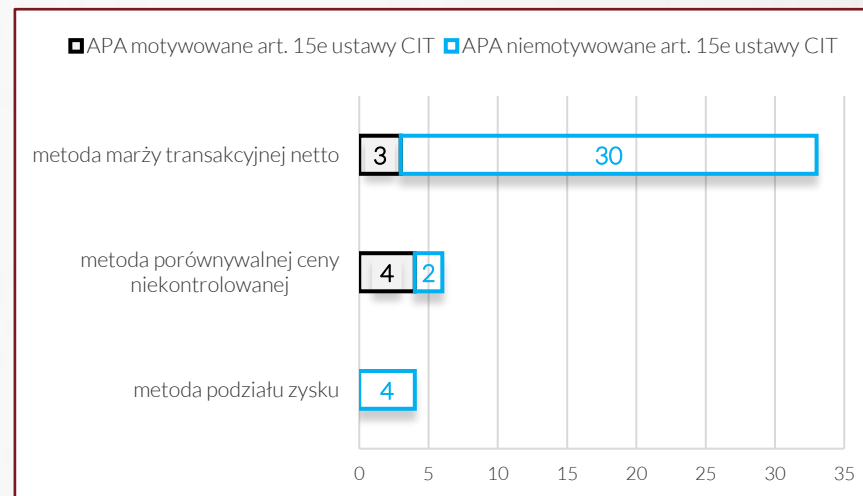
Zastosowane metody weryfikacji cen transferowych



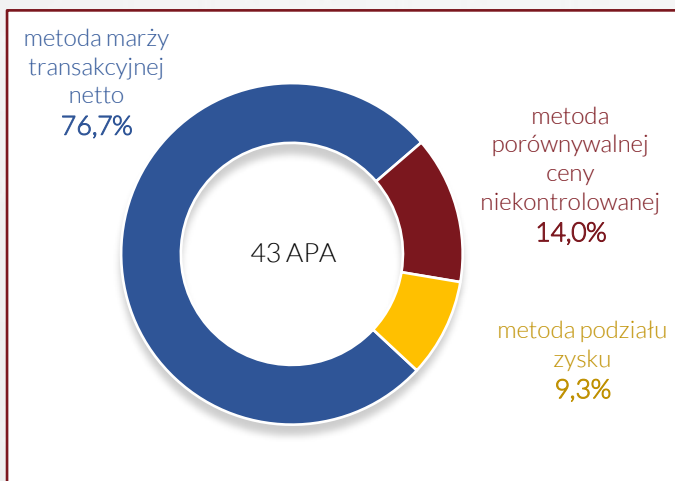
WYKRES 57. ZASTOSOWANA METODA W APA DWU- I WIELOSTRONNYCH WYDANYCH W POSZCZEGÓLNYCH LATACH 2018–2025 (DOT. 43 APA)



WYKRES 58. ZASTOSOWANA METODA W APA DWU- I WIELOSTRONNYCH MOTYWOWANYCH I NIEMOTYWOWANYCH ART. 15E USTAWY CIT



WYKRES 59. ZASTOSOWANA METODA W WYDANYCH APA DWU- I WIELOSTRONNYCH



Dominującą metodą w zawartych w latach 2018–2025 APA dwustronnych (łącznie 41 decyzji), podobnie jak w przypadku APA jednostronnych, była metoda marży transakcyjnej netto (TNMM) zastosowana w 80% wydanych APA tego rodzaju (w APA jednostronnych krajowych i zagranicznych TNMM zastosowano odpowiednio w 62% i 78% wydanych decyzji). W przypadku APA wielostronnych stosowaną metodą była metoda podziału zysku.

Użycie danej metody w poszczególnych latach stanowi konsekwencję typów transakcji objętych wydanymi do tej pory APA dwu- i wielostronnymi oraz wymogów w zakresie dostępności danych finansowych koniecznych do zastosowania danej metody. [Wykresy 57–59]

W przypadku transakcji, w których użyto TNMM, najczęściej stosowanym wskaźnikiem zyskowności w wydanych APA dwustronnych był narzut operacyjny (48% APA, w których wykorzystano TNMM). Wskaźnik ten stosowany był do wyceny działalności produkcyjnej (w tym przypadku wyniki zawierały się w przedziale 2,0%-15,0%) oraz usługowej (3,0%-15,0%). Wskaźnik marży operacyjnej był wykorzystywany co do zasady do wyceny działalności dystrybucyjnej i jego wyniki dla ogółu przypadków mieściły się w przedziale 1,5%-5,7% (wskaźnik marży operacyjnej zastosowano w około 24% APA z TNMM). Pozostałe wskaźniki zyskowności to w szczególności marża ze sprzedaży i rentowność aktywów.*

*Zaprezentowane przedziały wyników dotyczą różnych stanów faktycznych i branż prowadzonej działalności.



20 lat APA w Polsce

dwudziestoletni okres
funkcjonowania uprzednich porozumień
cenowych w Polsce, 2006–2025

Wykres 60. Wnioski o wydanie APA złożone w latach 2006-2025.....	60
Wykres 61. Postępowania o wydanie APA sfinalizowane w latach 2006-2025.....	60
Wykres 62. Wpływ wniosków niemotywowanych art. 15e ustawy CIT.....	61
Wykres 63. Sfinalizowane postępowania niemotywowane art. 15e ustawy CIT.....	61
Wykres 64. APA niemotywowane art. 15e ustawy CIT – typy transakcji.....	62
Wykres 65. APA niemotywowane art. 15e ustawy CIT – zastosowane metody.....	62
Wykres 66. APA niemotywowane art. 15e ustawy CIT – metody na przestrzeni lat.....	62

2006

20

LAT APA
w Polsce

2025



➤ Szef KAS rozpatrywał także wnioski o zmianę lub uchylenie wydanych APA, wnioski o wydanie porozumień podatkowych w sprawie ustalania cen transferowych (*Program Współdziałania*), prowadził postępowania w przedmiocie wygaśnięcia decyzji oraz oceniał przedstawiane przez adresatów wydanych już APA zmiany pod kątem ich istotności i wpływu na zawarte porozumienia. Zorganizowano ponadto kilkaset spotkań wstępnych.

➤ Biorąc pod uwagę dwudziestoletni okres (2006–2025) dostępności instytucji APA w Polsce, niezależnie od obowiązywania art. 15e ustawy CIT, stanowiącego główny (ale nie jedyny) czynnik determinujący składanie wniosków w szczególności w latach 2018–2020, zauważalny jest wyraźny wzrost roli i wykorzystania APA przez podatników w zakresie tradycyjnej ochrony i preferencji na gruncie regulacji dotyczących cen transferowych, jakie zapewnia ten instrument.

➤ W ciągu pierwszych dziesięciu lat od wprowadzenia możliwości zawierania APA przez polskich podatników (2006–2015) łącznie wpłynęło 68 wniosków o ich wydanie. W kolejnym dziesięcioleciu obejmującym lata 2016–2025 wpłynęło 815 aplikacji, w tym 357 wniosków niezwiązanych z limitowaniem kosztów z art. 15e ustawy CIT.



➤ W latach 2006–2025 do Ministra Finansów/Szefa KAS wpłynęło 96 wniosków o przedłużenie/odnowienie APA. Powyższe potwierdza przydatność uprzednich porozumień cenowych jako narzędzia gwarancyjnego w przypadku transakcji powtarzalnych (APA wyłączające stosowanie ograniczenia, o którym mowa w art. 15e ustawy CIT nie mogą być odnawiane – zob. s. 49 Raportu). Możliwość rozciągnięcia skutków APA na kolejne okresy wiąże się przy tym z niższą opłatą wynoszącą połowę wysokości opłaty należnej od wniosku o zawarcie porozumienia (zob. s. 23 Raportu).



➤ Rozbudowa i ciągła profesjonalizacja Zespołu APA w DKP, wzrost dostępu do odpowiednich narzędzi, stałe usprawnianie procedur wewnętrznych pozwoliły na zakończenie w ciągu ostatnich pięciu lat (2021–2025) blisko 570 postępowań, w tym zawarcie 459 APA (średnio blisko stu rocznie). Zaznaczyć należy, że na ostateczny termin zakończenia danego postępowania wpływ ma również zaangażowanie naszych partnerów – wnioskodawców, a także administracji zagranicznych, gdy jest to wymagane danym rodzajem APA.

✓ 883
wnioski
o wydanie APA

✓ 682
sfinalizowane
postępowania
o wydanie APA
(77%)

✓ 557
zawartych APA
(82% zakończonych
postępowań)

✓ 201
postępowań w toku na
1 stycznia 2026 r.

2006

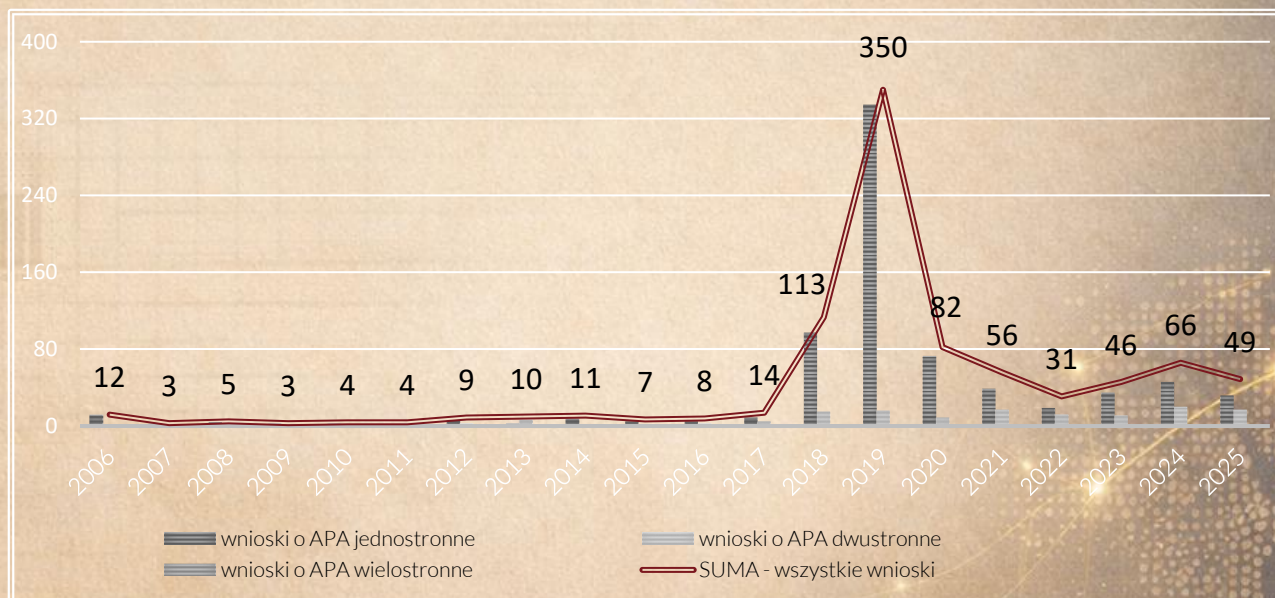
20

LAT APA
w Polsce

2025



WYKRES 60. WNIOSKI O WYDANIE APA ZŁOŻONE W LATACH 2006-2025



W latach 2006-2025

złożono

883

wnioski

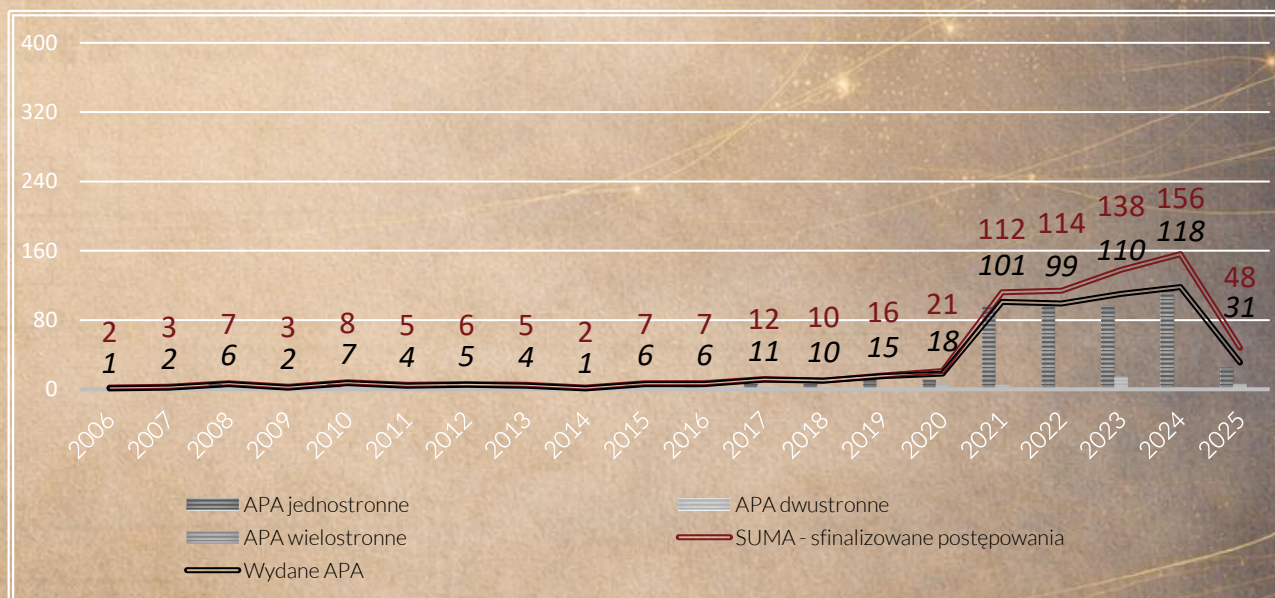
o wydanie APA

737 jednostronnych

143 dwustronnych

3 wielostronnych

WYKRES 61. POSTĘPOWANIA O WYDANIE APA SFINALIZOWANE W LATACH 2006-2025



W latach 2006-2025

rozpatrzone

682

wnioski,

w tym wydano

557 APA

505 jednostronnych

49 dwustronnych

3 wielostronne

*SUMA – sfinalizowane postępowania, tj. wydane w danym roku APA i inne rozstrzygnięcia kończące postępowanie (odmowa zawarcia APA, umorzenie postępowania, pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia, odmowa wszczęcia postępowania).

2006

20
LAT APA
w Polsce

2025

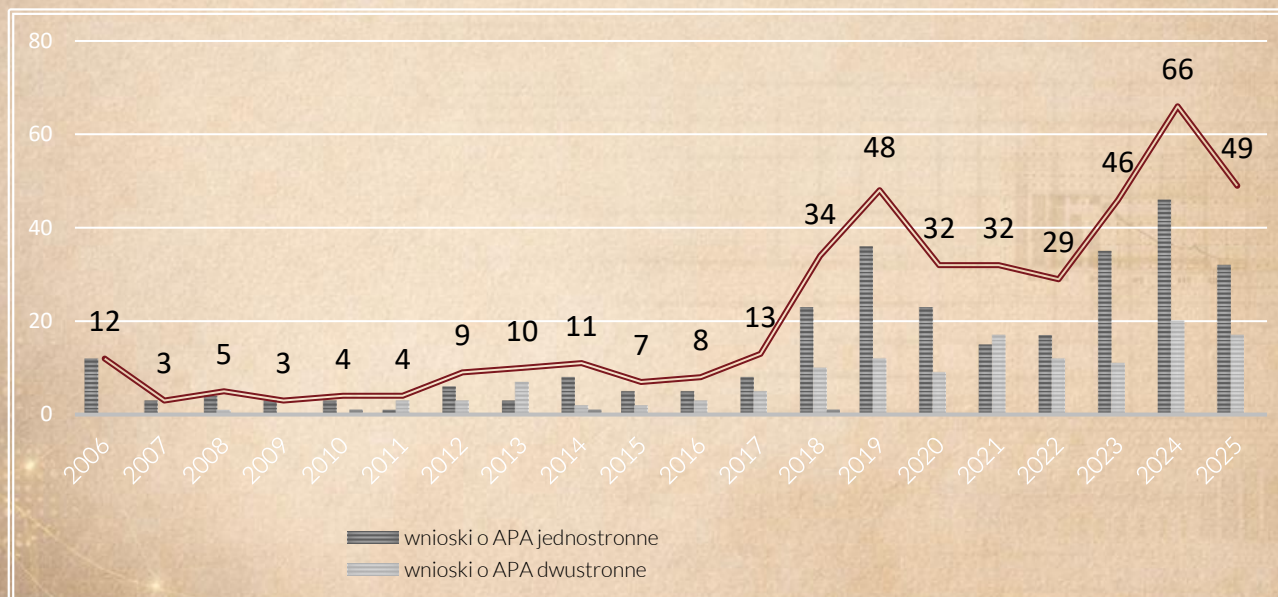


W latach 2006-2025
złożono
425
wniosków
o wydanie APA
niemotywowanych
art. 15e ustawy CIT

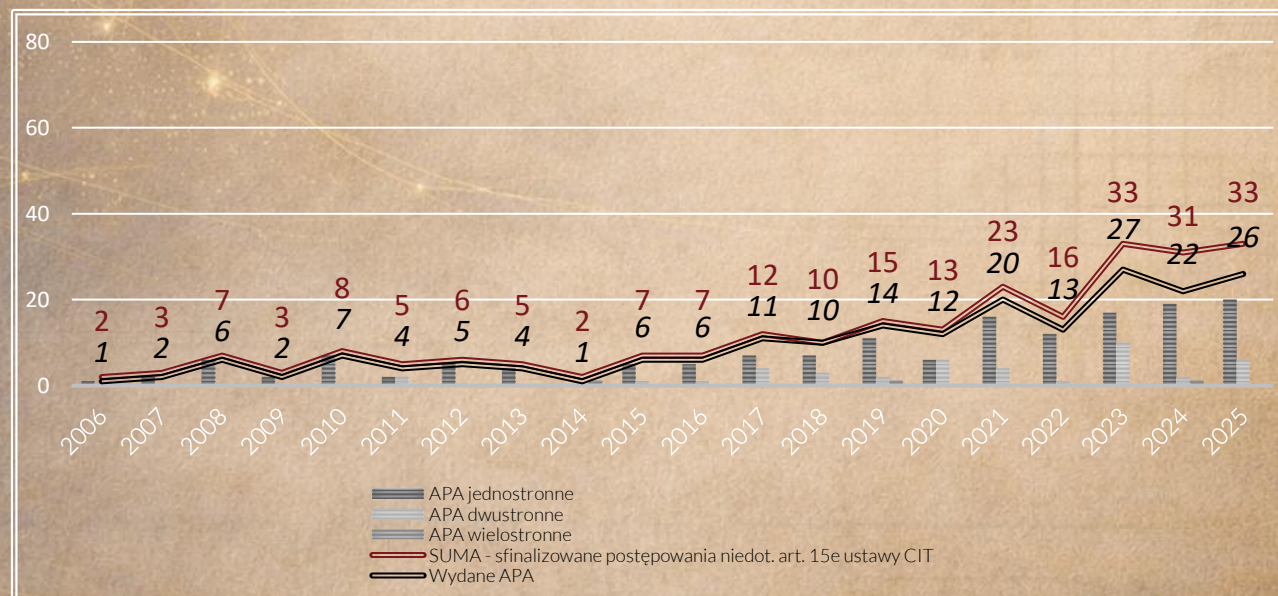
288 jednostronnych
134 dwustronnych
3 wielostronnych

W latach 2006-2025
rozpatrzono
241
wniosków
niemotywowanych
art. 15e ustawy CIT,
w tym wydano
199
APA

WYKRES 62. WPŁYW WNIOSKÓW O WYDANIE APA NIEMOTYWOWANYCH ART. 15E USTAWY CIT



WYKRES 63. SFINALIZOWANE POSTĘPOWANIA APA Z WNIOSKÓW NIEMOTYWOWANYCH ART. 15E USTAWY CIT



*SUMA – zakończone postępowania, tj. wydane w danym roku APA i inne rozstrzygnięcia kończące postępowanie (odmowa zawarcia APA, umorzenie postępowania, pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia, odmowa wszczęcia postępowania).

2006

20

LAT APA
w Polsce

2025



w latach 2006-2025
wydano

199

APA z wniosków
niemotywowanych
art. 15e ustawy CIT

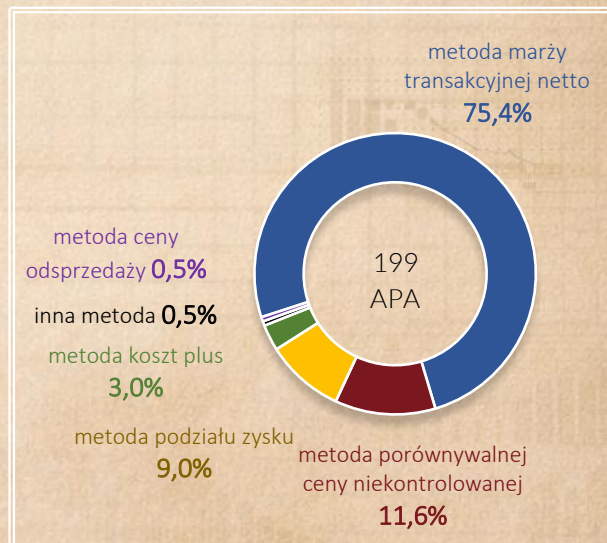
38 w latach 2006-2015
161 w latach 2016-2025

154 jednostronne
42 dwustronne
3 wielostronne

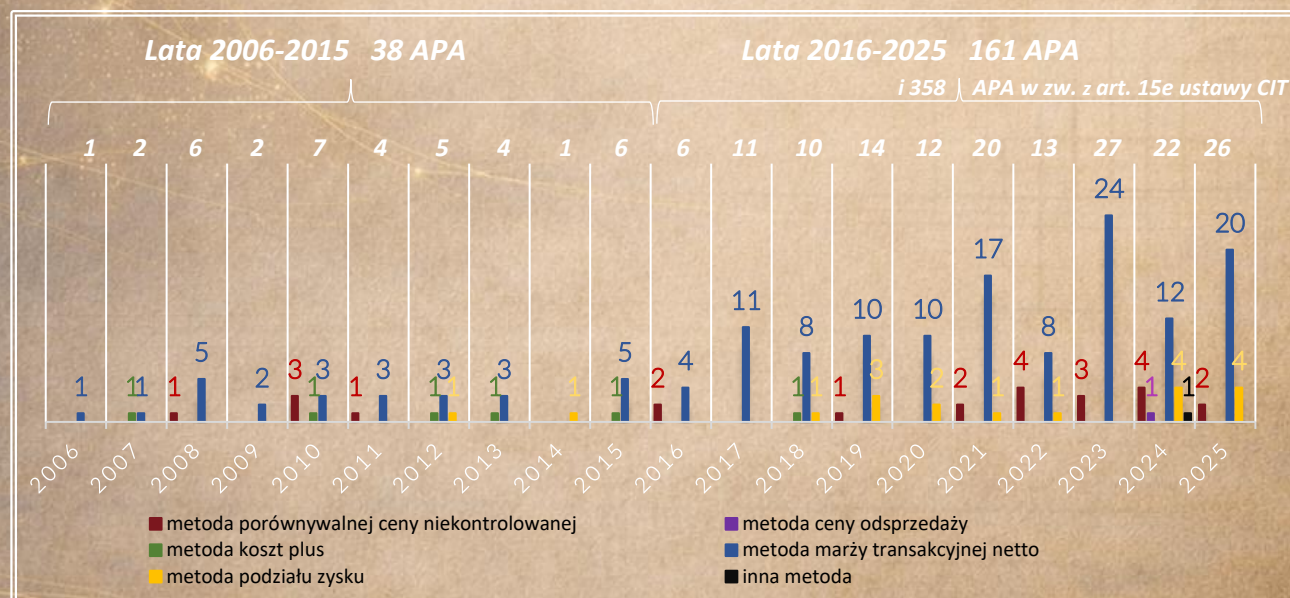
**WYKRES 64. APA WYDANE W LATACH 2006-2025
Z WNIOSKÓW NIEMOTYWOWANYCH ART. 15E USTAWY
CIT – TYPY TRANSAKCJI**



**WYKRES 65. APA WYDANE W LATACH 2006-2025
Z WNIOSKÓW NIEMOTYWOWANYCH ART. 15E USTAWY
CIT – ZASTOSOWANE METODY**



WYKRES 66. APA NIEMOTYWOWANE ART. 15E USTAWY CIT - ZASTOSOWANE METODY NA PRZESTRZENI LAT



SKRÓTY

- **Ustawa DRM** - ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 948)
- **Ustawa CIT** - ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2026 r. poz. 554 ze zm.)
- **Ustawa PIT** - ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2026 r. poz. 592 ze zm.)
- **Ordynacja podatkowa** - ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2026 r. poz. 622)
- **APA** - uprzednie porozumienie cenowe (*Advance Pricing Agreement*), zgodnie z ustawą DRM - decyzja, w której uznaje się, że cena transferowa transakcji kontrolowanej została ustalona na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane (art. 81 pkt 1)
- **APA jednostronne** - porozumienie zawarte między podatnikiem a Szeferem KAS obejmujące APA jednostronne krajowe i APA jednostronne zagraniczne (zob. art. 86 ustawy DRM)
- **APA jednostronne krajowe** - porozumienie jednostronne dot. transakcji kontrolowanej zawartej wyłącznie pomiędzy krajowymi podmiotami powiązanymi (zob. art. 86 ustawy DRM)
- **APA jednostronne zagraniczne** - porozumienie jednostronne dot. transakcji kontrolowanej zawartej pomiędzy krajowym podmiotem powiązanym a zagranicznym podmiotem powiązanym, w sytuacji gdy krajowy podmiot powiązany nie wystąpił z wnioskiem o porozumienie z właściwym organem zagranicznym (zob. art. 86 ustawy DRM)
- **APA dwustronne** - porozumienie dot. transakcji kontrolowanej zawartej pomiędzy krajowym podmiotem powiązanym a zagranicznym podmiotem powiązanym i na wniosek podmiotu krajowego zawierane z udziałem administracji podatkowej właściwej dla powiązanego z wnioskodawcą podmiotu zagranicznego (zob. art. 87 ustawy DRM)
- **APA wielostronne** - porozumienie dot. transakcji kontrolowanej zawartej pomiędzy krajowym podmiotem powiązanym a zagranicznymi podmiotami powiązanymi i na wniosek podmiotu krajowego zawierane z udziałem administracji podatkowych właściwych dla powiązanych z wnioskodawcą podmiotów zagranicznych (zob. art. 87 ustawy DRM)
- **Przedłużenie/Odnowienie APA** - przedłużenie terminu obowiązywania (do końca 2015 r.) lub odnowienie (od 2016 r. zgodnie z terminologią przyjętą we właściwych przepisach) APA na kolejny okres na warunkach określonych w uchylonym art. 20i Ordynacji podatkowej lub aktualnie obowiązującym art. 95 ustawy DRM
- **CA** - właściwy organ zagraniczny (*Competent Authority*), tj. władza podatkowa właściwa w sprawach wydawania uprzednich porozumień cenowych dla zagranicznego podmiotu powiązanego
- **MNE** - przedsiębiorstwo wielonarodowe (*Multinational Enterprise*)
- **TNMM** - metoda marży transakcyjnej netto (*Transactional Net Margin Method*)
- **KAS** - Krajowa Administracja Skarbowa
- **DKP** - Departament Kluczowych Podmiotów (komórka organizacyjna KAS w Ministerstwie Finansów)
- **IOTA** - Intra-European Organisation of Tax Administrations (Wewnętrznoeuropejska Organizacja Administracji Podatkowych)
- **JTPF** - Joint Transfer Pricing Forum (Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych)
- **OECD** - Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju)
- **Wytyczne TP OECD** - Wytyczne w sprawie Cen Transferowych dla Przedsiębiorstw Wielonarodowych oraz Administracji Podatkowych (*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2022*)

Kontakt:

Sekretariat Departamentu Kluczowych Podmiotów (Ministerstwo Finansów)

tel. +48 22 694 45 64

fax +48 22 694 49 87

e-mail: sekretariat.dkp@mf.gov.pl

Autorzy Raportu: Wydział Cen Transferowych i Porozumień Cenowych I (DKP8), Departament Kluczowych Podmiotów

[<<< powrót SPIS TREŚCI](#)



MF.GOV.PL
KAS.GOV.PL



gov.pl/finanse
gov.pl/kas



Ministerstwo Finansów
Krajowa Administracja Skarbowa



[ministerstwo-finansow](https://ministerstwo-finansow.pl)

Ministerstwo Finansów / gov.pl/finanse

Krajowa Administracja Skarbowa / gov.pl/kas