



DZIENNIK URZĘDOWY

MINISTRA FINANSÓW

Warszawa, dnia 7 marca 2025 r.

Poz. 14

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DTS5.8092.2.2025

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 5 marca 2025 r.

w sprawie „prawnie chronionej tajemnicy zawodowej” promotora i wspomagającego na gruncie przepisów o schematach podatkowych

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾ (dalej: „**Ordynacja podatkowa**”), w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, do czasu

zapewnienia zgodności prawa krajowego z prawem unijnym, w konsekwencji wydania przez TSUE wyroku z dnia 8 grudnia 2022 r. w sprawie C-694/20 Orde van Vlaamse Balies i in.²⁾ i wyroku z dnia 29 lipca 2024 r. w sprawie C-623/22 Belgian Association of Tax Lawyers i in.³⁾ oraz zmiany przez ustawodawcę unijnego treści Dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r.⁴⁾ (tzw. DAC6), dokonanej Dyrektywą Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r.⁵⁾ (tzw. DAC8), w odniesieniu do art. 8ab ust. 5,

wyjaśniam co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego

Niniejsza interpretacja dotyczy kwestii „prawnie chronionej tajemnicy zawodowej” promotora i wspomagającego na gruncie przepisów o schematach podatkowych (art. 86a–86o Ordynacji podatkowej) w związku z wydaniem dwóch wyroków TSUE, tj.:

¹⁾ Dz. U. z 2025 r. poz. 111.

²⁾ ECLI:EU:C:2022:963.

³⁾ ECLI:EU:C:2024:639.

⁴⁾ Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz. Urz. UE L 139 z 5.06.2018 r., str. 1).

⁵⁾ Dyrektywa Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (Dz. Urz. UE L z 24.10.2023, str. 1).

- a) wyroku z dnia 8 grudnia 2022 r. w sprawie C-694/20 Orde van Vlaamse Balies i in., oraz
 - b) wyroku z dnia 29 lipca 2024 r. w sprawie C-623/22 Belgian Association of Tax Lawyers i in.
- które, w ramach wykładni przepisów Dyrektywy Rady (UE) 2018/822 (tzw. DAC6), dookreśliły zawody, którym przysługuje uprawnienie do zastąpienia obowiązku raportowania schematu podatkowego obowiązkiem powiadomienia innych podmiotów o konieczności takiego zaraportowania do administracji skarbowej.

Obecnie, na gruncie przepisów o schematach podatkowych, ustawodawca umożliwia promotorom i wspomagającym zwolnienie z obowiązku raportowania schematów podatkowych ze względu na obowiązującą ich „prawnie chronioną tajemnicę zawodową”:

- a) w odniesieniu do promotora – **art. 86b § 4 i 5 Ordynacji podatkowej** obliguje promotora uprawnionego do zwolnienia z raportowania ze względu na prawnie chronioną tajemnicę zawodową do poinformowania o tym fakcie korzystającego i wszystkie inne podmioty, które według jego wiedzy są zobowiązane do zaraportowania schematu podatkowego;
- b) w odniesieniu do wspomagającego – **art. 86d § 5 Ordynacji podatkowej** obliguje wspomagającego uprawnionego do zwolnienia z raportowania ze względu na prawnie chronioną tajemnicę zawodową do poinformowania korzystającego i promotora zlecającego mu czynności do zaraportowania schematu podatkowego.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym

2.1. Orzecznictwo TSUE

TSUE, w wyroku C-694/20 Orde van Vlaamse Balies i in. w ramach skargi m.in. flamandzkiej izby adwokackiej, zakwestionował mechanizm informowania przez pośrednika (promotora) objętego adwokacką tajemnicą zawodową każdego innego (znanego mu) pośrednika (promotora) o konieczności zaraportowania do administracji skarbowej schematu podatkowego.

TSUE w wyroku zgodził się ze skarżącymi wskazując, że:

„art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy 2011/16/UE narusza gwarantowane w art. 7 karty prawo do poszanowania komunikacji między adwokatem, a jego klientem w zakresie, w jakim przewiduje w istocie, że adwokat pośrednik podlegający obowiązkowi zachowania tajemnicy zawodowej jest zobowiązany do powiadomienia każdego innego pośrednika, który nie jest jego klientem, o ciężących na nim obowiązkach zgłoszeniowych.”.

W konsekwencji TSUE orzekł, że:

„Artykuł 8ab ust. 5 dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG, zmienionej

dyrektywą Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r., jest nieważny w świetle art. 7 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej w zakresie, w jakim jego stosowanie przez państwa członkowskie skutkuje nałożeniem na adwokata działającego jako pośrednik w rozumieniu art. 3 pkt 21 owej dyrektywy, ze zmianami – gdy jest on zwolniony z obowiązku zgłoszenia, o którym mowa w art. 8ab ust. 1 wspomnianej dyrektywy, ze zmianami, ze względu na tajemnicę zawodową, do której zachowania jest zobowiązany – obowiązku bezzwłocznego powiadomienia każdego innego pośrednika, który nie jest jego klientem, o ciążących na nim na mocy art. 8ab ust. 6 owej dyrektywy, ze zmianami, obowiązkach zgłoszeniowych.”.

W wyroku w sprawie C-623/22 *Belgian Association of Tax Lawyers i in.* TSUE doprecyzował kwestię „prawniczej tajemnicy zawodowej”⁶⁾ na gruncie Dyrektywy Rady (UE) 2018/822 (DAC6) i wskazał wprost zawody, których przedstawiciele mogą być zwolnieni z obowiązków sprawozdawczych z obszaru schematów podatkowych ze względu na obowiązującą ich tajemnicę zawodową.

W wyroku tym (pkt 151) wskazano wprost, że:

„nieważność art. 8ab ust. 5 Dyrektywy, zmienionej dyrektywą 2018/822, w świetle art. 7 Karty praw podstawowych, orzeczona przez Trybunał w wyroku z dnia 8 grudnia 2022 r. (TSUE C-694/20 *Orde van Vlaamse Balies i in.*) odnosi się wyłącznie do osób, które wykonują swoją działalność zawodową zgodnie z jednym z tytułów zawodowych wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a) dyrektywy 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mającej na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w państwie członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych.”.

TSUE wskazał również (pkt 106 i 108):

O ile zatem uzasadnione jest, jak przewiduje art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy 2011/16/UE, aby państwa członkowskie dysponowały w tym kontekście zakresem uznania przy wykonywaniu ich uprawnień do zastąpienia obowiązku zgłoszenia obowiązkiem powiadomienia w celu umożliwienia im uwzględnienia zawodów innych niż adwokaci, które są upoważnione do reprezentowania stron przed sądem, o tyle ten zakres uznania nie ma na celu umożliwienia wspomnianym państwom członkowskim rozszerzenia takiego zastąpienia obowiązków na zawody, które nie zapewniają takiej reprezentacji. (...)

W świetle powyższych rozważań należy uznać, że uprawnienie państw członkowskich do zastąpienia obowiązku zgłoszenia obowiązkiem powiadomienia zostało przewidziane w art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy 2011/16/UE jedynie w odniesieniu do profesjonalistów, którzy

⁶⁾ „Prawnie chronionej tajemnicy zawodowej” na gruncie Ordynacji podatkowej.

podobnie jak adwokaci są uprawnieni, zgodnie z prawem krajowym, do reprezentowania stron przed sądem.

2.2. Zawody uprawnione do zastąpienia obowiązku raportowania schematu podatkowego obowiązkiem powiadomienia innych podmiotów ze względu na prawnie chronioną tajemnicę zawodową

Tym samym, na podstawie powyższych wyroków TSUE, w odniesieniu do „prawnie chronionej tajemnicy zawodowej”, o jakiej mowa w art. 86b § 4 Ordynacji podatkowej (w odniesieniu do promotora), i art. 86d § 5 Ordynacji podatkowej (w odniesieniu do wspomagającego) **dotyczy jedynie wprost tajemnicy zawodowej adwokata i radcy prawnego – a nie wszystkich promotorów zobowiązanych do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej na gruncie przepisów krajowych.**

Biorąc jednak pod uwagę całą treść wyroku w sprawie C-623/22, a w szczególności powołując się na przytoczone powyżej tezy z pkt 106 i 108, dla zapewnienia ochrony podatników na gruncie wykładni przepisów krajowych, w kręgu podmiotów uprawnionych do zastąpienia obowiązku raportowania schematu podatkowego obowiązkiem powiadomienia innych podmiotów ze względu na prawnie chronioną tajemnicę zawodową należy uwzględnić także inne grupy zawodowe.

Doradca podatkowy w odniesieniu do spraw podatkowych posiada uprawnienie do reprezentacji swoich klientów przed sądem w takim samym zakresie jak adwokat i radca prawny oraz jest zobligowany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej. Podobnie, **rzecznik patentowy** również jest uprawniony do reprezentowania swoich klientów przed sądem w sprawach własności przemysłowej. W tym zakresie, zarówno zawód doradcy podatkowego, jak i rzecznika patentowego wyróżnia się wśród pozostałych zawodów wymienionych przez TSUE w wyroku (notariuszy, audytorów, księgowych, bankowców), a zobowiązanych do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, które to zawody nie mają prawa reprezentowania klientów przed sądami.

W konsekwencji, na gruncie krajowych regulacji w odniesieniu do działu III rozdziału 11a Ordynacji podatkowej (Informacje o schematach podatkowych), wyrok TSUE należy rozumieć w ten sposób, że doradcy podatkowemu oraz rzecznikowi patentowemu, na takich samych zasadach jak adwokatowi oraz radcy prawnemu przysługuje uprawnienie związane z prawnie chronioną tajemnicą zawodową, co w konsekwencji oznacza zastąpienie obowiązku raportowania schematu podatkowego do Szefa KAS obowiązkiem powiadomienia innych podmiotów o konieczności takiego zaraportowania.

Tym samym art. 86b § 4 Ordynacji podatkowej (w odniesieniu do promotora) i art. 86d § 5 Ordynacji podatkowej (w odniesieniu do wspomagającego) należy rozumieć w ten sposób, że wymieniony w tym przepisie promotor (lub wspomagający):

- a) zobowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej oraz
- b) uprawniony do zwolnienia z raportowania schematu podatkowego w powołaniu na prawnie chronioną tajemnicę zawodową,

– to podmiot spełniający **łącznie** dwa kryteria:

- a) jest zobowiązany na gruncie ustawy do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej oraz
- b) jest uprawniony na gruncie ustawy do reprezentacji klienta przed sądem.

Uwzględniając powyższe, promotorem lub wspomagającym uprawnionym do uchylenia się (zwolnionym) od złożenia do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, informacji o schemacie podatkowym z uwagi na prawnie chronioną tajemnicę zawodową, na gruncie polskich przepisów, jest:

- a) adwokat,
- b) radca prawny,
- c) doradca podatkowy,
- d) rzecznik patentowy.

Dodatkowo należy podkreślić, że zgodnie z tezami TSUE, *a contrario*, zwolnienie z raportowania schematu podatkowego nie rozciąga się na podmioty i zawody, które na gruncie ustaw krajowych nie są uprawnione do reprezentowania klientów przed sądem.

Powyższe zwolnienie dotyczy schematów podatkowych innych niż schematy podatkowe standaryzowane (tzw. schematy podatkowe niestandaryzowane).

W przypadku schematów podatkowych standaryzowanych – zgodnie z art. 86b § 7 pkt 2 oraz 86d § 5 Ordynacji podatkowej – ich przekazanie nie stanowi naruszenia tajemnicy zawodowej. W takiej sytuacji, przekazujący informacje zgodnie z art. 86f § 2 Ordynacji podatkowej, nie przekazuje:

- a) danych podmiotów uczestniczących, mających uczestniczyć w schemacie podatkowym lub na które może mieć wpływ schemat podatkowy,
- b) danych innych podmiotów zobowiązanych do zaraportowania informacji o schemacie podatkowym.

Jednocześnie, należy przypomnieć, za Objasnieniami podatkowymi z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych (MDR), że w przypadku, gdy dany podmiot zatrudnia osoby fizyczne w celu wywiązywania się z zawieranych przez ten podmiot umów o świadczenie usług wchodzących w zakres przedmiotowy pojęcia promotora, za promotora należy uznać podmiot zatrudniający te osoby, a także osobę lub osoby fizyczne, które faktycznie kierują wykonywaniem tych

czynności – tzn. podejmują rozstrzygające decyzje lub akceptują kierunek prowadzonych działań. Za promotora nie będzie można uznać osób wykonujących czynności pomocnicze i administracyjne, jak np. osobę pełniącą funkcje sekretarskie, która wysyła korespondencję dotyczącą uzgodnienia do klienta, czy telemarketera przekazującego podstawowe informacje o działalności promotora.

Z niniejszą interpretacją ogólną koresponduje zmiana Objasnień podatkowych Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 2019 r. w odniesieniu do części dotyczącej prawnie chronionej tajemnicy zawodowej promotora i wspomagającego.

Końcowo podkreśla się, że w toku procedowania pozostaje implementacja art. 8ab ust. 5 dyrektywy DAC6, wprowadzonej Dyrektywą Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r.⁷⁾ (DAC8), poprzez zmianę w tym zakresie rozdziału 11a działu III Ordynacji podatkowej.

Minister Finansów: z up. *J. Neneman*

⁷⁾ Dyrektywa Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (Dz. Urz. UE L z 24.10.2023, str. 1).