

**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 podatkowa<sup>1)</sup> (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.<sup>2)</sup> i wyroku z dnia 29 lipca 2024 r. w sprawie C-623/22 Belgian Association of Tax Lawyers i in.<sup>3)</sup> oraz zmiany przez ustawodawcę unijnego treści Dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r.<sup>4)</sup> (tzw. DAC6), dokonanej Dyrektywą Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r.<sup>5)</sup> (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.:

---

<sup>1)</sup> Dz. U. z 2025 r. poz. 111.

<sup>2)</sup> ECLI:EU:C:2022:963.

<sup>3)</sup> ECLI:EU:C:2024:639.

<sup>4)</sup> 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).

<sup>5)</sup> 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”<sup>6)</sup> 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

<sup>6)</sup> „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.<sup>7)</sup> (DAC8), poprzez zmianę w tym zakresie rozdziału 11a działu III Ordynacji podatkowej.

Minister Finansów: z up. *J. Neneman*

---

<sup>7)</sup> 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).