

# **Ośrodek Badań, Studiów i Legislacji**

## **Krajowej Rady Radców Prawnych**

---

Warszawa, dnia 26 czerwca 2019 r.

### **Opinia**

**Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji**

**Krajowej Rady Radców Prawnych**

**sporządzona na zlecenie Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji**

**Krajowej Rady Radców Prawnych**

**w sprawie: zwolnienia z tajemnicy zawodowej radcę prawnego działającego w charakterze „promotora”, który realizuje obowiązek informacyjny o powstaniu schematu podatkowego u klienta („korzystającego”).**

#### **I. Zadane pytanie prawne**

Zgodnie z art. 86b Ordynacji Podatkowej korzystający (podmiot, u którego wdrażany jest schemat podatkowy) może zwolnić z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej promotora w celu dopełnienia obowiązku poinformowania KAS o powstaniu uzgodnienia. Jakie jest stanowisko OIRP w związku z powyższym zwolnieniem z zachowania tajemnicy zawodowej? Czy istnieją określone obostrzenia lub szczególnie sposób, w jaki klient powinien zwolnić promotora z zachowania tajemnicy?”

#### **II. Podstawy prawne i wzorce wykładni**

1. 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 139/1, z 5.6.2018 r., p. 1–13, powołanej dalej jako dyrektywa MDR.

2. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r Ordynacja podatkowa, t. jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 800, ze zm., powołana dalej jako o.p.
3. Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r o radcach prawnych, t. jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 2115, ze zm., powołana dalej jako urp.
4. Objaśnienia podatkowe z 31 stycznia 2019 r. INFORMACJE O SCHEMATACH PODATKOWYCH (MDR), <https://www.podatki.gov.pl/mdr/objasnienia-podatkowe-mdr/>, powołane dalej jako objaśnienia MDR, [dostęp:25.06.2019 r.].

### III. Analiza prawna

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że w myśl art. 86b §1 o.p. ustawową regułą jest nałożenie na promotora obowiązku przekazywania Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym w terminie 30 dni, który biegnie od dnia następnego po udostępnieniu schematu podatkowego, od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego w zależności od tego, które z tych zdarzeń jest wcześniejsze. Według definicji legalnej promotor to osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, w szczególności doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, pracownik banku lub innej instytucji finansowej doradzający klientom, również w przypadku gdy podmiot ten nie ma miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium kraju, która opracowuje, oferuje, udostępnia lub wdraża uzgodnienie lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia (art. 86a §1pkt 8 o.p.). Wynika z tego, że konieczną cechą każdego promotora jest podejmowanie przynajmniej jednego z czterech wymienionych w przepisie ustawowych działań odnoszących się do uzgodnienia (schematu podatkowego), czyli jego oferowanie, udostępnianie, wdrażanie lub zarządzanie wdrożeniem. Natomiast z uwagi na powszechny charakter wprowadzonego obowiązku informacyjnego nie ma znaczenia status cywilnoprawny jego adresata (czy jest on osobą fizyczną, osobą prawną, czy inną jednostką organizacyjną) oraz prowadzenie przez niego działalności gospodarczej,

zatrudnienie u pracodawcy, czy świadczenie usług na podstawie umów cywilnoprawnych, a także lokalizacja w kraju lub za granicą miejsca zamieszkania osoby fizycznej, siedziby lub zarządu osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej. Z kolei klient promotora jest określany ustawowym mianem korzystającego. Stosownie do art. 86b §1 pkt 3 o.p. jest nim osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której udostępniane jest lub u której wdrażane jest uzgodnienie, lub która jest przygotowana do wdrożenia uzgodnienia lub dokonała czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia. Podobnie jak promotor korzystający jest także obowiązany do raportowania danych o schematach podatkowych (art. 86c §1 o.p.). Jednak warunkiem powstania ustawowego obowiązku jest niepoinformowanie go przez promotora w sposób pisemny o numerze schematu podatkowego (NSP) już ujawnionego Szefowi KAS oraz niedołączenie do informacji urzędowego potwierdzenia o nadaniu tego numeru niezwłocznie po jego uzyskaniu. Natomiast gdy schemat podatkowy nie ma jeszcze nadanego NSP powinność raportowania przez korzystającego zależy od zaniechania przez promotora przekazania o tym pisemnej informacji oraz od nieprzekazania mu danych wskazanych w art. 86f o.p. Należy zatem uznać, że obowiązki informacyjne promotora są pierwotne, a korzystającego następcze, subsydiarne, warunkowe. Ustawowe rozwiązania zapewniają dostęp KAS do danych o schematach podatkowych nawet, gdy te informacje nie zostały prawidłowo ujawnione przez promotora z przyczyn przez niego zawinionych lub z powodu przestrzegania przez niego zawodowej tajemnicy. Wynikają z nich również określone powinności informacyjne wewnętrzne (między promotorem i korzystającym), które są niezbędne do wyjaśnienia, czy w konkretnej sytuacji ciąży na danym podmiocie obowiązek raportowania schematu podatkowego.

Radca prawny jest ustawowo obowiązany zachować w tajemnicy wszystko, o czym dowiedział się w związku z udzieleniem pomocy prawnej (art. 3 ust. 3 urp). Świadczenie takiej pomocy jest w ujęciu legalnym utożsamione z wykonywaniem przez niego zawodu (art. 4 upr). Nie ma przy tym znaczenia, w jakiej formie przejawia

się aktywność zawodowa radcy prawnego, a w szczególności czy jest on przedsiębiorcą, pracownikiem, czy stroną umowy cywilnoprawnej. *Primo facie* wykładnia językowo – gramatyczna sformułowania języka prawnego „wszystko” wskazuje na szeroki zakres przedmiotowy tajemnicy radcowskiej i niewystępowanie wyjątków od przestrzegania poufności danych uzyskanych w związku z udzielaniem pomocy prawnej. Koresponduje to z ustawowym wyłączeniem możliwości zwolnienia radcy prawnego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej co do faktów, o których dowiedział się, udzielając pomocy prawnej lub prowadząc sprawę (art. 3 ust.5 urp). Nie ma przy tym znaczenia, kto i w jakiej formie zamierza poprzez zwolnienie uzyskać dostęp do poufnych informacji. Niewątpliwie wyklucza to również możliwość zwolnienia radcy prawnego z powinności przestrzegania tajemnicy zawodowej przez jego klienta (mocodawcę), który nie jest zainteresowany, aby dane o nim lub o jego sprawie były nadal poufne.

Ustalenia wykładni językowo–gramatycznej unormowania zakresu tajemnicy zawodowej muszą być skorygowane o wyniki wykładni systemowej. Ustawa zawiera katalog dwóch wyjątków od zasady przestrzegania tajemnicy radcowskiej (art. 3 ust.6 urp). Dotyczy to informacji udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu lub rozdziału 11a działu III o.p., zatytułowanego Informacje o schematach podatkowych. Warto zauważyć, że uregulowanie tych wyjątków rozpoczyna się od sformułowania „Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji”. Natomiast kończy się słowami - „w zakresie określonym tymi przepisami:”. Wynika z tego cały szereg istotnych następstw. Po pierwsze, przepis ustanawiający wyjątki od obowiązku przestrzegania tajemnicy radcowskiej ma charakter blankietowy i odsyłający. Nie jest możliwe ustalenie zakresu przedmiotowego występowania tej powinności tylko na podstawie wykładni przepisów urp. Po drugie, występuje fikcja prawna i domniemanie ustawowe, że udostępnienie informacji nie narusza tajemnicy radcowskiej, Natomiast faktycznie jest ona nieprzestrzegana. Po trzecie, zastosowana konstrukcja prawna nie wykorzystuje instytucji zwolnienia z tajemnicy zawodowej. Co więcej czyni ją bezprzedmiotową, gdyż skoro enumeratywnie wyliczone informacje nie są objęte tą tajemnicą, jest zbędne

zwolnienie radcy prawnego z jej przestrzegania. Po czwarte, wyjątki mają ograniczony zakres zastosowania, uregulowany przepisami innej ustawy, do której odsyła urp. Po piąte, zgodnie z paremią *exceptiones non sunt extendendae* nie podlegają one wykładni rozszerzającej.

Wprowadzenie do ogólnego prawa podatkowego obowiązku raportowania schematów podatkowych było umotywowane m.in. wdrożeniem w prawie krajowym wymagań dyrektywy MDR. Chociaż ani urp, ani o.p. nie zawiera żadnego odniesienia do tego aktu prawnego, warto jednak uwzględnić zawarte w nim uregulowania wpływu tajemnicy zawodowej na przekazywanie informacji o uzgodnieniach transgranicznych. Wskazują one na cel nowelizacji o.p., a więc odgrywają kluczową rolę przy dokonywaniu wykładni celowościowej (funkcjonalnej) przepisów prawa polskiego regulujących powinność raportowania wszystkich schematów podatkowych. Zarówno w literaturze przedmiotu<sup>1</sup>, jak i w opracowaniach OBSiL KRRP<sup>2</sup> pojawiły się krytyczne oceny implementacji dyrektywy MDR. Sformułowano pogląd, że było to działanie nadmierne, przedwczesne, niezgodne z przepisami Konstytucji RP. Zwrócono uwagę na zastosowanie odmiennej nomenklatury podmiotowej i jej wpływu na zakres obowiązku raportowania. W przepisach unijnych odpowiednikiem polskiego promotora jest pośrednik (zob. art. 3 pkt 21 dyrektywy MDR). Pojęcie to oznacza podmiot, który opracowuje, wprowadza do obrotu, organizuje lub udostępnia do wdrożenia podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub zarządza wdrażaniem takiego uzgodnienia. Zakres znaczeniowy pośrednika rozciąga się także na osobę, która,

---

<sup>1</sup> Zob. np. A. Gorgol, Tajemnica zawodowa radcy prawnego jako ograniczenie przymusu raportowania schematów podatkowych /w:/ Tajemnica zawodowa radcy prawnego ( pod red. R. Stankiewicza), Warszawa 2018 - s. 73—8; A. Gorgol, Adresaci obowiązku raportowania schematów podatkowych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 12, s. 18—24.

<sup>2</sup> Zob. np. Stanowisko Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych z dnia 15 listopada 2017 r w sprawie projektu zmian dotyczących wprowadzenia do polskiego porządku prawnego obowiązku raportowania schematów podatkowych [https://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=06a91285-18c6-4ebe-a773-d6d46a4e4198&groupId=764034](https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=06a91285-18c6-4ebe-a773-d6d46a4e4198&groupId=764034) (dostęp: 23.06.2018 r.); A. Gorgol, Opinia OBSiL KRRP w sprawie prawnych aspektów nałożenia na radców prawnych obowiązku raportowania schematów podatkowych i jego wpływu na ustawową tajemnicę zawodową, <http://obsil.pl/wp-content/uploads/2018/09/Opinia-z-09.09.2018-r.-raportowanie-schemat%C3%B3w-podatkowych.pdf> (dostęp: 23.03.2019 r.).

uwzględniając odpowiednie fakty i okoliczności i w oparciu o dostępne informacje i właściwą wiedzę fachową i orientację wymagane do świadczenia takich usług, zdaje sobie sprawę lub można racjonalnie oczekiwać, że zdaje sobie sprawę, że podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania, wprowadzania do obrotu, organizowania, udostępniania do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego. Uznanie jej za adresata obowiązku raportowania transgranicznego uzgodnienia jest uwarunkowane wystąpieniem przynajmniej jednego alternatywnego warunku. Odnosząc te uwarunkowania do pośrednika w rozumieniu prawa polskiego, należy uznać, że: 1) powinien być on polskim rezydentem dla celów podatkowych, 2) posiadać stały zakład na terytorium polskim za którego pośrednictwem świadczone są usługi dotyczące uzgodnienia; 3) być podmiotem zarejestrowanym w Polsce lub podlegać przepisom prawa polskiego; 4) być zarejestrowanym w stowarzyszeniu zawodowym związanym z usługami prawnymi, podatkowymi lub doradczymi w państwie członkowskim. Już chociażby ten ostatni warunek powoduje, że radca prawny jest pośrednikiem w rozumieniu dyrektywy MDR. Natomiast korzystający jest nazywany właściwym podatnikiem (zob. art. 3 pkt 21 dyrektywy MDR). Udostępnia on do wdrożenia podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne, albo jest gotowy wdrożyć podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub dokonał pierwszej czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia.

Standardem unijnym jest nałożenie na każde państwo członkowskie obowiązku podjęcia odpowiednich środków w celu nałożenia na pośredników obowiązku przekazywania właściwym organom informacji, które są im znane lub które są w ich posiadaniu lub pod ich kontrolą, dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (art. 8ab ust.1 dyrektywy MDR). W przypadku uzgodnień standaryzowanych przewidziano również powinność składania co 3 miesiące okresowej aktualizacji zgłoszenia zawierającej nowe informacje podlegające zgłoszeniu, które stały się dostępne od czasu poprzedniego zgłoszenia (art. 8ab ust.2 dyrektywy MDR).

Każde Państwo członkowskie może przyjąć niezbędne środki, które mają na celu umożliwienie pośrednikom zwolnienia się z obowiązku przekazywania informacji dotyczących uzgodnień transgranicznych podlegających zgłoszeniu, jeżeli takie zgłoszenie wiązałoby się z naruszeniem tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego (art. 86b ust.5 dyrektywy MDR). Przepisy unijne nie przewidują zatem zastosowania fikcji prawnej i domniemania ustawowego, że ujawnienie informacji o schematach podatkowych przez radcę prawnego nie oznacza naruszenia ustawowego nakazu przestrzegania tajemnicy radcowskiej. Zamiast tego uwzględniają one instytucję zwolnienia z zachowania poufności danych uzyskanych w związku z udzielaniem pomocy prawnej. Różnica między prawem krajowym a dyrektywą MDR jest istotna, gdyż standardem unijnym jest „zwolnienie się” pośrednika, a nie jak w prawie polskim „jego zwolnienie” przez korzystającego. Natomiast elementami wspólnymi dla prawa unijnego i polskiego są powinności nałożone na radcę prawnego poinformowania innego pośrednika (promotora), a w przypadku jego braku – właściwego podatnika (korzystającego) o konieczności ujawnienia danych o uzgodnieniu transgranicznym (schemacie podatkowym), a także uzależnienie uprawnienia do zastosowania zwolnienia z obowiązku przestrzegania tajemnicy zawodowej od działania radcy prawnego w granicach odpowiednich przepisów krajowych regulujących wykonywanie tego zawodu. Jednak, jak już wspomniano, w prawie polskim te granice są wyznaczone przepisami podatkowymi, a nie unormowaniami urp, która reguluje działalność zawodową radców prawnych.

W treści art. 86b ust.4 o.p. zwolnienie promotora z obowiązku raportowania uzgodnień podatkowych jest uwarunkowane groźbą naruszenia tajemnicy zawodowej w wyniku realizacji tej powinności. Normatywne sformułowanie „naruszałoby” wskazuje na potencjalną możliwość uchybienia tej tajemnicy, a nie na pewność wystąpienia takiego rezultatu. Należy zatem uznać, że w celu skorzystania z instytucji zwolnienia radca prawny nie musi udowadniać, że wykonanie obowiązku raportowania schematu podatkowego spowoduje ten skutek. Wystarczające jest poinformowanie korzystającego, że dane o uzgodnieniu podatkowym objęte są tajemnicą radcowską,



która może zostać naruszona, a promotor ma ustawową powinność ich zachowania w poufności. Należy podkreślić, że w komentowanym przepisie występuje wyraźne ograniczenie zastosowania instytucji zwolnienia do schematów podatkowych innych niż standaryzowane. W myśl ustawowej definicji schemat podatkowy to uzgodnienie, które spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą, lub posiada szczególną cechę rozpoznawczą, lub posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą (art. 86a §1 pkt 10 o.p.). Z kolei schemat standaryzowany to schemat podatkowy możliwy do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego bez konieczności zmiany jego istotnych założeń, w szczególności dotyczących rodzaju czynności podejmowanych lub planowanych w ramach schematu podatkowego (art. 86a §1 pkt 11 o.p.). W ramach wnioskowania *a contrario* należy zatem uznać, że zakres zastosowania zwolnienia z art. 86b ust.4 o.p. jest przedmiotowo ograniczony do zindywidualizowanych schematów podatkowych, czyli takich, które zostały dostosowane do jednostkowych potrzeb korzystającego i nie mogą być wdrożone lub udostępnione na potrzeby innych podmiotów. Ustalenia te powinny być skonfrontowane z treścią art. 86f §2 o.p. W myśl bowiem tego przepisu promotor lub wspomagający, który jest obowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i nie został zwolniony przez korzystającego z obowiązku jej zachowania, raportuje dane o schemacie podatkowym standaryzowanym, które nie zawierają informacji identyfikujących korzystającego z takiego uzgodnienia, podmiotów uczestniczących, mających uczestniczyć w schemacie podatkowym lub na które może mieć wpływ schemat podatkowy, oraz państw i terytoriów, w których podmioty te posiadają miejsce zamieszkania, siedzibę, zarząd lub których schemat ten może dotyczyć; a także innych znanych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji podatkowych. Treść przekazywanych Szefowi KAS danych jest ograniczona przez pominięcie w nim wskazanych danych podmiotowych. Wątpliwość może pojawić się w kontekście użycia sformułowania „nie został zwolniony” w odniesieniu do schematu podatkowego standaryzowanego. Może to bowiem sugerować, że jest możliwe zastosowanie zwolnienia z obowiązku raportowania również do tej kategorii uzgodnień.



W mojej ocenie ta konkluzja nie jest to jednak zasadna. Jak już wspomniano, tajemnica radcowska rozciąga się na wszystkie informacje uzyskane w związku z udzieleniem pomocy prawnej. Nie ma ona zastosowania, gdy schemat podatkowy został opracowany na własne potrzeby promotora lub nie na zamówienie klienta radcy prawnego. W takich przypadkach jest zbędne zwolnienie promotora z obowiązku przestrzegania tajemnicy zawodowej. Standaryzowany schemat podatkowy stanowi uniwersalny instrument, którego skuteczne zastosowanie przez korzystającego wymaga uwzględnienia jego zindywidualizowanych potrzeb i konkretnych uwarunkowań sytuacyjnych. Radca prawny może więc udzielać pomocy prawnej we wdrożeniu uzgodnienia na zlecenie podmiotu, mającego interes w takim działaniu. W tym przypadku nie jest on jednak promotorem, lecz odrębnym podmiotem – wspomagającym (art.86a §1 pkt 11 o.p.).

Zarówno dyrektywa MDR, jak i przepisy prawa polskiego nie precyzują warunków zwolnienia promotora przez jego klienta z obowiązku zachowania w poufności danych objętych tajemnicą zawodową. W przypadku prawa unijnego jest to zasadne. Dyrektywa ma bowiem moc wiążącą dla państw członkowskich, do których jest skierowana, ale w odniesieniu do konieczności osiągnięcia oczekiwanego rezultatu. Natomiast jako norma programowa (celowościowa) pozostawia swobodę doboru instrumentów osiągnięcia takiego skutku. Z punktu widzenia celu wydania dyrektywy MDR uregulowanie technicznych aspektów „zwalniania się” promotora z powinności przestrzegania tajemnicy nie wymaga standaryzacji na poziomie unijnym. Pozostawiono więc jego unormowanie w aktach prawa krajowego regulujących wykonywanie zawodu. Natomiast brak szczegółowego unormowania tej kwestii w prawie polskim należy uznać za lukę prawną i błąd legislacyjny, który utrudnia wykonywanie ustawowego obowiązku raportowania danych o schematach podatkowych oraz tworzy stan niepewności co do powinności i uprawnień promotora.

Z punktu widzenia skutecznego zabezpieczenia własnego interesu i zminimalizowania ryzyka prawnego promotor powinien zwrócić szczególną uwagę na udokumentowanie faktu zwolnienia go z obowiązku przestrzegania tajemnicy zawodowej. W postępowaniu podatkowym i innych procedurach podatkowych

za dowód jest uznawane wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem (art. 180 o.p.). Jednak radca prawny postąpi racjonalnie, gdy będzie dysponował dokumentem pisemnym lub elektronicznym, potwierdzającym fakt udzielenia mu zwolnienia przez klienta. Oczywiście organ prowadzący dane postępowania ma możliwość przeprowadzenia dowodu przeciwnego co do formy i osnowy takiego dokumentu oraz swobodnie ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona (por. art. 187 §1 i art. 191 o.p.). Warto także zauważyć, że zwolnienie radcy prawnego przez jego klienta z przestrzegania tajemnicy zawodowej ma także uwarunkowania cywilnoprawne. Stanowi bowiem oświadczenie woli, kształtujące pozycję prawną jego adresata w zakresie nie tylko powinności zachowania w poufności wszystkiego, czego dowiedział się w związku z udzielaniem pomocy prawnej, ale także w zakresie prawnopodatkowego obowiązku raportowania danych o schematach podatkowych. Z tego powodu powinno ono w sposób stanowczy uzewnętrzniać wolę korzystającego ukierunkowaną na dokonanie takiego zwolnienia radcy prawnego oraz nie może zawierać wad powodujących nieważność lub bezskuteczność tej jednostronnej czynności prawnej.

Wydanie objaśnień MDR przez Ministra Finansów stanowi dowód na występowanie wad w uregulowaniu powinności raportowania schematów podatkowych, gdyż wyniki wykładni przepisów o.p. nie prowadzą do jednoznacznych ustaleń interpretacyjnych. Powoduje to trudności w jednolitym stosowaniu ustawowego obowiązku przez jego adresatów. Z prakseologicznego punktu widzenia objaśnienia MDR mają większe znaczenie praktyczne od unormowań ustawowych, chociaż są tylko wzorcami urzędowej wykładni prawa podatkowego. Wynika to z dużego stopnia ich konkretności w stosunku do niekiedy bardzo ogólnikowej treści przepisów ustawowych. Niewątpliwie stwierdzenie to odnosi się również do zagadnień określenia formy i sposobu zwalniania promotora z zachowania tajemnicy zawodowej. W demokratycznym państwie prawnym podmiot, który działa w sposób nakazany przez organ władzy publicznej, nie może ponosić ujemnych konsekwencji zastosowania

się do błędnej wykładni przepisów prawa dokonanej przez ten organ. Objasnienia MDR są zatem instrumentem funkcji ochronnej interesariusza KAS.

Z treści objaśnień MDR wynika ważna konstatacja, że radca prawny reprezentujący klienta w postępowaniu podatkowym lub postępowaniu sądowym w odniesieniu do zastanej sytuacji prawno-podatkowej nie działa w roli promotora (s.29). Niewątpliwie w tym zakresie występuje świadczenie pomocy prawnej i obowiązek zachowania w tajemnicy wszystkiego, co wiąże się z jego działalnością zawodową. Konsekwencją stanowiska Ministra Finansów wyrażanego w tej sprawie jest uznanie, że klient radcy prawnego nie może zwolnić go z zachowania tajemnicy radcowskiej w tym zakresie.

Minister Finansów doprecyzował również status radców prawnych „*in house*”, czyli zatrudnionych lub wykonujących obowiązki na podstawie umowy o pracę lub umów cywilnoprawnych (objasnienia MDR, s. 29-31). Mogą oni opracowywać schematy podatkowe na rzecz zatrudniającego ich podmiotu. Wówczas formalna nazwa umowy, na podstawie której dokonywane są te czynności, nie jest czynnikiem bezwzględnie determinującym rolę pełnioną przez podmiot. Wyjaśniono, że co do zasady ani podmiot zatrudniający taką osobę ani ona sama nie powinni być uznani za promotorów. Jednak podmiot zatrudniający doradcę podatkowego (lub inną osobę świadczącą na jej rzecz czynności doradztwa podatkowego) może jednak zostać uznany za korzystającego. Wyjątkowo doradca wewnętrzny (*in house*) występuje w roli promotora, gdy z własnej inicjatywy wykonuje w charakterze promotora czynności związane z opracowaniem, oferowaniem, udostępnianiem, wdrażaniem lub zarządzaniem wdrożeniem uzgodnienia na rzecz więcej niż jednego z tych podmiotów kiedy nie wynika to z polecenia służbowego. Nie ma przy tym znaczenia, czy jest on zatrudniony w jednym lub wielu podmiotach. 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. Natomiast osoby odpowiedzialne za wycinek prac (obszar, dany podatek) prowadzonych w ramach świadczenia, w ramach jednego podmiotu, danej usługi lub projektu nie powinny być w zasadzie uznawane za promotorów. Jednak rolę promotora należy przypisać osobie, które merytorycznie i funkcjonalnie odpowiada za największą część świadczonej usługi. W razie gdy utrudnione jest jednoznaczne wskazanie jednej takiej osoby, możliwe jest współwystępowanie w ramach jednego projektu i organizacji więcej niż jednego promotora będącego osobą fizyczną. Nie jest właściwe uznawanie za promotora osoby, która wykonuje czynności administracyjne (np. wysyła ofertę lub opinię w imieniu innych osób) lub pomocnicze (np. przygotowuje analizę orzecznictwa i doktryny lub w oparciu o instrukcje przełożonego przygotowuje opinię prawną lub inny dokument). Kwalifikacja w ten sposób podmiotu zależy od ustalenia, że dokonuje on czynności na polecenie przełożonego lub w ramach faktycznego podporządkowania służbowego. Za promotorów nie powinny być uznawane żadne osoby fizyczne (niezależnie od ich stanowiska, funkcji, podporządkowania służbowego, formy zatrudnienia, czy relacji ze spółką doradczą), które nie są zaangażowane merytorycznie w dane działania. Jakikolwiek, przerzucenie na takie osoby odpowiedzialności w ramach wewnętrznych procedur przedsiębiorcy nie wywołuje skutków na gruncie przepisów o obowiązku raportowania schematów podatkowych.

Minister Finansów odniósł się również do tajemnicy zawodowej (objaśnienia MDR, s. 50-52). Zróżnicował jej rolę w realizacji obowiązku przekazywania Szefowi KAS danych o uzgodnieniach podatkowych przez wprowadzenie wyjaśnienia pojęcia „prawnie chronionej tajemnicy zawodowej”. Oznacza to, że promotor może być zwolniony przez jego klienta. nie z każdej tajemnicy zawodowej. Według definicji urzędowej prawnie chroniona tajemnica zawodowa to tajemnica wynikająca ze szczegółowych regulacji ustawowych dotyczących określonej grupy zawodowej, która nakłada wprost obowiązek zachowania tajemnicy w związku z wykonywaniem określonego zawodu lub wykonywaniem pełnionych funkcji. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej powinien mieć umocowanie ustawowe oprócz zapisów zawartych

w treści ślubowania. Niewątpliwie tajemnica radcowska spełnia to wymaganie zawarte w objaśnieniach MDR. Minister Finansów podkreślił, że zakres prawnie chronionej tajemnicy zawodowej oraz katalog osób objętych danym rodzajem tajemnicy zawodowej powinien być ustalany zgodnie z regulacjami poszczególnych ustaw. Uznał, że adresatem tajemnicy zawodowej są nie tylko doradcy podatkowi, ale wszystkie zatrudnione przez doradcę podatkowego osoby, w zakresie wykonywania przez te nie czynności doradztwa podatkowego. W przypadku radcy prawnego analogicznie wygląda nakaz przestrzegania poufności przez jego pracowników i podmioty z nim współdziałające w innych formach prawnych niż stosunek pracy.

Stosownie do objaśnień MDR (s. 52) za skuteczne zwolnienie z tajemnicy zawodowej należy uznać pisemne oświadczenie korzystającego lub osoby umocowanej do jego reprezentowania, że zwalnia on promotora z tajemnicy zawodowej w zakresie danego schematu podatkowego (która to możliwość wynika regulacji ustawowych – art. 86b §4 o.p.). Minister Finansów podkreślił, że promotor nie ma uprawnienia, aby nie zaakceptować zwolnienia go z tajemnicy zawodowej, gdyż kompetencja w zakresie zwolnienia z tajemnicy zawodowej leży po stronie korzystającego. Jak już wspomniano, rozwiązanie to nie jest zgodne z dyrektywą MDR, gdyż nie uwzględnia możliwości „zwolnienia się” przez promotora. W sytuacji, gdy radca prawny otrzyma pisemne oświadczenie o zwolnieniu z tajemnicy zawodowej, będzie na nim ciążył obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym. Następnie powinien niezwłocznie przekazać korzystającemu pisemną informację o NSP tego schematu podatkowego, załączając potwierdzenie nadania NSP lub pisemną informację, że schemat nie posiada jeszcze NSP, wraz z danymi dotyczącymi schematu podatkowego. Warto zauważyć, że Minister Finansów uznał, iż gdy promotor przekazał korzystającemu informację o obowiązku przekazania przez niego informacji o schemacie podatkowym z adekwatnym (np. kilkudniowym) wyprzedzeniem względem upływu terminu przekazania tej informacji, zaś korzystający zdecydował się na zwolnienie promotora z tajemnicy zawodowej „w ostatniej chwili” (np. w dniu upływu terminu przekazania informacji MDR-1), wypełnienie obowiązku przekazania przez promotora informacji o

schemacie podatkowym do Szefa KAS nieznacznie po upływie 30 dni od dnia, w którym termin rozpoczął bieg (mimo podjęcia przez promotora wszelkich starań celem niezwłocznego zaraportowania) nie powinno prowadzić do negatywnych konsekwencji dla promotora. W tym przypadku występuje więc instrument ochronny, z którego może również skorzystać radca prawny.

W ocenie autora niniejszej opinii przepisy polskiego prawa regulujące zwolnienie radcy prawnego niezasadnie pozbawiają go wpływu na ukształtowanie własnej sytuacji prawnej, uprzedmiotawiając i uzależniając w całości od woli jego klienta. Brak jakichkolwiek normatywnych wskazów merytorycznych ograniczających treść i możliwość złożenia oświadczenia woli przez korzystającego w przedmiocie takiego zwolnienia powoduje niemal pełną dowolność jego zachowania. Skoro zwolnienie jest jednostronną czynnością prawną, jej dokonanie nie musi uwzględniać interesu promotora. Obowiązek raportowania schematów podatkowych wiąże się z uciążliwymi, kosztownymi i ryzykownymi działaniami. W praktyce korzystający postąpi więc racjonalnie, gdy swoim oświadczeniem spowoduje, że nie będzie adresatem tej powinności. Związanie radcy prawnego zwolnieniem dokonany przez jego klienta narusza cywilnoprawną równowagę ich umownych interesów. To kontrowersyjne rozwiązanie legislacyjne nie jest umotywowane koniecznością ochrony interesu publicznego (fiskalnego), gdyż rozstrzyga jedynie kwestię podmiotu raportującego, a nie to czy w ogóle będą przekazane Szefowi KAS informacje o uzgodnieniach podatkowych. Już sam fakt braku konieczności takiej ingerencji w konstytucyjnie chronioną sferę praw i wolności, a także swobodę prowadzenia działalności gospodarczej przemawia za uznaniem obecnego uregulowania zwolnienia z tajemnicy radcowskiej za niezgodne z Konstytucją RP. Niestety analiza tego konkretnego przypadku legislacyjnego prowadzi do smutnej konstatacji, że liczne, krytyczne oceny zmian legislacyjnych formułowane przez OBSiL KRRP w odniesieniu do projektu ustawy implementującej dyrektywę MDR były i są nadal aktualne.

#### **IV. Konkluzja**

Podsumowując treść niniejszej opinii, należy podkreślić, że uregulowanie w prawie polskim instytucji zwolnienia radcy prawnego, mającego status promotora, przez jego klienta, będącego korzystającym ze schematu podatkowego, z ustawowej powinności przestrzegania tajemnicy zawodowej budzi istotne wątpliwości co do prawidłowości implementacji dyrektywy MDR przewidującej obowiązek raportowania danych o uzgodnieniach podatkowych oraz zgodności przepisów ogólnego prawa podatkowego odnoszących się do tego instrumentu z konstytucyjnymi standardami. OBSiL KRRP formułował liczne uwagi krytyczne zgłaszane do projektu ustawy nowelizacyjnej, które były i nadal są aktualne w stosunku do uregulowania tajemnicy radcowskiej w przepisach podatkowych.

Odpowiadając na zadane drugie pytanie prawne, w pierwszej kolejności trzeba uwypuklić to, że obostrzenia lub szczególny sposób, w jaki klient powinien zwolnić promotora z zachowania tajemnicy zawodowej, to zagadnienia, które nie są uregulowane ani w dyrektywie MBR, ani w prawie polskim w sposób, który eliminowałby wątpliwości interpretacyjne związane wykładnią przepisów prawa oraz praktyką ich jednolitego stosowania. Poza wymaganiem formy pisemnej dla takiego zwolnienia unormowania nie wprowadzają bezpośrednio innych obostrzeń lub ograniczeń w kształtowaniu pozycji prawnej radcy prawnego przez jego klienta. Należy uznać, że w praktyce występuje więc luka prawna w konkretnym uregulowaniu tej kwestii. Minister Finansów próbował wyeliminować wady obecnej regulacji prawnej za pomocą objaśnień, które nie są aktem normatywnym, ale urzędowym wzorcem wykładni. Mają one duże znaczenie prakseologiczne dla podmiotów stosujących przepisy o raportowaniu uzgodnień podatkowych. Objasnienia MDR nie eliminują wszystkich wątpliwości związanych ze zwalnianiem promotora z powinności przestrzegania tajemnicy radcowskiej. Brakuje w nich m.in. postrzegania takiego zwolnienia jako nie tylko instytucji prawa podatkowego, ale również oświadczenia woli, które podlega wymaganiom cywilnoprawnym, których naruszenie może spowodować wady czynności prawnej, skutkujące jej nieważnością lub bezskutecznością. Niewątpliwie ustalenie koniecznych warunków dokonania skutecznego zwolnienia nie



może ograniczać się jedynie do wykładni językowo-gramatycznej przepisów o.p., gdyż większe znaczenie dla usunięcia wątpliwości interpretacyjnych mają wnioski wypływające z wykładni systemowej i celowościowej (funkcjonalnej).

dr hab. Andrzej Gorgol

radca prawny