

**ZARZĄDZENIE Nr 47/2021**

**Wójta Gminy Skomlin**

**z dnia 16 czerwca 2021 r.**

**w sprawie wprowadzenia i stosowania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych**

Na podstawie art. 30 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tj. Dz.U z 2020 r. poz. 713 oraz 1378) oraz art. 86a – 86o ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 z póź.zm.) zarządza się, co następuje:

§ 1. Wprowadza się do stosowania w Gminie Skomlin „Wewnętrzną procedurę w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych” (zwana dalej Procedurą MDR) , stanowiącą załącznik nr 1 do niniejszego zarządzenia.

§ 2. Obowiązek stosowania procedury dotyczy jednostek organizacyjnych Gminy Skomlin Zgodnie z załącznikiem nr 2 do niniejszego zarządzenia.

§ 3. Kierowników jednostek organizacyjnych Gminy zobowiązuje się do:

- 1) Poinformowania podległych pracowników o wejściu w życie Procedury MDR,
- 2) Zapoznania pracowników z Procedurą MDR oraz jej załącznikami,
- 3) Kontroli przestrzegania przez pracowników wytycznych zawartych w Procedurze MDR oraz jej załącznikach.

§ 4. Wykonanie zarządzenia powierza się kierującym komórkami organizacyjnymi Urzędu Gminy Skomlin, kierującym jednostkami organizacyjnymi oraz pracownikom zatrudnionych na samodzielnych stanowiskach .

§ 5. Zarządzenie wchodzi w życie z dniem podpisania.

**WÓJT**  
  
**Grzegorz Maras**

## Preambuła

1. W związku z wprowadzeniem ustawą z dnia 23 października 2018 r. *o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 z póź.zm.)* obowiązków w zakresie raportowania schematów podatkowych pracownicy Urzędu Gminy Skomlin oraz jednostek organizacyjnych gminy podlegających centralizacji rozliczeń podatku VAT zobowiązani są do przekazywania informacji na temat zdarzeń mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku związanego z MDR.

2. W przypadku zidentyfikowania przez pracownika zdarzeń mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku w zakresie raportowania schematów podatkowych zobowiązany jest on do przekazania informacji o takim działaniu niezwłocznie po powzięciu wiedzy o nim nie później jednak niż w terminie 3 dni do Zespołu MDR za pomocą protokołu wstępnej weryfikacji MDR będącym załącznikiem do procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych (MDR).

3. Za zdarzenia, o których mowa w pkt. 2 uznaje się w szczególności działania:

- a) których skutkiem jest wystąpieniem korzyści podatkowej
- b) skutkujące powstaniem zobowiązania podatkowego o obniżonej wysokości
- c) powodujące nie powstanie zobowiązania podatkowego w ogóle

4. Szczegółowe informacje dotyczące obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych MDR zawiera procedura w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych będąca załącznikiem do niniejszej instrukcji.

5. Na podstawie **Art. 86l. Ordynacja podatkowa.**

a) Osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej będące promotorami, zatrudniające promotorów lub faktycznie wypłacające im wynagrodzenie, **których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym rok obrotowy równowartość 8.000.000 zł**, wprowadzają i stosują wewnętrzną procedurę w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, zwaną dalej "procedurą MDR".

b) Podmiot obowiązany dostosowania w roku obrotowym wewnętrznej procedury zgodnie z ppkt a - **jest obowiązany do jej stosowania przez okres kolejno następujących po tym roku 3 lat obrotowych**, w przypadku gdy wysokość przychodów lub kosztów, nie przekroczyła w roku poprzedzającym ten okres równowartości 8.000.000 zł.

**Gmina Skomlin zobowiązana jest do stosowania wewnętrznej procedury**

**6. Schemat podatkowy krajowy podlega raportowaniu przez JST w sytuacji, w której mamy do czynienia z kwalifikowanym korzystającym.**

Kwalifikowany korzystający:

- a) przychody/ koszty/aktywa w roku poprzedzającym lub w bieżącym roku obrotowym przekroczyły wartość 10 000 000 euro, lub
- b) udostępniane lub wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej równowartość 2 500 000 euro, lub
- c) korzystający jest podmiotem powiązaniem z podmiotem spełniającym ww. warunki.

**UWAGA wystarczy spełnienie jednej z trzech wymienionych przesłanek ( słowo „lub”)**

**Gmina Skomlin nie spełnia powyższych sytuacji i nie jest zobowiązana do raportowania schematów podatkowych.**

**WÓJT**  
*Grzegorz Maras*  
**Grzegorz Maras**

Załącznik nr 1  
Do Zarządzenia nr 47/2021  
Wójta Gminy Skomlin  
Z dnia 16 czerwca 2021 r.

## **Wewnętrzna Procedura w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych (MDR)**

### **I. Postanowienia Ogólne.**

1. Wewnętrzna procedura w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych (zwana dalej: Procedurą MDR) wprowadza działania mające na celu prawidłowe spełnienie wymogów określonych w art. 86a-86o ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 z póź.zm.) wprowadzonych ustawą z dnia 23 października 2018r *o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw* (Dz. U. z 2018 r. poz. 2193). w Gminie Skomlin przez pracowników Urzędu Gminy Skomlin oraz jednostek organizacyjnych Gminy Skomlin (zwanymy dalej łącznie: Pracownikami).

2. Procedura MDR została sporządzona w oparciu o:

- a) ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 z póź.zm.), zwana dalej: OrdU;
- b) objaśnienia podatkowe Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 2019 roku – Informacje o schematach podatkowych (MDR)

### **II. Zakres podmiotowy stosowania procedury**

1. Procedura MDR reguluje obowiązujące Pracowników Urzędu Gminy Skomlin oraz jednostek organizacyjnych Gminy Skomlin objętych centralizacją rozliczeń podatku VAT, zasady w zakresie:

- a) określenia czynności lub działań podejmowanych w celu przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych,

- b) środków stosowanych w celu właściwego wypełnienia obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych,
- c) określenie zasad przechowywania dokumentów oraz informacji,
- d) określenia zasad zgłaszania przez Pracowników rzeczywistych lub potencjalnych uzgodnień mogących spełniać kryteria uznania ich za schemat podatkowy,
- e) określenia zasad kontroli wewnętrznej przestrzegania zasad postępowania określonych w Procedurze MDR.

2. Procedura dotyczy wszystkich pracowników Urzędu Gminy Skomlin oraz jednostek organizacyjnych Gminy, którzy zaangażowani są lub mogą być zaangażowani, w czynności dotyczące schematu podatkowego, w szczególności zaś pracowników zaangażowanych w rozliczanie jakiegokolwiek podatku przez Gminę lub jej jednostkę organizacyjną w charakterze podatnika lub płatnika.

3. Każdy pracownik, który zaangażowany jest lub może być zaangażowany w czynności dotyczące schematu podatkowego jest zobowiązany zapoznać się z niniejszą procedurą.

4. Za zbieranie informacji związanych ze zdarzeniami będącymi potencjalnie schematem podatkowym podlegającym raportowaniu jest Zespół MDR.

### **III. Monitorowanie zdarzeń i przekazywanie informacji**

1. Pracownicy zobowiązani są do podejmowania następujących czynności związanych z identyfikacją i zakwalifikowaniem zdarzenia jako potencjalny schemat podatkowy podlegający zgłoszeniu:

- a) analiza planowanych i przeprowadzanych działań pod kątem wystąpienia korzyści podatkowej oraz działań skutkujących powstaniem zobowiązania podatkowego o obniżonej wysokości bądź nie powstania zobowiązania podatkowego w ogóle;
- b) monitorowanie celów podejmowanych uzgodnień;
- c) zasięgnięcie opinii radcy prawnego/skarbnika/bezpośredniego przełożonego, w przypadku wątpliwości w przedmiocie kwalifikacji działania jako potencjalnego schematu podatkowego;

2. W przypadku zidentyfikowania przez pracownika zdarzeń skutkujących wystąpieniem

korzyści podatkowej oraz działań skutkujących powstaniem zobowiązania podatkowego o obniżonej wysokości bądź nie powstania zobowiązania podatkowego w ogóle, zobowiązany jest on do przekazania informacji o takim działaniu niezwłocznie po powzięciu wiedzy o nim nie później jednak niż w terminie 3 dni do Zespołu MDR za pomocą protokołu wstępnej weryfikacji MDR będącym załącznikiem do niniejszej procedury.

3. Każdy przypadek zgłoszenia zdarzenia mogącego powodować powstanie obowiązku zgłoszenia schematu podatkowego do szefa KAS będzie weryfikowany z użyciem protokołu weryfikacji obowiązku MDR.

4. Weryfikacji, o której mowa w pkt. 3 dokonuje Kancelaria Obsługująca Gminę Skomlin.

#### **IV. Zasady przechowywania dokumentów oraz informacji**

1. Wszystkie dokumenty, a także informacje związane z informowaniem o schematach podatkowych muszą być przechowywane w sposób zapewniający ich poufność oraz właściwe zabezpieczenie przed ich zniszczeniem, uszkodzeniem lub utratą.

2. Za przechowywanie dokumentów i informacji jest Zespół MDR

3. Za przechowywanie dokumentów i informacji Zespół MDR zobowiązany jest do prowadzenia Rejestru MDR czyli rejestru zdarzeń w zakresie obowiązku raportowania schematów podatkowych.

4. Dokumenty, o których mowa mogą być przechowywane w archiwum Urzędu Gminy Skomlin, przy czym konieczne jest zapewnienie ich dostępności w czasie kontroli wewnętrznej lub zewnętrznej.

5. Dokumentami związanymi z informowaniem o schematach podatkowych są w szczególności:

a) wszystkie rodzaje informacji przekazanych do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej niezależnie czy Gmina lub jednostka organizacyjna Gminy dokonały przekazania samodzielnie czy za pośrednictwem pełnomocnika, a także czy przekazania dokonał promotor (nie będący Gminą ani jej jednostką organizacyjną) wraz z UPO;

b) wszelkie oświadczenia składane przez uczestników schematu podatkowego względem Gminy i jej jednostek organizacyjnych w zakresie obowiązku raportowania schematów podatkowych;

c) potwierdzenia nadania NSP dla zaraportowanych schematów podatkowych;

d) pisemne powiadomienia od pracowników o uzasadnionym podejrzeniu, że ma miejsce rzeczywiste lub potencjalne naruszenie przepisów z zakresu informowania o schematach podatkowych;

e) pisemne powiadomienia od pracowników o uzyskaniu przez nich informacji, iż zasady informowania o raportowaniu schematów podatkowych określone w Ordynacji podatkowej lub niniejszej procedurze wewnętrznej, są niewłaściwie wykonywane;

f) oświadczenia pracowników jednostek organizacyjnych o zapoznaniu się z niniejszą procedurą wewnętrzną;

## **V. Identyfikacja schematu podatkowego**

1. Schematem podatkowym jest uzgodnienie, które spełnia jeden z trzech warunków:

- spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą,
- posiada szczególną cechę rozpoznawczą,
- posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą.

2. Poprzez uzgodnienie rozumie się:

- czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności,
- czynność planowaną lub zespół czynności planowanych, których:
  - a) co najmniej jedna strona jest podatnikiem, lub
  - b) które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego.

3. Szczegółowe zasady kwalifikacji czynności/działań/uzgodnień jako mogących spełniać kryteria uznania ich za schemat podatkowy (w szczególności zdefiniowanie kryterium głównej korzyści, ogólnych oraz szczególnych cech rozpoznawczych) zawarte są w Instrukcji identyfikacji schematów podatkowych (MDR) (zwana dalej: Instrukcją). Instrukcja stanowi Załącznik nr 1 do niniejszej Procedury.

## **VI. Zgłoszenia schematów podatkowych do Szefa Krajowej Administracji Podatkowej (dalej KAS)**

1. W przypadku stwierdzenia wystąpienia schematu podatkowego należy dokonać jego zgłoszenia do KAS.

2. Zgłoszenie schematu podatkowego do KAS dokonywane jest przez upoważnionego pracownika Urzędu Gminy posiadającego pełnomocnictwo do dokonywania zgłoszeń w imieniu Gminy oraz dysponującego elektronicznym podpisem kwalifikowanym lub upoważnionego podmiotu zewnętrznego.

3. Zgłoszenie schematu podatkowego dokonywane jest w najpóźniej w terminie **30 dni**:

- a) od dnia następnego po udostępnieniu schematu podatkowego,
- b) od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego,
- c) od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrożeniem schematu podatkowego,  
– **w zależności, które z powyższych zdarzeń nastąpiło wcześniej.**

4. Poprzez udostępnienie należy rozumieć, w szczególności:

- a) oferowanie uzgodnienia będącego schematem podatkowym przez doradcę zewnętrznego,
- b) zawarcie umowy z doradcą zewnętrznym, której przedmiotem jest przekazanie informacji o uzgodnieniu będącego schematem podatkowym,
- c) zapłata wynagrodzenia doradcy zewnętrznemu z tytułu przekazania informacji o uzgodnieniu będącego schematem podatkowym,
- d) przekazywanie przez doradcę zewnętrznego w jakiegokolwiek formie, w tym drogą elektroniczną, telefoniczną lub osobiście, informacji o uzgodnieniu będącego schematem podatkowym, w szczególności przez przedstawianie jego założeń.

5. Poprzez przygotowanie do wdrożenia schematu podatkowego należy rozumieć, w szczególności jako podejmowanie wszelkich czynności faktycznych lub prawnych umożliwiających wykonanie lub zmierzających do wykonania schematu podatkowego.

6. Zgłoszenie schematu podatkowego do KAS przeprowadza się **tylko i wyłącznie** przy wykorzystaniu narzędzia udostępnionego przez Ministerstwo Finansów – portal internetowy pod adresem www: **<https://mdr.mf.gov.pl/#/>** (zwany dalej: System zgłoszeniowy MDR).

7. Zgłoszenie nowego schematu podatkowego dokonywane jest na urzędowym formularzu MDR-1. Formularz wybierany jest w Systemie zgłoszeniowym MDR.

8. Szczegółowe zasady użytkowania Systemu zgłoszeniowego MDR są w przedstawione w Podręczniku Użytkownika systemu MDR „Informacje o schematach podatkowych”, opublikowanym przez Ministerstwo Finansów

9. Po zgłoszeniu schematu podatkowego za pośrednictwem Systemu zgłoszeniowego MDR należy zapisać w Rejestrze MDR w pozycji Numer identyfikacyjny MDR numer będący identyfikatorem dokumentu wygenerowany automatycznie przez System zgłoszeniowy MDR po prawidłowym przesłaniu schematu podatkowego.

10. Po zgłoszeniu schematu podatkowego należy za pośrednictwem Systemu zgłoszeniowego



MDR **pobrać** Urzędowe Poświadczenie Odbioru (zwane dalej: UPO). Datę zarejestrowania zgłoszenia schematu podatkowego w Systemie zgłoszeniowym MDR należy wpisać w Rejestrze MDR.

11. Po otrzymaniu od Szefa KAS postanowienia nadającego zgłoszonemu schematowi podatkowemu numer NSP należy uzupełnić w Rejestrze MDR odpowiednią pozycję we wpisie dotyczącym przedmiotowego schematu podatkowego.

12. W przypadku otrzymania postanowienia o odmowie nadania numeru NSP zgłoszonemu schematowi podatkowemu należy uzupełnić w Rejestrze MDR odpowiednią pozycję we wpisie dotyczącym przedmiotowego schematu podatkowego.

W przypadku unieważnienia z urzędu, w drodze postanowienia, numeru NSP nadanego zgłoszonemu uprzednio schematowi podatkowemu należy przekreślić w Rejestrze MDR odpowiednią pozycję dotyczącą przedmiotowego schematu podatkowego wraz z adnotacją UNIEWAŻNIONO oraz datą unieważnienia.

## **VII. Zgłoszenia wykorzystywanych schematów podatkowych do Szefa Krajowej Administracji Podatkowej**

1. W przypadku dokonania jakichkolwiek czynności, które są elementem schematu podatkowego (tj. zastosowania schematu podatkowego uprzednio zgłoszonego) lub uzyskania wynikającej z zastosowania schematu podatkowego korzyści podatkowej, należy dokonać odpowiedniego zgłoszenia za pośrednictwem Systemu zgłoszeniowego MDR.

2. Zgłoszenie okoliczności, o której mowa w ust.1 dokonywane jest na urzędowym formularzu MDR-3. Formularz wybierany jest w Systemie zgłoszeniowym MDR.

Zgłoszenia dokonuje się za okres rozliczeniowy (miesięczny/kwartalny/roczny) mający zastosowanie w przypadku podatku, którego dotyczy zastosowany schemat podatkowy. Formularz MDR-3 musi być podpisany elektronicznym podpisem kwalifikowanym (w formacie XadES) przez osoby umocowane do reprezentowania Gminy.

3. W zgłoszeniu poza informacjami wskazanymi w formularzu MDR-3 należy podać w szczególności numer NSP zastosowanego schematu podatkowego oraz/lub wysokość korzyści podatkowej wynikającej ze schematu podatkowego, jeżeli została uzyskana.

4. W przypadku nie posiadania numeru NSP zastosowanego schematu podatkowego, składane zgłoszenie MDR-3 będzie zawierać również dane dotyczące schematu podatkowego

analogiczne do informacji przekazywanych przy zgłaszaniu nowego schematu podatkowego (analogiczne do danych przekazywanych w formularzu MDR-1).

5. W przypadku, gdy rzeczywiste dane dotyczące zastosowanego schematu podatkowego odbiegają od danych zawartych w otrzymanym od doradcy zewnętrznego potwierdzeniu nadania numeru NSP, w składanym formularzu MDR-3 należy zmodyfikować te dane w celu zapewnienia ich zgodności ze stanem rzeczywistym.

6. Po zgłoszeniu schematu podatkowego należy za pośrednictwem Systemu zgłoszeniowego MDR pobrać UPO.

#### **VIII. Audyt, Kontrola przestrzegania przepisów niniejszej procedury**

1. Każdy pracownik zobowiązany jest do zapoznania się z procedurą MDR i jej przestrzegania.
2. Pracownicy są odpowiedzialni za kompletność oraz rzetelność przekazywanych danych.
3. Audyt, Kontrola jest przeprowadzana przez wyznaczonego pracownika lub audytora.
4. Procedura podlegać będzie weryfikacji, która może mieć charakter incydentalny, jak cykliczny, przy czym Gmina zakłada, że procedura powinna podlegać przeglądowi nie rzadziej niż raz na 36 miesięcy, z zastrzeżeniem sytuacji, gdy dokonanie weryfikacji będzie niezbędne ze względu na zmianę okoliczności, w tym otoczenia prawnego.

**WÓJT**  
*Grzegorz Maras*  
Grzegorz Maras

**Załącznik nr 2**  
do Zarządzenia nr 47/2021  
Wójta Gminy Skomlin  
z dnia 16 czerwca 2021 r.

**Lista jednostek organizacyjnych Gminy Skomlin objętych procedurą w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych**

<b>Lp</b>	<b>Nazwa jednostki</b>	<b>Adres siedziby</b>
1.	Urząd Gminy w Skomlinie	Ul. Trojanowskiego 1 98-346 Skomlin
2	Gminny Ośrodek Pomocy Społecznej w Skomlinie	Ul. Trojanowskiego 1 98-346 Skomlin
3	Szkoła Podstawowa w Skomlinie	Ul. Parkowa 6 98-346 Skomlin
4	Publiczne Przedszkole w Skomlinie	Ul. Trojanowskiego 2 98-346 Skomlin

**WÓJT**  
  
Grzegorz Maras

## Instrukcja identyfikacji schematów podatkowych (MDR)

W Instrukcji identyfikacji schematów podatkowych przedstawione są podstawowe informacje dotyczące zasad weryfikacji realizowanych przez Gminę Skomlin (zwana dalej: Podatnikiem) oraz jej jednostki organizacyjne działań/czynność/uzgodnienia pod kątem uznania ich za schemat podatkowy podlegający obowiązkowi raportowania zgodnie z Procedurą.

Obowiązkowi raportowania podlegają 3 rodzaje schematów podatkowych:

- 1) **schemat podatkowy,**
- 2) schemat podatkowy standaryzowany,
- 3) schemat podatkowy transgraniczny.

### ***1. Schemat podatkowy – cechy wyróżniające***

Schematem podatkowym jest **uzgodnienie**, które:

- 1) **spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą** lub
- 2) posiada szczególną cechę rozpoznawczą albo
- 3) posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą.

Pojęcie „uzgodnienie” jest zdefiniowane ustawowo (art. 86a §1 pkt 16 OrdU) i oznacza *czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowaną lub zespół czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego.*

Z kolei pojęcie „czynność” oznacza zarówno czynność faktyczną, czynność prawną, jak i wszelkie inne czynności dokonywane w ramach uzgodnienia.

Raportowaniu podlegać będzie **tylko i wyłącznie** uzgodnienie, które:

- 1) spełnia kryterium głównej korzyści **oraz** posiada ogólną cechę rozpoznawczą , **albo**
- 2) posiada szczególną cechę rozpoznawczą, **albo**
- 3) posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą.

Powyższe oznacza, że w przypadku uzgodnień z pkt 2 i 3 dla spełnienia kryterium schematu podatkowego nie jest wymagane, aby uzgodnienie spełniało kryterium głównej korzyści. Wystarczy, że będzie posiadało wskazaną w OrdP szczególną (inną) cechę rozpoznawczą.

W odniesieniu do działań/czynności/uzgodnień realizowanych w ramach Podatnika zastosowanie znajdzie **przede wszystkim** pierwsza grupa kryteriów – tj. schematem podatkowym będzie uzgodnienie, które cechuje się **łącznym** spełnieniem obu warunków:

- spełnienie kryterium głównej korzyści,
- posiadanie ogólnej cechy rozpoznawczej.

Uzgodnienia, które posiadają szczególną cechę rozpoznawczą lub inną szczególną cechę rozpoznawczą w praktyce nie zdarzają się lub mogą zdarzyć się niezwykle rzadko w działaniach jednostek samorządu terytorialnego.

## **2. Kryterium głównej korzyści**

Kryterium głównej korzyści uważa się za spełnione, jeżeli:

1) głównym lub jednym z głównych celów uzgodnienia jest uzyskanie przez Podatnika korzyści podatkowej (Podatnik spodziewa się osiągnąć korzyść w związku z wykonaniem uzgodnienia), **oraz**

2) można stwierdzić na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów, że podatnik działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej rozsądnie oczekiwanej lub wynikającej z wykonania uzgodnienia.

**Korzyść podatkową**, którą Podatnik spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia może być m.in.:

- a) niepowstanie zobowiązania podatkowego,
- b) odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego,
- c) obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego,
- d) powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
- e) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku,
- f) zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,
- g) podwyższenie kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym,
- h) niepowstanie obowiązku lub odsunięcie w czasie powstania obowiązku sporządzenia i przekazywania informacji podatkowych o schematach podatkowych.

**WAŻNE! Jeśli osiągnięcie przez Podatnika korzyści podatkowej jest efektem ubocznym lub nieoczekiwanym skutkiem działania/czynności/uzgodnienia, wówczas kryterium głównej korzyści nie jest spełnione.**

### **3. Ogólne cechy rozpoznawcze**

Stwierdzenie, że analizowane uzgodnienie spełnia kryterium głównej korzyści **nie oznacza automatycznie**, że będzie ono schematem podatkowym. Poza spełnieniem tego kryterium uzgodnienie musi jeszcze posiadać ogólną cechę rozpoznawczą. Dopiero w takim przypadku uzgodnienie będzie uznane za schemat podatkowy, który podlega obowiązkowi raportowania.

Ogólna cecha rozpoznawcza to właściwość uzgodnienia polegająca na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:

- a) promotor lub korzystający zobowiązali się do zachowania poufności wobec osób trzecich, w szczególności wobec innych korzystających, promotorów lub organów podatkowych, sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej;
- b) promotor jest uprawniony do otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość jest uzależniona od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia;
- c) promotor jest uprawniony do otrzymania wynagrodzenia uzależnionego od uzyskania korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia albo zobowiązał się do zwrotu wynagrodzenia lub jego części, w przypadku gdy korzyść podatkowa nie powstanie lub powstanie w wysokości niższej, niż zakładano;
- d) dokonywane w ramach uzgodnienia czynności opierają się na znacznie ujednocionej dokumentacji albo przyjmują znacznie ujednocioną formę, które nie wymagają istotnych zmian w celu wdrożenia schematu u więcej niż jednego korzystającego;
- e) podejmowane są celowe czynności dotyczące nabycia spółki przynoszącej straty, zaprzestania głównej działalności takiej spółki i wykorzystywania strat takiej spółki w celu zmniejszenia zobowiązań podatkowych, w tym poprzez przeniesienie tych strat do podmiotu na terytorium innego państwa lub przyspieszenie wykorzystania tych strat;
- f) dochodzi do zmiany kwalifikacji dochodów (przychodów) do innego źródła dochodów (przychodów) lub zmiany zasad opodatkowania, których skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania;
- g) czynności prowadzą do określonego obiegu środków pieniężnych poprzez zaangażowanie podmiotów pośredniczących niepełniących istotnych funkcji gospodarczych lub działań, które wzajemnie się znoszą lub kompensują bądź prowadzą do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem tych czynności albo mają inne podobne cechy.

**Szczególną uwagę należy zwracać w przypadku:**

#### **1. następujących działań:**

- dokonywani wkładów niepieniężnych (aporty)
- dokonywanie podziałów, połączeń, przekształceń

- dokonywanie wydzielenia majątku
- dokonywanie przeniesienia składników majątku
- likwidacja
- wymiana udziałów

## 2. następujących zdarzeń/transakcji

- dywidendy, należności licencyjne, odsetki
- znaki towarowe, własność intelektualna, licencje
- czynności o charakterze bezpłatnym
- wskaźnik proporcji (tzw. prewspółczynnik VAT)
- zmiany stawek podatku z wyższej na niższą
- zwolnienia podatkowe (np. w podatku od nieruchomości)

Powyższe **przykładowe** działania/zdarzenia/transakcje **nie są automatycznie** uznawane za schemat podatkowy, jednak w przypadku wystąpienia schematu podatkowego stanowią najczęściej jeden z jego elementów.

## 4. Szczególne cechy rozpoznawcze

**Inne niż wskazane powyżej ogólne cechy rozpoznawcze (tj. szczególne oraz inne szczególne cechy rozpoznawcze) z uwagi na ich specyfikę nie występują lub ryzyko ich wystąpienia jest znikome w odniesieniu do działań podejmowanych przez Gminę.**

W przypadku uzgodnienia w stosunku do którego stwierdzono wystąpienie szczególnej cechy rozpoznawczej należy pamiętać, że **nie jest wymagane aby również wystąpiła korzyść podatkowa** dla uznania uzgodnienia za schemat podatkowy.

Szczególna cecha rozpoznawcza występuje wówczas, gdy uzgodnienie spełnia m.in. jeden z poniższych warunków:

- a) obejmuje podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązаныmi oraz:
1. odbiorca płatności nie ma miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu w żadnym z państw,
  2. odbiorca płatności posiada miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, określonych na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych,

- b) w odniesieniu do tego samego środka trwałego lub WNiP dokonywane są odpisy amortyzacyjne w więcej niż jednym państwie,
- c) ten sam dochód lub majątek korzysta z metod mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie,
- d) w ramach uzgodnienia dochodzi do przeniesienia aktywów i określone przez dwa państwa wynagrodzenie z tego tytułu dla celów podatkowych różni się co najmniej o 25%,
- e) występuje nieprzejrzysta struktura własności prawnej lub trudny do ustalenia jest beneficjent rzeczywisty z uwagi na wykorzystanie osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych, które:
  1. nie prowadzą znaczącej działalności gospodarczej z wykorzystaniem lokalu, personelu oraz wyposażenia wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej,
  2. są zarejestrowane, zarządzane, znajdują się, są kontrolowane lub założone w państwie lub na terytorium innym niż państwo lub terytorium miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu beneficjenta rzeczywistego aktywów będących w posiadaniu takich osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych.

## ***6. Inne szczególne cechy rozpoznawcze***

W przypadku innej szczególnej cechy rozpoznawczej, analogicznie jak w przypadku szczególnej cechy rozpoznawczej **nie jest wymagane wystąpienie kryterium korzyści podatkowej dla uznania danego uzgodnienia za schemat podatkowy.**

Inna szczególna cecha rozpoznawcza definiowana jest przez stwierdzenie, czy uzgodnienie spełnia co najmniej jeden z poniższych warunków:

- a) wpływ na część odroczoną podatku dochodowego lub aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego, wynikający lub oczekiwany w związku z wykonaniem uzgodnienia u korzystającego, jest istotny dla danej jednostki w rozumieniu przepisów o rachunkowości oraz przekracza w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000 zł,
- b) płatnik podatku dochodowego jest zobowiązany do pobrania podatku przekraczającego w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000 zł, jeżeli w odniesieniu do wypłat należności wynikających lub oczekiwanych w związku z wykonaniem uzgodnienia nie mają zastosowania właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienia podatkowe,
- c) dochody (przychody) podatnika, niebędącego polskim rezydentem podatkowym, wynikające lub oczekiwane w związku z wykonaniem uzgodnienia przekraczają łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 25 000 000 zł,



d) różnica pomiędzy polskim podatkiem dochodowym, który byłby należny w związku z wykonaniem uzgodnienia od korzystającego nieposiadającego siedziby, zarządu ani miejsca zamieszkania na terytorium RP, gdyby był on podatnikiem, będącym polskim rezydentem podatkowym, a podlegającym faktycznej zapłacie podatkiem dochodowym w państwie siedziby, zarządu lub miejsca zamieszkania korzystającego w związku z wykonaniem uzgodnienia przekracza łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000 zł.

## ***7. Rola Gminy w zakresie powstawania schematów podatkowych***

Gmina może wystąpić w zakresie powstawania schematów podatkowych w dwóch rolach

1. promotora
2. korzystającego.

### **Promotor**

Jak wskazano powyżej role promotora pełnią przede wszystkim doradcy, tacy jak doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, pracownik banku lub innej instytucji finansowej doradzającej klientom. Wskazany katalog podmiotów będących promotorem nie jest jednak zamknięty i promotorem może być również Podatnik. Zgodnie z OrdU dla uzyskania statusu promotora należy być podmiotem który:

- a) opracowuje uzgodnienie,
- b) oferuje uzgodnienie,
- c) udostępnia opracowane uzgodnienie,
- d) wdraża opracowane uzgodnienie,
- e) zarządza wdrożeniem uzgodnienia.

Przypadki, w których Podatnik mógłby wystąpić w roli promotora są bardzo sporadyczne. Podatnik nie jest bowiem podmiotem, którego działalność podlega o opracowywaniu i oferowaniu uzgodnień, które mogą być schematem podatkowym, w szczególności za wynagrodzeniem, którego wysokość zależy uzyskanych korzyści.

Przypadkiem kiedy Podatnik mógłby zostać uznany za promotora jest sytuacja, w której Podatnik opracowuje rozwiązanie spełniające kryterium uznania go a schemat podatkowy oraz udostępnia je / wdraża u innego podatnika, np. w swojej spółce komunalnej (spółka komunalna, w takim przypadku występuje w roli korzystającego).

### **Korzystający**

Korzystającym jest podmiot:

- 1) któremu udostępniane jest uzgodnienie,
- 2) u której uzgodnienie jest wdrażane,

- 3) który jest przygotowywany do wdrożenia uzgodnienia,
- 4) który dokonał czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia.

Korzystającym jest zgodnie z powyższym odbiorca uzgodnienia oferowanego/udostępnianego przez promotora lub podmiot, który dokonał czynności służącej wdrożeniu uzgodnienia (w tym przypadku nie musi wystąpić promotor – Podatnik sam wdraża uzgodnienie spełniające kryterium schematu podatkowego). Podatnik co do zasady będzie pełnił rolę korzystającego.

W zależności od pełnionej roli (promotor lub korzystający) w ramach danego uzgodnienia różne są obowiązki związane z raportowaniem uzgodnienia będącego schematem podatkowym. Zasady dotyczące raportowania są przedstawione w Procedurze MDR.

## ***8. Schemat podatkowy standaryzowany oraz transgraniczny***

Jak wskazano na wstępie Instrukcji poza schematem podatkowym, ustawa wyróżnia jeszcze schematy podatkowe standaryzowane oraz transgraniczne. **Oba rodzaje tego typu schematów podatkowych albo nie wstąpią w przypadku Gminy albo ryzyko ich wystąpienia jest znikome.**

### **Schemat podatkowy standaryzowany**

Zgodnie z OrdU schemat standaryzowany to schemat **możliwy do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego, bez konieczności zmiany jego istotnych założeń**, w szczególności w zakresie rodzaju podejmowanych lub planowanych czynności. Dodatkowo schemat podatkowy standaryzowany musi spełniać kryteria schematu podatkowego, tj. musi również:

- 1) spełniać kryterium głównej korzyści oraz posiadać ogólną cechę rozpoznawczą lub
- 2) posiadać szczególną cechę rozpoznawczą albo
- 3) posiadać inną szczególną cechę rozpoznawczą.

### **Schemat podatkowy transgraniczny**

Schemat podatkowy transgraniczny to uzgodnienie, które spełnia:

- 1) kryterium transgraniczne i kryterium głównej korzyści oraz posiada którąkolwiek z ogólnych cech rozpoznawczych lub,
- 2) kryterium transgraniczne oraz posiada szczególną cechę rozpoznawczą.

Kryterium transgraniczne uważa się za spełnione, jeżeli uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego UE lub państwa członkowskiego UE i państwa trzeciego oraz spełnia co najmniej jeden z poniższych warunków:

- 1) nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium tego samego państwa,

2) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium więcej niż jednego państwa;

3) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium danego państwa za pośrednictwem zagranicznego zakładu w tym państwie, a uzgodnienie stanowi część albo całość działalności gospodarczej tego zagranicznego zakładu,

4) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium innego państwa, nie mając miejsca zamieszkania ani siedziby na terytorium tego państwa oraz nie posiadając zagranicznego zakładu na terytorium tego państwa.



WÓJT  
gajów  
Grzegorz Maras

Protokół zgłoszenia zdarzenia i wstępnej weryfikacji MDR

<b>Wypełnia Pracownik</b>	
<b>Data sporządzenia</b>	
<b>Nazwa jednostki organizacyjnej JST/ Wydziału/Referatu/Biura/Stnowiska</b>	
<b>Imię i nazwisko osoby sporządzającej Protokół</b>	
<b>Dane kontaktowe osoby sporządzającej Protokół (tel., e-mail)</b>	
<b>Opis weryfikowanego działania/czynności/działania</b>	
<b>Opisowe uzasadnienie, dlaczego w opinii Pracownika weryfikowane działanie/czynność/uzgodnienie może być uznane za schemat podatkowy</b>	

**WÓJT**  
*Grzegorz Maras*  
**Grzegorz Maras**

## Protokół weryfikacji obowiązku MDR

Opis działania/czynności/uzgodnienia		
Data weryfikacji		
Czy weryfikowane działanie/czynność/uzgodnienie spełnia kryterium głównej korzyści podatkowej	<input type="checkbox"/> Tak	<input type="checkbox"/> Nie
Uzasadnienie		
Czy weryfikowane działanie/czynność/uzgodnienie jest uznane za schemat podatkowy	<input type="checkbox"/> Tak	<input type="checkbox"/> Nie

Wskazanie ustawowych kryteriów, jakie spełnia weryfikowane działanie/czynność/uzgodnienie		
<b>Kryterium głównej korzyści podatkowej</b>		
Niepowstanie zobowiązania podatkowego	Tak	Nie
Odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego	Tak	Nie
Obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego	Tak	Nie
Powstanie lub zawyżenie straty podatkowej	Tak	Nie
Powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku	Tak	Nie
Zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku	Tak	Nie
Podwyższenie kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym	Tak	Nie
Niepowstanie obowiązku lub odsunięcie w czasie powstania obowiązku sporządzenia i przekazywania informacji podatkowych o schematach podatkowych	Tak	Nie
Jakiego(ich) rodzaju(ów) podatku(ów) dotyczy działanie /czynność/uzgodnienie ?		
<b>Kryterium ogólnej cechy rozpoznawczej</b>		
Promotor lub korzystający zobowiązali się do zachowania poufności wobec osób trzecich, w szczególności wobec innych korzystających, promotorów lub organów podatkowych, sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej.	Tak	Nie
Promotor jest uprawniony do otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość jest uzależniona od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia.	Tak	Nie
Promotor jest uprawniony do otrzymania wynagrodzenia uzależnionego od uzyskania korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia albo zobowiązał się do zwrotu wynagrodzenia lub jego części, w przypadku gdy korzyść podatkowa nie powstanie lub powstanie w wysokości niższej, niż zakładano.	Tak	Nie
Dokonywane w ramach uzgodnienia czynności opierają się na znacznie ujednoliconej dokumentacji albo przyjmują znacznie ujednoliconą formę, które nie wymagają istotnych zmian w celu wdrożenia schematu u więcej niż jednego korzystającego.	Tak	Nie

Dochodzi do zmiany kwalifikacji dochodów (przychodów) do innego źródła dochodów (przychodów) lub zmiany zasad opodatkowania, których skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania;	Tak	Nie
Czynności prowadzą do okrężnego obiegu środków pieniężnych poprzez zaangażowanie podmiotów pośredniczących niepełniących istotnych funkcji gospodarczych lub działań, które wzajemnie się znoszą lub kompensują bądź prowadzą do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem tych czynności albo mają inne podobne cechy.	Tak	Nie
<b>UWAGA</b> - Protokół zawiera podstawowe ustawowe cechy/kryteria schematów podatkowych, które mogą wystąpić w działalności Gminy. W przypadku wystąpienia innych ustawowych kryteriów niż wskazane powyżej (kryteria przedstawione w Instrukcji MDR) należy wskazać jakie inne kryteria są spełnione przez weryfikowane działanie/czynność/uzgodnienie		
Inne ustawowe kryteria (szczególne cechy rozpoznawcze, inne szczególne cechy rozpoznawcze itp.)		
Dodatkowe uwagi/komentarze		

.....  
Osoby sporządzające Kierownik/pracownik

Wypełnia Zespół MDR		
Data dodatkowej weryfikacji		
Członkowie Zespołu MDR dokonujący dodatkowej weryfikacji		
Czy weryfikowane działanie/czynność/uzgodnienie jest uznane za schemat podatkowy?	Tak	Nie
Dodatkowe uwagi/komentarze		

.....  
Podpisy członków Zespołu MDR

**WÓJT**  
*do wsi*  
Grzegorz Maras

.....  
*Dane podmiotu wnioskującego*

*wraz z adresem*

*Dane doradcy zewnętrznego*

.....  
.....

### **Wniosek o udzielenie informacji**

Z uwagi na przepisy art. 86a – 86o ustawy z dnia z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 z póź.zm.) wprowadzające obowiązek raportowania do Szefa Krajowej

Administracji Podatkowej uzgodnień spełniających kryteria uznania ich za tzw. schematy podatkowe, **zwracam się z wnioskiem o udzielenie informacji, czy czynności podejmowane przez Państwa** w ramach

..... wskazać podejmowane przez doradcę zewnętrznego działania/ projekt / usługę itp. ....

**stanowią schemat podatkowy w rozumieniu wskazanych przepisów.**

W przypadku odpowiedzi twierdzącej na powyższe zapytanie, proszę również o **udzielenie informacji, czy są Państwo podmiotem mającym w ramach wykonywanych czynności obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej.**

Odpowiedzi na powyższe zapytania proszę udzielić w **terminie 7 dni od dnia ich otrzymania** w formie pisemnej na adres:

*...dane jednostki kierującej zapytanie...*

.....

.....

W przypadku dodatkowych pytań proszę o kontakt telefoniczny (*...nr telefonu...*) lub mailowy (*...adres e-mail...*). Sprawę prowadzi (*...imię i nazwisko osoby odpowiedzialnej za przygotowanie wniosku...*).

.....

*Podpis wraz z pieczętką służbową*



.....

*Dane podmiotu wnioskującego*

*wraz z adresem*

*... Dane doradcy zewnętrznego ...*

.....

.....

### **Oświadczenie o zwolnieniu z tajemnicy zawodowej**

W odpowiedzi na pismo z dnia ...*(data otrzymania odpowiedzi od doradcy zewnętrznego na zapytanie z załącznika nr .. do Procedury MDR / lub pisma samodzielnie przesłanego przez doradcę, zgodnie z art. 86b §4 Ordynacji podatkowej ...)* oraz w oparciu o art. 86b § 4 ustawy z dnia z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 z póź.zm.) **zwalniam Państwa z zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej** w odniesieniu do realizowanych w ramach *...wskazać podejmowane przez doradcę zewnętrznego działania/ projekt / usługę itp. ...* na rzecz Gminy Miejskiej Przemysł czynności będących schematem podatkowym w rozumieniu przepisów art. 86a -86o ustawy z dnia z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.

Jednocześnie zwracam się z prośbą o **niezwłoczne przesłanie** na adres Urzędu Miejskiego w Przemysłu nadanego przez Krajową Administrację Skarbową **numeru NSP dla przedmiotowego schematu podatkowego, załączając potwierdzenie nadania NSP.**

W przypadku dodatkowych pytań proszę o kontakt telefoniczny (*...nr telefonu...*) lub mailowy (*...adres e-mail...*). Sprawę prowadzi (*...imię i nazwisko osoby odpowiedzialnej za przygotowanie wniosku...*).

.....

*Podpis wraz z pieczętką służbową*





## Wzór oświadczenia o wystąpieniu / niewystąpieniu schematów podatkowych

Skomlin, .....

### Oświadczenie

Oświadczam, że w ... półroczu ..... roku, w Jednostce organizacyjnej ...../ Wydziale

..... / Biurze .....

w ramach sprawowanego Samodzielnego Stanowiska .....

**wystąpiły / nie wystąpiły\*** czynności/działania/uzgodnienia spełniające definicję schematu podatkowego.

.....

Podpis wraz z pieczętką służbową

\*niewłaściwe skreślić



Skomlin, dnia ....

**Oświadczenie**

Ja, niżej podpisana(y) ....., zajmująca(y)  
stanowisko ..... w .....  
....., **oświadczam, że zapoznałam(em) się** z wprowadzoną Zarządzeniem nr ...  
z dnia ..... „Wewnętrzną procedurą w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się  
z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych” wraz z jej załącznikami  
oraz **zobowiązuję się do zapoznania z procedurą podległych mi pracowników oraz do jej  
przestrzegania.**

.....

