

UCHWAŁA
SENATU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

z dnia 27 listopada 2020 r.

**w sprawie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,
ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,
ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych
przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw**

Senat, po rozpatrzeniu uchwalonej przez Sejm na posiedzeniu w dniu 28 października 2020 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, wprowadza do jej tekstu następujące poprawki:

- 1) w art. 1:
 - a) w pkt 2 skreśla się lit. a,
 - b) skreśla się pkt 3,
 - c) w pkt 4:
 - w lit. a skreśla się tiret drugie,
 - skreśla się lit. b,
 - d) skreśla się pkt 11;

- 2) w art. 1 dodaje się pkt 8a w brzmieniu:

„8a) w art. 23y ust. 5 otrzymuje brzmienie:
„5. Przepisy ust. 1–4 stosuje się odpowiednio do podatników i spółek niebędących osobami prawnymi obowiązanych do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych na podstawie art. 23za ust. 1 lub 1a.”;”;

- 3) w art. 1 w pkt 9:
 - a) w lit. a, w ust. 1 zdanie drugie otrzymuje brzmienie:

„Przepisy art. 23w ust. 3–5, art. 23x, art. 23zc ust. 1 i art. 23zd stosuje się odpowiednio.”,
 - b) w lit. b:

- w ust. 1a zdanie drugie otrzymuje brzmienie:
 - „Przepisy art. 23w ust. 3–5, art. 23x, art. 23zc ust. 1 i art. 23zd stosuje się odpowiednio.”,
 - w ust. 1b po wyrazach „w roku podatkowym” dodaje się wyrazy „lub roku obrotowym”;
- 4) w art. 1 dodaje się pkt 10a i 10b w brzmieniu:
- „10a) w art. 23ze w ust. 4 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:
 - „Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, ma zastosowanie również do podatników i spółek niebędących osobami prawnymi, o których mowa w art. 23za ust. 1 i 1a, w zakresie transakcji wskazanych w tych przepisach.”;
 - 10b) w art. 23zf:
 - a) w ust. 3 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:
 - „Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, ma zastosowanie również do podatników i spółek niebędących osobami prawnymi, o których mowa w art. 23za ust. 1 i 1a, w zakresie transakcji wskazanych w tych przepisach.”,
 - b) w ust. 5 w zdaniu pierwszym wyrazy „niemających osobowości prawnej” zastępuje się wyrazami „niebędących osobami prawnymi”;
- 5) w art. 1 skreśla się pkt 12;
- 6) w art. 1 w pkt 13, w pkt 1 wyrazy „w rozporządzeniu wydanym” zastępuje się wyrazami „w przepisach wydanych”;
- 7) w art. 1 w pkt 16, w art. 41c w ust. 3 we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „w szczególności” zastępuje się wyrazami „co najmniej”;
- 8) w art. 1 w pkt 16, w art. 41c skreśla się ust. 8;
- 9) w art. 1 w pkt 21 w lit. a tiret trzecie otrzymuje brzmienie:
 - „– w pkt 4 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 5 w brzmieniu:
 - „5) Funduszowi Przeciwdziałania COVID-19, o którym mowa

w art. 65 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 568, 695, 1086, 1262, 1478 i 1747).”;

- 10) w art. 2:
- a) skreśla się pkt 1,
 - b) w pkt 3 skreśla się lit. a,
 - c) skreśla się pkt 5 i 6,
 - d) skreśla się pkt 15;
- 11) w art. 2 dodaje się pkt 8a w brzmieniu:
- „8a) w art. 11m ust. 5 otrzymuje brzmienie:
- „5. Przepisy ust. 1–4 stosuje się odpowiednio do podatników i spółek niebędących osobami prawnymi obowiązanych do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych na podstawie art. 11o ust. 1 lub 1a.”;
- 12) w art. 2 w pkt 9:
- a) w lit. a, w ust. 1 zdanie drugie otrzymuje brzmienie:

„Przepisy art. 11k ust. 3–5, art. 11l, art. 11q ust. 1 i art. 11r stosuje się odpowiednio.”,
 - b) w lit. b:
 - w ust. 1a zdanie drugie otrzymuje brzmienie:

„Przepisy art. 11k ust. 3–5, art. 11l, art. 11q ust. 1 i art. 11r stosuje się odpowiednio.”,
 - w ust. 1b po wyrazach „w roku podatkowym” dodaje się wyrazy „lub roku obrotowym”;
- 13) w art. 2 dodaje się pkt 10a i 10b w brzmieniu:
- „10a) w art. 11s w ust. 4 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:
- „Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, ma zastosowanie również do podatników i spółek niebędących osobami prawnymi, o których mowa

w art. 11o ust. 1 i 1a, w zakresie transakcji wskazanych w tych przepisach.”;

10b) w art. 11t:

a) w ust. 3 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:

„Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, ma zastosowanie również do podatników i spółek niebędących osobami prawnymi, o których mowa w art. 11o ust. 1 i 1a, w zakresie transakcji wskazanych w tych przepisach.”,

b) w ust. 5 w zdaniu pierwszym wyrazy „niemających osobowości prawnej” zastępuje się wyrazami „niebędących osobami prawnymi”;

14) w art. 2 w pkt 14 wyrazy „2 000 000 euro” zastępuje się wyrazami „5 000 000 euro”;

15) w art. 2 w pkt 16, w pkt 1 wyrazy „w rozporządzeniu wydanym” zastępuje się wyrazami „w przepisach wydanych”;

16) w art. 2 w pkt 18, w art. 26c w ust. 3 we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „w szczególności” zastępuje się wyrazami „co najmniej”;

17) w art. 2 w pkt 18, w art. 26c skreśla się ust. 8;

18) w art. 2 w pkt 22 w lit. a tiret trzecie otrzymuje brzmienie:

„– w pkt 4 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 5 w brzmieniu:

„5) Funduszowi Przeciwdziałania COVID-19, o którym mowa w art. 65 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 568, 695, 1086, 1262, 1478 i 1747), zwanemu dalej „Funduszem COVID”.”;

- 19) w art. 2 w pkt 32 kropkę na końcu zastępuje się średnikiem oraz dodaje się pkt 33 w brzmieniu:
„33) w art. 38v ust. 1 otrzymuje brzmienie:
„1. Do przychodów Polskiej Organizacji Turystycznej nie zalicza się przychodów otrzymanych z Funduszu COVID na realizację zadań wynikających z ustawy z dnia 15 lipca 2020 r. o Polskim Bonie Turystycznym (Dz. U. poz. 1262, 1493 i 1639).””;
- 20) w art. 3 w pkt 5 w lit. b, w ust. 1a wyrazy „przepisy wykonawcze wydane” zastępuje się wyrazami „przepisy wydane”;
- 21) w art. 3 w pkt 9 w lit. a tiret czwarte otrzymuje brzmienie:
„– w pkt 4 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 5 w brzmieniu:
„5) Funduszowi Przeciwdziałania COVID-19, o którym mowa w art. 65 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 568, 695, 1086, 1262, 1478 i 1747).””;
- 22) skreśla się art. 4;
- 23) dodaje się art. 5a w brzmieniu:
„Art. 5a. W ustawie z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2020 r. poz. 23, 374 i 1086) wprowadza się następujące zmiany:
1) w art. 4 w ust. 2 wyrazy „39,34%” zastępuje się wyrazami „40,33%”;
2) w art. 5 w ust. 2 wyrazy „10,25%” zastępuje się wyrazami „10,52%”;
3) w art. 6 w ust. 2 wyrazy „1,60%” zastępuje się wyrazami „1,64%”;
4) w art. 9:
a) w ust. 1 wyraz „0,3934” zastępuje się wyrazem „0,4033”;

- b) w ust. 2 wyraz „0,1025” zastępuje się wyrazem „0,1052”,
 - c) w ust. 3 wyraz „0,0160” zastępuje się wyrazem „0,0164”.”;
- 24) skreśla się art. 6–8;
- 25) skreśla się art. 12 i art. 13;
- 26) skreśla się art. 15 i art. 16;
- 27) dodaje się art. 17a w brzmieniu:
„Art. 17a. Przepisów art. 7 ust. 3 pkt 7 i ust. 4b ustawy zmienianej w art. 2 nie stosuje się do strat poniesionych przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych w latach podatkowych podatnika rozpoczętych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.”;
- 28) w art. 20 wyrazy „2 000 000 euro” zastępuje się wyrazami „5 000 000 euro”;
- 29) skreśla się art. 21;
- 30) w art. 24:
a) w pkt 1 skreśla się wyrazy „art. 12.”,
b) skreśla się pkt 2.

MARSZAŁEK SENATU

Tomasz GRODZKI

UZASADNIENIE

Senat – po rozpatrzeniu uchwalonej przez Sejm w dniu 28 października 2020 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, określanej dalej jako „ustawa” – wprowadził do jej tekstu 30 poprawek.

Ustawa zmierza do nadania z dniem 1 stycznia 2021 r. statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych zarówno spółkom komandytowym mającym siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jak również spółkom jawnym mającym siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli ich współnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne. Wejście w życie proponowanej regulacji będzie *de facto* skutkowało – w sensie ekonomicznym – „podwójnym opodatkowaniem” powyższych podmiotów, gdyż (niezależnie od opodatkowania właściwym podatkiem dochodowym współników tych spółek) opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych będzie podlegał dochód spółek jako jednostek organizacyjnych. W ocenie Senatu unormowania ustawy odnoszące się do przedmiotowej problematyki budzą szereg zastrzeżeń natury konstytucyjnej.

Po pierwsze, w uzasadnieniu projektu ustawy podniesiono, że celem proponowanej regulacji „jest uszczelnienie systemu podatku dochodowego od osób prawnych, tak aby zapewnić powiązanie wysokości podatku płaconego przez duże przedsiębiorstwa, w szczególności przedsiębiorstwa międzynarodowe, z faktycznym miejscem uzyskiwania przez nie dochodu”, co ma stanowić „kolejny krok w kierunku odbudowania dochodów podatkowych, w szczególności dochodów z podatku CIT.” (str. 1 i 2). Ponadto – w ocenie Rady Ministrów jako wnioskodawcy projektu ustawy – proponowane unormowania „zmierzą również do pełniejszej realizacji – wywodzonych z art. 84 Konstytucji RP – zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania w zakresie związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wymienione zasady konstytucyjne doznają uszczerbku we wszystkich sytuacjach, kiedy dochód wynikający ze zdarzeń o ekonomicznie tożsamym skutku zostaje opodatkowany na różnym poziomie lub na różnych zasadach, a nie jest to uzasadnione czynnikami obiektywnymi. Różnice te stanowią podstawę

do podejmowania przez podatników działań potocznie zwanych „optymalizacją podatkową”, których podstawową cechą jest fakt, iż o wyborze konkretnego sposobu przeprowadzenia danej transakcji czy formy prowadzenia działalności decydują wyłącznie bądź w przeważającej mierze przepisy prawa podatkowego.” (str. 2). W ocenie Senatu powołana argumentacja prawna jest nieadekwatna, zwłaszcza w zakresie, w jakim odnosi się do spółek komandytowych. Nowym reżimem prawnym mają być bowiem objęte wszystkie spółki komandytowe – bez względu na ich strukturę organizacyjną i rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej. Innymi słowy, będzie on miał zastosowanie zarówno do „przedsiębiorstw międzynarodowych”, które podejmują działania optymalizacyjne, jak również do „przedsiębiorstw rodzinnych”, które prowadzą działalność gospodarczą „w mniejszym rozmiarze”, właściwą dla spółek osobowych. Tymczasem podmioty te nie charakteryzują się takimi samymi warunkami ekonomicznymi, a zatem – w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej – „to co w sensie podatkowym jest „nierówne” musi być nierówno opodatkowane (sprawiedliwość pionowa)”¹. Takie rozumienie sprawiedliwości podatkowej należy wiązać z konstytucyjną zasadą równości (art. 32 Konstytucji).

Po drugie, problematykę konstytucyjnych granic opodatkowania spółek komandytowych oraz spółek jawnych należy również widzieć w aspekcie zasad wolności działalności gospodarczej (art. 22 Konstytucji) i zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji). Regulacje prawa podatkowego, które – ze względu na wysokość obciążeń – znacznie utrudniają prowadzenie obiektywnie opłacalnej działalności gospodarczej, powinny być analizowane w kontekście powołanych wzorców konstytucyjnych. Jakkolwiek art. 22 Konstytucji statuuje „ważny interes publiczny” jako dopuszczalną przesłankę ograniczenia wolności działalności gospodarczej, jednakże pojęcie to nie może być interpretowane rozszerzająco, a państwo nie może ustanawiać ograniczeń przekraczających pewien stopień uciążliwości, przy czym uznanie proporcjonalności ograniczenia prawa wymaga ustalenia, czy wkroczenie prawodawcy w sferę wolności lub praw jest niezbędne dla osiągnięcia założonego celu, a nie jedynie „sprzyja” temu celowi, czy też „ułatwia” jego osiągnięcie².

Po trzecie, poddanie spółek komandytowych oraz spółek jawnych nowemu reżimowi podatkowemu na podstawie ustawy, której ogłoszenie nastąpi w ostatnich dniach listopada br., musi budzić wątpliwości w świetle zasady odpowiedniego okresu *vacatio legis* (art. 2 Konstytucji). Konieczność zapewnienia podatnikom (zwłaszcza spółkom komandytowym) możliwości dostosowania się do nowej sytuacji prawnej i odpowiedniego planowania swojej

¹ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 października 1996 r. (U 4/96).

² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2008 r. (K 46/07).

działalności jawi się wyjątkowo wyraźnie, gdy występuje powiązanie działalności gospodarczej z obowiązkami podatkowymi wobec państwa. Zmiana reguł opodatkowania aktywności gospodarczej jednostek stanowi szczególne uzasadnienie ustanawiania dłuższych okresów dostosowawczych³.

Po czwarte, zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego, opartym na wynikającej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) zasadzie ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, nie jest dopuszczalne – co do zasady – dokonywanie zmian obciążeń daninowych w ciągu roku podatkowego w zakresie dotyczącym podatków płaconych w cyklu rocznym, a zmiany ustawowe odnośnie do podatku dochodowego od osób fizycznych powinny być ogłaszane co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego, tj. do dnia 30 listopada⁴. W świetle aktualnego etapu prac legislacyjnych nad ustawą spełnienie tego wymogu jest uwarunkowane podpisaniem jej przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej w terminie umożliwiającym ogłoszenie ustawy w Dzienniku Ustaw najpóźniej w ostatnim dniu listopada 2020 r. Prezydent – w celu respektowania powyższego nakazu – będzie dysponował, przy najbardziej optymistycznym założeniu, zaledwie 2-dniowym terminem na jej podpisanie, co będzie skutkowało iluzorycznością zagwarantowanego mu w art. 122 ust. 2 Konstytucji 21-dniowego terminu na podjęcie decyzji w tym przedmiocie. Nierespektowanie zagwarantowanego Prezydentowi terminu podjęcia decyzji w przedmiocie podpisania ustawy stanowi tymczasem wystarczającą przesłankę do stwierdzenia, że ustawodawca uchybił standardowi demokratycznego państwa prawnego w aspekcie nakazu zachowania odpowiedniej *vacatio legis*⁵, a tym samym – naruszył art. 2 w związku z art. 122 ust. 2 i art. 126 ust. 2 Konstytucji.

Mając na uwadze powołane argumenty natury konstytucyjnej, a także negatywnie oceniając „podwójne opodatkowanie” powyższych spółek osobowych (zwłaszcza w trudnym dla nich okresie gospodarczym), Senat uchwalił poprawki **nr 1, 10, 22, 24–26, 29 i 30**.

W aspekcie konstytucyjnym powinny być również rozpatrywane:

- 1) poprawki **nr 7 i 16** – z wywodzonej z art. 2 Konstytucji zasady demokratycznego państwa prawnego wynika „wymaganie określoności przepisów, które muszą być formułowane

³ A. Krzywoń: *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, str. 149.

⁴ Zob. np. wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 25 listopada 1997 r. (K 26/97), z dnia 27 lutego 2002 r. (K 47/01) oraz z dnia 15 lutego 2005 r. (K 48/04).

⁵ Zob. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lipca 2013 r. (Kp 1/13).

w sposób poprawny, precyzyjny i jasny”⁶, co „oznacza nakaz tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw”⁷; mając to na uwadze, Senat zaproponował stosowne przeredagowanie dodawanych przepisów art. 41c ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 1 pkt 16 ustawy) oraz art. 26c ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 2 pkt 18 ustawy), które – w wyniku posłużenia się sformułowaniem „w szczególności” – statuują jedynie przykładowe postanowienia umowy w sprawie ustanowienia przedstawiciela podatkowego przez spółkę nieruchomościową, która nie ma siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

- 2) poprawka **nr 27** – wywodzone z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasada ochrony praw nabytych oraz zasada ochrony interesów w toku nakładają na ustawodawcę obowiązek ustanowienia stosownych przepisów przejściowych, jeżeli wejście w życie ustawy będzie miało wpływ na stosunki prawne powstałe pod działaniem dotychczasowych przepisów; tak więc „stanowienie przepisów przejściowych musi obejmować wszystkie sytuacje, jakie mogą pojawiać się na tle wprowadzania w życie nowych uregulowań i nie może pomijać ochrony praw jakiegokolwiek grupy podmiotów, dotkniętych tymi przepisami, nawet gdy grupa ta jest znikoma liczebnie”⁸, przy czym „obiegowo przyjmowana teza, jakoby istniało swoiste „domniemanie” przemawiające za bezpośrednim działaniem prawa nowego jest – obecnie – znacznym konstytucyjnym uproszczeniem”⁹; w tym stanie rzeczy Senat zaproponował dodanie w ustawie przepisu przejściowego, zgodnie z którym do strat poniesionych przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych w latach podatkowych podatnika rozpoczętych przed dniem wejścia w życie ustawy stosuje się dotychczasowe, korzystniejsze przepisy podatkowe.

W wyniku analizy ustawy, w tym zapoznania się z postulatami zainteresowanych podmiotów i środowisk, Senat uznał za zasadne wprowadzenie **modyfikacji merytorycznych**. Zostały one zawarte:

⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 stycznia 2000 r. (K 7/99).

⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 marca 2001 r. (K 24/00).

⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 października 2000 r. (SK 7/00).

⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 czerwca 2003 r. (SK 12/03).

- 1) w poprawkach **nr 2–4 i 11–13** – zmierzają one do zapewnienia merytorycznych konsekwencji objęcia niektórymi spółkami niebędącymi osobami prawnymi obowiązkiem sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych;
- 2) w poprawce **nr 5** – motywem jej uchwalenia jest brak zgody Senatu na wejście w życie przepisów ograniczających uprawnienia podatnika uzyskującego dochody poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej do skorzystania z tzw. ulgi abolicyjnej;
- 3) w poprawkach **nr 9, 18, 19 i 21** – zmierzają one do tego, aby preferencje podatkowe dotyczące podatników podatków dochodowych dotyczyły darowizn przekazanych na przeciwdziałanie COVID-19 Funduszowi Przeciwdziałania COVID-19, nie zaś – Głównemu Inspektorowi Sanitarnemu;
- 4) w poprawkach **nr 14 i 28** – zmierzają one do tego, aby stawka podatku dochodowego od osób prawnych w wysokości 9% podstawy opodatkowania dotyczyła podatników, u których przychody osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 5 milionów euro, nie zaś – 2 milionów euro;
- 5) w poprawce **nr 23** – zmierza ona do podwyższenia wysokości udziału gmin, powiatów i województw we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych w celu wyrównania uszczerbku finansowego jednostek samorządu terytorialnego w związku z wejściem w życie ustawy.

W wyniku dokonanej oceny ustawy **pod względem legislacyjnym**, Senat uznał za zasadne uchwalenie poprawek **nr 6, 8, 15, 17 i 20**. Zmierzają one z jednej strony do zapewnienia poprawności odesłań do unormowań zawartych w stosownych aktach wykonawczych (nr 6, 15 i 20), z drugiej zaś – do likwidacji *superfluum* polegającego na sformułowaniu odesłania do przepisów działu IVA Kodeksu postępowania administracyjnego, które – w zakresie nieuregulowanym w odrębnych ustawach – mają zastosowanie w normowanym zakresie spraw (tj. nakładania kary pieniężnej) na podstawie art. 189a tego Kodeksu (nr 8 i 17).