

Leszek Bielecki

Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach

ORCID 0000-0002-1553-1141

leszek.bielecki@ujk.edu.pl

Podstawowe wartości (zasady) prawa finansowego w świetle Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej na tle konstytucji wybranych państw europejskich

Słowa kluczowe: prawo finansowe, Konstytucja, wartości i zasady, kraje europejskie, kontrola finansów publicznych.

Streszczenie. W niniejszym opracowaniu podjąłem próbę przedstawienia podstawowych wartości (zasad) prawa finansowego w świetle Konstytucji RP na tle konstytucji wybranych państw europejskich (Niemiec, Francji i Hiszpanii). Wartości te (zasady) czerpią swoje źródło z przepisów Konstytucji RP. Wyniki badań w przedstawionym zakresie mogą prowadzić do wniosku, że w zakresie konstytucyjnych wartości-zasad prawa finansowego (finansów publicznych) przyjęte rozwiązania konstytucyjne posiadają elementy podkreślające znaczenie budżetu, ustaw podatkowych, zadań finansowych państwa i jednostek terytorialnych oraz spraw gromadzenia, wydatkowania i organizacji ładu finansowego. Postulatem na przyszłość jest zagwarantowanie w Konstytucji przepisów, które zapewniają stały i niezmienny system podatkowy. Omówione wartości i zasady, oprócz rozwiązań niemieckich, odnoszą się również do kontroli finansów publicznych. Ustawa reguluje system kontroli państwowej, w tym m.in. kontrolę finansową i budżetową.

Basic values (principles) of financial law in the light of the Constitution of the Republic of Poland against the background of the constitutions of selected European countries

Keywords: financial law, the Constitution, values and principles, European countries, control of public finances.

Summary. In this study, I made an attempt to present the basic values (principles) of financial law in the light of the Constitution of the Republic of Poland against the background of the constitutions of selected European countries (Germany, France and Spain). These values (principles) derive their source from the provisions of the Constitution of the Republic of Poland. The results of the research in the presented scope may lead to the conclusion that in terms of the constitutional values-principles of financial law (public finance), the adopted constitutional solutions have elements that emphasize the importance of the budget, tax laws, financial tasks of the state and territorial units as well as matters of collecting, spending and organization of financial governance. The postulate for the future is to guarantee provisions in the Constitution that guarantee a permanent and unchanging tax system. The discussed values and principles, apart from the German solutions, also apply to the control of public finances. The statute regulates the system of state control, including financial and budgetary control.

1. Wprowadzenie

W niniejszym opracowaniu podejmę próbę zaprezentowania podstawowych wartości (zasad) prawa finansowego w świetle Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej na tle konstytucji wybranych państw europejskich (Niemiec, Francji i Hiszpanii).

Przedmiotowe wartości (zasady) biorą swoje źródło z przepisów Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej¹. W naukach prawnych funkcjonuje wiele teorii, definicji oraz wykładni terminu „wartość prawa”. Formułowane są one również wobec zagadnień wartości prawa finansowego.

W pierwszej kolejności znajdzie omówienie kwestia dotycząca aksjologii prawa, podstawowych konstytucyjnych wartości prawa finansowego, a następnie wypływające z takiej analizy wnioski końcowe zostaną odniesione do wartości występujących w konstytucjach wybranych państw europejskich w perspektywie kontroli finansów publicznych.

W tekście posługuję się metodą badawczo-dogmatyczno-opisową oraz prawnoporównawczą. Konstytucje państw europejskich zostały wybrane z uwagi na to, iż dotyczą niejako największych państw Unii Europejskiej, a ponadto wykazują istotne podobieństwa do konstytucji Polskiej (jak również pewne interesujące różnice), które w mojej ocenie należy wyeksponować w kontekście przede wszystkim kontroli finansów publicznych.

2. Z problematyki aksjologii prawa

Aksjologia to nauka o wartościach oraz o kryteriach wartościowania². Tradycyjna i współczesna jurisprudencja nigdy nie negowały ważnej roli aksjologii w rozważaniach o prawie, i to zarówno w sferze praktycznej, jak i teoretycznej. Ale to, co najbardziej nieoczekiwane w tych ujęciach, to fakt, że wartości najczęściej były i nadal są przedstawiane jako elementy w stosunku do prawa „zewnętrzne”, czasami wręcz obce, które wprawdzie wchodzi w wielorakie relacje z prawem, nigdy jednak nie przestają stanowić wyraźnie wyodrębnionego obiektu albo oddziałującego na prawo, albo przyjmującego postać przedmiotu oddziaływania prawa³. Wychodząc z założenia, że prawo może być wartością samą w sobie, należy odnieść się do tradycji pozytywizmu prawniczego i normatywizmu prawniczego. Nurt pozytywizmu prawniczego odznaczał się tym, że przypisywał szczególne znaczenie praworządności formalnej, głosząc programowy rozdział prawa od moralności. Refleksja na-

¹ Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, t.j. Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.

² <https://sjp.pwn.pl/slowniki/aksjologiczny.html> [dostęp: 23.02.2022].

³ K. Działocha, *Hierarchia norm konstytucyjnych i jej rola w rozstrzyganiu kolizji norm*, [w:] *Charakter i struktura norm konstytucji*, red. J. Trzciniński, Warszawa 1997, s. 91.

ukowa nad prawem odznaczała się analizą prawa, które jest dane, a nie tym, jakie prawo być powinno ze względu na zakładany system wartości czy następstwa społeczne, jakie wywołuje obowiązywanie norm o określonej treści w danej społeczności. W pozytywizmie prawniczym, jako określonym kierunku prawoznawstwa, przedmiotem zainteresowania nauk prawnych czyniono niemal wyłącznie prawo obowiązujące w jakimś miejscu i czasie, a więc w sensie dogmatycznym⁴. W tym zakresie badano normę prawną zasadniczo wyłącznie z punktu widzenia formy jej powstawania, budowy oraz wzajemnych powiązań kompetencyjnych między nimi⁵. Nie badano więc źródeł pochodzenia normy prawnej oraz jej podstaw aksjologicznych, co prowadzi do wniosku, że prawo jest wartością samą dla siebie, a nawet stanowi państwo w ujęciu skrajnie normatywistycznym⁶.

Powyższe stanowisko zostało jednak zakwestionowane poprzez twierdzenie, że „litera prawa” stanowionego nie jest wartością samą w sobie, zaś zadaniem ustawodawcy nie jest takie sformułowanie przepisu prawnego, który rolę organu stosującego prawo sprowadzi do mechanicznej subsumpcji⁷. Jak Autor podaje za Franciszkiem Longchampsem, głównym brakiem pozytywizmu prawnego w jego klasycznej postaci było to właśnie, że samemu już prawu pozytywnemu, ustanowionemu urzędową drogą, przypisywał wartość wystarczającą i innej zdawał się nie szukać. Uwolnienie od wartości, głoszone jako znamię postawy naukowej, było główną przyczyną, dla której pozytywizm prawny zdyskredytował się w oczach ludzi, którzy przeżyli dwie wojny światowe i dramaty totalitaryzmów⁸. W związku z powyższym uprawniona jest teza, że teoria aksjologicznej neutralności prawa zawiodła, prowadzi bowiem do relatywizmu w sferze wartości i założenia, że wszystko pozostaje względne. Natomiast wyzwolenie prawa od wartości, jego relatywizacja, zwłaszcza prawa gospodarczego, będzie zawsze rodzić pokusę jego instrumentalizacji.

Poza wizjami pozytywistycznej teorii prawa znajduje się koncepcja prawnaturalnego ujęcia prawa, która funkcjonowała znacznie wcześniej niż pozytywizm prawniczy. Prawo natury pojmuje się jako zbiór norm lub ocen, które dają uzasadnienie aksjologiczne dla norm, a dotyczących postępowania ludzi w odnoszących się przynajmniej w jakimś zakresie do tych samych zachowań, które są zazwyczaj

⁴ S. Wronkowska, *Spory o sposób pojmowania prawa*, [w:] A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Warszawa 1994, s. 97-99.

⁵ H. Kelsen, *Reine Rechtslehre, Einleitung in die Rechtswissenschaftliche Problematik*, Leipzig 1934, s. 77.

⁶ H. Kelsen, *Pure Theory of Law and Analytical Jurisprudence*, „Harvard Law Review” 1955, t. 55, [w:] M. Sobolewski, *Podstawy teorii prawa*, Kraków 1986, s. 68.

⁷ M. Zdyb, *Publiczne prawo gospodarcze*, Lublin 1995, s. 29. Podobnie *idem*, *Publiczne prawo gospodarcze*, Kraków 1998, s. 103.

⁸ F. Longchamps, *Z problemów poznania prawa*, Wrocław 1968, s. 13, [w:] M. Zdyb, *ibidem*, s. 30.

normowane przez prawo pozytywne. Treść owych norm lub ocen nie jest rezultatem wyboru dokonywanego przez człowieka, mają one bowiem, przynajmniej w wielu tego rodzaju koncepcjach, charakter absolutny. Prawo natury wyznacza zatem określony porządek normatywny, który jest porządkiem odrębnym od prawa pozytywnego. Jest to przy tym porządek normatywny, który ma – w jakimś sensie – charakter nadrzędny w stosunku do prawa pozytywnego i w taki czy inny sposób ma wyznaczać jego treść. Ponadto normy prawa natury obowiązują niezależnie od aktów władzy państwowej. Podstawą ich obowiązywania jest to, że znajdują uzasadnienie w ocenach absolutnych lub też są w jakimś sensie normami koniecznymi. Same zaś oceny lub normy są przy tym niezmiennie, a w każdym razie charakteryzuje je znaczna stabilność, ponieważ wyrażają porządek świata, naturę człowieka lub społeczności. Twierdzeniem podstawowym dla koncepcji prawa natury, bez względu na to, czy za jego źródło uważa się Boga, naturę czy godność człowieka lub też naturę społeczeństwa, jest twierdzenie, iż prawo to istnieje obiektywnie⁹. Najistotniejsze zaś jest to, że owe wskazane wyżej absolutne wartości były podstawą prawa obowiązującego¹⁰. Podkreślenia wymaga, że obszar prawnonaturalny daje możliwość poszukiwania wartości prawa, w tym publicznego prawa gospodarczego.

Obok głównych koncepcji istoty prawa w warstwie jego określenia, w tym poprzez aksjologię, pojawiły się inne, również istotne koncepcje pośrednie, a więc przede wszystkim realizm prawniczy oraz hermeneutyka prawnicza, teorie argumentacji czy też retoryka prawnicza, jak również psychologiczne teorie prawa, lecz w omawianym zakresie nie są one najistotniejsze.

Podsumowując omawianą problematykę, nie można pominąć i nie rozwinąć koncepcji hybrydowych dotyczących pojmowania teorii prawa. Wiodącą w tym zakresie wydaje się koncepcja Ronalda Dworkina, zwana koncepcją neoliberalną prawa. Wedle tej koncepcji prawo jest zbiorem reguł oraz różnego rodzaju zasad, dających należyte uzasadnienie dla decyzji sądowych oraz decyzji innych organów. W tej koncepcji prawo zasadniczo jest pojmowane aksjologicznie, wartościująco, ale jednocześnie bez wiążącego akceptowania podstawowych tez doktryny prawa natury. Reguły w rozumieniu Dworkina są normami postępowania obowiązującymi ze względu na to, iż zostały należycie ustanowione lub uznane przez podmioty prawodawcze. Natomiast zasady prawa nie wyznaczają jakichś prostych obowiązków określonego zachowania się w sytuacjach danego rodzaju, lecz wskazują wiążąco cele, które należy osiągać w danej społeczności. Funkcją zasad jest zabezpieczanie określonych wartości i dlatego mogą one pozostawać między sobą w kolizji. Kolizje te dają się rozwiązywać jedynie w konkretnym przypadku, rozstrzygając jakąś rozważaną przez dany sąd lub organ sprawę. Kiedy odwołujemy się do nich,

⁹ S. Wronkowska, *Spory o sposób pojmowania prawa*, [w:] *Zarys teorii państwa...*, s. 106.

¹⁰ G.L. Seidler, H. Groszyk, J. Malarczyk, *Wstęp do teorii państwa i prawa*, Lublin 1991, s. 180.

rozstrzygając jakiś konkretny przypadek, to „wyważamy” wartości, które zasady te nakazują realizować, uwzględniamy te wartości w takim stopniu, w jakim pozwalają na to inne zasady, nakazujące realizować jakieś inne wartości. Wartościujące pojmowanie prawa wyraża się w omawianej koncepcji nie tylko w tym, że składnikiem prawa są oprócz reguł także zasady nakazujące realizowanie, poprzez konkretne orzeczenia w konkretnych sprawach, określonych celów. Prawo pojmuje się tu jako rodzaj integralnej, spójnej aksjologicznie praktyki społecznej: podmiot rozstrzygający ujmuje system norm postępowania (reguły i zasady) jako możliwie najbardziej integralny i orzeka w taki sposób, iżby integralność aksjologiczną systemu zachować w możliwie najwyższym stopniu¹¹.

Biorąc powyższe pod uwagę, należy stwierdzić, że nieustannie aktualna jest potrzeba ciągłego poszukiwania wzorca lub modelu kreowania wartości, jawiących się jako niewzruszone fundamenty niezbędne dla budowania określonego systemu norm prawnych, w tym norm prawa finansowego. Sprzyjać temu może koncepcja praw natury, jak również częściowe zastosowanie koncepcji neoliberalnych.

3. Z problematyki konstytucyjnej aksjologii polskiego prawa finansowego

Całokształt norm prawnych, regulujących stosunki finansowe, tworzy prawo finansowe. Stosunki finansowe są więc przedmiotem regulacji prawnej norm prawa finansowego. Powyższe stwierdzenia prowadzą do wniosku, że prawo finansowe można uznać za gałąź systemu prawa dotyczącą finansów publicznych¹². Zasadniczo, podążając za stanowiskiem doktryny, można stwierdzić, że w zakresie wartości konstytucyjnych istotnych dla finansów publicznych dzielą się one na wartości o charakterze formalnym i wartości o charakterze materialnym. Wśród wartości o charakterze formalnoprawnym można wymienić: formalne podstawy prowadzenia gospodarki finansowej w formule ustawy budżetowej, wyłączanie ustawowy tryb nakładania danin publicznych oraz określenie istotnych elementów ustawy podatkowej. W kontekście wartości natury materialnoprawnej można wyróżnić: ochronę równowagi budżetowej, ochronę wydatków publicznych przed roszczeniami osób trzecich, ochronę wartości polskiego pieniądza, ochronę przedstawicielskich procedur nakładania danin i podatków publicznych oraz samodzielność dochodową i wydatkową jednostek samorządu terytorialnego. W związku z powyższym można wyróżnić cztery konstytucyjne zasady ogólne finansów publicznych: zasadę ustawowej regulacji publicznej gospodarki finansowej, zasadę gwarancji intere-

¹¹ S. Wronkowska, *Spory o sposób pojmowania prawa*, [w:] *Zarys teorii państwa...*, s. 124-125.

¹² B. Brzeziński, *Zarys prawa finansów publicznych*, Toruń 1998, s. 21-28.

sów finansowych państwa, zasadę finansowania jednostek samorządu terytorialnego i zasadę zagwarantowania podstawowych interesów finansowych obywateli.

Zasada ustawowej regulacji publicznej gospodarki finansowej wymaga formy ustawy dla gromadzenia i wydatkowania środków finansowych, nakładania podatków i innych ciężarów publicznych, zasad uchwalania i zmiany w budżecie państwa, zasad i trybu zaciągania przez państwo pożyczek oraz udzielania gwarancji i poręczeń finansowych¹³. Ponadto w zakresie tej zasady pozostaje konstruowanie odpowiednich zasad i trybu nabywania, zbywania i obciążania nieruchomości, udziałów i akcji oraz dokonywania emisji papierów wartościowych przez Skarb Państwa, Narodowy Bank Polski i inne osoby prawne, zasad organizacji Skarbu Państwa i sposobu zarządzania jego majątkiem. W formule ustawy również regulowany jest system kontroli państwowej (w tym kontroli finansowej i budżetowej), zasady dotyczące finansów samorządowych (źródła dochodów i zakres władztwa podatkowego). Natomiast zasada zagwarantowania niezbędnej ochrony podstawowych interesów finansowych obywateli jako podatników wynika z konstytucyjnego wymogu wyłącznie ustawowego trybu wprowadzania podatków i innych danin publicznych. Wyłącznie ustawy oznaczają, że ustawa podatkowa nie może zawierać upoważnienia do ustalania elementów konstrukcji prawnej podatku, które objęte są zakresem bezwzględnej wyłączności ustawowej, co dotyczy określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania, stawek podatkowych oraz ulg podatkowych, jak również umorzeń. Z powyższym można powiązać określone postulaty wobec ustawodawcy polegające na tym, by stan faktyczny będący podstawą ustalenia podstawy opodatkowania był jasno określony, oraz na tym, by obowiązywał zakaz wypełniania luk i analogii w prawie podatkowym, jeżeli za tym pójdzie pogorszenie sytuacji prawnej podatnika oraz zasady pewności prawa¹⁴.

W zakresie określania cech prawa finansowego, które w mojej ocenie stanowią wartości tego prawa, można wskazać na: dążenie do zapewnienia odrębności ustrojowo-finansowej każdej wspólnoty polityczno-terytorialnej w ramach państwa (zagwarantowanie odrębności źródeł dochodu i swobody politycznej w określaniu celów wydatkowania), służebność finansów publicznych wobec innych zadań i funkcji państwa wynikających z Konstytucji i ustaw oraz związek pomiędzy stroną dochodową i wydatkową finansów publicznych. Analiza wskazanych wartości może prowadzić do trzech ustaleń. Pierwsze ustalenie dotyczy zjawiska skupienia istoty suwerenności państwa na zarządzaniu przez system finansów publicznych. Finanse publiczne z funkcji służebnej wobec innych funkcji i zadań państwa prze-

¹³ M. Florczak-Wątor, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, red. P. Tu-leja, LEX/el. 2021, art. 216 [dostęp:10.01.2023].

¹⁴ J. Zaremba, *Aksjologia prawa finansowego*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2020, vol. 25, nr 1, s. 92-94.

szyły do pełnienia funkcji kreatywnych. Od konstrukcji prawnych systemu finansów publicznych zależy cały ustroj państwa i jego tożsamość. Drugie ustalenie dotyczy konieczności uwzględnienia w systemie finansowym swobody politycznej w procesie podejmowania decyzji o źródłach, wysokości i konstrukcji podatków i innych danin publicznych oraz, w jeszcze większym stopniu, wyboru kierunków i celów wydatkowania publicznego. Natomiast trzecie ustalenie dotyczy obserwacji, że zjawisko normatywizacji w zakresie wydatkowania publicznego stanowi samo przez się zagrożenie dla demokracji. Ono właśnie bardziej niż inne regulacje ustawowe godzi w rolę ustawodawcy. Wydatki prawnie zdeterminowane powinny być przez naukę prawa finansowego sklasyfikowane i zdefiniowane z punktu widzenia bezpośredniego stosowania Konstytucji i ustaw. Chodzi w tym zakresie o wydatki wynikające z ustaw określających bezwzględny i bezwarunkowy obowiązek wypłaty określonych świadczeń¹⁵.

Podsumowując, rola Rozdziału X Konstytucji polega na odrębnym określeniu źródeł prawa finansowego (cechy odrębne systemu źródeł prawa finansowego w zakresie organizacji zarządzania finansami, prowadzenia gospodarki budżetowej¹⁶, ochrony pieniądza polskiego i prowadzenia polityki pieniężnej, zarządzania długiem publicznym), zdefiniowaniu ustaw podatkowych (daninowych), budżetu i ustawy budżetowej (prowizorium budżetowego), projektów obu ustaw, deficytu budżetowego, państwowego długu publicznego itd.¹⁷ Na podstawie analizy treści Konstytucji RP można wyodrębnić cztery zasady ogólne finansów publicznych. Są to w szczególności: 1) zasada ustawowej regulacji publicznej gospodarki finansowej, 2) zasada zagwarantowania ochrony interesów finansowych państwa, 3) zasada zapewnienia odpowiednich podstaw finansowych dla działalności jednostek samorządu terytorialnego, 4) zasada zagwarantowania ochrony podstawowych praw i interesów finansowych obywateli¹⁸.

Analiza problemów aksjologii prawa, w tym aksjologii prawa finansowego daje powody do zasugerowania stanowiska, w myśl którego przedstawione powyżej wartości posiadają również charakter zasad prawnych, przede wszystkim w znaczeniu dyrektywalnym, gdyż są wyraźnie określone w tekście prawnym. Sposób i miejsce ujęcia tych wartości w Konstytucji i w ustawach zwykłych z dziedziny

¹⁵ T. Dębowska-Romanowska, *Konstytucyjne prawo finansowe – wyzwania czasu*, [w:] *Finanse publiczne a Konstytucja*, red. M. Bogucka-Felczak, Warszawa 2020, s. 13–21.

¹⁶ M. Bartoszewicz, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. M. Haczkowska, Warszawa 2014, art. 219.

¹⁷ T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie i znaczenie konstytucjonalizacji ustroju i systemu finansowego państwa*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. J. Głuchowski, Białystok 2010, s. 24.

¹⁸ A. Pomorska, *Zasady ogólne finansów publicznych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2002, nr 6, s. 32.

finansów publicznych, rozwijających regulacje konstytucyjne, przesądza o istocie ich znaczenia w sensie konstytucyjnym jako zasad naczelnych prawa finansowego.

4. Wartości (zasady) prawa finansowego z konstytucji niemieckiej

W Konstytucji niemieckiej (Bundesgesetzblatt z 23 maja 1949 r.) zagadnienia dotyczące finansów pojawiają się dopiero od art. 104a do art. 115l (Rozdział X Finance)¹⁹. Analiza tychże przepisów prowadzi do wyodrębnienia szeregu zasad-wartości: ponoszenie oddzielnych wydatków przez Federację i kraje związkowe; udzielanie przez Federację pomocy finansowej krajom związkowym w przypadku inwestycji o szczególnym znaczeniu; wyłączność Federacji w zakresie ustawodawstwa celnego i monopoli finansowych oraz określonych podatków; odrębna właściwość Federacji i krajów związkowych w zakresie zysków od monopoli finansowych i podatków; regulacja w drodze ustawy federalnej cła, monopoli finansowych i podatków konsumpcyjnych administrowanych przez federalne władze finansowe; regulacja postępowań federalnych organów skarbowych przez ustawę federalną; regulacja sądownictwa finansowego w drodze ustawy federalnej; samodzielność i wzajemna niezależność Federacji i krajów związkowych w zakresie własnej gospodarki budżetowej; stosunkowa odpowiedzialność Federacji i krajów związkowych w zakresie zachowania dyscypliny budżetowej wynikającej z aktów prawa unijnego; zupełność i zrównoważenie budżetu; uchwalanie budżetu w formie ustawy budżetowej; regulacje w zakresie dokonywania tzw. wydatków koniecznych; wymóg zgody federalnego ministra finansów w zakresie ponadplanowych i pozaplanowych wydatków; ustawy podwyższające wydatki budżetowe, zawierające nowe wydatki lub wydatki planowane w przyszłości Rządu Federalnego wymagają zgody Rządu Federalnego; obowiązki sprawozdawcze federalnego ministra finansów w zakresie wpływów, wydatków, majątku i zadłużeniu; rola Federalnej Izby Obrachunkowej w zakresie wykonywania budżetu; upoważnienie w drodze ustawy federalnej w przypadku zaciągania kredytów, poręczeń, gwarancji lub innych zabezpieczeń powodujących zwiększenie wydatków budżetowych; wpływy z kredytów nie mogą przekraczać sumy wydatków na inwestycje. Na podstawie powyższego można stwierdzić, że struktura wartości-zasad konstytucyjnych finansowego prawa niemieckiego daje podstawy do ustalenia, że dotyczą one przede wszystkim sfery rozdzielenia właściwości w sprawach finansowych Federacji i krajów związkowych Niemiec. Druga grupa wartości-zasad dotyczy rozdzielenia kompetencji w sprawach finansowych w tym zakresie Federacji i krajów związkowych. Dopiero trzecia grupa obejmuje wartości-zasady w zakresie spraw budżetu, grupa czwarta zaś dotyczy kwestii roz-

¹⁹ <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/niemcy.html> [dostęp: 3.08.2022].

dzielenia własności i kompetencji Federacji i krajów związkowych w odniesieniu do wydatków budżetowych oraz cel i podatków. Kolejna grupa wartości-zasad dotyczy kompetencji federalnego ministra finansów, Rządu Federalnego i Federalnej Izby Obrachunkowej odznaczającej się niezawisłością sędziowską jej członków. Ostatnia grupa zasad zawiera regulacje odnośnie do obowiązków sprawozdawczych oraz relacji w zakresie spraw kredytowych i wydatkowych, jak również inwestycyjnych. Niewątpliwie taka klasyfikacja bierze się ze struktury polityczno-terytorialnej Republiki Federalnej Niemiec. Niemniej jednak rozbudowany katalog wartości-zasad skłania do wniosku o wyraźnym precyzyjnym uszczegółowieniu kwestii finansów publicznych, co niewątpliwie ułatwia regulację tychże kwestii w aktach niższego rzędu. Zwraca uwagę brak w omawianym zakresie przepisów dotyczących kontroli finansów publicznych.

5. Wartości (zasady) prawa finansowego z konstytucji francuskiej

Konstytucja Republiki Francuskiej z 4 października 1958 r.²⁰ już w Rozdziale 5 (art. 34-51 O stosunkach pomiędzy rządem a parlamentem) wskazuje na formę ustawy w zakresie wymiaru stawek i sposobów kształtowania wszelkiego rodzaju podatków i systemu emisji pieniędzy. W tymże Rozdziale przewidziano również, że ustawy finansowe określają dochody i wydatki państwa w myśl zasad i zgodnie z zastrzeżeniami przewidzianymi w ustawie organicznej oraz że Parlament uchwała ustawy finansowe w sposób przewidziany w ustawie organicznej. Ponadto, jeżeli ustawa finansowa ustanawiająca dochody i wydatki na dany rok budżetowy nie została przedłożona w terminie umożliwiającym jej promulgowanie przed rozpoczęciem roku budżetowego, rząd zwraca się do parlamentu z wnioskiem nagłym o upoważnienie do pobierania podatków i otwiera, w drodze dekretu, kredyty będące przedmiotem uchwały parlamentu przyjętej w roku ubiegłym. Izba Obrachunkowa służy pomocą parlamentowi i rządowi w kontroli wykonania ustaw finansowych. Natomiast w Rozdziale 12 (art. 72-75 O wspólnotach terytorialnych) przewidziano, że wspólnoty terytorialne korzystają ze źródeł dochodów, którymi mogą swobodnie dysponować na zasadach określonych w ustawie. Mogą one otrzymywać całość lub część podatków wszystkich rodzajów. Ustawa może upoważnić je do ustalania wymiaru i stawek podatku w określonych granicach. Dochody fiskalne i inne źródła własne wspólnot terytorialnych stanowią, dla każdej kategorii wspólnot, podstawową część całości ich źródeł dochodów. Ustawa organiczna ustala warunki, na jakich wprowadza się te zasady. Każdemu przekazaniu kompetencji między państwo a wspólnoty terytorialne towarzyszy przyznanie odpowiednich środków

²⁰ www.assemblee-nationale.fr/connnaissance/constitution.asp [dostęp: 3.08.2022].

do ich wykonania. Każdemu przyznaniu lub poszerzeniu kompetencji powodujących wzrost wydatków wspólnot terytorialnych odpowiada wzrost środków określonych w ustawie²¹. Analiza tychże wartości-zasad konstytucji francuskiej skłania do wniosku, że dzielą się one na dotyczące kształtowania obciążeń fiskalnych, relacji pomiędzy rządem a Parlamentem w zakresie ustaw finansowych i spraw finansowych wspólnot terytorialnych. Wydaje się, że zakres regulacji wartości-zasad konstytucyjnych Republiki Francuskiej nie jest zbyt rozbudowany, a obejmuje ewidentnie kwestie natury podstawowej, aczkolwiek dość szczegółowo podkreślając znaczenia finansowania wspólnot terytorialnych, zasadniczo inne kwestie delegując ustawom organicznym. W omawianym zakresie istotne miejsce zajmuje kwestia kontroli finansów publicznych.

6. Wartości (zasady) prawa finansowego z konstytucji hiszpańskiej

Konstytucja Hiszpanii z 27 grudnia 1978 r.²² w części dotyczącej praw i wolności (Tytuł 1, Rozdział 2) przewiduje, iż wszyscy wnoszą wkład w ponoszenie wydatków publicznych, stosownie do swoich możliwości, za pośrednictwem sprawiedliwego systemu podatkowego opartego na zasadach równości i progresywności, który w żadnym wypadku nie może przybrać rozmiarów konfiskaty. Wydatków publicznych dokonuje się przez sprawiedliwe przeznaczanie środków publicznych, a ich programowanie i wykonywanie winno odpowiadać kryteriom efektywności i gospodarności. Następnie w Tytule VII ustanowiono sprawy dotyczące gospodarki i finansów. W tej części Konstytucji stwierdzono, że podstawowa władza ustanawiania podatków przynależy wyłącznie państwu i jest wykonywana w drodze ustawy. Wspólnoty autonomiczne i korporacje lokalne mogą ustanawiać i ściągać podatki zgodnie z Konstytucją i ustawami. Wszelkie ulgi podatkowe dotyczące podatków na rzecz państwa powinny być ustanawiane na mocy ustawy. Administracja publiczna może zaciągnąć zobowiązania finansowe i dokonywać wydatków jedynie zgodnie z ustawami. Budżet państwa ma charakter roczny, obejmuje całość wydatków i dochodów publicznego sektora państwowego oraz określa kwotę ulg podatkowych, które dotyczą podatków na rzecz państwa. Rząd powinien przedstawić budżet państwa Kongresowi Deputowanych co najmniej na trzy miesiące przed upływem poprzedniego roku budżetowego. Jeżeli ustawa budżetowa nie zostanie uchwalona przed rozpoczęciem nowego roku budżetowego, następuje automatyczne przedłużenie obowiązywania budżetu z roku poprzedniego aż do uchwalenia

²¹ Szerzej o tym J. Szymanek, *Aksjologia konstytucji V Republiki Francuskiej*, „Przegląd Sejmowy” 2008, nr 6, s. 35-57.

²² https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/10/Hiszpania_pol_300612.pdf [dostęp: 3.08.2022].

nowego budżetu. Po uchwaleniu budżetu państwa rząd może przedkładać projekty ustaw, które pociągają za sobą wzrost wydatków publicznych lub zmniejszenie dochodów, przypadających na dany rok budżetowy. Każdy pozarządowy projekt ustawy lub poprawka, które pociągają za sobą wzrost wydatków lub zmniejszenie wpływów budżetowych, wymagają zgody rządu dla ich rozpatrzenia. Ustawa budżetowa nie może ustanawiać podatków. Może wprowadzać do nich zmiany, jeśli tak stanowi określona ustawa podatkowa. Ponadto tylko ustawa może upoważnić rząd do emisji obligacji publicznych lub zaciągnięcia kredytu. Kredyty dla zaspokojenia płatności odsetek i kapitału długu publicznego państwa są zawsze ujęte w zestawieniu wydatków budżetowych i nie mogą być przedmiotem poprawki lub modyfikacji, dopóki odpowiadają warunkom ustawy emisyjnej. Nadto Trybunał Obrachunkowy jest najwyższym organem kontroli rachunków i działalności gospodarczej państwa oraz sektora publicznego. Podlega on bezpośrednio Korteżom Generalnym i sprawuje swoje funkcje z ich upoważnienia, w zakresie badania i zatwierdzania zamknięcia rachunków państwowych. Rachunki państwa i publicznego sektora państwowego są przedkładane Trybunałowi Obrachunkowemu i przez niego kontrolowane. Trybunał Obrachunkowy, bez uszczerbku dla swych uprawnień, przekazuje Korteżom Generalnym roczną informację, w której informuje o naruszeniach, które mogły mieć miejsce, oraz ewentualnej odpowiedzialności. Członkowie Trybunału Obrachunkowego cieszą się taką samą niezawisłością i nieusuwalnością jak sędziowie, podlegają także tym samym zasadom niepołączalności ich stanowiska z innymi funkcjami. Skład, organizację i funkcje Trybunału Obrachunkowego określa ustawa organiczna. W Tytule VIII zaś stwierdzono, że finanse lokalne powinny dysponować środkami wystarczającymi do wykonywania zadań, które ustawa powierza odpowiednim korporacjom, i pochodzić przede wszystkim z własnych podatków i udziału w podatkach na rzecz państwa i wspólnot autonomicznych. Artykuł 149 natomiast wyłącza tylko dla kompetencji państwa m.in. sprawy finansów publicznych i długu państwa, jak i ustawodawstwo podatkowe²³. Warto odnotować, że w dniu 27 września 2011 r. nastąpiła zmiana Konstytucji Hiszpanii, gdzie w art. 135 wzmocniono zasadę zapewnienia stabilności budżetowej. Analiza tychże wartości-zasad pozwala na dokonanie odpowiedniej klasyfikacji, gdzie można wyszczególnić: dotyczące powszechności opodatkowania i zasad sprawiedliwego systemu podatkowego oraz wydatków; prymat państwa w zakresie ustanawiania praw finansowych (podatkowych) z wyjątkami dla wspólnot autonomicznych i korporacji lokalnych; prymat ustawy dla ustanawiania ulg podatkowych; obowiązki finansowe administracji publicznej; dotyczące ustawy budżetowej; kompetencje kredytowe; rola i znaczenie Trybunału Obrachunkowego; kompetencje finansowe w obrębie

²³ Szerzej w tym zakresie J. Marczak, *Kwestie finansowe, budżetowe i podatkowe w konstytucji Hiszpanii*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania...*, s. 305-317.

finansów lokalnych. Wnioski w tym zakresie nasuwają skojarzenia z regulacjami finansów publicznych przewidzianymi Konstytucją RP, są jednakże bardziej szczegółowe i rozbudowane. Konstytucja hiszpańska, podobnie jak rozwiązania francuskie, zawiera istotne przepisy w zakresie kontroli finansów publicznych.

7. Wnioski

Podsumowując powyższe, należy w moim przekonaniu odpowiedzieć na kilka kluczowych pytań. Przede wszystkim, jakie są naczelne wartości-zasady wspólnie obecne w zaprezentowanych konstytucjach państw europejskich i do jakich materii się odnoszą oraz czy stanowią wystarczającą podstawę dla kształtowania pożądanego uniwersalnego (europejskiego, kontynentalnego) ładu finansów publicznych w odniesieniu do zaprezentowanych modeli europejskich, uwzględnivszy uwarunkowania ustrojowe wybranych państw. Ponadto czy i w wystarczającym stopniu, jako wartości i zasady, zostały wyeksponowane kwestie kontroli finansów publicznych.

Biorąc pod uwagę, że każdy porządek prawny w omawianym zakresie dotyczy obszaru prawa kontynentalnego, należy założyć spójność argumentacji natury aksjologicznej dla wybranych porządków prawnych. Spośród wymienionych wartości-zasad konstytucyjnych prawa finansowego wybranych państw europejskich można zaś sformułować kilka naczelných, kardynalnych i wspólných, a mianowicie: powszechność opodatkowania; podstawa gospodarki finansowej państwa przewidziana w formie ustawy budżetowej; wymóg ustawy w zakresie nakładania danin publicznych; ustalenie elementów ustawy podatkowej; rozdzielenie właściwości oraz kompetencji w sprawach finansowych między sferą rządową a terytorialną; podkreślenie znaczenia organów obrachunkowych oraz administracji w sprawach finansowych. Natomiast wśród wspólných wartości-zasad naczelných o charakterze materialnoprawnym można wymienić: ochronę równowagi budżetowej i wartości pieniądza; ochronę przedstawicielskich procedur nakładania danin publicznych; samodzielność dochodów i wydatków sfery terytorialnej; wskazanie relacji pomiędzy wpływami a wydatkami; kwestie nieuchwalenia ustawy budżetowej w terminie; określenie kompetencji w zakresie kredytów. Wynik badań w przedstawionym zakresie może skłaniać do wniosku, że zasadniczo w kwestiach wartości-zasad konstytucyjnych prawa finansowego (finansów publicznych) przyjęte rozwiązania konstytucyjne posiadają elementy podkreślające znaczenie w materii budżetu, ustaw podatkowych, zadań finansowych państwa i jednostek terytorialnych oraz spraw gromadzenia, wydatkowania oraz organizacji ładu finansowego. Niewątpliwie zwraca uwagę fakt, że zaprezentowane modele konstytucyjne w omawianym zakresie przewidują podobne rozwiązania w kwestii ładu finansów publicznych, pomimo określonych różnic pod względem ustroju politycznego i terytorialnego poszczegól-

gólnych państw. Skłania to do dalszego wniosku, że przyjęte wszędzie rozwiązania prawne w postaci wskazanych wartości-zasad nadal stanowią sprawdzony od dziesięcioleci i istotnie niezmienny model konstrukcji ładu finansowego, który sprawdza się w różnych warunkach, biorąc pod uwagę na przykład występujące niejednokrotnie kryzysy ekonomiczne, europejską i światową koniunkturę finansową oraz przynależność do systemu prawnego i ekonomicznego Unii Europejskiej. W zakresie postulatów *de lege ferenda* należy zgodzić się z poglądem doktryny, że zarówno art. 84 i art. 216 Konstytucji RP nie odwołują się do utrwalonych w innych państwach postanowień zapewniających gwarancje trwałego i niezmiennego systemu podatkowego, a więc wprowadzenia do polskiej Konstytucji przepisów o zasadzie sprawiedliwości, ekonomiczności i stabilności, ustaleniu przedmiotowo określonego katalogu podatków obciążających ludność i przedsiębiorstwa, ustaleniu katalogu lokalnych podatków obligatoryjnych oraz udziału w podatkach państwa²⁴. Z drugiej zaś strony omówione wartości i zasady, tylko oprócz rozwiązań niemieckich, dotyczą także kontroli finansów publicznych. W formule ustawy regulowany jest bowiem system kontroli państwowej, w tym kontroli finansowej i budżetowej.

Literatura

- Banaszak B., *Prawo konstytucyjne*, Warszawa 2004.
- Bartoszewicz M., [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. M. Haczkowska, Warszawa 2014, art. 219.
- Brzeziński B., *Zarys prawa finansów publicznych*, Toruń 1998.
- Dębowska-Romanowska T., *Pojęcie i znaczenie konstytucjonalizacji ustroju i systemu finansowego państwa*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. J. Głuchowski, Białystok 2010.
- Dębowska-Romanowska T., *Konstytucyjne prawo finansowe – wyzwania czasu*, [w:] *Finanse publiczne a Konstytucja*, red. M. Bogucka-Felczak, Warszawa 2020.
- Działocha K., *Hierarchia norm konstytucyjnych i jej rola w rozstrzygnięciu kolizji norm*, [w:] *Charakter i struktura norm konstytucji*, red. J. Trzciniński, Warszawa 1997.
- Florczak-Wątor M., [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, red. P. Tuleja, LEX/el. 2021, art. 216.
- Gajl N., *Problematyka finansów publicznych i Skarbu Państwa we współczesnych konstytucjach*, [w:] *Konstytucja i gwarancje jej przestrzegania. Księga pamiątkowa ku czci prof. Janiny Zakrzewskiej*, Warszawa 1996.
- Kelsen H., *Reine Rechtslehre, Einleitung in die Rechtswissenschaftliche Problematik*, Leipzig 1934.
- Kelsen H., *Pure Theory of Law and Analytical Jurisprudence*, „Harvard Law Review” 1941, t. 55.
- Longchamps F., *Z problemów poznania prawa*, Wrocław 1968.
- Marczak J., *Kwestie finansowe, budżetowe i podatkowe w konstytucji Hiszpanii*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. J. Głuchowski, Białystok 2010.

²⁴ N. Gajl, *Problematyka finansów publicznych i Skarbu Państwa we współczesnych konstytucjach*, [w:] *Konstytucja i gwarancje jej przestrzegania. Księga pamiątkowa ku czci prof. Janiny Zakrzewskiej*, Warszawa 1996, s. 122, za: B. Banaszak, *Prawo konstytucyjne*, Warszawa 2004, s. 254-255.

- Pomorska A., *Zasady ogólne finansów publicznych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2002, nr 6.
- Seidler G.L., Groszyk H., Malarczyk J., *Wstęp do teorii państwa i prawa*, Lublin 1991.
- Sobolewski M., *Podstawy teorii prawa*, Kraków 1986.
- Szymanek J., *Aksjologia konstytucji V Republiki Francuskiej*, „Przegląd Sejmowy” 2008, nr 6.
- Wronkowska S., *Spory o sposób pojmowania prawa*, [w:] A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Warszawa 1994.
- Zaremba J., *Aksjologia prawa finansowego*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2020, vol. 25, nr 1.
- Zdyb M., *Publiczne prawo gospodarcze*, Lublin 1995.
- Zdyb M., *Publiczne prawo gospodarcze*, Lublin 1998.