



**PRAWO FINANSOWE  
PO TRANSFORMACJI USTROJOWEJ  
MIĘDZYNARODOWE I EUROPEJSKIE  
PRAWO PODATKOWE**

**ZJAZD KATEDR PRAWA FINANSOWEGO I PODATKOWEGO**

Łódź, 5–6 czerwca 2012 r.

redakcja naukowa  
**Ireneusz Mirek i Tomasz Nowak**



WYDAWNICTWO  
UNIWERSYTETU  
ŁÓDZKIEGO

**PRAWO FINANSOWE  
PO TRANSFORMACJI USTROJOWEJ  
MIĘDZYNARODOWE I EUROPEJSKIE  
PRAWO PODATKOWE**



WYDAWNICTWA  
UNIWERSYTETU  
ŁÓDZKIEGO

**PRAWO FINANSOWE  
PO TRANSFORMACJI USTROJOWEJ**

**MIĘDZYNARODOWE I EUROPEJSKIE  
PRAWO PODATKOWE**

**ZJAZD KATEDR PRAWA FINANSOWEGO I PODATKOWEGO**

Łódź, 5–6 czerwca 2012 r.

redakcja naukowa  
**Ireneusz Mirek i Tomasz Nowak**



WYDAWNICTWO  
UNIwersytetu  
ŁÓDZKIEGO

ŁÓDŹ 2013

Ireneusz Mirek – Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji  
Katedra Materialnego Prawa Podatkowego, 90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12  
Tomasz Nowak – Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji  
Katedra Prawa Finansowego, Zakład Zobowiązań i Procedur Podatkowych  
90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12

RECENZENT

*Jadwiga Glumińska-Pawlic*

REDAKTORZY WYDAWNICTWA UŁ

*Katarzyna Gorzkowska, Dorota Stępień*

SKŁAD I ŁAMANIE

*AGENT PR*

OKŁADKĘ PROJEKTOWAŁA

*Barbara Grzejszczak*

Publikacja dofinansowana przez Urząd Miasta Łodzi



© Copyright by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2013

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
Wydanie I. W.06300.13.0.K

ISBN (wersja drukowana) 978-83-7969-015-2

ISBN (ebook) 978-83-7969-278-1

## Spis treści

Wstęp ( <i>Ireneusz Mirek, Tomasz Nowak</i> ) .....	9
---	---

### I. USTROJOWE PRAWO FINANSOWE

<i>Andrzej Gorgol</i> , Zasada jawności finansów publicznych a jawność publicznego finansowania partii politycznych w Polsce .....	13
<i>Rafał Mroczkowski</i> , Kryzys Unii Gospodarczo-Walutowej jako przesłanka wydłużenia harmonogramu wypełniania przez Polskę kryteriów konwergencji .....	26
<i>Andrzej Borodo</i> , Zakres i treść ustawy budżetowej jako zagadnienie konstytucyjne (głos w dyskusji) .....	33
<i>Wojciech Bożek</i> , Międzyresortowe komisje orzekające w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych .....	38
<i>Urszula K. Zawadzka-Pąk</i> , Porównanie francuskich i polskich doświadczeń w zakresie budżetu zadaniowego na przykładzie funkcji <i>Sprawiedliwość</i> .....	51
<i>Tomasz Sowiński</i> , Program Partnerstwa Publicznego nową formą współpracy jednostek sektora finansów publicznych .....	61
<i>Wiesława Miemieć, Przemysław Pest</i> , Konstytucyjność regulacji normującej sytuację wnioskodawców w procedurze naboru projektów w systemach realizacji programów operacyjnych według orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego .....	71
<i>Tomasz Nieborak</i> , Pakt fiskalny jako kolejny etap integracji europejskiej? .....	84
<i>Przemysław Panfil</i> , Wsparcie instytucji finansowych przez Skarb Państwa w dobie kryzysu finansów publicznych .....	96
<i>Andrzej Michór</i> , Europejski Urząd Nadzoru Giełd i Papierów Wartościowych (ESMA) w systemie ingerencji na rynku kapitałowym Unii Europejskiej .....	105
<i>Damian Cyman</i> , Wpływ prawa europejskiego na rynek usług płatniczych w Polsce .....	115
<i>Edyta Rutkowska-Tomaszewska</i> , Normy ostrożnościowe wydawane w formie uchwał Komisji Nadzoru Finansowego wobec banków w świetle Konstytucji RP .....	123
<i>Anna Zalcewicz</i> , Polskie i unijne tendencje regulacyjne po transformacji ustrojowej w Polsce a rola banków spółdzielczych na współczesnym rynku finansowym – przyczynek do dyskusji .....	135
<i>Krzyszyna Piotrowska-Marczak</i> , Finansowe skutki „dobrego” i „złego” prawa .....	146

### II. PRAWO FINANSOWE SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

<i>Małgorzata Ofiarska, Zbigniew Ofiarski</i> , Status ustrojowy i finansowoprawny jednostek pomocniczych gminy .....	159
<i>Elżbieta Feret</i> , Zadania publiczne a zakres działania jednostek samorządu terytorialnego .....	174

<i>Krystyna Sawicka</i> , Zmiany budżetu jednostki samorządu terytorialnego w toku jego wykonywania – zakres, kompetencje .....	188
<i>Paulina Pieprzyk</i> , Ewolucja zadań JST w systemie ochrony zdrowia .....	199
<i>Patrycja Zawadzka</i> , Obligacje komunalne na zorganizowanym rynku kapitałowym .....	208
<i>Wojciech Gonet</i> , Zakres i formy udzielania przez jednostki samorządu terytorialnego wzajemnej pomocy finansowej – zarys problematyki .....	219
<i>Iwona Ciepiała</i> , Zespół współpracy terytorialnej nową jednostką sektora finansów publicznych? .....	230
<i>Marek Kopyściański</i> , Granice dopuszczalności stosowania wykładni pozajęzykowej w prawie podatkowym na przykładzie opodatkowania zbiorników wodnych retencyjnych podatkiem od nieruchomości .....	242
<i>Katarzyna Kopyściańska</i> , Opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych .....	249
<i>Irena Czaja-Hliniak</i> , Wpływ dyrektyw europejskich na wybrane opłaty publiczne .....	256

### III. EUROPEJSKIE PRAWO PODATKOWE

<i>Dominik Mączyński</i> , Wymiana informacji w Unii Europejskiej w zakresie podatków bezpośrednich – stan obecny i perspektywy .....	269
<i>Ziemowit Kukulski</i> , Negatywna integracja uregulowań prawa krajowego państw członkowskich UE w zakresie korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych .....	279
<i>Ewa Gwardzińska</i> , Proces harmonizacji rynku usług pośrednictwa celnego w Unii Europejskiej ...	291
<i>Andrzej Gomulowicz</i> , Wystąpienie przez sąd krajowy z pytaniem prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej a zawieszenie postępowania podatkowego .....	302
<i>Dobrosława Antonów</i> , Prawo do zwrotu nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości jako gwarancja pozycji podatnika w procesie stosowania prawa podatkowego .....	311
<i>Dominik Gajewski</i> , Opodatkowanie spółki europejskiej a koncepcja Wspólnej Korporacyjnej Podstawy Opodatkowania (CCCTB) .....	324
<i>Ireneusz Mirek</i> , <i>Navigare necesse est</i> . Pojęcie żeglugi we wspólnotowym prawie akcyzowym ...	331

### IV. MIĘDZYNARODOWE PRAWO PODATKOWE

<i>Krzysztof Lasiński-Sulecki</i> , Status prawny Wytocznych OECD w sprawie cen transferowych dla międzynarodowych przedsiębiorstw oraz administracji podatkowych i ich znaczenie w orzecznictwie polskich sądów na tle praktyki wybranych innych państw .....	343
<i>Kamil Dybiec</i> , Negocjowanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania .....	358
<i>Edward Juchniewicz</i> , Globalna sprawiedliwość podatkowa w międzynarodowym prawie podatkowym .....	368
<i>Małgorzata Wróblewska</i> , Podatki bezpośrednie w świetle Układu Ogólnego w sprawie Handlu Usługami (GATS) .....	381
<i>Paweł Klimek</i> , Wybrane aspekty stosunków pomiędzy Polską a Wielką Brytanią w zakresie opodatkowania dochodów osób fizycznych .....	389

**V. OGÓLNE PRAWO PODATKOWE**

<i>Wojciech Morawski</i> , Konflikt międzynarodowych, unijnych i krajowych interpretacji prawa podatkowego lub celnego (próba „hierarchizacji” interpretacji) .....	401
<i>Paweł Borszowski</i> , Określenia nieostre i klauzule generalne w regulacji zobowiązania podatkowego – zagadnienie elastyczności (zarys problematyki) .....	411
<i>Artur Mudrecki</i> , Modele sądowej ochrony praw podatnika w świecie – wybrane zagadnienia ...	421
<i>Jerzy Malecki</i> , <i>Ex iniuria non oritur ius</i> w prawie podatkowym .....	430
<i>Ryszard Sowiński</i> , Językowa a celowościowa wykładnia przepisów polskiego prawa podatkowego .....	439
<i>Łukasz Karczyński</i> , Wykładnia operatywna sądu administracyjnego w roli gwaranta ochrony praw podatnika (wybrane uwagi) .....	446
<i>Wanda Wójtowicz</i> , Ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych w warunkach kryzysu gospodarczego .....	454
<i>Katarzyna Święch</i> , Zasady opodatkowania osób samotnie wychowujących dzieci i ich ewolucja .....	459
<i>Robert Zieliński</i> , Wybrane problemy opodatkowania dochodów osób fizycznych z pozarolniczej działalności gospodarczej .....	468
<i>Aleksander Werner</i> , Prawo podatnika do kształtowania zobowiązania podatkowego .....	477
<i>Marek Zdebel</i> , Warunki stosowania w Polsce umorzeń płatności należności budżetowych .....	487
<i>Michał Kowalski</i> , Niepodatkowe należności budżetowe a prawo unijne .....	499
<i>Marek Klink</i> , Preferencje podatkowe jako konstrukcje prawne w zakresie unikania podwójnego opodatkowania w ramach podatku od spadków i darowizn .....	510
<i>Elżbieta Agnieszka Ambrożej</i> , Transformacja polskiego systemu podatkowego i jej wpływ na ukształtowanie się doradztwa podatkowego .....	518
<i>Henryk Dzwonkowski</i> , Koncepcja budowy Ordynacji podatkowej w układzie funkcjonalnym (zarys) .....	530
Łódź – miasto gospodarz Zjazdu Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego .....	539





## Wstęp

Publikacja jest zbiorem opracowań przygotowanych na obrady Zjazdu Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego, który odbył się w Łodzi w dniach 5–6 czerwca 2012 r. Zjazd został zorganizowany wspólnie przez Katedrę Materialnego Prawa Podatkowego (pod kierownictwem prof. dr. hab. Włodzimierza Nykiela) oraz Katedrę Prawa Finansowego Uniwersytetu Łódzkiego (pod kierownictwem prof. dr. hab. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej). Tematy wiodące zjazdu to: *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej* oraz *Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe*.

Celem zjazdu było podsumowanie dorobku nauki prawa finansowego i podatkowego po okresie transformacji ustrojowej. Jak podkreśliła prof. dr. hab. Teresa Dębowska-Romanowska w wystąpieniu otwierającym obrady, nauka polskiego prawa finansowego i podatkowego po przełomie ustrojowym może poszczycić się licznymi osiągnięciami, do których należy zaliczyć m.in. uregulowanie całego ustroju finansowego w Konstytucji RP oraz gwarancje konstytucyjne dotyczące podatków, zawarte w art. 84 i 217. Celem zjazdu było również wskazanie kierunków oraz zidentyfikowanie wyzwań, przed którymi stoi współczesna nauka prawa finansowego i podatkowego. Chodziło zwłaszcza o wyzwania związane z globalizacją gospodarki, stanowiącą zagrożenie dla równowagi finansów publicznych, z ochroną suwerenności państw, a także stworzeniem nowego systemu finansów lokalnych, odpowiedniego do zwiększającego się zakresu zadań tego samorządu.

W opracowaniach składających się na niniejszą publikację uwzględniono wiodącą tematykę zjazdu, podejmując zagadnienia dotyczące:

- zakresu i głębokości reglamentacji prawnej finansów publicznych;
- jakości regulacji prawnej jako odpowiadającej zasadom prawidłowej i przyzwoitej legislacji;
- skutków ustrojowych regulacji prawnej;
- rozwoju i wzrostu znaczenia w Polsce międzynarodowego i europejskiego prawa podatkowego.

Zagadnienia te zostały przedstawione w ramach pięciu paneli dyskusyjnych, co odzwierciedla również systematyka tej publikacji (części I–V).

W książce omówiono węzłowe zagadnienia regulacji prawnofinansowej, co umożliwiło zidentyfikowanie zasadniczych problemów, przed jakimi stoi nauka prawa finansowego i podatkowego. Chodzi mianowicie o odpowiedź

na następujące pytania: Jaki jest niezbędny zakres regulacji prawnej w tej dziedzinie? Czy działa tu zasada proporcjonalności ingerencji ustawodawcy? Jakie są minimalne standardy wymagań stawianych legislacji?

Ponadto, podkreślono znaczny i dynamiczny wzrost znaczenia międzynarodowego i europejskiego prawa podatkowego w Polsce, widoczny zarówno na płaszczyźnie refleksji naukowej, jak i w orzecznictwie sądowym oraz w praktyce stosowania prawa przez organy administracji. Doktryna wypracowała również odpowiednią metodologię implementacji postanowień prawa unijnego w taki sposób, aby przyjmowane rozwiązania polepszały sytuację podatników. W dużej mierze to właśnie doktrynie zawdzięczamy podniesienie ogólnego poziomu prawa podatkowego w Polsce.

W tym miejscu pragniemy serdecznie podziękować Autorom za przygotowanie opracowań na zjazd – to dzięki Państwu powstała ta publikacja.

Prof. dr hab. Jadwidze Glumińskiej-Pawlic z Katedry Prawa Finansowego Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach dziękujemy za przygotowanie recenzji wydawniczej niniejszej książki.

Dziękujemy prof. dr. hab. Włodzimierzowi Nykielowi, rektorowi Uniwersytetu Łódzkiego oraz prof. dr. hab. Agnieszce Liszewskiej, dziekanowi Wydziału Prawa i Administracji UŁ za objęcie zjazdu patronatem.

*Ireneusz Mirek, Tomasz Nowak*

# **I. USTROJOWE PRAWO FINANSOWE**



*Andrzej Gorgol\**

## **Zasada jawności finansów publicznych a jawność publicznego finansowania partii politycznych w Polsce**

### **1. Wprowadzenie**

Finanse publiczne stanowią istotne zagadnienie ustrojowe, czego formalnym przejawem jest ich ujęcie w strukturze Konstytucji RP w postaci odrębnego rozdziału<sup>1</sup>. Wśród unormowań zawartych w ustawie zasadniczej nie ma jednak żadnego przepisu, który odnosiłby jawność do każdego przejawu tych zjawisk finansowych, a nie do niektórych ich aspektów. Z tego punktu widzenia zasada jawności finansów publicznych nie jest konstytucyjną regułą. Zasady ogólne są bowiem pojęciem ustrojowym, które w znaczeniu normatywnym jest ujmowane wąsko w kontekście wolności, praw, obowiązków człowieka i obywatela<sup>2</sup>. Konstytucja RP nie rozpatruje tych reguł w aspekcie jawności finansowania środkami publicznymi. Niewątpliwie jednak występuje pomiędzy tymi czynnikami funkcjonalne powiązanie, gdyż jawność finansów publicznych jest także jednym ze środków realizacji wolności oraz praw człowieka i obywatela.

Konstytucja RP wyraźnie ustanawia jawność finansowania partii politycznych<sup>3</sup>. Nakaz prowadzenia jawnej działalności finansowej wyodrębnia partie polityczne wśród innych form organizacji społeczeństwa obywatelskiego. Warto zauważyć, że Konstytucja RP nakłada na państwo obowiązek zapewnienia wolności tworzenia i działania nie tylko partii politycznych, lecz także związków zawodowych, organizacji społeczno-zawodowych rolników, stowarzyszeń, ruchów obywatelskich, innych dobrowolnych zrzeszeń oraz fundacji<sup>4</sup>. Jednak

---

\* Dr hab. Andrzej Gorgol – Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie.

<sup>1</sup> Zob. Rozdział X Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm. (dalej: Konstytucja RP).

<sup>2</sup> Rozdział II Konstytucji RP zatytułowany *Wolności, prawa, obowiązki człowieka i obywatela* zawiera przepisy od art. 30 do art. 37 pogrupowane i nazwane jako *Zasady ogólne*.

<sup>3</sup> Zob. art. 11 ust. 2 Konstytucji RP.

<sup>4</sup> Zob. art. 12 Konstytucji RP.

w odróżnieniu od ugrupowań politycznych te struktury organizacji społeczeństwa obywatelskiego nie są obowiązane do jawnego finansowania swojej działalności. Nakaz jawności finansów partyjnych może być postrzegany jako odstępstwo od ustrojowej wolności działania. Ogranicza on swobodę wyboru reguł gromadzenia i wydatkowania środków pieniężnych, która jest typowa dla podmiotów prawa prywatnego. Upodabnia zarazem pozycję prawną partii politycznych do jednostek sektora finansów publicznych, których finansowanie jest jawne<sup>5</sup>. Upublicznienie statusu ugrupowań politycznych jest następstwem objęcia ich także publicznym finansowaniem ze środków budżetu państwa<sup>6</sup>. Warto zauważyć, iż jedynie partie polityczne wraz z jednostkami samorządu terytorialnego są adresatem elitarnego subwencjonowania<sup>7</sup>. Stosowane jest ono niezależnie od ich dotowania, które jako egalitarna forma wydatkowania środków publicznych jest skierowane do znacznie szerszego kręgu beneficjentów, obejmującego także zwyczajnie ugrupowania polityczne uczestniczące w wyborach<sup>8</sup>.

Niewątpliwie jawność finansów partyjnych rozciąga się na wszelkie formy finansowania partii politycznej – zarówno prywatne, jak i publiczne. W zakresie wspierania przez państwo działalności ugrupowań politycznych środkami budżetowymi występuje sytuacja, gdy nakładają się zakresy obowiązywania konstytucyjnej zasady jawności finansowania partii politycznych i ustawowej reguły jawności finansów publicznych. Wydaje się zatem zasadne rozważenie wzajemnego oddziaływania obu tych zasad.

---

<sup>5</sup> Por. art. 9, art. 33 ust. 1 i art. 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm. (dalej: u.f.p.).

<sup>6</sup> Publiczne finansowanie ugrupowań politycznych powoduje zacieśnienie ich relacji z państwem i „podkreślenie publicznego charakteru partii politycznych”. Zob. J. Sułkowski, *Pozycja ustrojowoprawna partii politycznych w Polsce, Czechach i na Węgrzech*, Łódź 2010, s. 282. Szerzej na temat patrz: A. Gorgol, *Prawne aspekty publicznego finansowania partii politycznych w Polsce i na poziomie europejskim*, Lublin 2011, s. 202–203.

<sup>7</sup> Zob. art. 112 ust. 1 pkt 3 i 6 u.f.p.

<sup>8</sup> Zgodnie z art. 150 § 1 i § 2, art. 151 § 1 i § 2 ustawy z dnia 5 stycznia 2011 r. Kodeks wyborczy, Dz. U. Nr 21, poz. 112 ze zm., dotacja podmiotowa przysługuje partii politycznej, która powołała własny komitet wyborczy lub weszła w skład koalicyjnego komitetu wyborczego, który uczestniczył w wyborach do Sejmu, Senatu, Parlamentu Europejskiego. Kwota dofinansowania jest wprost proporcjonalna do liczby uzyskanych mandatów parlamentarnych. Z uwagi na sformułowaną w art. 25 ust. 1 ustawy z dnia 27 czerwca 1997 r. o partiach politycznych, t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 155, poz. 924 ze zm. (dalej: u.p.p.) regułę dopuszczającą finansowanie działalności partyjnej w zasadzie jedynie przez osoby fizyczne będące obywatelami polskimi i mające miejsce zamieszkania w Polsce, dotacje dla partii politycznych stosowane są wyjątkowo w okolicznościach opisanych w tej ustawie. Wyłącza to możliwość przekazywania ugrupowaniom politycznym innych dotacji wymienionych w ustawie o finansach publicznych, które nie mają charakteru dotacji podmiotowej w rozumieniu Kodeksu wyborczego.

## 2. Wykładnia prokonstytucyjna nakazów jawności

Zasada jawności finansów publicznych, która ma źródło w przepisie ustawowym<sup>9</sup>, powinna być interpretowana w zgodzie z konstytucyjną regułą jawności publicznego finansowania partii politycznych<sup>10</sup>. Jedynie w ten sposób zostanie zrealizowane normatywne założenie prymatu Konstytucji RP wśród aktów prawnych<sup>11</sup>, jej bezpośredniego stosowania<sup>12</sup> oraz systemowej spójności aksjologicznej prawa<sup>13</sup>. Oznacza to, iż w sferze gromadzenia i wydatkowania środków pieniężnych przez ugrupowania polityczne występuje formalna hierarchia nakazów jawności, przejawiająca się w zróżnicowaniu ich mocy prawnej oraz przyznaniu standardowi konstytucyjnemu pozycji nadrzędnej wobec ustawowej zasady.

Wykładnia prokonstytucyjna zawęży zakres poszukiwania treści reguły jawności finansów publicznych, eliminując ustalenia nie tylko sprzeczne z jawnością finansowania partii politycznych, lecz także niespójne z ustrojowymi wartościami i instrumentami ich realizacji. Standardy konstytucyjne obowiązują w sferze zarówno przyzwoitej legislacji, jak i stosowania prawa. Z tego względu powinny być eliminowane również takie sposoby interpretowania reguły ustawowej jawności, które nie są wzajemnie sprzeczne z konstytucyjnym nakazem jawności, lecz wywołują kolizję w jego oddziaływaniu na realne stosunki społeczne.

Nie wydaje się zasadne postrzeganie konstytucyjnego standardu w ten sposób, że unifikuje on materię legislacyjną tak, iż treść jawności finansów publicznych zostaje niejako „wtłoczona” w zakres znaczeniowy jawności finansowania partii politycznych. Obie zasady nie są tożsame pod względem formalnym i merytorycznym<sup>14</sup>. Zróżnicowanie ich treści występuje w połączeniu z różnorodnością zakresu ich obowiązywania. Biorąc zatem pod uwagę kryterium relacji tych zasad, można wyróżnić trzy zakresy ich stosowania. Po pierwsze, przedział wspólny dla jawności finansów publicznych i jawności finansów partyjnych, który rozciąga się na publiczną formę finansowania działalności partyjnej środkami rozdysponowywanymi z budżetu państwa. Po drugie, przedział wyłącznego obowiązywania zasady jawności finansów publicznych, który w znacznej części

<sup>9</sup> Zob. art. 33 ust. 1 u.f.p.

<sup>10</sup> Zob. art. 11 ust. 2 Konstytucji RP.

<sup>11</sup> Zob. art. 8 ust. 1 Konstytucji RP.

<sup>12</sup> Zob. art. 8 ust. 2 Konstytucji RP.

<sup>13</sup> Szerzej na temat znaczenia art. 8 ust. 1 i 2 Konstytucji RP dla ustroju finansowego państwa patrz: T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 105–109; eadem, *Pojęcie i znaczenie konstytucjonalizacji ustroju i system finansowego państwa*, [w:] P. J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010, s. 17–29.

<sup>14</sup> Brak jest podstaw normatywnych i merytorycznych do rozpatrywania zasad publicznego finansowania partii politycznych w opozycji do zasad budżetowych, chociaż mogą one mieć różne uzasadnienie aksjologiczne. Zob. A. Gorgol, *op. cit.*, s. 220–221.



wykracza poza sferę funkcjonowania ugrupowań politycznych. Po trzecie, zakres zastosowania tylko zasady jawności finansowania partii politycznych. Rozciąga się on na ich prywatną działalność finansową, a więc prowadzoną bez udziału środków publicznych.

Ustawa o finansach publicznych dopuszcza odstępianie od przestrzegania zasady jawności gospodarowania środkami publicznymi, gdy z mocy umowy międzynarodowej lub odrębnych przepisów ich pochodzenie lub przeznaczenie zostało uznane za informację niejawną<sup>15</sup>. Utajnienie danych o środkach budżetowych wydatkowanych na rzecz partii politycznych narusza jednak konstytucyjny standard jawności ich finansowania. Oznacza to, iż Konstytucja RP nadaje zasadzie jawności finansów publicznych w zakresie odnoszącym się do działalności finansowej ugrupowań politycznych cechy specyficzne, odbiegające od jej ustawowego modelu, ale typowe dla ustrojowych wolności praw stosowanych bez żadnych wyjątków<sup>16</sup>. W ten sposób wzmocnieniu ulega znaczenie jawności w gospodarowaniu środkami publicznymi wydatkowanymi z budżetu państwa na wspieranie działalności partyjnej. Upodobnienie się pod względem oddziaływania ustawowego nakazu jawności do nielimitowanej, ustrojowej reguły jawności finansowania partii politycznych jest korzystne i służy zwiększeniu skuteczności jej wdrożenia. Prawne przyzwolenie na ograniczenie zakresu zastosowania jawności finansów publicznych mocą innych przepisów prawa mogłoby doprowadzić do sprzeczności pomiędzy tym rozwiązaniem a konstytucyjnym standardem jawności.

Warto zauważyć, że uregulowanie zasady jawności finansowania partii politycznych jest pełne w tym znaczeniu, iż ustalenie jej treści nie wymaga uwzględnienia innych, pozakonstytucyjnych przepisów prawa. Jak słusznie zauważono w literaturze przedmiotu<sup>17</sup>, pojęcia konstytucyjne nie powinny być interpretowane z wykorzystaniem definicji ustawowych, ani tym bardziej przepisów wykonawczych. Jawność finansów partyjnych ma treść ukształtowaną również konstytucyjnie, która nie może być modyfikowana mocą innych aktów prawnych. Z tego względu zawarta w ustawie o partiach politycznych regulacja tej jawności powinna uszczegóławiać rozwiązanie ustrojowe, a nie ograniczać jego treść lub zakres obowiązywania. Nie jest możliwe rozciągnięcie mocą tej ustawy zakresu jawności na jakieś dodatkowe informacje o partyjnych finansach, gdyż konstytucyjny standard nie przewiduje wyjątków od nakazu prowadzenia jawnej działalności partyjnej w pełnym jej zakresie.

<sup>15</sup> Zob. art. 33 u.f.p.

<sup>16</sup> Na przykład prawo do równego traktowania przez władze publiczne (art. 32 ust. 2 Konstytucji RP) i do opieki ze strony państwa w trakcie pobytu obywatela za granicą (art. 36 Konstytucji RP) nie jest ograniczane wyjątkami, a prawo do własności (art. 64 Konstytucji RP) oraz wolność działalności gospodarczej (art. 22 Konstytucji RP) mogą być limitowane.

<sup>17</sup> Zob. T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie...*, s. 17–18; eadem, *Zdanie odrębne do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14.12.2004 r.*, sygn. K 25/03, OTK ZU 2004, nr 11A, poz. 116.

Jawność finansów publicznych stanowi zagadnienie wykraczające poza ograniczone ramy materii ustawowej regulacji. Ustalenie treści i zakresu obowiązywania tej zasady wymaga uwzględnienia przepisów zawartych w różnych aktach prawnych, a nie tylko w ustawie o finansach publicznych. Warto zauważyć, iż ustawowa alternatywa podstaw prawnych utajnienia informacji o pochodzeniu lub przeznaczeniu środków publicznych jest myląca<sup>18</sup>. Ratyfikowane umowy międzynarodowe ogłoszone w Dzienniku Ustaw stanowią bowiem akty prawa powszechnie obowiązującego w Polsce, a ich przepisy mają odrębny charakter w stosunku do unormowań ustawy o finansach publicznych<sup>19</sup>. Postanowienia tych umów są zatem tożsame z ustawowym sformułowaniem „odrębne przepisy”. Pomimo użytego spójnika „lub”, sugerującego według reguł wykładni językowo-gramatycznej występowanie logicznej alternatywy, należy uznać, że w rzeczywistości ona nie występuje. Sformułowanie „na podstawie odrębnych przepisów lub jeżeli wynika to z umów międzynarodowych” powinno być interpretowane w ten sposób, iż odstępstwa od zasady jawności finansów publicznych wynikają z odrębnych przepisów, w tym z ratyfikowanych umów międzynarodowych. Legislacyjne odwołanie się do formy tych umów pełni funkcję przykładowej egemplifikacji mocy prawnej odrębnego przepisu.

Niewątpliwie ustawa o partiach politycznych zawiera odrębne przepisy w stosunku do ustawy o finansach publicznych. Nie są one jednak istotne dla stosowania reguły jawności finansów publicznych. Prokonstytucyjna wykładnia tej zasady wyłącza bowiem utajnienie jakichkolwiek danych o finansowaniu działalności partyjnej. Eliminuje to konieczność ustalenia, czy z mocy ustawy o partiach politycznych lub innego przepisu wykonawczego wydanego na podstawie jej upoważnienia możliwe jest uznanie danych o gospodarce środkami publicznymi za informacje niejawne. Warto jednak zauważyć, iż ustawa o partiach politycznych nie może być stosowana w oderwaniu od ustawy o finansach publicznych. Partie polityczne nie są jednostkami sektora finansów publicznych, ale w zakresie gospodarowania środkami publicznymi uzyskanymi z budżetu państwa w formie subwencji lub dotacji podmiotowej są obowiązane do przestrzegania także ustawowego nakazu jawności finansów publicznych<sup>20</sup>.

### 3. Treść nakazów jawności

Przepisy ustanawiające jawność finansowania partii politycznych i jawność finansów publicznych mają identyczną strukturę redakcyjną. Przyjmują postać zdań oznajmujących, których treść stwierdza występowanie cechy jawności.

<sup>18</sup> Zob. art. 33 ust. 2 u.f.p.

<sup>19</sup> Zob. art. 91 ust. 1 i 2 Konstytucji RP.

<sup>20</sup> Wynika to wprost z art. 4 ust. 1 pkt 2 stosowanego w zw. z art. 33 ust. 1 u.f.p.