

Michał Mariański

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, Polska

michal.marianski@uwm.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6212-914X>

Kontrola finansów publicznych w prawie francuskim. Wybrane aspekty instytucjonalne

Control of Public Finances in French Law: Selected Institutional Aspects

Abstract: This publication is a part of a study of the French *Code des juridictions financières* in the field of the institutional aspects of the control of public finances. The main purpose is not only to describe the specificity of the French legal system in this field but also to focus on the solutions and type of support institutions that were developed by the French legislator. The general control exercised by the Court of Auditors (*Cour des comptes*) and regional and territorial audit chambers (*Chambres régionales et territoriales des comptes*) can be more effective thanks to the so-called supporting institutions, such as the Court for Budgetary and Financial Discipline (*Cour de discipline budgétaire et financière*), the Supreme Council of Public Finance (*Haut Conseil des finances publiques*), or the Tribunal for Compulsory Contributions (*Conseil des prélèvements obligatoires*). This study and analysis of the provisions of the *Code des juridictions financières* related to the three above-mentioned supporting institutions may also be considered as the first step towards further in-depth analysis and research, and thus the possible application of structures and solutions that are present in French tax law by the Polish legislator or that of any other European country.

Keywords: control, Court of Auditors, financial law, French law, public finance discipline

Słowa kluczowe: kontrola, Trybunał Obrachunkowy, prawo finansowe, prawo francuskie, dyscyplina finansów publicznych

Wprowadzenie

Specyfika francuskiego systemu finansów publicznych oraz systemu podatkowego wyraża się między innymi w dość rozbudowanym katalogu kontrybucji lo-

kalnych¹, ale również w trójfilarowym systemie kontroli finansów tak lokalnych jak i na poziomie centralnym.

Powyższy system kontroli, nawiązujący do zapisów ustawy z dnia 2 marca 1982 roku o prawach i wolnościach gmin, departamentów i regionów² oraz Ogólnego kodeksu jednostek samorządu terytorialnego (*Code général des collectivités territoriales*)³ niejako wymusza, aby poza kontrolą ogólną, sprawowaną przez Trybunał Obrachunkowy (fr. *Cour des comptes*), istniały również jednostki kontrolne uzupełniające, jak: regionalne i terytorialne izby obrachunkowe (fr. *chambres régionales et territoriales des comptes*) oraz tzw. instytucje wspomagające Trybunał Obrachunkowy jak: Trybunał ds. Dyscypliny Budżetowej i Finansowej (fr. *Cour de discipline budgétaire et financière*), Naczelna Rada Finansów Publicznych (fr. *Haut Conseil des finances publiques*) czy Rada ds. Danin Obowiązkowych (fr. *Conseil des prélèvements obligatoires*).

Celem niniejszego artykułu, z uwagi na jego ograniczone ramy, nie będzie analiza wszystkich aspektów instytucjonalnego nadzoru nad finansami publicznymi we Francji, lecz przybliżenie aktualnego modelu kontroli finansów publicznych w prawie francuskim oraz zainicjowanie dyskusji i refleksji nad możliwym wykorzystaniem niektórych z opisanych rozwiązań przez polskiego ustawodawcę. Szczególną uwagę autor poświęci bowiem trzem instytucjom wspierającym francuski Trybunał Obrachunkowy, ich kompetencjom i sposobowi funkcjonowania. Dość powiedzieć, iż cechą prawa francuskiego w tym aspekcie jest uregulowanie wszystkich instytucji kontrolnych w jednym akcie prawnym – Kodeksie jurysdykcji finansowych (fr. *Code des juridictions financières*), którego aktualna treść jest efektem gruntownej reformy z listopada 2016 roku⁴.

Tym samym w ramach niniejszego opracowania autor przedstawi jedynie wprowadzenie do sposobu organizacji Trybunału Obrachunkowego (fr. *Cour des comptes*) oraz regionalnych i terytorialnych izb obrachunkowych (fr. *chambres régionales et territoriales des comptes*), aby następnie skoncentrować się na tzw. instytucjach wspomagających Trybunał Obrachunkowy (fr. *Cour des comptes*), jak: Trybunał ds. Dyscypliny Budżetowej i Finansowej (fr. *Cour de discipline budgétaire et financière*), Naczelna Rada Finansów Publicznych (fr. *Haut Conseil des finances publiques*) oraz Rada ds. Danin Obowiązkowych (fr. *Conseil des prélèvements obligatoires*)⁵.

1 J.-C. Zarka, *Fiscalité locale. Une présentation rigoureuse des impôts locaux*, Paryż 2020, s. 5–6.

2 Ustawa z dnia 2 marca 1982, nr 82–213 – *Loi relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions*.

3 Szerzej J.-B. Auby, J.-F. Auby, R. Noguellou, *Droit des collectivités locales*, Paryż 2015, s. 316 i n.

4 Reforma została przeprowadzona za pomocą ordonansu – *ordonnance n° 2016–1360 du 13 octobre 2016 modifiant la partie législative du code des juridictions financières*.

5 W niektórych opracowaniach jako instytucję wspierającą Trybunał Obrachunkowy wymienia się jeszcze Komisję ds. Kontroli Organizacji Zarządzających Prawami Aautorskimi i Prawami Pokrewnymi (fr. *Commission de contrôle des organismes de gestion des droits d'auteur et des droits vo-*

Analiza ww. instytucji wspomagających jest o tyle istotna, że prawo francuskie cechuje znaczna rola orzecznictwa w tworzeniu i doprecyzowywaniu regulacji prawnych, dlatego też przedstawienie charakteru i kompetencji francuskich trybunałów powołanych do kontroli szeroko rozumianych finansów publicznych może stanowić nowy impuls do prowadzenia dalszych badań i porównawczych analiz w tym zakresie.

1. Trybunał Obrachunkowy oraz izby obrachunkowe we Francji

Jak już wspomniano, najważniejszą z instytucji kontrolujących finanse publiczne we Francji jest Trybunał Obrachunkowy (fr. *la Cour des comptes*). Podobnie jak inne instytucje kontrole Trybunał ten jest szczegółowo uregulowany w Kodeksie jurysdykcji finansowych (fr. *Code des juridictions financières* – dalej CJF) w księdze I od art. L.111–1 do art. L.143–9. Sąd ten odpowiada, zgodnie z art. L.111–1 CJF, za badanie księgowych rachunków publicznych państwa i jego głównych instytucji publicznych. Weryfikuje prawidłowość wykonania planów finansowych pod względem budżetowym i prawnym. Trybunał może nadto ustalić z urzędu, czy roczne rachunki publiczne obejmują wydatki, które należało ponieść, oraz dochody, które należało pobrać. Trybunał wydaje dwa typy orzeczeń: orzeczenia w sprawie udzielenia absolutorium, jeżeli księgowy wywiązał się ze swoich zobowiązań⁶, oraz orzeczenia ws. debetu, gdy ten ostatni pokrył wydatki lub pobrał nieprawidłowe rachunki⁷. Od ww. orzeczeń przysługuje skarga kasacyjna do Najwyższego Sądu Administracyjnego, jakim jest *Conseil d'Etat*⁸.

Warto również podkreślić, iż w swoich corocznych raportach dotyczących finansów publicznych i finansów samorządowych francuski *Cour des comptes* opisuje bardzo często najważniejsze wyzwania w zakresie finansów publicznych i ich kontroli, równie przy tym często wskazując w ostatnich latach na potrzebę dalszej cyfryzacji i informatyzacji systemu finansowego oraz na fakt, iż finanse lokalne we Francji w znacznym stopniu zależne są od podatków związanych z konstrukcją prawną podatku od nieruchomości⁹.

isins), niemniej jednak z uwagi na jej umiejscowienie w Kodeksie własności intelektualnej (*Code de la propriété intellectuelle*), a nie w Kodeksie jurysdykcji finansowych, nie będzie ona przedmiotem niniejszego opracowania.

6 Fr. *des arrêts de décharge si le comptable public a respecté ses obligations*.

7 *Des arrêts de débet lorsque celui-ci a payé des dépenses ou encaissé des recettes irrégulières*.

8 Szerzej A. Klimaszewska, M. Mariański, K. Warylewska, J. Ziety, Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (*société à responsabilité limitée*) we francuskim kodeksie handlowym, Olsztyn 2017, s. 42 i n.

9 M. Mariański, Challenges and problems of local government finances in the light of the French *Cour des Comptes* reports as a guide for the Polish legislature, (w:) P. Mrkyvka, J. Gliniecka,

Trybunał Obrachunkowy (fr. *la Cour des comptes*) w ujęciu historycznym wywodzi się ze średniowiecznego *curii regis* i utworzony został przez Napoleona ustawą z dnia 16 września 1807 roku. Instytucję obsadzono w specjalnie dla niej zaprojektowanym Palais Cambon w roku 1912¹⁰. Warto również zaznaczyć, iż od 1946 organ ten ma swoje konstytucyjne uregulowanie¹¹, i to zarówno w konstytucji z 1946¹², jak i z 1958 roku¹³ – co świadczy nie tylko o jego reputacji, ale i o randze realizowanej działalności¹⁴. Ponadto, aby Trybunał mógł wykonywać swoją misję w pełni niezależnie, składa się on z sędziów mających status nieusuwalnych i posiada dużą autonomię operacyjną¹⁵.

Poza swoimi czysto jurysdykcyjnymi uprawnieniami Trybunał Obrachunkowy pomaga parlamentowi i rządowi w monitorowaniu wykonywania ustaw finansowych. Wykonuje misję oceny, w drodze audytów wewnętrznych, właściwego wykorzystania środków publicznych państwa i innych instytucji publicznych¹⁶.

Trybunał Obrachunkowy (fr. *Cour des comptes*) wspomagany jest przez izby obrachunkowe (fr. *chambers des comptes*) celem jak najlepszej i całościowej oceny rachunków sporządzanych zarówno przez księgowych publicznych, jak i przez osoby,

-
- E. Tomaskova, E. Juchniewicz, T. Sowiński, M. Radvan (red.), *The challenges of local government financing in the light of European Union regional policy*, Brno 2018, s. 89 i n.
- 10 F. Descamps, *La cour des comptes et le contrôle financier des administrations publiques : histoire d'une tentation, histoire d'une tentative*, „Revue française d'administration publique” 2007, nr 4, s. 659.
- 11 S. Bożyk, *Wspomaganie parlamentu przez Trybunał Obrachunkowy we Francji. Aktualne problemy reform konstytucyjnych*, Białystok 2013, s. 337 i n.
- 12 Art. 18 Konstytucji z 1946 r., który powierzał Zgromadzeniu Narodowemu kompetencję do udzielania absolutorium z wykonania budżetu (*règlement de comptes*), stanowił, że Zgromadzenie Narodowe mogło korzystać w tym zakresie ze wsparcia Trybunału Obrachunkowego. Zgromadzenie Narodowe mogło również powierzyć Trybunałowi Obrachunkowemu przeprowadzenie dochodzeń (*enquêtes*), a także opracowanie analiz studyjnych w sprawach dotyczących wykonywania budżetu oraz zarządzania skarbem państwa.
- 13 Zgodnie z art. 47–2 Konstytucji z 1958 r. Trybunał Obrachunkowy wspiera parlament w realizacji jego funkcji kontrolnej wobec rządu. Wspiera parlament i rząd w kontroli wykonywania ustaw finansowych oraz stosowania ustaw o finansowaniu zabezpieczenia społecznego. Poprzez raporty publiczne zapewnia realizację prawa obywateli do informacji (fr. *La Cour des comptes assiste le Parlement dans le contrôle de l'action du Gouvernement. Elle assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances et de l'application des lois de financement de la sécurité sociale ainsi que dans l'évaluation des politiques publiques. Par ses rapports publics, elle contribue à l'information des citoyens*).
- 14 J. Mazur, *Działalność kontrolna Trybunału Obrachunkowego Francji – Współpraca z parlamentem*, „Kontrola Państwowa” 2013, nr 4, s. 48 i n.
- 15 J. Magnet, *La Cour des comptes*, Paryż 1972, s. 31 i n.
- 16 Zob. szerzej M. Bouvier, *Nowe zarządzanie finansami publicznymi i strategię reform administracji we Francji*, (w:) J. Czapotowicz (red.), *Zarządzanie zmianą w administracji publicznej*, Warszawa 2012, s. 40–61.

które nie będąc księgowymi publicznymi, dokonują wydatków ze środków publicznych¹⁷.

Wspomniane wyżej izby obrachunkowe dzielą się na regionalne i terytorialne izby obrachunkowe, a poświęcona jest im obecnie cała księga druha (livre II) w Kodeksie jurysdykcji finansowych (fr. *Code des juridictions financières* – dalej CJF). Tym samym izby regionalne (fr. *chambres régionales des comptes*) uregulowane zostały w art. od L.211 do L.245 CJF, natomiast izbom terytorialnym (fr. *chambres territoriales des comptes*) poświęcono artykuły od L.250 do L. 274 CJF¹⁸. Izby te, które w sposób znaczny rozbudowały strukturę sądów finansowych, zostały utworzone w ramach przywoływanej już ustawy z 1982 roku¹⁹. Co istotne, odwołania od orzeczeń izb rozpatruje Trybunał Obrachunkowy, który ponadto orzeka we wszelkich innych sprawach budżetowych innych niż te przekazane izbom²⁰.

Istotnym elementem w ramach ogólnego opisu francuskiego modelu kontroli finansowej jest fakt, iż Trybunał Obrachunkowy oraz izby obrachunkowe, poza wykonywaniem właściwych sobie funkcji sądowych, dokonują również szerokiej kontroli administracyjnej zarządzania prowadzonego przez dysponentów środków publicznych, co jest istotne zwłaszcza w dobie rozwoju nowych form realizacji zadań własnych przez jednostki samorządu terytorialnego²¹. Wzmocniona pozycja *Cour des comptes* związana jest również z coroczną certyfikacją rachunków publicznych jako wyrazem poszerzonego wsparcia dla parlamentu i rządu w procesie ogólnej kontroli wykonywania ustaw finansowych oraz całościowej ocenie polityki publicznej²². Mając powyższe na uwadze, należy stwierdzić, że tym większa jest rola i zasadność analizy tzw. instytucji wspomagających Trybunał Obrachunkowy i izby obrachunkowe, jak: Trybunał ds. Dyscypliny Budżetowej i Finansowej (fr. *Cour de discipline budgétaire et financière*), Naczelna Rada Finansów Publicznych (fr. *Haut Conseil des finances publiques*), Rada ds. Danin Obowiązkowych (fr. *Conseil des prélèvements obligatoires*).

17 U.K. Zawadzka-Pąk, Charakterystyka budżetu zadaniowego we Francji, (w:) E. Ruśkowski (red.), Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji. Wnioski dla Polski, Białystok 2011, s. 92.

18 A. Błaszko, Organizacja samorządu terytorialnego oraz nadzoru nad samorządem we Francji, *Finanse Komunalne*, 2019 nr 6, s. 63 i n.

19 Zob. art. 84–89 ustawy nr 82–213 z dnia 2 marca 1982 r. o prawach i wolnościach gmin, departamentów i regionów (Dz. Urz. z 3 lutego 1982, s. 730).

20 J. Raynaud, J.-Y. Bertucci, *Les juridictions financières*, Paryż 2003, s. 12 i n.

21 M. Mariański, Formy realizacji zadań własnych przez jednostki samorządu terytorialnego we Francji ze szczególnym uwzględnieniem spółek handlowych, „Prawo i Więź” 2021, nr 35, s. 128 i n.

22 U.K. Zawadzka-Pąk, Charakterystyka ..., *op. cit.*, s. 92.

2. Trybunał ds. Dyscypliny Budżetowej i Finansowej (fr. *Cour de discipline budgétaire et financière*)

Trybunał ds. Dyscypliny Budżetowej i Finansowej (fr. *Cour de discipline budgétaire et financière*) jest najważniejszą z wymienionych instytucji wspomagających Trybunał i izby obrachunkowe, którego szczegółową organizację, procedury oraz zakres kompetencji uregulowano w art. od L.311 do L.316 wspomnianego już Kodeksu jurysdykcji finansowych (fr. *Code des juridictions financières – dalej CJF*). Instytucja ta, zgodnie z art. L.311–2 CJF, złożona jest w równym stopniu z sędziów²³ Trybunału Obrachunkowego (którego przedstawiciel pełni funkcję przewodniczącego) i wydziału finansowego Najwyższego Sądu Administracyjnego, jakim jest *Conseil d'Etat* (którego przedstawiciel pełni funkcję wiceprzewodniczącego). Dodatkowo w myśl art. L.312–1 CJF, opisującego szczegółowo zakres kompetencji tego Trybunału zarówno w aspekcie pozytywnym jak i negatywnym, zaznaczono, iż orzeka on w zakresie sankcji finansowych wobec urzędników publicznych posiadających uprawnienia do podejmowania decyzji finansowych (publicznych urzędników zatwierdzających), księgowych i menedżerów publicznych, którzy dopuścili się nieprawidłowości (lub poważnych niegospodarności). Tym samym *Cour de discipline budgétaire et financière* odpowiada za prawidłową egzekucję zasady dyscypliny finansów publicznych w ujęciu podmiotowym.

W zakresie katalogu możliwych sankcji, w myśl art. L.313–1 CJF, wymienia się w szczególności grzywnę, której minimalna kwota nie może być niższa niż 150 euro, a maksymalna może osiągnąć wysokość rocznego wynagrodzenia brutto lub wynagrodzenia przypisanego danej osobie w momencie popełnienia danego czynu. Warto również nadmienić sankcję przewidzianą w art. L.313–6 CJF, dotyczącą każdej osoby, która w wykonywaniu swoich funkcji lub uprawnień, wbrew swoim obowiązkom, zapewniła innej osobie nieuzasadnioną korzyść pieniężną lub w naturze, powodującą szkodę dla Skarbu Państwa. Podlegać ona będzie karze grzywny, której minimalna kwota nie może być niższa niż 300 euro, a maksymalna może sięgać dwukrotności kwoty rocznego wynagrodzenia brutto lub wynagrodzenia przypisanego danej osobie w momencie popełnienia danego czynu²⁴. Istotne postanowienia znajdujemy również w art. L.313–9 i L.313–10, gdzie francuski ustawodawca doprecyzowuje, iż z jakichkolwiek sankcji zwalnia pisemne polecenie od przełożonego lub osoby prawnie upoważnionej do wydania takiego polecenia, której odpowiedzialność zastępuje w tym przypadku odpowiedzialność danej osoby, która sankcjonowany czyn po-

23 Sędziowie nominowani są zgodnie z art. L.311–3 dekretu rady ministrów na okres pięciu lat.

24 Tej samej sankcji, zgodnie z art. L. 313–7, podlega osoba, której działania doprowadziły do skazania osoby prawnej prawa publicznego lub organu prawa prywatnego odpowiedzialnego za zarządzanie usługą publiczną na karę pieniężną z tytułu całkowitego lub częściowego niewykonania lub spóźnionego wykonania orzeczenia sądu.

pełniła²⁵. Co istotne, w odróżnieniu od prawa polskiego, zgodnie z art. L.313–15, to Trybunał ds. Dyscypliny Budżetowej i Finansowej decyduje o sposobie i zasadach publikacji wydawanych orzeczeń, natomiast szczegółowe zasady proceduralne doprecyzowane są zgodnie z art. L.311–7 przez dekret *Conseil d'Etat*.

W aspekcie proceduralnym warto zaznaczyć, iż zgodnie z art. L.315–1 CJF orzeczenia Trybunału *Cour de discipline budgétaire et financière* opatrzone są tytułem wykonalności i nie przysługuje od nich odwołanie. Niemniej jednak mogą one być, zgodnie z art. L.315–2 CJF, przedmiotem skargi kasacyjnej do *Conseil d'Etat*²⁶ bądź, zgodnie z art. L.315–2 CJF, przedmiotem rewizji, jeżeli pojawią się nowe fakty lub gdy zostaną odkryte dokumenty, które dowodzą o braku odpowiedzialności zainteresowanej osoby.

Mając na względzie powyższe, za uprawnione należy uznać twierdzenie, iż Trybunał ds. Dyscypliny Budżetowej i Finansowej zajmuje się przede wszystkim nieprawidłowościami w działaniach dysponentów środków publicznych oraz – szerzej – wszystkich osób uczestniczących w wykonywaniu ustaw z zakresu finansów publicznych²⁷. W doktrynie francuskiej podkreśla się również, iż orzeka on jako sąd quasi-karny (*de nature répressive*), wymierzając kary pieniężne urzędnikom w związku z naruszeniem norm regulujących proces gospodarowania finansami publicznymi²⁸.

3. Naczelna Rada Finansów Publicznych (fr. *Haut Conseil des finances publiques*)

Naczelna Rada Finansów Publicznych (fr. *Haut Conseil des finances publiques* – dalej jako *HCFP*), to organ konsultacyjny utworzony przez ustawę organiczną z dnia 17 grudnia 2012 r. dotyczącą programowania i zarządzania finansami publicznymi²⁹. Rada ta zapewnia spójność trajektorii powrotu do równowagi finansów publicznych z zobowiązaniami europejskimi Francji i w związku z powyższym do jej podstawo-

25 Art. L. 313–10 słusznie uszczegóławia, iż przepisy te stosuje się do urzędników i przedstawicieli władz lokalnych i ich związków, którzy mogą powoływać się na pisemne zarządzenie wydane wcześniej przez przełożonego lub osobę prawnie upoważnioną do wydania takiego zarządzenia, jak np. burmistrza, przewodniczącego rady departamentu, przewodniczącego rady regionalnej, przewodniczącego rady wykonawczej Korsyki lub wybranego przewodniczącego jednej z wyżej wymienionych grup, jeżeli organy te zostały należycie poinformowane o sprawie. Jeżeli polecenie pochodzi od przełożonego hierarchicznego lub osoby prawnie upoważnionej do wydania takiego polecenia, odpowiedzialność tego ostatniego zastąpi odpowiedzialność podwładnego.

26 Fr. *recours en cassation devant le Conseil d'Etat*.

27 U.K. Zawadzka-Pąk, *Charakterystyka ...*, op. cit., s. 92.

28 L. Peyen, *Pour une véritable éthique financière: le renforcement de la Cour de discipline budgétaire et financière*, „*Gestion & Finances Publiques*” 2017, nr 6, s. 25 i n.

29 Loi organique du 17 décembre 2012 relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques.

wych zadań należy ocena realizmu prognoz makroekonomicznych rządu. Decyduje ona również o zgodności celów rocznych przedstawionych w tekstach finansowych (projekty ustaw finansowych, ustawy o zmianach finansowych itp.) z wieloletnimi celami finansów publicznych.

Rada Finansów Publicznych wydaje zatem dwa typy opinii. Pierwszy typ opinii dotyczy realizmu prognoz makroekonomicznych, natomiast drugi odnosi się do spójności celów rocznych z wieloletnimi celami finansów publicznych.

W ramach pierwszego z ww. elementów HCFP odpowiada za opiniowanie założeń makroekonomicznych – w szczególności prognoz wzrostu gospodarczego – stosowanych przez rząd do przygotowania głównych tekstów regulujących finanse publiczne, ale co istotne – przed ich przedstawieniem Sejmowi. Jeśli rząd zostanie zmuszony do zmiany swoich prognoz już w toku debat parlamentarnych, informuje o tym HCFP, która również musi wydać opinię uzupełniającą. Analizowane przez HCFP prognozy są albo krótkoterminowe (rok lub dwa lata), albo średnioterminowe (w horyzoncie czteroletnim) dla tekstów o zakresie wieloletnim (projekty programowe i projekty programów stabilności). Co istotne, wyrażając opinię na temat realizmu prognoz makroekonomicznych, HCFP uwzględnia prognozy innych organizacji, których lista, w ramach realizacji zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych, jest przez HCFP publikowana.

W ramach drugiego typu opinii HCFP zapewnia zgodność powrotu do zrównoważonych finansów publicznych (zarówno na poziomie państwa, władz lokalnych, jak i w zakresie zabezpieczenia społecznego) z europejskimi zobowiązaniami Francji. Gdy rząd przygotowuje wieloletni program finansów publicznych, HCFP wydaje *a priori* we wrześniu danego roku opinię na temat zgodności celów określonych w projekcie ustawy budżetowej z zobowiązaniem Francji do zapewnienia równowagi strukturalnej średnioterminowych finansów publicznych. Dodatkowo, każdego roku, we wrześniu, Najwyższa Rada podejmuje następnie decyzję w sprawie zgodności rachunków finansów i ubezpieczeń społecznych z trajektorią salda strukturalnego określoną w ustawie budżetowej. HCFP otrzymuje do opiniowania wszystkie teksty dotyczące finansów publicznych. Dotyczą one przyszłości (następny rok obrotowy lub kolejny wieloletni program finansów publicznych) oraz przeszłości (ubiegły rok obrotowy). Opinie te są podawane do wiadomości publicznej równocześnie z projektami ustaw, do których się odnoszą, przed ich przekazaniem parlamentowi. Prezes HCFP jest wysłuchiwany przez komisje finansowe Zgromadzenia Narodowego i Senatu przed debatą parlamentarną.

Podkreślenia wymaga, iż zgodnie z ustawą z dnia 17 grudnia 2012 r., dotyczącą programowania i zarządzania finansami publicznymi, HCFP jest organem niezależnym w stosunku do rządu i parlamentu. Ponadto członkowie Naczelnej Rady Finansów Publicznych, mianowani na okres pięciu lat, są nieodwołalni³⁰. Nie mogą

30 Fr. ses membres, nommés pour une durée de cinq ans, ne sont pas révocables.

wykonywać innych funkcji publicznych, zabiegać o instrukcje ani ich otrzymywać od rządu lub jakiegokolwiek innej osoby publicznej lub prywatnej. HCFP w ramach realizacji zasady kolegialności jest uznawana za pluralistyczną instytucję złożoną z ekspertów w dziedzinie ekonomii i finansów publicznych. W jej skład wchodzi sędziowie Trybunału Obrachunkowego, wykwalifikowani pracownicy oraz dyrektor generalny Narodowego Instytutu Statystyki i Studiów Ekonomicznych (INSEE)³¹. Wszystkie opinie są opracowywane kolegialnie przez HCFP i obligatoryjnie publikowane na stronie internetowej www.hcfr.fr. Na stronie Rady publikowane są też wszelkie inne dokumenty i analizy przez HCFP przygotowywane³². Po mianowaniu członkowie oraz sprawozdawca generalny HCFP przedkładają pierwszemu prezesowi Trybunału Obrachunkowego deklarację interesów, która jest upubliczniana w celu zapewnienia przejrzystości pełnionej funkcji, co ma również wykluczyć potencjalne sytuacje związane z ewentualnym konfliktem interesów.

4. Rada ds. danin obowiązkowych (fr. *Conseil des prélèvements obligatoires*)

Ostatnią z instytucji uregulowanych w Kodeksie jurysdykcji finansowych (fr. *Code des juridictions financières* – dalej CJF) i wspomagających Trybunał Obrachunkowy jest Rada ds. danin obowiązkowych (fr. *Conseil des prélèvements obligatoires*). Instytucja ta została szczegółowo opisana w art. od L.331–1 do L.331–14 CJF, której treść została ostatnimi czasy zmieniona ordonanssem nr 2022–408 z 23 marca 2022 roku³³. Warto zaznaczyć, iż do niedawna w Kodeksie jurysdykcji finansowych widniały jeszcze dwie dodatkowe instytucje. Pierwszą z nich była Rada ds. Podatków (*Conseil des impôts*), którą w 2005 roku³⁴ zastąpiła właśnie Rada ds. Danin Obowiązkowych. Drugą instytucją był istniejący od 1946 roku³⁵ i rozwiązany w 2017 roku³⁶

31 Fr. Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE), który w dużym uproszczeniu stanowi odpowiednik GUS w Polsce.

32 Tak też najnowszym dokumentem jest opublikowany w lipcu 2022 raport pt. *Garanties accordées par l'État pendant la pandémie: estimation du risque pesant sur les finances publiques françaises* (Gwarancje udzielone przez państwo podczas pandemii: oszacowanie wagi ryzyka dla francuskich finansów publicznych).

33 Fr. Ordonnance n° 2022–408 du 23 mars 2022 relative au régime de responsabilité financière des gestionnaires publics, JORF n° 0070 du 24 mars 2022.

34 Rada ds. podatków (*Conseil des impôts*) istniała od 1971 roku, a zniesiona została ustawą nr 2005–358 z dnia 20 kwietnia 2005 roku (fr. *Loi n°2005–358 du 20 avril 2005 tendant à créer un Conseil des prélèvements obligatoires*).

35 Powołany na mocy dekretu nr 46–1786 z dnia 9 sierpnia 1946 roku (*Décret n° 46–1786 du 9 août 1946 portant création d'un comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics*, JORF, 11 août 1946, 7117).

36 Rozwiązany na mocy dekretu nr 2017–671 z 28 kwietnia 2017 roku (*Décret n° 2017–671 du 28 avril 2017 modifiant la partie réglementaire du code des juridictions financières*).

Centralny Komitet Śledczy ds. Kosztów i Wydajności Usług Publicznych (fr. *Comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics*)³⁷.

Opisywana jednak w ramach niniejszego rozdziału Rada ds. Danin Obowiązkowych (fr. *Conseil des prélèvements obligatoires*), zgodnie z art. L.331–1 CJF, jest instytucją współpracującą z Trybunałem Obrachunkowym³⁸ i odpowiedzialną za ocenę wpływu obowiązkowych podatków i opłat na rozwój państwa, w tym analizę wszelkich skutków gospodarczych, społecznych, budżetowych i finansowych, jakie daniny te generują. Rada odpowiada także za formułowanie zaleceń we wszelkich kwestiach związanych z obowiązkowymi daninami³⁹. Ponadto, zgodnie z art. L.331–2 CJF, corocznie przedkłada Prezydentowi Republiki i Sejmowi sprawozdanie z wykonania jej prac, wraz z załącznikami w postaci protokołów z obrad oraz indywidualnymi opracowaniami jej członków. Interesująca jest również dyspozycja zawarta w art. L.331–3, która stanowi, iż Radzie może być powierzona, na wniosek Prezesa Rady Ministrów lub właściwych do spraw finansów komisji Zgromadzenia Narodowego i Senatu, prowadzenie badań w dowolnej sprawie należącej do jej kompetencji bądź też wydanie opinii w zakresie oceny skutków gospodarczych, społecznych, budżetowych i finansowych wszelkich zmian w ustawodawstwie lub przepisach dotyczących wszelkiego rodzaju opodatkowania lub składek na ubezpieczenie społeczne.

Rada ds. Danin Obowiązkowych, zgodnie z art. L.331–5, składa się – poza jej przewodniczącym (którym jest przedstawiciel *Cour des Comptes* jako wiodącego organu nadzoru i kontroli w prawie francuskim)⁴⁰ – z ośmiu sędziów lub urzędników służby cywilnej, a także ośmiu wykwalifikowanych członków wybranych na podstawie ich doświadczenia zawodowego⁴¹. Wyżej wymienieni członkowie Rady, za wyjątkiem jej przewodniczącego, są powoływani na trzy lata, a ich mandat może być zgodnie z art. L.331–6 CJF odnowiony tylko raz. Dodatkowo, w celu wykonywania swoich misji członkowie Rady oraz sprawozdawcy wyznaczeni zgodnie z art. L. 351–8 CJF mają swobodny dostęp do usług, zakładów, instytucji i organizacji objętych ich zakresem kompetencji. W tym zakresie art. L.331–11 precyzuje, iż członkowie Rady oraz wyznaczeni przez nią sprawozdawcy są upoważnieni do występowania o wszelkie dokumenty o dowolnym charakterze w celu realizacji swoich zadań. Przedstawiciele służb,

37 Szerzej F. Descamps, La création du comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics: 1946–1950, „Revue française d'administration publique” 2007, nr 5, s. 27–28.

38 Która dodatkowo w myśl art. L.331–7 obsługiwana jest przez ten sam sekretariat, co Trybunał Obrachunkowy.

39 Przy czym użyte sformułowanie *prélèvements obligatoires* sugeruje, iż dotyczy to wszelkich obowiązkowych kontrybucji bez względu na ich prawną kwalifikację i nazewnictwo.

40 P. Serrand, Manuel d'institutions administratives françaises, Paryż 2012, s. 205–206.

41 Tak też w skład Rady wchodzi w szczególności przedstawiciele Conseil d'Etat, Cour de cassation, Cour des comptes, ministerstw (ekonomii i finansów, spraw wewnętrznych, ds. społecznych) i przedstawiciele wskazani przez marszałka Sejmu, marszałka Senatu czy też przewodniczącego Conseil économique, social et environnemental.

zakładów, instytucji i organów są zwolnieni z tajemnicy zawodowej wobec członków Rady oraz wyznaczonych przez nią sprawozdawców. Co istotne, jakiegokolwiek utrudnianie wykonywania uprawnień przyznanych w tym artykule członkom Rady oraz wyznaczonym przez nią sprawozdawcom podlega karze grzywny w wysokości 15 000 EUR. Ponadto w myśl art. L.313–12 osoby, które wykonują działania na rzecz Rady, nie mogą zwracać się o instrukcje ani otrzymywać od rządu lub od jakiegokolwiek innej osoby publicznej lub prywatnej żadnych instrukcji⁴².

Warte odnotowania jest, iż zgodnie z art. L.331–14, podobnie jak w przypadku innych tego typu instytucji, to nie ustawodawca, a najwyższy francuski sąd administracyjny (*Conseil d'Etat*) określa tryb oraz szczegółowe warunki działania Rady ds. Danin Obowiązkowych (*fr. Conseil des prélèvements obligatoires*). Tytułem podsumowania autor odnotowuje, iż korzystając ze swoich uprawnień, Rada opublikowała 9 lutego 2022 bardzo często cytowany i przywoływany we Francji raport dotyczący wyzwań stojących przed finansami publicznymi w związku z kryzysem sanitarnym⁴³ wywołanym pandemią Covid-19.

Wnioski

Przeprowadzona w ramach niniejszego artykułu analiza wybranych instytucjonalnych aspektów kontroli finansów publicznych w prawie francuskim ukazała szereg elementów, które mogą dać asumpt do dalszych badań oraz przyczynić się do refleksji nad potencjalnymi zmianami w tym zakresie w innych państwach europejskich. Bardzo duża rola i reputacja Trybunału Obrachunkowego (*Cour des comptes*) oraz izb obrachunkowych, w ocenie autora, nie byłaby możliwa bez sprawnie funkcjonujących instytucji wspomagających, będących przedmiotem analizy w ramach niniejszej pracy, jak: Trybunał ds. Dyscypliny Budżetowej i Finansowej (*fr. Cour de discipline budgétaire et financière*), Naczelna Rada Finansów Publicznych (*fr. Haut Conseil des finances publiques*), czy Rada ds. Danin Obowiązkowych (*fr. Conseil des prélèvements obligatoires*). Nie bez znaczenia dla klarownego rozdziału kompetencji między tymi instytucjami jest fakt, iż szczegółowo uregulowane zostały one w jednym akcie prawnym – tzn. w Kodeksie jurysdykcji finansowych (*fr. Code des juridictions financières*). W każdej z nich wiodącą rolę (najczęściej przewodniczącego) odgrywa również przedstawiciel Trybunału Obrachunkowego, co dodatkowo może ograniczać ewentualne spory kompetencyjne.

Uwagę należy również zwrócić na specyficzną dla prawa francuskiego zwiększoną rolę sądownictwa w omawianej materii, która przejawia się w szczególności

42 W świetle przywoływanego przepisu są oni związani tajemnicą zawodową pod rygorem kar przewidzianych w art. 226–13 francuskiego kodeksu karnego – czyli karą jednego roku pozbawienia wolności i 15 000 euro grzywny (*fr. d'un an d'emprisonnement et de 15 000 euros d'amende*).

43 Rapport le 9 février 2022, sur les défis fiscaux de l'après crise sanitaire et recommandations.

faktem, iż wiele kwestii proceduralnych i organizacyjnych doprecyzowanych jest przez same sądy lub przez francuski najwyższy sąd administracyjny (*Conseil d'Etat*) w drodze dekretów. Za interesujące, choć mogące być uznane za dyskusyjne, uznać należy utworzenie *de facto* odrębnego sądu quasi-karnego w postaci *Cour de discipline budgétaire et financière* do rozpatrywania spraw z zakresu naruszania dyscypliny finansów publicznych w ujęciu podmiotowym, którego orzeczenia są dodatkowo opatrzone klauzulą wykonalności i od których można jedynie wnieść skargę kasacyjną bądź wszcząć procedurę rewizji, jeżeli pojawią się nowe fakty lub gdy zostaną odkryte dokumenty dowodzące o braku odpowiedzialności zainteresowanej osoby.

Reasumując, analiza instytucji wspomagających pracę Trybunału Obrachunkowego (*Cour des comptes*) oraz izb obrachunkowych, poza dostarczeniem interesujących wzorców instytucjonalnych i proceduralnych, może stanowić asumpt do dalszej refleksji i poszerzonych badań w tym zakresie. W szczególności na uwagę zasługuje szczegółowa analiza przywoływanych w ramach niniejszej pracy raportów odnoszących się do zmian i wyzwań w kontroli i funkcjonowaniu finansów publicznych w dobie pandemii oraz oszacowania wagi ryzyka i zmian niezbędnych dla prawidłowego funkcjonowania współczesnych finansów publicznych.

BIBLIOGRAFIA

- Auby J.-B., Auby J.-F., Noguellou R., *Droit des collectivités locales*, Paryż 2015.
- Błaszko A., Organizacja samorządu terytorialnego oraz nadzoru nad samorządem we Francji, „Finanse Komunalne” 2019, nr 6.
- Bouvier M., Nowe zarządzanie finansami publicznymi i strategie reform administracji we Francji, (w:) J. Czapotowicz (red.), *Zarządzanie zmianą w administracji publicznej*, Warszawa 2012.
- Bożyk S., Wspomaganie parlamentu przez Trybunał Obrachunkowy we Francji. Aktualne problemy reform konstytucyjnych, Białystok 2013.
- Descamps F., La cour des comptes et le contrôle financier des administrations publiques: histoire d'une tentative, histoire d'une tentative, „Revue française d'administration publique” 2007, nr 4.
- Descamps F., La création du comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics: 1946–1950, „Revue française d'administration publique” 2007, nr 5.
- Klimaszewska A., Mariański M., Warylewska K., Ziety J., Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (société à responsabilité limitée) we francuskim kodeksie handlowym, Olsztyn 2017.
- Magnet J., *La Cour des comptes*, Paryż 1972.
- Mariański M., Challenges and problems of local government finances in the light of the French Cour des Comptes reports as a guide for the Polish legislature, (w:) P. Mrkyvka, J. Gliniecka, E. Tomaskova, E. Juchniewicz, T. Sowiński, M. Radvan (red.), *The challenges of local government financing in the light of European Union regional policy*, Brno 2018.
- Mariański M., Formy realizacji zadań własnych przez jednostki samorządu terytorialnego we Francji ze szczególnym uwzględnieniem spółek handlowych, „Prawo i Więź” 2021, nr 35.

- Mazur J., Działalność kontrolna Trybunału Obrachunkowego Francji – współpraca z parlamentem, „Kontrola Państwa” 2013, nr 4.
- Peyen L., Pour une véritable éthique financière: le renforcement de la Cour de discipline budgétaire et financière, „Gestion & Finances Publiques” 2017, nr 6.
- Raynaud J., Bertucci J.-Y., Les juridictions financières, Paryż 2003.
- Ruśkowski E. (red.), Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji. Wnioski dla Polski, Białystok 2011.
- Serrand P., Manuel d'institutions administratives françaises, Paryż 2012.
- Zarka J-C., Fiscalité locale. Une présentation rigoureuse des impôts locaux, Paryż 2020.
- Zawadzka-Pąk U.K., Charakterystyka budżetu zadaniowego we Francji, (w:) E. Ruśkowski (red.), Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji. Wnioski dla Polski, Białystok 2011.