

PAWEŁ MAJKA

Uniwersytet Rzeszowski

pmajka@ur.edu.pl

ORCID: 0000-0003-4315-4133

TOMASZ BRZEZICKI

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

brzoza@umk.pl

ORCID: 0000-0003-1048-1402

JACEK WANTOCH-REKOWSKI

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

rekowski@umk.pl

ORCID: 0000-0002-1606-7790

Ogólny czy celowy charakter opłaty od posiadania psów?

General or intentional nature of a dog ownership fee?

Streszczenie. Opłata od posiadania psów nie ma kluczowego znaczenia dla funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego. Opłata ma charakter ogólny i taki charakter opłaty nie jest podważany. Można jednak zastanowić się nad zmianą charakteru tej opłaty przy pomocy prostych zabiegów legislacyjnych. Takie działanie mogłoby spowodować łatwiejsze rozwiązywanie podstawowych kwestii finansowych społeczności lokalnej. Aktualnie nie jest prowadzona dyskusja co do celu przeznaczenia opłat lokalnych i sposobów ich wydatkowania.

Słowa kluczowe: opłata od posiadania psów; budżet; opłata celowa; zasada niefunduszowania.

Abstract. A fee for owning dogs is not of key importance for a local government unit. This fee is of a general nature and this nature of the fee is unquestioned. However, this situation may be changed using simple legislative solutions. Doing so may result in facilitating basic issues of finance of a local community. Currently, there is no discussion as to the purpose of the fees and the methods of spending them.

Keywords: dog ownership fee; budget; targeted fee; non-funding principle.

1. Wstęp

Podatek od posiadania psów, wprowadzony po raz pierwszy w Anglii w drugiej połowie XVIII w., na polskich ziemiach zachodnich zaczął obowiązywać od czasu wprowadzenia go w Prusach w 1810 r.¹ Pełnił on funkcję podatku od luksusu i dotyczył psów domowych. Myślą przewodnią jego wprowadzenia było założenie, że posiadacz psa niebędącego zwierzęciem użytkowym jest osobą zamożną i jako taka dysponuje znacznym zasobem środków finansowych, którymi może podzielić się z państwem. Pojawiały się także koncepcje, by podatek ten w obrębie konkretnych miast realizował oprócz funkcji fiskalnej także sanitarno-policyjną, przykładowo w związku z przeznaczaniem środków z tego podatku na walkę z wścieklizną². W ślad za Anglią oraz Prusami podatek od posiadania psów pojawił się powszechnie w XIX w.³ Obowiązujący w Polsce podatek od posiadania psów, na podstawie zmiany ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁴, został z dniem 1 stycznia 2008 r. zniesiony i zastąpiony fakultatywną opłatą od posiada-

¹ C. Kosikowski, J. Matuszewski, *Opodatkowanie posiadania psów. Czyli płacz ze śmiechu wokół budy*, Warszawa 2002, s. 158–159.

² Tamże, s. 162; podobnie A. Hanusz, P. Czerski, *Gminne podatki i opłaty budżetowe*, Kraków 2004, s. 118.

³ J. Politowicz, *Funkcje i efektywność opłaty od posiadania psów*, „Studenckie Prace Prawnicze, Administratywistyczne i Ekonomiczne” 2014, nr 15, s. 110.

⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 70, dalej: u.p.o.l.

nia psów. W literaturze wskazuje się, że opłatę od posiadania psów należy zaliczyć do opłat „nietypowych”, gdyż zazwyczaj pozostaje bez związku ze świadczeniem na rzecz osoby zobowiązanej do jakichkolwiek usług⁵. Co interesujące, wprowadzenie opłaty od posiadania psów w miejsce podatku połączone z dwukrotnym podwyższeniem maksymalnej stawki projektodawca uzasadnił m.in. zapewnieniem gminom środków finansowych na prowadzenie działalności w zakresie utrzymania czystości na ich terenie⁶. Z całą pewnością opłata od posiadania psów, która stanowi dochód budżetu gminy, nie stanowi istotnego źródła dochodu⁷. W związku z tym, że opłata od posiadania psów nie ma realnego znaczenia fiskalnego, pojawiają się pomysły, aby mogła być ona przeznaczana na cele statutowe sołectw, w kwocie odpowiadającej opłacie pobranej od posiadania psów zebranych z terenu danego sołectwa. Celem opracowania jest zatem ustalenie, czy opłata od posiadania psów może mieć charakter celowy, czy pozostanie opłatą mającą ogólny charakter.

Artykuł powstał przy zastosowaniu metody dogmatyczno-prawnej, klasycznej dla nauk prawnych. Wykorzystano także stanowisko doktryny i orzecznictwo kolegium RIO.

2. Ogólny charakter opłaty od posiadania psów

Funkcjonowanie podatku, a aktualnie opłaty od posiadania psów, trudno współcześnie racjonalnie uzasadnić. W literaturze wskazuje się, że decyzja o pobieraniu publicznoprawnego świadczenia od posiadania psów powinna być rozważana w szerszym kontekście niż wyłącznie fiskalnym. Przyjmuje się, że w przypadku opłat ich cele niefiskalne są równie istotnej

⁵ J. Politowicz, *Funkcje i efektywność opłaty...*, s. 115.

⁶ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw z dnia 8 listopada 2006 r. Druk sejmowy V kadencji nr 1082, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/wgdruku/1082>. (dostęp: 24.02.2024 r.).

⁷ Wykazano to np. w: W. Baran, J. Tyczka, *Opłata od posiadania psów w miastach na prawach powiatu. Analiza badań empirycznych*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2017, nr 2, s. 61–85, DOI: <https://doi.org/10.12775/PBPS.2017.010>.

jak cele o charakterze fiskalnym⁸. W doktrynie wskazuje się przykładowo na możliwe inne niż fiskalna funkcje opłaty, w tym regulowanie liczby psów w gminie czy gwarantowanie odpowiednich warunków bytowych psów⁹. Jest jednocześnie oczywiste, że wpływy z tego rodzaju daniny zwykle nie mają kluczowego znaczenia dla budżetów, do których są pobierane. Połączenie obowiązku podatkowego z innymi wymogami (takimi jak np. powszechna i obligatoryjna identyfikacja zwierząt poprzez wszczepienie mikrochipa oraz jego rejestrację w oficjalnej bazie) mogłyby pozytywnie wpłynąć z jednej strony na możliwość egzekwowania podatku czy też opłaty z jednej strony, natomiast z drugiej – na powszechnie występujące i uciążliwe problemy, takie jak bezdomność zwierząt – każdorazowo istniałaby możliwość ustalenia właściciela czy też jego poszukiwania w przypadku zabłąkania się lub ucieczki. Dodatkowo ułatwieniu uległaby kontrola obligatoryjnych szczepień¹⁰. W aktualnym stanie prawnym opłata od posiadania psów pełni jednak jedynie funkcję fiskalną, która ma w praktyce znaczenie marginalne.

Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego¹¹ w art. 4 ust. 1 pkt 2 lit. c mówi, że źródłem dochodów własnych gminy jest m.in. opłata od posiadania psów. O ogólnym charakterze tej opłaty świadczy art. 42 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹², zgodnie z którym środki publiczne pochodzące z poszczególnych tytułów nie mogą być przeznaczane na finansowanie imiennie wymienionych wydatków, chyba że odrębna ustawa stanowi inaczej. W zakresie opłaty od posiadania psów ani u.d.j.s.t. ani u.p.o.l. nie

⁸ Szerzej: T. Brzezicki, *Opłata administracyjna. Konstrukcja prawna*, Toruń 2019, s. 131–164; D. Antonów, *Cele opłat publicznych* [w:] W. Miemieć, K. Sawicka (red. nauk.), *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, Warszawa 2014, s. 135–144.

⁹ J. Korczak, *Opłaty lokalne jako rodzaj daniny publicznej* [w:] E. Klat-Górska, L. Klat-Wertelecka, J. Korczak, M. Woźniak, *Opłaty w prawie administracyjnym*, Wrocław 2013, s. 286–287.

¹⁰ Zob. szerzej: M. Sagan-Martko, *Opłata od posiadania psów – danina o marginalnym znaczeniu czy niewykorzystanym potencjale?*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2023, nr 2, s. 41–53.

¹¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 2267 ze zm., dalej: u.d.j.s.t.

¹² Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 1270, dalej: u.f.p.

zawiera odmienną regulacji. Z kolei art. 42 ust. 3 u.f.p. stanowi, że ograniczenia wynikającego z art. 42 ust. 2 nie stosuje się do:

- 1) wydatków finansowanych z kredytów udzielonych przez międzynarodowe instytucje finansowe, o ile umowa tak stanowi,
- 2) wydatków finansowanych ze środków europejskich,
- 3) wydatków finansowanych ze środków, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 5 i 6,
- 4) wydatków finansowanych ze środków finansowych, o których mowa w art. 77a ust. 1.

Ograniczenia wynikającego z art. 42 ust. 2 u.f.p. nie stosuje się również do kosztów ponoszonych przez jednostki prowadzące działalność gospodarczą, agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej oraz inne państwowe osoby prawne i samorządowe zakłady budżetowe (art. 42 ust. 4 u.f.p.). Podobnie zasada ta nie znajduje zastosowania do innych przewidzianych w ustawach przypadków na podstawie regulacji będących *lex specialis* w stosunku do art. 42 ust. 2 u.f.p., w tym np. do gospodarki państwowych funduszy celowych (art. 29 ust. 2 u.f.p.)¹³.

Z art. 42 ust. 2 u.f.p. wynika zasada zwana „zasadą niefunduszowania” (zasadą jedności materialnej). Zgodnie z tą zasadą środki publiczne pochodzące z poszczególnych tytułów nie mogą być przeznaczane na finansowanie imiennie wymienionych wydatków. Zasada ta oznacza więc, że z ogółu dochodów publicznych należy finansować ogół wydatków publicznych, nie występuje zależność pomiędzy wielkością wpływów z konkretnego źródła a możliwością zaplanowania wydatków na dany cel w konkretnej wysokości. W doktrynie wskazuje się, że zasada ta gwarantuje realizację wydatków zgodnie z kierunkami prawnie określonymi, zakładając elastyczność ich dokonywania oraz ogranicza swobodę dokonywania wydatków w ten sposób, że może skutkować zamrożeniem części środków lub pozbawieniem dofinansowania niektórych zadań¹⁴. Zdaniem M. Cilak zasada ta wiąże się z zasadą zupełności budżetu, w świetle

¹³ E. Ruśkowski, *Zasady gospodarowania środkami publicznymi* [w:] E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2013, s. 224.

¹⁴ B. Kucia-Guściora, *Zasady gospodarowania środkami publicznymi* [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 367.

której powinien on obejmować wszystkie dochody i wydatki państwa¹⁵ czy – jak w omawianym przypadku – jednostki samorządu terytorialnego. Podkreśla się jednocześnie, że działalność finansowa oparta na rygorystycznym przestrzeganiu zasady niefunduszowania w zakresie szczególnie priorytetowych zadań nie przyczynia się do ich efektywnego wykonywania¹⁶.

De lege lata nie ma żadnych wątpliwości, że opłata od posiadania psów ma charakter ogólny i jest dochodem budżetów tych gmin, które ją wprowadziły na swoim obszarze, podlegającym zasadzie niefunduszowania.

3. Celowy charakter opłaty od posiadania psów?

Z uwagi na marginalne znaczenie opłaty od posiadania psów pojawiają się idee, aby dochody z tytułu tej daniny publicznej miały charakter nie ogólny (a więc niewiele znaczący w strukturze dochodów gminy), lecz celowy. Próby uczynienia z opłaty od posiadania psów daniny celowej pojawiają się w uchwałach rad gmin, przy czym należy zaznaczyć, że sporadycznie. Jako przykład takiej uchwały wskazać można uchwałę nr XIX/89/15 Rady Gminy Choczewo z dnia 13 listopada 2015 r. w sprawie opłaty od posiadania psów na terenie gminy Choczewo¹⁷. W uchwale tej w § 4 wskazano: „Wpływy z opłaty od posiadania psów zebrane z terenu sołectwa przeznacza się na jego cele statutowe”.

Z uwagi na marginalne znaczenie opłaty od posiadania psów dla budżetu Gminy Choczewo (stawka 50 zł za każdego psa) uchwałą podjęto próbę aktywizacji sołectw i ich działań poprzez przyznanie dochodów z tytułu tej opłaty na działalność statutową sołectw. W związku z tym, że § 6 uchwały przewidywał, że opłata mogła być pobierana w drodze inkasa, a inkasentami (§ 7) wyznaczono sołtysów sołectw gminy Choczewo, można przyjąć, że inkasenci, mający dobre rozeznanie co do posiadania psów na terenie danego sołectwa, będą skutecznie pobierali opłatę od

¹⁵ M. Cilak, *Komentarz do art. 42 [w:] Z. Ofiarski (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 323.

¹⁶ E. Ruśkowski, *Zasady gospodarowania ...*, s. 223.

¹⁷ Dz.Urz. Województwa Pomorskiego z 2015 r., poz. 3777.

posiadania psów. Ponadto – posiadacze psów, mając świadomość, że opłata będzie wykorzystana na cele danego sołectwa, nie uchylaliby się od jej opłacania.

W zakresie uchwały Rady Gminy Choczewo kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku w uchwale nr 256/G216/P/15 z dnia 26 listopada 2015 r. stwierdziło nieważność § 4. Kolegium wskazało, że uchwała samorządowa jest dotknięta wadą o charakterze istotnego naruszenia prawa, albowiem została podjęta z naruszeniem m.in. art. 42 ust. 2 u.f.p. oraz art. 19 pkt 1 lit. f u.p.o.l. Według kolegium „w przypadku opłaty od posiadania psów nie ma odrębnych przepisów prawa wskazujących cel, na który ma być wydatkowana, jak również nie zachodzi żaden z wyjątków przewidzianych w art. 42 ust. 3 i 4 ww. ustawy”. Kolegium wskazało, że należności z tytułu opłaty za posiadanie psów, jako że stanowią źródło dochodów własnych gminy, winny zostać rozdysponowane przez Radę Gminy Choczewo w ramach budżetu gminy na zadania i przedsięwzięcia realizowane w zakresie zadań własnych Gminy Choczewo.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej wskazało także: „ustalenie w badanej uchwale nomy regulującej zasadę przeznaczania wpływów z opłaty za posiadanie psów na wymienione wydatki, nie mieści się w upoważnieniu do podjęcia przedmiotowej uchwały. Z art. 19 pkt 1 lit. f ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynika, że rada gminy, w drodze uchwały, określa zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności i wysokość stawek opłat określonych w ustawie, w tym opłaty od posiadania psów. W ocenie kolegium Izby ww. przepis ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie daje możliwości ustalania w podjętej na jego podstawie uchwale, stanowiącej akt prawa miejscowego, zasad przeznaczania środków publicznych z tytułu przedmiotowej opłaty na konkretne, imiennie wskazane cele”.

Uchwała Rady Gminy Choczewo jest ciekawym przykładem próby kreatywnego wykorzystania wątpliwych pod względem fiskalnym dochodów z tytułu opłaty od posiadania psów. Przeznaczenie wpływów z opłaty od posiadania psów zebranych z terenu sołectwa na jego cele statutowe należy ocenić jako bardzo interesującą ideę. Jednak *de lege lata*, jak trafnie wskazało w rozstrzygnięciu nadzorczym kolegium Regionalnej Izby

Obrachunkowej w Gdańsku, opłata od posiadania psów jest dochodem o charakterze ogólnym.

Z art. 42 ust. 2 u.f.p. wynika, że środki publiczne pochodzące z poszczególnych tytułów nie mogą być przeznaczane na finansowanie imiennie wymienionych wydatków, chyba że odrębna ustawa stanowi inaczej. W literaturze wskazuje się, że „W art. 42 ust. 2 ustawy o finansach publicznych ustanowiono, że zasada nefunduszowania znajduje zastosowanie, chyba że odrębna ustawa stanowi inaczej. Tym samym dopuszczono tworzenie przez ustawodawcę wyjątków od tej zasady w drodze odrębnych ustaw (czyli ustaw innych niż ustawa o finansach publicznych i ustawa budżetowa)”¹⁸. Można zatem z art. 42 ust. 2 u.f.p. wywieść, że „furtka” na uczynienie opłaty od posiadania psów (ale także i innych podatków i opłat lokalnych) przez prawodawcę dochodu gminy o charakterze celowym istnieje. Wystarczy, aby ustawodawca w art. 19 u.p.o.l. („Rada gminy, w drodze uchwały:”) dodał punkt o możliwości nadania opłacie od posiadania psów charakteru celowego („może wskazać przeznaczenie dochodów z tytułu opłaty od posiadania psów”). Rada gminy powinna mieć taką możliwość, z której mogłaby ale nie musiałaby korzystać.

4. Podsumowanie

De lege lata opłata od posiadania psów jest dochodem o charakterze ogólnym. Próby uczynienia z niej dochodu celowego są interesujące i inspirujące, ale niezgodne z obowiązującymi przepisami.

Z uwagi na to, że na płaszczyźnie fiskalnej opłata od posiadania psów jest dochodem nieistotnym w strukturze dochodów budżetowych gmin, wszelkie próby wzmocnienia jej roli pozafiskalnej, nawiązujące do idei wprowadzenia w części miast Prus w XVIII w., powinny być traktowane z dużą uwagą¹⁹. Przykład uchwały przyjętej przez Radę Gminy Choczewo jest niezwykle interesujący. Przeznaczenie dochodów z tej

¹⁸ M. Cilak, *Komentarz do art. 42...*, s. 323.

¹⁹ Por. również przedstawioną w literaturze propozycję unormowań przewidujących przeznaczenie wpływów z tego podatku na cele związane z opieką nad zwierzętami (C. Kosikowski, J. Matuszewski, *Opodatkowanie posiadania psów...*, s. 282).

opłaty, pobieranej przez inkasentów (sołtysów) na zadania statutowe sołectwa, w żaden negatywny sposób nie wpłynęłoby na budżet gminy, a z perspektywy sołectw – nawet stosunkowo niewielkie środki finansowe mogą być niezbędne do realizacji przedsięwzięć o niewielkim zakresie, ale bardzo przydatnym małym społecznościom.

Przeznaczenie opłaty od posiadania psów na zadania statutowe sołectw to tylko jeden z przykładów możliwego alternatywnego, celowego wykorzystania dochodów gminy. Z całą pewnością rady gmin byłyby w stanie wskazać również inne cele. Aby uczynić to realnym na bazie istniejących regulacji prawnych, wystarczyłoby zmodyfikować art. 19 u.p.o.l., umożliwiając tym samym radom gmin uchwalanie przeznaczenia (celów) dochodów z tytułu opłaty od posiadania psów. Taką możliwość ustawodawca mógłby także przyznać w zakresie innych podatków i opłat lokalnych, których wpływy nie mają istotnego znaczenia w świetle całokształtu finansów publicznych, zwłaszcza opłaty targowej, miejscowej, uzdrowskiej oraz reklamowej. Ponadto można przedstawionym rozważaniom nadać jeszcze ogólniejszy wymiar, który byłby związany z opłatą adiacencką czy rentą planistyczną. Wydaje się, że aktualnie brakuje pogłębionej dyskusji dotyczącej charakteru opłat samorządowych, a także celu ich przeznaczenia. W dobie niedoborów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego może warto byłoby zastanowić się nad powiązaniem konkretnych opłat z problemami społeczności lokalnej, co mogłoby się przyczynić do większej świadomości mieszkańców z koniecznością ich pobierania, a także przyczyniłoby się do zwiększenia transparentności wydatkowania uzyskanych z tego tytułu środków.

Bibliografia:

- Antonów D., *Cele opłat publicznych* [w:] W. Miemieć, K. Sawicka (red. nauk.), *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
- Baran W., Tyczka J., *Opłata od posiadania psów w miastach na prawach powiatu. Analiza badań empirycznych*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2017, nr 2, s. 61–85, DOI: <https://doi.org/10.12775/PBPS.2017.010>.
- Brzezicki T., *Opłata administracyjna. Konstrukcja prawna*, TNOiK, Toruń 2019.

- Cilak M., *Komentarz do art. 42 [w:] Z. Ofiarski (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.
- Hanusz A., Czernski P., *Gminne podatki i opłaty budżetowe*, Zakamycze, Kraków 2004.
- Korczak J., *Opłaty lokalne jako rodzaj daniny publicznej [w:] E. Klat-Górska, L. Klat-Wertelecka, J. Korczak, M. Woźniak, Opłaty w prawie administracyjnym*, Presscom, Wrocław 2013.
- Kosikowski C., Matuszewski J., *Opodatkowanie posiadania psów. Czyli płacz ze śmiechu wokół budy*, ABC, Warszawa 2002.
- Kucia-Guściora B., *Zasady gospodarowania środkami publicznymi [w:] P. Smoleń (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2012.
- Martko-Sagan M., *Opłata od posiadania psów – danina o marginalnym znaczeniu czy niewykorzystanym potencjale?*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2023, nr 2, s. 41–53, DOI: <https://doi.org/10.12775/PBPS.2023.008>.
- Politowicz J., *Funkcje i efektywność opłaty od posiadania psów*, „Studenckie Prace Prawnicze, Administratywistyczne i Ekonomiczne” 2014, nr 15, s. 109–124.
- Ruśkowski E., *Zasady gospodarowania środkami publicznymi [w:] E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, ODDK, Gdańsk 2013.