

Środki pośredniej ochrony zwierząt na przykładzie uchwał w sprawie podatków i opłat lokalnych – perspektywa gmin z obszaru województwa dolnośląskiego

Abstrakt: W niniejszym tekście została poruszona problematyka administracyjnoprawnych środków ochrony zwierząt lokowanych w samorządowych aktach prawa miejscowego. Celem pracy było wyróżnienie środków – zwolnień przedmiotowych, wprowadzanych w uchwałach podejmowanych na podstawie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, które poza realizacją celu fiskalnego mogą pośrednio przyczyniać się też do ochrony zwierząt. Rozważania prowadzone w pierwszej części artykułu obejmowały uchwały w sprawie wprowadzenia opłaty od posiadania psów. Została tu przedstawiona również perspektywa gmin z obszaru województwa dolnośląskiego w zakresie wprowadzania opłaty od posiadania psów w pierwszym kwartale 2023 r. W kolejnej części opracowania wskazane zostały inne wybrane przykłady zwolnień przedmiotowych w podatku od nieruchomości oraz zwolnień i ulg w podatku rolnym, które pośrednio mogą przyczyniać się do pełniejszej ochrony zwierząt na obszarach danych gmin. W artykule została zastosowana analityczno-dogmatyczna oraz empiryczna metoda badań. Wykorzystano w nim opracowania monograficzne i artykuły naukowe z zakresu nauki prawa administracyjnego oraz orzeczenia sądów administracyjnych.

Słowa kluczowe: ochrona zwierząt, samorządowe akty prawa miejscowego, prawo miejscowe, opłata od posiadania psów

Wstęp

Problematyka dotycząca prawnej ochrony zwierząt jest zdaniem J. Stelmasiaka istotną częścią materialnego prawa administracyjnego w zakresie prawa ochrony środowiska¹. Zgodnie z art. 1 ust. 1 u.o.z.² zwierzę jako istota

¹ J. Stelmasiak, *Administracyjnoprawne aspekty ochrony zwierząt*, [w:] M. Mozgawa (red.), *Prawna ochrona zwierząt*, Lublin 2002, s. 154.

² Dz. U. z 2023 r. poz. 1580 z późn. zm., dalej: u.o.z.

żyjąca, zdolna do odczuwania cierpienia, nie jest rzeczą. Człowiek jest mu winien poszanowanie, ochronę i opiekę. W. Jedlecka zauważa, że odpowiednie traktowanie zwierząt i zapewnienie im bezpiecznej oraz należytej egzystencji jest utożsamiane z interesem publicznym, którego realizację i ochronę mogą najlepiej gwarantować normy prawa publicznego, w szczególności prawa administracyjnego³.

Administracyjnoprawna ochrona zwierząt stanowi przedmiot licznych rozważań przedstawicieli doktryny prawa administracyjnego, jednakże w większości przypadków opracowania te podejmują tematykę związaną z wydawaniem aktów administracyjnych⁴, ewentualnie są ukierunkowane na identyfikację zadań organów jednostek samorządu terytorialnego/wspólnot samorządowych w zakresie ochrony zwierząt⁵. Niniejsze opracowanie podejmuje natomiast próbę identyfikacji środków o administracyjnoprawnym pochodzeniu/charakterze, lokowanych w samorządowych aktach prawa miejscowego⁶, które mogą służyć ochronie zwierząt. W celu wyróżnienia tytułowych środków prowadzone rozważania będą obejmowały przede wszystkim uchwały podejmowane na podstawie u.p.o.l. Wydaje się bowiem, że niektóre środki wprowadzane w tych uchwałach, poza bezpośrednią realizacją celu fiskalnego, mogą pośrednio przyczyniać się również do pełniejszej ochrony zwierząt. Analiza skoncentruje się przy tym na uchwałach w sprawie wprowadzenia opłaty od posiadania psów, ze szczególnym uwzględnieniem perspektywy gmin z obszaru województwa dolnośląskiego⁷. W ostatniej części pracy zostaną wskazane przykłady innych samorządowych aktów prawa miejscowego – uchwał podejmowanych na podstawie przepisów u.p.o.l., tj. w sprawie podatku od nieruchomości oraz (korzystając z gruntowych konotacji) uchwał podejmowanych na podstawie przepisów ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym⁸ w sprawie podatku rolnego, także mogą-

³ W. Jedlecka, *Podstawowe formy prawne działania administracji publicznej na rzecz ochrony zwierząt*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2017, t. 118: *Prawna ochrona zwierząt*, s. 57.

⁴ Por. A. Rotkiewicz-Szarnowska, *Postępowanie administracyjne w sprawie czasowego odebrania zwierzęcia*, „Studia Prawnoustrojowe” 2019, nr 45, s. 253–263.

⁵ Por. A. Habuda, *Zadania gminy z zakresu humanitarnej ochrony zwierząt*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2021, nr 3, s. 81–94.

⁶ Koncentrując się na samorządowych aktach prawa miejscowego, które dotyczą rozwiązań fiskalnych.

⁷ Przyjęta perspektywa badawcza obejmuje głównie uchwały w sprawie wprowadzenia opłaty od posiadania psów obowiązujące w lutym 2023 r.

⁸ Dz. U. z 2024 r. poz. 1176.

cych w pewnych sytuacjach pośrednio odnosić się do problematyki ochrony zwierząt. Poszukiwanie tytułowych środków we wskazanych uchwałach jest uprawnione, ponieważ wprowadzane przez nie zwolnienia przedmiotowe wiążą się z pozostałymi zadaniami na rzecz ogólnego dobrostanu zwierząt realizowanymi przez organy jednostek samorządu terytorialnego / wspólnoty samorządowe na poziomie gminy (lub też uzupełniają realizację tych zadań, np. w zakresie zapobiegania bezdomności zwierząt).

W artykule zostanie zastosowana analityczno-dogmatyczna oraz empiryczna metoda badań. Będą wykorzystane głównie opracowania monograficzne i artykuły naukowe z zakresu nauki prawa administracyjnego oraz orzeczenia sądów administracyjnych.

1. Opłata od posiadania psów – ustalenia o charakterze wprowadzającym

Na mocy nowelizacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dniem 1 stycznia 2008 r. do krajowego porządku prawnego wprowadzona została opłata od posiadania psów⁹. Opłata ta zastąpiła obowiązujący do 31 grudnia

⁹ Przepis art. 18a dodany przez art. 1 pkt 14 ustawy z dnia 7 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 249, poz. 1828). Zgodnie z pierwotną regulacją stawka opłaty od posiadania psów nie mogła przekroczyć 100 zł rocznie od jednego psa, podczas gdy w 2007 r. podatek od jednego psa nie mógł przekraczać 53,69 zł. Podatek od posiadania psów był świadczeniem obligatoryjnym, które mogło zostać wyeliminowane z obrotu prawnego jedynie przez ustawodawcę. Jak wskazano w uzasadnieniu do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw: „gminy muszą pobierać podatek od posiadania psów nawet w sytuacji, gdy koszty jego poboru zdecydowanie przekraczają wpływy z tego tytułu do budżetu gminy. Jednakże, biorąc pod uwagę fakt, że w 2005 r. wpływy z podatku od posiadania psów wyniosły około 14,6 mln zł, nie znajduje uzasadnienia likwidacja tego podatku bez wprowadzania w to miejsce innego świadczenia. Uwzględniając postulaty przedstawicieli samorządu terytorialnego, w projekcie zaproponowano maksymalną stawkę opłaty od posiadania psów w wysokości 100 zł. Znaczące podwyższenie górnej granicy stawki opłaty od posiadania psów, wobec braku systemu powszechnej rejestracji (ewidencji) psów, wprowadzono ze względu na wysokie koszty poboru tej opłaty oraz w celu zapewnienia gminom środków finansowych na prowadzenie działalności w zakresie utrzymania czystości na ich terenie” – zob. rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw. Druk nr 1082. Uzasadnienie, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/wgdruk/1082> [dostęp: 6.02.2023]. Jak ponadto zauważają P. Borszowski i K. Stelmaszczyk, zgodnie z wcześniejszą regulacją: „gminy były pozbawione możliwości zwolnienia wszystkich posiadaczy psów z podatku od posiadania psów w drodze uchwały

2007 r. podatek od posiadania psów¹⁰. P. Czerski zalicza opłatę od posiadania psów do tzw. opłat nietypowych, ponieważ wbrew swojej nazwie posiada ona wyraźne cechy podatku konsumpcyjnego – podmiot zobowiązany do uiszczenia omawianej opłaty nie otrzymuje bowiem żadnego wzajemnego świadczenia czy usługi¹¹. Odróżnienie opłat¹² od podatków zasadniczo opiera się na kryterium tzw. wzajemności świadczeń (czy też odpłatności/ekwiwalentności)¹³. Jak zauważa J. Gliniecka: „z pobraniem opłaty publicznej wiąże się najczęściej określona czynność, której płacący oczekuje od państwa lub innego podmiotu publicznoprawnego, bądź jest on zmuszony do korzystania z tej czynności przez prawo, w związku z sytuacją, w jakiej się znalazł”¹⁴. Opłata publiczna, która nie wykazuje żadnego powiązania ze świadczeniem wzajemnym państwa/podmiotu publicznoprawnego, jest faktycznie podatkiem, nawet jeżeli nie jest tak nazwana¹⁵.

Zgodnie z art. 18a zdanie pierwsze u.p.o.l. opłata od posiadania psów ma charakter fakultatywny¹⁶ i stanowi w całości źródło dochodów własnych

rady gminy” – P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Art. 18a*, [w:] *eidem*, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016, LEX/el.

¹⁰ Motywem wprowadzenia podatku od posiadania psów były względy ochrony weterynaryjnej. Rys historyczny podatku od posiadania psów – zob. więcej: R. Kwaśniewski, M. Jurczuk, *O psach i podatkach – historia i współczesność*, „Zeszyty Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej we Włocławku. Rozprawy Humanistyczne” 2016, t. 17, z. 2, s. 24–44; J. Politowicz, *Funkcje i efektywność opłaty od posiadania psów*, „Studenckie Prace Prawnicze, Administratywistyczne i Ekonomiczne” 2014, t. 15, s. 110–111.

¹¹ P. Czerski, *Opłata od posiadania psów*, [w:] A. Hanusz (red.), *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015, LEX/el.

¹² L. Patrzalek zauważa, że opłatę publiczną charakteryzuje kilka cech podatków, tj. pieniężny charakter, przymusowość, bezzwrotność, jednostronność, ogólność – L. Patrzalek, *Finanse samorządu terytorialnego*, Wrocław 2010, s. 177.

¹³ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz–Gdańsk 2007, s. 13.

¹⁴ *Ibidem*, s. 13–14. W cytowanej publikacji autorka dokonuje również podziału opłat publicznych na: opłaty związane z dokonywaniem określonych czynności urzędowych (zbliżone do podatków) oraz opłaty związane ze świadczeniem usług niematerialnych (zbliżone do cen). Przyjmując jako kryterium odróżnienia opłat publicznych od innych świadczeń pieniężnych odpłatność opłaty, J. Gliniecka wyróżnia: opłaty publiczne – świadczenia pieniężne odpłatne; opłaty publiczne – świadczenia pieniężne częściowo odpłatne i częściowo nieodpłatne (posiadające cechy podatków); oraz opłaty publiczne – świadczenia pieniężne nieodpłatne (posiadające cechy podatków).

¹⁵ *Ibidem*, s. 16.

¹⁶ Rada gminy może wprowadzić opłatę od posiadania psów.

gminy¹⁷. W przypadku jej wprowadzenia jest pobierana od osób fizycznych posiadających psy¹⁸, a więc obowiązkiem tym nie mogą zostać obciążone przykładowo osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, którym ustawa przyznaje zdolność prawną, czy też inne jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, a posiadające np. psy służbowe¹⁹. Zgodnie z art. 1c u.p.o.l. organem podatkowym właściwym rzeczowo w sprawach związanych z poborem opłaty od posiadania psów jest organ wykonawczy gminy, którego właściwość miejscową ustala się według miejsca zamieszkania osoby fizycznej posiadającej psa²⁰. Roczna stawka kwotowa opłaty od posiadania psów od jednego psa nie może przekroczyć stawki²¹ określonej w art. 19 pkt 1 lit. f u.p.o.l. Katalog zwolnień podmiotowych²² został określony w art. 18a ust. 2 pkt 1–4 u.p.o.l., przy czym należy wskazać, że rozwiązanie ustawowe w aktualnym kształcie nie przewiduje kumulacji tych zwolnień²³.

¹⁷ Zob. art. 4 ust. 1 pkt 2 lit. c ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2024 r. poz. 356).

¹⁸ Wydaje się, że obowiązkiem tym nie zostali zatem obciążeni dzierżyciele psów. Więcej na temat charakteru obowiązku opłatowego w przypadku wielu współposiadaczy psa zob. R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Art. 18a, [w:] iidem, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2021, LEX/el. Odmienny pogląd w tym zakresie prezentuje P. Czerski, który w oparciu o art. 336 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2024 r. poz. 1061 z późn. zm.) wskazuje, że: „opierając się na paremii *lege non distinguente nec nostrum est distinguere*, należy przyjąć, że przedmiotem opłaty od posiadania psów będzie zarówno posiadanie samoistne, jak i zależne” – P. Czerski, *op. cit.*

¹⁹ W przypadku psa stanowiącego majątek spółki cywilnej por. wyrok NSA z dnia 20 sierpnia 2002 r. (III SA 3153/01, OSP 2004, z. 11, poz. 134); § 3 pkt 1 rozporządzenia Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 22 grudnia 2021 r. w sprawie psów służbowych i koni służbowych w Policji (Dz. U. poz. 2467); § 15 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 6 lutego 2018 r. w sprawie kandydatów na przewodników psów służbowych oraz psów służbowych w Służbie Celno-Skarbowej (Dz. U. z 2021 r. poz. 1332).

²⁰ Zgodnie z § 8 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz. U. z 2022 r. poz. 565).

²¹ W 2023 r. była to kwota 150,93 zł rocznie od jednego psa zgodnie z pkt 3 tiret drugie obwieszczenia Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2022 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych na rok 2023 (M. P. z 2022 r. poz. 731), stosownie do wskaźnika wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszego półrocza roku, w którym stawki ulegają zmianie, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego.

²² Przedstawiciele doktryny prawa podatkowego wskazują, że pomimo użytego przez ustawodawcę zwrotu „opłaty nie pobiera się”, należy zakładać, że przepis ten nie reguluje instytucji wyłączenia podatkowego czy zaniechania poboru podatku, ale zawiera ustawowe zwolnienia podmiotowe – tak: R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *op. cit.*

²³ *Ibidem*.

2. Samorządowa normatywizacja problematyki ochrony zwierząt na przykładzie uchwał w sprawie wprowadzenia opłaty od posiadania psów

Samorząd terytorialny wykonuje²⁴ zadania publiczne niezastrzeżone przez Konstytucję lub ustawy dla organów innych władz publicznych, o czym stanowi art. 163 Konstytucji RP. Konstytucja RP w art. 164 ust. 3 doprecyzowuje, że gmina wykonuje wszystkie zadania samorządu terytorialnego niezastrzeżone dla innych jednostek samorządu terytorialnego. Zadania związane z obowiązkami wobec zwierząt²⁵, których realizacja spoczywa na organach gminy²⁶, określają m.in.: u.o.z., p.o.s. oraz ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach²⁷. W gminnej ustawie ustrojowej do zadań własnych gminy (o charakterze organizatorskim²⁸) zostały zaliczone sprawy z zakresu ochrony środowiska i przyrody oraz gospodarki wodnej²⁹.

Zważywszy, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie reguluje wszystkich elementów konstrukcyjnych opłaty od posiadania psów³⁰, elementy te podlegają doprecyzowaniu już we właściwych uchwałach³¹. Rozważania

²⁴ Dosłowne przytoczenie art. 163 Konstytucji RP respektuje uwarunkowania języka prawnego. Jednak należy zauważyć, że cytowany przepis jest przykładem (nieprawidłowego) nadania samorządowi terytorialnemu podmiotowej semantyki – zob. więcej: P. Lisowski, *Ustrojowe qui pro quo – perspektywa podmiotowości w administracji samorządowej*, [w:] K. Małyś-Sulińska, M. Stec (red.), *Podmiotowość samorządu terytorialnego – ustrojowe pytania i dylematy*, Warszawa 2020, LEX/el.

²⁵ Zob. więcej: A. Golenia, M. Marek, *Zadania własne gmin w zakresie praw zwierząt*, [w:] T. Pietrzykowski, A. Bielska-Brodziak, K. Gil, M. Suska (red.), *Urzędnik jako strażnik realizacji ustawowych obowiązków wobec zwierząt*, Katowice 2016, s. 17–22; M. Rudy, *Program opieki nad zwierzętami bezdomnymi oraz zapobiegania bezdomności zwierząt jako podstawowa forma realizacji zadania gminy z zakresu opieki nad zwierzętami*, „Samorząd Terytorialny” 2018, nr 9, s. 31–41; M. Suska, *Gmina a schronisko dla bezdomnych zwierząt*, [w:] T. Pietrzykowski, A. Bielska-Brodziak, K. Gil, M. Suska (red.), *op. cit.*, Katowice 2016, s. 45–65.

²⁶ Zgodnie ze wcześniejszymi zapowiedziami perspektywa badawcza przyjęta w niniejszym opracowaniu została ograniczona do poziomu gmin.

²⁷ Dz. U. z 2024 r. poz. 399.

²⁸ M.A. Król, A. Kaźmierska-Patrzyzna, *Gospodarowanie zasobami geosfery*, [w:] M. Górski (red.), *Prawo ochrony środowiska*, Warszawa 2021, s. 631.

²⁹ Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 1 u.s.g.

³⁰ Zob. B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017, LEX/el.

³¹ Na podstawie upoważnienia ustawowego zawartego w art. 18a ust. 1 u.p.o.l. w zw. z art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g. Na temat upoważnień ustawowych do stanowienia samorządowych aktów prawa miejscowego zob. więcej: D. Dąbek, *Prawo miejscowe samorządu terytorialnego*, Warszawa 2020, s. 112–117.

w tym zakresie należy rozpocząć od nawiązania do zasady elastyczności systemu finansowego społeczności lokalnych³² wyrażonej w art. 9 ust. 4 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego³³, który stanowi, że systemy finansowe, na których opierają się zasoby pozostające do dyspozycji społeczności lokalnych, powinny być wystarczająco zróżnicowane i elastyczne, aby mogły w miarę możliwości odpowiadać rzeczywistym zmianom zachodzącym w poziomie kosztów związanych z wykonywaniem ich uprawnień. Organy stanowiące poszczególnych gmin, przy uwzględnieniu warunków i potrzeb lokalnych, a także po rozważeniu celowości wprowadzenia opłaty od posiadania psów³⁴, mogą w drodze uchwały³⁵ wprowadzić pobór tej daniny³⁶. Uchwała powinna określać zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności³⁷ i wysokość stawek opłaty od posiadania psów, natomiast (fakultatywnie) może również stanowić o zarządzeniu poboru tej opłaty w drodze inkasa wraz z określeniem inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso. Uchwała może wprowadzać także inne niż wymienione w u.p.o.l. zwolnienia przedmiotowe. Uchwały rady gminy w sprawie podatków i opłat lokalnych są aktami prawa miejscowego³⁸.

³² Por. W. Miemiec, *Europejska Karta Samorządu Terytorialnego jako zespół gwarancji zabezpieczających samodzielność finansową gmin – wybrane zagadnienia teoretycznoprawne*, „Samorząd Terytorialny” 1997, nr 10, s. 68.

³³ Europejska Karta Samorządu Lokalnego sporządzona w Strasburgu z dnia 15 października 1985 r. (Dz. U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607 ze sprost.).

³⁴ J. Politowicz zauważa, że: „pozostawienie radzie gminy możliwości wprowadzenia analizowanej opłaty jest w istocie przerzuceniem ciężaru oceny jej efektywności na jednostki samorządu terytorialnego” – zob. J. Politowicz, *op. cit.*, s. 112.

³⁵ Zgodnie z art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g. do wyłącznej właściwości rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach.

³⁶ Por. A. Hanusz, A. Niezgoda, P. Czerski, *Dochody budżetu gminy*, Warszawa 2006, s. 106. Jak ponadto wskazują autorzy: „rozwiązanie normatywne polegające na utrzymywaniu podatku od posiadania jako daniny obligatoryjnej nie uwzględniało możliwości powstania sytuacji, w której w określonych gminach koszty poboru omawianego podatku przewyższały dochody z tego tytułu”.

³⁷ Jak wskazuje B. Pahl: „rada gminy może różnicować wysokość stawek opłaty od posiadania psa. Różnicowanie to, podobnie zresztą jak zwolnienia wynikające z uchwały rady gminy, powinno mieć charakter przedmiotowy – musi odnosić się do psa, a nie osoby posiadacza. Organ stanowiący może więc wprowadzić np. odrębną stawkę podatku dla psów ras uznawanych za agresywne oraz dla innych ras psów” – B. Pahl, *op. cit.* Obowiązek w opłacie od posiadania psów powstaje z chwilą wejścia w posiadanie psa. Z uwagi na roczny charakter opłaty od posiadania psów, niektóre uchwały przewidują proporcjonalny wymiar opłaty, uzależniony od czasu trwania obowiązku opłatowego – zob. uchwała Nr XII/102/15 Rady Miejskiej w Oławie z dnia 29 października 2015 r. w sprawie opłaty od posiadania psów (Dz. Urz. Woj. Doln. poz. 4518).

³⁸ J. Czerw, *Komentarz do art. 18 u.s.g.*, [w:] P. Chmielnicki (red.), *Ustawa o samorządzie gminnym*, Warszawa 2022, LEX/el. W tym zakresie istotne znaczenie ma również art. 13 pkt 2 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów praw-

Opłata od posiadania psów, poza realizacją oczywistego celu fiskalnego, służy również realizacji określonych celów pozafiskalnych – porządkowych i sanitarnych³⁹. Do najczęściej stosowanych prawnych form działania organów administracji publicznej w celu ochrony zwierząt J. Stelmasiak, obok aktów administracyjnych, zalicza akty normatywne⁴⁰. Mając na uwadze powyższe założenie, wydaje się, że możliwe jest zidentyfikowanie i wyróżnienie administracyjnoprawnych środków służących pośrednio ochronie zwierząt w samorządowych aktach prawa miejscowego. W związku z przyjętą perspektywą badawczą dalsze rozważania prowadzone w niniejszej części pracy skoncentrują się na zwolnieniach przedmiotowych wprowadzanych w uchwałach rad gmin w sprawie opłaty od posiadania psów⁴¹.

Konstrukcja zwolnień w samorządowych aktach prawa miejscowego może być oparta na różnorodnych kryteriach, pod warunkiem, że zwolnienia te zachowują charakter zwolnień przedmiotowych⁴². Jako wybrane przykłady zwolnień przedmiotowych wskazać można na zwolnienia związane z posiadaniem:

- psa nabytego z przytuliska dla bezdomnych zwierząt/schroniska funkcjonującego na terenie danego miasta⁴³;
- psa wykorzystywanego w dogoterapii⁴⁴;
- psa rasy owczarek podhalański;

nych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1461). Zasadniczo uchwały rady gminy są ogłaszane w wojewódzkim dzienniku urzędowym, przy czym możliwe jest upowszechnienie informacji o stawkach opłaty od posiadania psów także w inny sposób, np. w prasie lub przez rozplakatowanie – por. uchwała Nr XII/62/2015 Rady Miejskiej w Zawidowie z dnia 16 listopada 2015 r. w sprawie opłaty od posiadania psów na obszarze gminy miejskiej Zawidów (Dz. Urz. Woj. Doln. poz. 4948 i 6160).

³⁹ P. Czerski, *op. cit.*

⁴⁰ J. Stelmasiak, *op. cit.*, s. 163.

⁴¹ Zwolnienia to podatkowe instrumenty prawne, których wprowadzenie realizuje określone cele pozafiskalne, czyli cele gospodarcze lub społeczne – por. W. Miemiec, P. Borszowski, *Pojęcie podatku i prawa podatkowego*, [w:] P. Borszowski (red.), *Prawo podatkowe z pytaniami i kasami*, Warszawa 2018, s. 30–31.

⁴² R. Kowalczyk, *Podatki i opłaty samorządowe*, [w:] P. Borszowski (red.), *op. cit.*, s. 408.

⁴³ Por. uchwała Nr XXVI/262/2016 Rady Miejskiej w Dębicy z dnia 14 listopada 2016 r. w sprawie zwolnienia z opłaty od posiadania psów (Dz. Urz. Woj. Podkarpackiego poz. 3740); „Podnoszone przez podatniczki okoliczności zabrania psa ze schroniska powinny być rzeczywiście uznane za klasyczny przykład przesłanki uzasadniającej umorzenie takich zaległości podatkowych z powodu podjęcia się trudu opieki nad bezdomnym psem, a to pozostaje w zgodzie nie tylko z interesem podatnika, ale także z interesem publicznym” – tak: wyrok NSA z dnia 24 lipca 2012 r., II FSK 2604/10, LEX nr 1244258.

⁴⁴ Por. uchwała Nr 473/XXXVI/08 Rady Miejskiej w Sosnowcu z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie opłaty od posiadania psów na 2009 rok (Dz. Urz. Woj. Śląskiego Nr 213, poz. 4311).

- psa ratowniczego i policyjnego⁴⁵;
- psa, który nie osiągnął określonego wieku (szczeniaka do czasu tzw. odchowu)⁴⁶;
- psa oznaczonego elektronicznym systemem identyfikacji (zarejestrowany chip identyfikacyjny)⁴⁷;
- psa nabytego w wyniku interwencji przeprowadzonej przez Straż Miejską, stowarzyszenie ochrony zwierząt lub Policję⁴⁸;
- psa objętego adopcją lub dożywotnią opieką⁴⁹;
- psa wykastrowanego⁵⁰.

Prima facie wydaje się, że wprowadzenie opłaty od posiadania psów nie może zostać uznane za środek nawet pośrednio służący realizacji celów związanych z ochroną zwierząt⁵¹. Jednakże odpowiednie ukształtowanie katalogu zwolnień przedmiotowych w uchwale w sprawie wprowadzania opłaty od posiadania psów może pośrednio przyczynić się do realizacji celów związanych z ochroną zwierząt na obszarze danej gminy. Zmniejszenie obciążeń fiskalnych, motywowane troską/dbałością o ogólny dobrostan zwierząt, może przyczynić się do pełniejszej realizacji gminnego programu opieki nad zwierzętami bezdomnymi oraz zapobiegania bezdomności zwierząt⁵² oraz może stanowić instrument wsparcia

⁴⁵ Por. uchwała Nr XVII/208/2007 Rady Miasta Zakopane z dnia 29 listopada 2007 r. w sprawie zwolnień z opłaty od posiadania psów na 2008 rok (Dz. Urz. Woj. Małopolskiego Nr 910, poz. 6158).

⁴⁶ Por. uchwała Nr XXXIV/208/12 Rady Miejskiej w Głogowie z dnia 30 października 2012 r. w sprawie wprowadzenia, określenia wysokości stawek oraz zasad poboru opłaty od posiadania psów (Dz. Urz. Woj. Doln. poz. 4348).

⁴⁷ Por. uchwała Nr 750/XLII/2014 Rady Miejskiej w Lubaczowie z dnia 29 stycznia 2014 r. w sprawie wprowadzenia przedmiotowych zwolnień w opłacie od posiadania psów (Dz. Urz. Woj. Podkarpackiego poz. 607 i 609); chip identyfikacyjny podlega rejestracji w ogólnopolskiej bazie, np. SAFE-ANIMAL PL.

⁴⁸ Por. uchwała Nr XIV/90/2019 Rady Miejskiej Łódka-Zdroju z dnia 28 listopada 2019 r. w sprawie opłaty od posiadania psów (Dz. Urz. Woj. Dolnośląskiego poz. 7230).

⁴⁹ Por. uchwała Nr LV/383/22 Rady Miejskiej w Lwówku Śląskim z dnia 27 października 2022 r. w sprawie wysokości poboru opłaty od posiadanych psów na obszarze Gminy i Miasta Lwówek Śląski (Dz. Urz. Woj. Dolnośląskiego poz. 5287).

⁵⁰ *Ibidem*.

⁵¹ Sama opłata publicznoprawna bezpośrednio realizuje bowiem jej cel podstawowy – cel fiskalny.

⁵² Zob. art. 18 ust. 2 pkt 15 u.s.g. w zw. z art. 11a u.o.z. J. Korczak zalicza gminny program opieki nad zwierzętami bezdomnymi oraz zapobiegania bezdomności zwierząt do obligatoryjnych aktów polityki administracyjnej – zob. J. Korczak, *Akty polityki administracyjnej*, [w:] J. Blicharz, P. Lisowski (red.), *Prawo administracyjne: zagadnienia ogólne i ustrojowe*, Warszawa 2022, s. 292. Na temat samego programu opieki nad zwierzętami bezdomnymi oraz zapobiegania bezdomności zwierząt – zob.

tych mieszkańców, którzy zdecydowali się na adopcję psa lub na poddanie psa określonej zabiegowi⁵³. Wydaje się, że zwolnienia przedmiotowe mogą również korzystnie wpływać na kształtowanie właściwych postaw społecznych i podnoszenie świadomości mieszkańców w zakresie należytej opieki nad zwierzętami. Celem przykładu podkreślić należy, że zwolnienie przedmiotowe z opłaty od posiadania psów, dotyczące psa nabytego z przytuliska dla bezdomnych zwierząt / schroniska funkcjonującego na terenie danego miasta, może pośrednio wpłynąć na decyzję mieszkańca danej gminy o adopcji psa, a nie o jego zakupie. Jednocześnie należy zauważyć, że przypadki niepodjęcia uchwały w sprawie wprowadzenia opłaty od posiadania psów możliwe jest wdrożenie programu bezpłatnego znakowania psów mieszkańców mikroprocesorem elektronicznym (czipem)⁵⁴.

3. Uchwały w sprawie wprowadzenia opłaty od posiadania psów – perspektywa gmin z obszaru województwa dolnośląskiego

W 2023 r. w województwie dolnośląskim spośród 169 gmin, w tym czterech miast na prawach powiatu⁵⁵, opłata od posiadania psów jest pobierana w 21 gminach, co stanowi 12,43% ogółu województwa⁵⁶. Uchwały w sprawie

więcej: K. Właźlak, *Funkcja planowania gminy na przykładzie programu opieki nad zwierzętami bezdomnymi oraz zapobiegania bezdomności zwierząt*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2015, nr 4, s. 34–46.

⁵³ W gminie Radzymin od 1 stycznia 2021 r. wprowadzona została opłata od posiadania psów, jednakże zwolniono z niej posiadanie psów trwale oznakowanych czipem. Jak to zostało wskazane w uzasadnieniu: „oznakowanie pozwala szybko odnaleźć właściciela, gdy pies się zgubi, więc jest ważnym elementem zapobiegania bezdomności zwierząt”. W Gmina Radzymin ponadto zorganizowano akcję bezpłatnego czipowania psów należących do mieszkańców gminy Radzymin – zob. <https://radzymin.pl/464/zaczepuj-twojego-psa-i-zwolnij-sie-z-oplaty-akcji-bezplatnego-czipowania-psow-wraca-do-gminy-radzymin.html> [dostęp: 9.02.2023].

⁵⁴ Program był realizowany w 2022 r. i zakończył się 7 grudnia 2022 r. – zob. <https://www.wroclaw.pl/zielony-wroclaw/bezplatne-znakowanie-czipowanie-psow-kotow-2022-lecznice> [dostęp: 12.02.2023].

⁵⁵ Główny Urząd Statystyczny, Rejestr TERYT, https://eteryt.stat.gov.pl/eTeryt/rejestr_teryt/udostepnianie_danych/baza_teryt/uzytkownicy_indywidualni/wyszukiwanie/wyszukiwanie.aspx?contrast=default [dostęp: 2.02.2023]. Cztery miasta na prawach powiatu w województwie dolnośląskim to: Jelenia Góra, Legnica, Wałbrzych i Wrocław.

⁵⁶ Opracowanie własne – zob. tabela nr 1. Dane jednostkowe, które posłużyły do sporządzenia opracowania, zostały ustalone na podstawie: Dziennika Urzędowego Województwa Dol-

wprowadzenia opłaty od posiadania psów obowiązują w następujących gminach⁵⁷: Bolesławiec (miasto), Cieszków, Czarny Bór, Gaworzyce, Głogów (miasto), Jerzmanowa, Kamienna Góra, Kamienna Góra (miasto), Kłodzko, Lądek-Zdrój, Lwówek Śląski, Oława (miasto)⁵⁸, Piechowice, Radków, Radwanice, Strzegom, Wleń, Zawidów, Ząbkowice Śląskie, Złotoryja oraz Złotoryja (miasto). Najwyższa roczna stawka opłaty od posiadania psów za jednego psa wynosi 118,00 zł i dotyczy psa bez trwałego oznakowania (Bolesławiec – miasto). Natomiast najniższa roczna stawka omawianej opłaty wynosi 10,00 zł i obowiązuje w trzech gminach (Czarny Bór, Gaworzyce i Kłodzko).

Jednocześnie wskazać należy, że poddane analizie uchwały wprowadzają stosunkowo niewiele zwolnień przedmiotowych⁵⁹, które odnoszą się w szczególności do: psów w wieku poniżej sześciu miesięcy; szczeniąt do 12. tygodnia życia; psów zaadoptowanych ze schroniska dla bezdomnych zwierząt, psów nabytych w wyniku interwencji przeprowadzonej przez Straż Miejską, stowarzyszenie ochrony zwierząt lub Policję; psów posiadających wszczepiony i zarejestrowany chip; suk wysterylizowanych na koszt posiadacza psa (zwolnienie obejmuje okres trzech lat od sterylizacji); psów wykastrowanych na koszt właściciela psa (zwolnienie obejmuje okres trzech lat od kastracji) oraz psów nabytych z placówki dla bezpańskich zwierząt na podstawie umowy adopcyjnej (zwolnienie obejmuje okres roku od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano adopcji). Niektóre uchwały⁶⁰ przewidują różnicowanie rocznej stawki opłaty od posia-

nośląskiego (<https://edzienniki.duw.pl/keywordbrowse/30>) [dostęp: 7.02.2023]; Biuletynów Informacji Publicznej właściwych jednostek oraz kontaktu bezpośredniego z pracownikami wybranych urzędów (na dzień sporządzenia niniejszego opracowania w Biuletynie Informacji Publicznej dziesięciu jednostek nie została zamieszczona pełna informacja o wymiarze podatków i opłat lokalnych w 2023 r.).

⁵⁷ Wobec podziału na gminy miejskie, gminy wiejskie oraz gminy miejsko-wiejskie zgodnie z § 2 pkt 6–8 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 15 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad prowadzenia, stosowania i udostępniania krajowego rejestru urzędowego podziału terytorialnego kraju oraz związanych z tym obowiązków organów administracji rządowej i jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 157, poz. 1031 z późn. zm.).

⁵⁸ Jednocześnie należy wskazać, że postulat rezygnacji z opłaty od posiadania psów z dniem 1 stycznia 2023 r. został wyrażony w petycji w sprawie zniesienia w mieście Oława opłaty od posiadania psów (https://www.petycjeonline.com/petycja_w_sprawie_zniesienia_w_mieście_oawa_opaty_od_posiadania_psow) [dostęp: 8.02.2023]. Na dzień sporządzenia niniejszego opracowania ww. petycja zebrała 30 podpisów poparcia.

⁵⁹ Tylko 8 spośród 21 przeanalizowanych uchwał wprowadza zwolnienia przedmiotowe.

⁶⁰ Ponownie tylko 8 spośród 21 przeanalizowanych uchwał przewiduje różnicowanie rocznych stawek opłaty od posiadania psów ze względu na wskazane kryteria.

dania psów ze względu na liczbę psów posiadanych przez daną osobę fizyczną oraz trwałe oznakowanie psa poprzez wszczepienie mu mikroprocesora identyfikującego (pod warunkiem udokumentowania tego faktu i zgłoszenia go organowi podatkowemu).

4. Wybrane przykłady innych samorządowych aktów prawa miejscowego pośrednio odnoszących się do problematyki ochrony zwierząt

Instrumenty prawne, które pośrednio przyczyniają się do ochrony zwierząt, można zidentyfikować również w uchwałach w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości⁶¹, podejmowanych na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g. w zw. z art. 7 ust. 3 u.p.o.l. Art. 7 ust. 3 u.p.o.l. nie przewiduje żadnych kryteriów ani ograniczeń dotyczących wprowadzenia przez rady gmin zwolnień od podatku od nieruchomości, z wyjątkiem konieczności uwzględnienia przepisów regulujących zasady udzielania pomocy publicznej⁶². Omawiana regulacja przewiduje możliwość wprowadzenia zwolnień wyłącznie o charakterze przedmiotowym⁶³. W związku z tym niektóre uchwały przewidują zwolnienie z podatku od nieruchomości budynków lub ich części i budowli zajętych na potrzeby prowadzenia schroniska dla bezdomnych zwierząt/zajętych na prowadzenie działalności w zakresie zapewniania schronienia i opieki bezdomnym zwierzętom⁶⁴.

⁶¹ Zwolnienia od podatku od nieruchomości co do zasady mogą mieć swoją podstawę w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w przepisach ustaw odrębnych, np. art. 22 ust. 2 ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 311), oraz w samorządowych aktach prawa miejscowego – uchwałach w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości.

⁶² Ograniczenia tej kompetencji rady gminy wynikają nie tyle z brzmienia art. 7 ust. 3 u.p.o.l., ile z jego wykładni systemowej – tak: R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Art. 7*, [w:] *iidem, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2021, LEX/el.

⁶³ Por. B. Janiak, R. Piekarczyk, *Zwolnienia z obowiązku podatkowego*, [w:] T. Kosieradzki, R. Piekarczyk, B. Janiak, *Opodatkowanie nieruchomości*, Warszawa 2016, LEX/el.

⁶⁴ Wskazane zwolnienia przedmiotowe obowiązywały na terenie Oleśnicy (gmina) – zob. uchwała 214/XXXIX/01 Rady Gminy Oleśnica z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości na terenie gminy Oleśnica (Dz. Urz. Woj. Doln. Nr 165, poz. 2482); uchwała Nr 8/II/02 Rady Gminy Oleśnica z dnia 9 grudnia 2002 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości na terenie Gminy Oleśnica (Dz. Urz. Woj. Doln. Nr 262, poz. 4330).

Podobna, chociaż zakresowo szersza, konstrukcja została przewidziana przez ustawodawcę również w odniesieniu do możliwości wprowadzenia zwolnień i ulg o charakterze przedmiotowym w podatku rolnym. Podstawę prawną do wprowadzenia tego rodzaju preferencji podatkowych stanowi art. 13e ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym – rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia i ulgi przedmiotowe niż określone w ustawie, z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. Należy zatem przyjąć, że przepis ten przewiduje dwie zupełnie różne instytucje, bowiem ulga podatkowa występuje w formie odliczenia od podstawy opodatkowania lub podatku oraz obniżki stawki podatkowej, natomiast zwolnienie jest całkowitym wyłączeniem określonego podmiotu lub przedmiotu z obowiązku zapłacenia podatku⁶⁵. Wydaje się, że uchwały w sprawie wprowadzenia zwolnień i ulg w podatku rolnym mogłyby pośrednio przyczyniać się do ochrony zwierząt w przypadku, gdyby dotyczyły np. gruntów stanowiących siedliska gatunków chronionych zwierząt⁶⁶.

Wnioski

Podsumowując przedstawione rozważania, wydaje się, że do administracyjnoprawnych środków ochrony zwierząt, poza klasycznymi instrumentami, wprost ukierunkowanymi na realizację określonych zadań organów jednostek samorządu terytorialnego / wspólnot samorządowych w tym zakresie, mogą zostać zaliczone również inne środki o oddziaływaniu pośrednim. O ile samo wprowadzenie opłaty od posiadania psów nie będzie raczej realizowało celów bezpośrednio związanych z ochroną zwierząt, to już odpowiednie ukształtowanie katalogu zwolnień przedmiotowych może się do tego pośrednio przyczynić.

Perspektywa gmin z obszaru województwa dolnośląskiego składania do sformułowania refleksji o charakterze podsumowującym. Wydaje się, że działania na rzecz zwiększenia ogólnej świadomości i aktywności społeczności lokalnych w zakresie ochrony zwierząt (działania podejmowane na rzecz ogólnego dobrostanu zwierząt), mogą być pośrednio wykonywane również poprzez ukształtowanie szerokiego katalogu zwolnień przedmiotowych w danych uchwałach samorządo-

⁶⁵ L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Komentarz do ustawy o podatku rolnym. Art. 13(e)*, [w:] *idem*, *Podatek rolny. Komentarz*, Warszawa 2021, LEX/el.

⁶⁶ A. Goettel wskazuje, że podejmowanie takich uchwał stanowi przykład wykorzystania instrumentów polityki podatkowej o charakterze proekologicznym – tak A. Goettel, *Wybrane proekologiczne preferencje podatkowe*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2015, nr 18, s. 118.

wych. Odstępując od oceny skuteczności realizacji określonych celów fiskalnych związanych z wprowadzeniem opłaty od posiadania psów⁶⁷ na obszarze danej gminy, należy jednak stwierdzić, że może realizować ona równie istotne cele pozafiskalne, czyli w tym przypadku przede wszystkim cele społeczne, a w ograniczonym zakresie również cele gospodarcze. Wydaje się zatem, że uzasadnione będzie przedstawienie postulatu dotyczącego rozważenia odpowiedniego ukształtowania katalogu zwolnień przedmiotowych (tj. zwolnień pośrednio przyczyniających się do pełniejszej realizacji działań na rzecz ochrony zwierząt), w przypadku wprowadzenia opłaty od posiadania psów na obszarze danej gminy.

Indirect Animal Protection Measures Based on Resolutions Regarding Taxes and Local Charges – The Perspective of Municipalities in the Lower Silesian Province

Abstract: This study addresses the issue of administrative legal instruments of animal protection located in acts of local law. The aim of the study was to distinguish those instruments – subjective exemptions, introduced in resolutions adopted on the basis of the Act of 12 January 1991 on local taxes and charges, which, apart from achieving their fiscal purpose, may also indirectly contribute to animal protection. The first part of the article discusses resolutions on the establishment of a dog registration fee. This part of the paper also presents the perspective of municipalities from the area of the Lower Silesian Province on the establishment of a dog registration fee in the first quarter of 2023. The next part of the paper presents other selected subjective exemptions in real estate tax and agricultural tax, that may indirectly contribute to a more effective protection of animals in the areas of the given communes. The article uses an analytical-dogmatic and empirical research methods. It draws on monographs and scholarly articles on the studies of administrative law and administrative court judgments.

Keywords: protection of animals, acts of local law, local law, dog registration fee

Literatura

Borszowski P., Stelmaszczyk K., *Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Art. 18a, [w:] iidem, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016.

⁶⁷ Mając również świadomość istnienia licznych stanowisk przeciwnych wprowadzaniu tej opłaty, a także znacznych kosztów jej poboru – por. C. Kosikowski, J. Matuszewski, *Opodatkowanie posiadania psów, czyli płacz ze śmiechu wokół budy: studium obyczajowo-prawne*, Warszawa 2002. Powołane opracowanie wprawdzie odnosi się do konstrukcji podatku od posiadania psów, jednakże liczne uwagi przedstawione przez autorów wciąż pozostają aktualne.

- Czerski P., *Opłata od posiadania psów*, [w:] A. Hanusz (red.), *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015.
- Czerw J., *Komentarz do art. 18 u.s.g.*, [w:] P. Chmielnicki (red.), *Ustawa o samorządzie gminnym*, Warszawa 2022.
- Dąbek D., *Prawo miejscowe samorządu terytorialnego*, Warszawa 2020.
- Dowgier R., Etel L., Liszewski G., Pahl B., *Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Art. 7*, [w:] *iidem*, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2021.
- Dowgier R., Etel L., Liszewski G., Pahl B., *Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Art. 18a*, [w:] *iidem*, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2021.
- Etel L., Pahl B., Popławski M., *Komentarz do ustawy o podatku rolnym. Art. 13(e)*, [w:] *iidem*, *Podatek rolny. Komentarz*, Warszawa 2021.
- Gliniecka J., *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz–Gdańsk 2007.
- Goettel A., *Wybrane proekologiczne preferencje podatkowe*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2015, nr 18.
- Golenia A., Marek M., *Zadania własne gmin w zakresie praw zwierząt*, [w:] T. Pietrzykowski, A. Bielska-Brodziak, K. Gil, M. Suska (red.), *Urzędnik jako strażnik realizacji ustawowych obowiązków wobec zwierząt*, Katowice 2016.
- Habuda A., *Zadania gminy z zakresu humanitarnej ochrony zwierząt*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2021, nr 3.
- Hanusz A., Niezgoda A., Czerski P., *Dochody budżetu gminy*, Warszawa 2006.
- Jedlecka W., *Podstawowe formy prawne działania administracji publicznej na rzecz ochrony zwierząt*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2017, t. CXVIII.
- Korczak J., *Akty polityki administracyjnej*, [w:] J. Blicharz, P. Lisowski (red.), *Prawo administracyjne: zagadnienia ogólne i ustrojowe*, Warszawa 2022.
- Kosikowski C., Matuszewski J., *Opodatkowanie posiadania psów, czyli płacz ze śmiechu wokół budy: studium obyczajowo-prawne*, Warszawa 2002.
- Kowalczyk R., *Podatki i opłaty samorządowe*, [w:] P. Borszowski (red.), *Prawo podatkowe z pytaniami i kasami*, Warszawa 2018.
- Król M.A., Kaźmierska-Patrzyzna A., *Gospodarowanie zasobami geosfery*, [w:] M. Górski (red.), *Prawo ochrony środowiska*, Warszawa 2021.
- Kwaśniewski R., Jurczuk M., *O psach i podatkach – historia i współczesność*, „Zeszyty Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej we Włocławku. Rozprawy Humanistyczne” 2016, t. 17, z. 2.
- Lisowski P., *Ustrojowe qui pro quo – perspektywa podmiotowości w administracji samorządowej*, [w:] M. Stec, K. Małysa-Sulińska (red.), *Podmiotowość samorządu terytorialnego – ustrojowe pytania i dylematy*, Warszawa 2020.
- Miemieć W., *Europejska Karta Samorządu Terytorialnego jako zespół gwarancji zabezpieczających samodzielność finansową gmin – wybrane zagadnienia teoretyczno-prawne*, „Samorząd Terytorialny” 1997, nr 10.
- Miemieć W., Borszowski P., *Pojęcie podatku i prawa podatkowego*, [w:] P. Borszowski (red.), *Prawo podatkowe z pytaniami i kasami*, Warszawa 2018.

- Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017.
- Patrzalek L., *Finanse samorządu terytorialnego*, Wrocław 2010.
- Janiak B., Piekarz R., *Zwolnienia z obowiązku podatkowego*, [w:] T. Kosieradzki, R. Piekarz, B. Janiak, *Opodatkowanie nieruchomości*, Warszawa 2016.
- Politowicz J., *Funkcje i efektywność opłaty od posiadania psów*, „Studenckie Prace Prawnicze, Administratywistyczne i Ekonomiczne” 2014, t. 15.
- Rotkiewicz-Szarnowska A., *Postępowanie administracyjne w sprawie czasowego odebrania zwierzęcia*, „Studia Prawnoustrojowe” 2019, nr 45.
- Rudy M., *Program opieki nad zwierzętami bezdomnymi oraz zapobiegania bezdomności zwierząt jako podstawowa forma realizacji zadania gminy z zakresu opieki nad zwierzętami*, „Samorząd Terytorialny” 2018, nr 9.
- Stelmasiak J., *Administracyjnoprawne aspekty ochrony zwierząt*, [w:] M. Mozgawa (red.), *Prawna ochrona zwierząt*, Lublin 2002.
- Suska M., *Gmina a schronisko dla bezdomnych zwierząt*, [w:] T. Pietrzykowski, A. Bielska-Brodziak, K. Gil, M. Suska (red.), *Urzędnik jako strażnik realizacji ustawowych obowiązków wobec zwierząt*, Katowice 2016.
- Wlazlak K., *Funkcja planowania gminy na przykładzie programu opieki nad zwierzętami bezdomnymi oraz zapobiegania bezdomności zwierząt*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2015, nr 4.

Źródła prawa

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
- Europejska Karta Samorządu Lokalnego sporządzona w Strasburgu z dnia 15 października 1985 r. (Dz. U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607 ze sprost.).
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1176).
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 609 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz. U. z 2024 r. poz. 399).
- Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ochronie zwierząt (Dz. U. z 2023 r. poz. 1580 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1461).
- Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska (Dz. U. z 2024 r. poz. 54 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 311).

- Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2024 r. poz. 356).
- Ustawa z dnia 7 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 249, poz. 1828).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad prowadzenia, stosowania i udostępniania krajowego rejestru urzędowego podziału terytorialnego kraju oraz związanych z tym obowiązków organów administracji rządowej i jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 157, poz. 1031 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz. U. z 2022 r. poz. 565).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 lutego 2018 r. w sprawie kandydatów na przewodników psów służbowych oraz psów służbowych w Służbie Celno-Skarbowej (Dz. U. z 2021 r. poz. 1332).
- Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 22 grudnia 2021 r. w sprawie psów służbowych i koni służbowych w Policji (Dz. U. poz. 2467).
- Uchwała 214/XXXIX/01 Rady Gminy Oleśnica z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości na terenie gminy Oleśnica (Dz. Urz. Woj. Doln. Nr 165, poz. 2482).
- Uchwała Nr 8/II/02 Rady Gminy Oleśnica z dnia 9 grudnia 2002 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości na terenie Gminy Oleśnica (Dz. Urz. Woj. Doln. Nr 262, poz. 4330).
- Uchwała Nr XVII/208/2007 Rady Miasta Zakopane z dnia 29 listopada 2007 r. w sprawie zwolnień z opłaty od posiadania psów na 2008 rok (Dz. Urz. Woj. Małopolskiego Nr 910, poz. 6158).
- Uchwała Nr 473/XXXVI/08 Rady Miejskiej w Sosnowcu z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie opłaty od posiadania psów na 2009 rok (Dz. Urz. Woj. Śląskiego Nr 213, poz. 4311).
- Uchwała Nr XXXIV/208/12 Rady Miejskiej w Głogowie z dnia 30 października 2012 r. w sprawie wprowadzenia, określenia wysokości stawek oraz zasad poboru opłaty od posiadania psów (Dz. Urz. Woj. Doln. poz. 4348).
- Uchwała Nr 750/XLII/2014 Rady Miejskiej w Lubaczowie z dnia 29 stycznia 2014 r. w sprawie wprowadzenia przedmiotowych zwolnień w opłacie od posiadania psów (Dz. Urz. Woj. Podkarpackiego poz. 607 i 609).
- Uchwała Nr XII/102/15 Rady Miejskiej w Oławie z dnia 29 października 2015 r. w sprawie opłaty od posiadania psów (Dz. Urz. Woj. Doln. poz. 4518).
- Uchwała Nr XII/62/2015 Rady Miejskiej w Zawidowie z dnia 16 listopada 2015 r. w sprawie opłaty od posiadania psów na obszarze gminy miejskiej Zawidów (Dz. Urz. Woj. Doln. poz. 4948 i 6160).
- Uchwała Nr XXVI/262/2016 Rady Miejskiej w Dębicy z dnia 14 listopada 2016 r. w sprawie zwolnienia z opłaty od posiadania psów (Dz. Urz. Woj. Podkarpackiego poz. 3740).

Uchwała Nr XIV/90/2019 Rady Miejskiej Łódka-Zdroju z dnia 28 listopada 2019 r. w sprawie opłaty od posiadania psów (Dz. Urz. Woj. Doln. poz. 7230).

Uchwała Nr LV/383/22 Rady Miejskiej w Lwówku Śląskim z dnia 27 października 2022 r. w sprawie wysokości poboru opłaty od posiadanych psów na obszarze Gminy i Miasta Lwówek Śląski (Dz. Urz. Woj. Doln. poz. 5287).

Orzeczenia

Wyrok NSA z dnia 20 sierpnia 2002 r., III SA 3153/01, OSP 2004, z. 11, poz. 134.

Wyrok NSA z dnia 24 lipca 2012 r., II FSK 2604/10, LEX nr 1244258.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 listopada 2006 r., I SA/Po 780/06, LEX nr 340169.

mgr Paulina Pietkun – doktorantka w Zakładzie Prawa Administracyjnego Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego. Doradca podatkowy. Aplikantka III roku aplikacji radcowskiej w Okręgowej Izbie Radców Prawnych we Wrocławiu.