



Tomasz Brzezicki
dr hab., prof. UMK
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
e-mail: brzoza@umk.pl
ORCID: 0000-0003-1048-1402



Paweł Majka
dr
Uniwersytet Rzeszowski
e-mail: pmajka@ur.edu.pl
ORCID: 0000-0003-4315-4133

Jacek Wantoch-Rekowski
dr hab., prof. UMK
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
e-mail: rekowski@umk.pl
ORCID: 0000-0002-1606-7790

Wejście w życie uchwał w sprawie opłaty od posiadania psów – analiza błędów legislacyjnych

Streszczenie

Celem opracowania jest wskazanie na wadliwe rozwiązania legislacyjne przyjęte w uchwałach rad gmin w zakresie opłaty od posiadania psów. Opracowanie oparto na metodzie dogmatyczno-prawnej. Analizie poddano uchwały rad gminy w przedmiocie wprowadzenia opłat od posiadania psów i rozstrzygnięcia w tym zakresie Regionalnych Izb Obrachunkowych działających w charakterze organu nadzoru.

Przeprowadzona analiza pozwala na konstatację o dalekim od ideału stanie legislacji o charakterze lokalnym. Z pozoru rozważania nie doprowadziły do nowych wniosków pozwalających rozstrzygnąć problemy praktyczne, jak i nie dotyczyły zagadnień, które wywołują istotne wątpliwości w doktrynie prawa publicznego. Natomiast dokonany przegląd aktów

prawa miejscowego pozwala na krytyczną ocenę poziomu lokalnej legislacji. Wydawałoby się, że ponad dwie dekady od wejścia w życie Konstytucji RP problematyka dotycząca wejścia w życie aktów prawa miejscowego nie powinna wywoływać wątpliwości, a pojawiające się wadliwe uchwały powinny być jednostkowymi przypadkami. Tymczasem skala uchwał i nieprawidłowości nie może być oceniona jako marginalna.

Słowa kluczowe: akt prawa miejscowego, opłata od posiadania psów, Regionalna Izba Obrachunkowa, rozstrzygnięcie nadzorcze, stwierdzenie nieważności

Wprowadzenie

Przedmiotem niniejszego opracowania jest problematyka wejścia w życie uchwał rad gmin dotyczących opłaty od posiadania psów.

Prawidłowa legislacja w Polsce ma podstawę zarówno konstytucyjną, jak i ustawową. Jeśli chodzi o Konstytucję RP¹, to przede wszystkim wskazać należy na art. 2, zgodnie z którym Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej, zaś zgodnie z art. 88 ust. 1 Konstytucji RP – „Warunkiem wejścia w życie ustaw, rozporządzeń oraz aktów prawa miejscowego jest ich ogłoszenie” oraz art. 88 ust. 2 Konstytucji RP – „Zasady i tryb ogłaszania aktów normatywnych określa ustawa”.

Aktualnie zasady i tryb ogłaszania aktów normatywnych określa ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych². Kluczowe – w kontekście niniejszego opracowania – są art. 4 ust. 1 i 2 u.o.a.n. oraz art. 5 u.o.a.n. I tak art. 4 ust. 1 u.o.a.n. stanowi, że akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy. Z kolei art. 4 ust. 2 u.o.a.n. wskazuje, że w uzasadnionych przypadkach akty normatywne mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym. Według zaś art. 5 u.o.a.n. przepisy art. 4 u.o.a.n. nie wyłączają możliwości nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie. Rozwiązanie to oceniane jest jako swego rodzaju

1 Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.

2 Tekst jedn. Dz. U. z 2019 r. poz. 1461, dalej: u.o.a.n.

„wentyl bezpieczeństwa” w sytuacji wprowadzenia przez radę gminy w obszarze swojej właściwości obciążenia podatkowego niedostosowanego do sytuacji społeczno-gospodarczej³.

Co do zasady więc uchwały rad gmin w sprawie opłaty od posiadania psów powinny wchodzić w życie po upływie minimum 14 dni od dnia ich ogłoszenia.

Trafnie wskazuje M. Popławski, że „istnieje możliwość wejścia w życie przepisów z dniem ogłoszenia lub nawet z mocą wsteczną w sytuacji, gdy nie łamie to zasad państwa prawnego. Nie budzi żadnych wątpliwości, że przepisy te nie zezwalają na wprowadzenie z mocą wsteczną uchwał zawierających rozwiązania zwiększające obciążenia podatkowe. Próby wykorzystania tych przepisów do wprowadzenia w trakcie roku albo z mocą wsteczną ww. regulacji należy uznać za oczywiście niezgodne z zasadami demokratycznego państwa prawnego. Inaczej należy odnieść się do sytuacji, w której wprowadzane są z mocą wsteczną rozwiązania prowadzące do zmniejszenia obciążeń np. poprzez obniżenie stawek czy wprowadzenie zwolnień podatkowych”⁴. Tezę o poprawności takich rozwiązań uzasadnia art. 168 Konstytucji RP przewidujący, że jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie oraz art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym⁵, w którym radom gmin przyznano wyłączne prawo do podejmowania uchwał w sprawie podatków i opłat w granicach określonych przepisami ustaw⁶. W sytuacji zmiany stawek w trakcie roku należy zwrócić uwagę na konieczność zmiany doręczonych już decyzji wymiarowych oraz zwrot nadpłat⁷.

W judykaturze przyjmuje się, że „nadanie aktowi prawnemu mocy wstecznej jest dopuszczalne tylko wówczas, gdy zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie (art. 5 u.o.a.n.). Jedną z konstytucyjnych zasad państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP) jest zasada niedziałania prawa wstecz (*lex retro non agit*). Zasada ta nie ma charakteru absolutnego i w wyjątkowych sytuacjach

3 R. Dowgier, L. Etel, T. Kurzynka, G. Liszewski, M. Popławski, E. Wróblewski, *Reforma podatków majątkowych*, Warszawa 2004, s. 229.

4 M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych*, Warszawa 2011, s. 198; podobnie L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 228–232. Zob. również krytykę regulacji przewidzianych w art. 5 u.o.a.n. – D. Dąbek, *Prawo miejscowe*, Warszawa 2007, s. 240–241.

5 Tekst jedn. Dz. U. z 2024 r. poz. 1465 ze zm.

6 R. Dowgier, M. Popławski, *Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w gminach*, Warszawa 2009, s. 87.

7 L. Etel, *Uchwały podatkowe...*, s. 80.

może zostać nadana moc wsteczna aktowi prawnemu⁸. Problem niedziałania prawa wstecz był już przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego, który kilkakrotnie wypowiadał się, że zakaz *lex retro non agit* dotyczy zwłaszcza przepisów normujących prawa i obowiązki obywateli, jeżeli prowadzi to do pogorszenia ich sytuacji w stosunku do stanu poprzedniego. Odstąpienie od tej zasady dopuszczalne jest jedynie wyjątkowo i tylko z usprawiedliwionych względów, gdy jest to konieczne dla realizacji wartości konstytucyjnej ocenianej jako ważniejsza od wartości chronionej zakazem retroakcji (orzeczenie z dnia 30 listopada 1993 r. sygn. akt K 18/92, OTK 1993, nr 2, poz. 41; wyrok z dnia 27 lutego 2002 r. sygn. akt K 47/01, OTK-A 2002, nr 1, poz. 6; orzeczenie z dnia 19 października 1993 r. sygn. akt K 14/92, OTK 1993, nr 2, poz. 35; wyrok z dnia 31 stycznia 2001 r. sygn. akt P 4/99, OTK 2001, nr 1, poz. 15)⁹.

Ponadto NSA przyjął, że „art. 5 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych dopuszcza nadanie aktowi normatywnemu »mocy wstecznej«, ale tylko »jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie«. Wsteczna moc prawa może dotyczyć ewentualnie tylko przyznania praw. Z całą stanowczością natomiast należy wykluczyć możliwość zastosowania tej normy do nakładania obowiązków”¹⁰.

Celem opracowania jest wskazanie na wadliwe rozwiązania legislacyjne przyjęte w uchwałach rad gmin w zakresie opłaty od posiadania psów. Opracowanie oparto na metodzie dogmatyczno-prawnej. Wykorzystano orzecznictwo regionalnych izb obrachunkowych i orzecznictwo sądowe oraz poglądy doktryny.

Wejście uchwały z mocą wsteczną

W uchwale nr XV/83/16 Rady Miasta Helu z dnia 28 stycznia 2016 r. w sprawie wprowadzenia opłaty miejscowej, opłaty targowej oraz opłaty od posiadania psów¹¹ w § 2 wskazano: „Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia uchwały w Dzienniku Urzędowym Województwa Pomorskiego z mocą od dnia 1 stycznia 2016 roku”. Uchwałą nr 060/G114/P/16 kolegium Regionalnej Izby

8 Tak w zakresie obowiązywania ogólnej zasady nieretroaktywności przepisów podatkowych, o ile przyznają adresatom uprawnienia – B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 185.

9 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 7 marca 2023 r., II SA/Ol 65/23, CBOSA.

10 Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2010 r., II FSK 1272/09, CBOSA; wyrok NSA z dnia 30 września 2021 r., III FSK 2137/21, CBOSA.

11 Dz. Urz. Woj. Pomorskiego z 2016 r. poz. 490.

Obrachunkowej w Gdańsku z dnia 18 lutego 2016 r.¹² orzeczono nieważność § 2 w zakresie słów „z mocą od dnia 1 stycznia 2016 roku”. Zdaniem kolegium RIO uchwała jest obarczona wadą o charakterze istotnego naruszenia prawa, bowiem zawiera postanowienia niezgodne z ustawą o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. W uchwale wskazano: „powyższy zapis w sposób istotny narusza postanowienia art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. Akty prawa miejscowego stanowiące przez organ samorządu, a takimi są m.in. uchwały w sprawie podatków i opłat lokalnych, mające charakter prawa miejscowego, podlegają ogłoszeniu w wojewódzkim dzienniku urzędowym i wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy”.

Uchwała Rady Miasta Helu z dnia 28 stycznia 2016 r. została opublikowana 10 lutego 2016 r. Obowiązkiwanie jej od 1 stycznia 2016 r. w istotny sposób narusza przepisy dotyczące *vacatio legis*. Wprawdzie art. 5 u.o.a.n. zawiera wyjątek od zasady określonej w art. 4 u.o.a.n., tj. dopuszcza możliwość nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, jednak wyjątek ten nie może być interpretowany rozszerzająco.

Kolegium RIO w Gdańsku odwołało się także do orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 października 1995 r.¹³, który orzekł, że wejście w życie może być rozumiane jedynie jako nadanie mocy obowiązującej określonej aktowi (przepisowi) normatywnemu, a przy dwu wykluczających się normach prawnych należy dać prymat normie, która jest zgodna z zasadami państwa prawnego. Zdaniem kolegium RIO w Gdańsku uchwała nie może wejść w życie bez uzyskania przez nią mocy obowiązującej i odwrotnie – uzyskanie mocy obowiązującej oznacza wejście w życie uchwały.

W § 9 uchwały nr II/7/2018 Rady Miasta i Gminy Wysoka z dnia 12 grudnia 2018 r. w sprawie wprowadzenia opłaty od posiadania psów, określenia wysokości i zasad ustalania oraz sposobu pobierania tej opłaty¹⁴ wskazano: „Uchwała wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. i podlega ogłoszeniu w Dzienniku Urzędowym Województwa Wielkopolskiego”. Uchwałą nr 1/41/2019 z dnia 9 stycznia 2019 r. kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu¹⁵ stwierdziło nieważność ww. uchwały Rady Miasta i Gminy Wysoka. Według kolegium § 9 uchwały

12 Dz. Urz. Woj. Pomorskiego z 2016 r. poz. 1905.

13 K 14/95, OTK 1995, nr 2, poz. 12.

14 Dz. Urz. Woj. Wielkopolskiego z 2018 r. poz. 10595.

15 Dz. Urz. Woj. Wielkopolskiego z 2019 r. poz. 1041.

samorządowej składa się z dwóch części. Pierwsza z nich stanowi, że uchwała podlega ogłoszeniu w Dzienniku Urzędowym. Z uwagi na to, że uchwała została opublikowana w Dzienniku Urzędowym Województwa Wielkopolskiego 31 grudnia 2018 r., miała wejść w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia, tj. po 14 stycznia 2019 r. Druga część normy zawartej w § 9 wskazywała, że uchwała wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. Zdaniem kolegium oznacza to, że po wejściu w życie uchwały – po 14 stycznia 2019 r. – obowiązuje ona od 1 stycznia 2019 r. Prowadzi to do wniosku, że uchwała miałaby obowiązywać z mocą wsteczną, gdyż miałaby być stosowana do okresu poprzedzającego datę jej wejścia w życie. Według kolegium brak przesłanek do zastosowania art. 5 u.o.a.n., gdyż uchwalona przez kwestionowaną uchwałę wyższa stawka opłaty rocznej nie działa na korzyść podatnika. Kolegium odwołało się w uzasadnieniu także do art. 2 Konstytucji RP – z konstytucyjnych zasad państwa prawnego wynika między innymi zasada niedziałania prawa wstecz (*lex retro non agit*).

W § 3 uchwały nr LXIV/502/2023 Rady Gminy Czosnów z dnia 9 maja 2023 r. zmieniającej uchwałę Rady Gminy w sprawie zarządzenia poboru podatku od nieruchomości, podatku rolnego oraz podatku leśnego należnego od osób fizycznych, opłaty od posiadania psów, opłaty targowej w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów, wysokości wynagrodzenia za inkaso oraz określenia terminu płatności dla inkasentów¹⁶ wskazano: „Uchwała podlega opublikowaniu w Dzienniku Urzędowym Województwa Mazowieckiego i wchodzi w życie z dniem 10 maja 2023 r.”. W zamierzeniu uchwałodawcy uchwała miała wejść w życie następnego dnia, po dniu jej uchwalenia, tymczasem została opublikowana 26 maja 2023 r. Uchwałą nr 14.227.2023 z dnia 6 czerwca 2023 r. kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie¹⁷ stwierdzono m.in. częściową nieważność uchwały Rady Gminy Czosnów w zakresie słów z § 3: „i wchodzi w życie z dniem 10 maja 2023 r.”. Kolegium RIO wskazało na naruszenie art. 4 ust. 1 u.o.a.n. Zdaniem kolegium § 3 nadał uchwale moc wsteczną, co nie było uzasadnione w świetle art. 5 wskazanej wyżej ustawy.

Brak *vacatio legis*

W § 7 uchwały nr II/18/14 Rady Gminy Włocławek z dnia 18 grudnia 2014 r. w sprawie wprowadzenia opłaty od posiadania psów na terenie Gminy Włocławek¹⁸

¹⁶ Dz. Urz. Woj. Mazowieckiego z 2023 r. poz. 6436.

¹⁷ Dz. Urz. Woj. Mazowieckiego z 2023 r. poz. 9218.

¹⁸ Dz. Urz. Woj. Kujawsko-Pomorskiego z 2014 r. poz. 3883.

wskazano: „Uchwała wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2015 roku i podlega ogłoszeniu w Dzienniku Urzędowym Województwa Kujawsko-Pomorskiego”. Publikacja tej uchwały nastąpiła w Dzienniku Urzędowym 30 grudnia 2015 r. – okres *vacatio legis* w tym przypadku to w zasadzie jeden dzień. W zakresie tej uchwały zostało wydane rozstrzygnięcie nadzorcze. W uchwale nr 4/I/2015 kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy z dnia 15 stycznia 2015 r. w sprawie stwierdzenia nieważności w części uchwały nr II/18/14 Rady Gminy Włocławek z dnia 18 grudnia 2014 r. w sprawie wprowadzenia opłaty od posiadania psów na terenie Gminy Włocławek stwierdziło nieważność w części § 7 o treści: „wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2015 roku i”.

Kolegium RIO w Bydgoszczy wskazało, że zastosowanie w tej sprawie mają przepisy u.o.a.n., a dokładniej art. 4 i art. 5. Kolegium RIO, powołując się na orzecznictwo sądowe, przyjęło, że „przez podjęcie uchwały w sprawie podatków i opłat lokalnych rozumieć należy zarówno sam fakt jej głosowania przez radę, jak też jej należytą publikację. Dopiero spełnienie obu tych warunków stanowi, że dany akt normatywny wszedł do porządku i obrotu prawnego”.

Kolegium wskazało także, że w art. 4 ust. 2 u.o.a.n. określono, iż w uzasadnionych przypadkach akty normatywne mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym. Artykuł 5 u.o.a.n. z kolei nie wyłącza możliwości nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jednakże nie dotyczy to uchwał w sprawie podatków i opłat lokalnych, ponieważ wydawane są w interesie lokalnym, a nie w interesie państwa.

Uchwałą nr XVII/1824/2019 z dnia 16 lipca 2019 r. kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie¹⁹ stwierdziło nieważność uchwały nr VIII/83/2019 Rady Gminy Trynca z dnia 18 czerwca 2019 r. w sprawie zmiany uchwały nr XIX/197/2016 Rady Gminy Trynca z dnia 8 listopada 2016 r. w sprawie wprowadzenia opłaty od posiadania psów w całości. W uzasadnieniu podniesiono, że w § 3 uchwały postanowiono, iż uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia. Kolegium RIO wskazało, że stanowienie przez gminę o opłacie od posiadania psów realizowane jest w formie uchwały, która jest aktem prawa miejscowego, skierowanym do nieokreślonego kręgu osób. W tej sytuacji zastosowanie ma art. 4 ust. 1 u.o.a.n., a więc uchwała powinna być ogłoszona w Dzienniku Urzędowym i wchodzić w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia lub w terminie późniejszym.

¹⁹ Dz. Urz. Woj. Podkarpackiego z 2019 r. poz. 3744.

„Nadanie zatem przez Radę Gminy Tryńcza przedmiotowej uchwale mocy obowiązującej z dniem jej podjęcia, bez postanowień dotyczących publikacji tego aktu prawnego narusza powołany przepis art. 4 ust. 1”.

W uchwale nr XV/114/2019 Rady Miejskiej w Nowym Mieście nad Pilicą z dnia 12 grudnia 2019 r. w sprawie opłaty od posiadania psów na 2020 rok²⁰ w § 5 wskazano: „Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Mazowieckiego, z mocą obowiązującą od dnia 1 stycznia 2020 r.”. Uchwała ta została opublikowana 23 grudnia 2019 r. W ramach działalności nadzorczej została wydana uchwała nr 3.62.2020 kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie z dnia 21 stycznia 2020 r.²¹ stwierdzająca nieważność ww. uchwały nr XV/114/2019. Kolegium RIO odwołało się przede wszystkim do art. 88 ust. 1 Konstytucji RP („Warunkiem wejścia w życie ustaw, rozporządzeń oraz aktów prawa miejscowego jest ich ogłoszenie. Zasady i tryb ogłaszania aktów normatywnych określa ustawa”) oraz art. 4 i art. 5 u.o.a.n. Kolegium RIO wskazało, że „uchwała rady określająca stawkę opłaty od posiadania psów nie może wejść w życie w trakcie roku podatkowego oraz nie może wejść w życie z mocą wsteczną. Uchwała taka powinna być opublikowana w taki sposób i terminie, aby adresaci mogli zapoznać się z jej treścią przed rokiem podatkowym. Dodatkowo należy zwrócić uwagę, że zobowiązanie z opłaty od posiadania psów jest zobowiązaniem rocznym, a więc stawki określone w uchwale odnoszą się do całego roku, co wynika z art. 19 pkt. 1 lit. f ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ponadto kolegium RIO podkreśla, że podjęcie uchwały w sprawie wysokości stawek podatków i opłat lokalnych obejmuje zarówno sam fakt jej uchwalenia przez radę jak i należyłą publikację. Dopiero spełnienie obu tych warunków stanowi o tym, że dany akt normatywny wszedł do porządku i obrotu prawnego”.

Wprowadzenie opłaty w trakcie roku

W uchwale nr II/14/18 Rady Miejskiej w Sępólnie z dnia 13 grudnia 2018 r. w sprawie wprowadzenia, ustalenia wysokości stawek i poboru opłaty od posiadania psów²² w § 11 wskazano: „Uchwała podlega ogłoszeniu w Dzienniku Urzędowym Województwa Warmińsko-Mazurskiego oraz wywieszeniu na tablicy ogłoszeń Urzędu Miejskiego w Sępólnie i obowiązuje od 1 stycznia 2019 r.”. Uchwała ta została opublikowana w Dzienniku Urzędowym 21 grudnia 2018 r. Kolegium Regionalnej

20 Dz. Urz. Woj. Mazowieckiego z 2019 r. poz. 15680.

21 Dz. Urz. Woj. Mazowieckiego z 2020 r. poz. 5152.

22 Dz. Urz. Woj. Warmińsko-Mazurskiego z 2018 r. poz. 5504.

Izby Obrachunkowej w Olsztynie w uchwale nr 0102-22/19 z dnia 9 stycznia 2019 r. stwierdziło nieważność wyżej wskazanej uchwały. W uzasadnieniu wskazano, że z art. 20a ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych²³ wynika, iż w kolejnym roku podatkowym będą obowiązywać nowe stawki opłat i podatków pod warunkiem ich uchwalenia w roku poprzedzającym rok podatkowy. Według kolegium uchwalenie stawek obejmuje zarówno podjęcie uchwały, jak i jej należyta publikacja. „Dopiero spełnienie obu tych warunków stanowi, że dany akt normatywny wszedł do porządku i obrotu prawnego, zaś naruszenie zasad prawidłowej legislacji i zakazu niedziałania prawa wstecz stanowi istotne naruszenie prawa”. Kolegium wskazało także: „Wobec powyższego kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie stwierdza, że badana uchwała w sprawie wprowadzenia i ustalenia wysokości stawek i poboru opłaty od posiadania psów na 2019 r., przy rocznym charakterze tej opłaty, wprawdzie została podjęta przez Radę Miejską w Sępólnie i ogłoszona w Dzienniku Urzędowym Województwa Warmińsko-Mazurskiego przed końcem roku podatkowego 2018, to jednak wejście jej w życie nastąpiło w trakcie roku podatkowego 2019. Wobec powyższego należało stwierdzić nieważność badanej uchwały. Działanie takie jest bowiem sprzeczne z zasadami prawidłowej legislacji”.

„Podwójne” określenie daty wejścia w życie uchwały

W uchwale nr XVI/116/2015 Rady Miejskiej w Lidzbarku Warmińskim z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie wprowadzenia opłaty od posiadania psów i ustalenia stawki opłaty od posiadania psów na terenie miasta Lidzbark Warmiński²⁴ w § 8 wskazano: „Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Warmińsko-Mazurskiego, nie wcześniej jednak niż z dniem 1 stycznia 2016 r.”. Publikacja tej uchwały nastąpiła w Dzienniku Urzędowym 8 grudnia 2015 r.

Badając zgodność z prawem tej uchwały, kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w uchwale nr 0102-491/15 z dnia 9 grudnia 2015 r.²⁵ wskazało, że uchwała Rady Miejskiej w Lidzbarku Warmińskim została podjęta z naruszeniem prawa poprzez to, iż w § 8 zawarto dwie wzajemnie wykluczające się normy prawne. „Pierwszy termin wskazuje, że uchwała znajdzie zastosowanie do zdarzeń powstałych po upływie 14 dni od daty jej ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym

23 Tekst jedn. z 2023 r. poz. 70 ze zm.

24 Dz. Urz. Woj. Warmińsko-Mazurskiego z 2015 r. poz. 4684.

25 Dz. Urz. Woj. Warmińsko-Mazurskiego z 2016 r. poz. 210.

Województwa Warmińsko-Mazurskiego, podczas gdy drugi termin powoduje, iż stawki określone uchwałą będą wywoływać skutki prawne od dnia 1 stycznia 2016 r.” Zdaniem kolegium skutkiem § 8 jest to, że uchwała wchodzi w życie i nie posiada mocy obowiązującej, która „uaktywnia się” 1 stycznia 2016 r. Powołując się na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, kolegium przyjęło, że „akt prawny nie może wejść w życie i nie posiadać mocy obowiązującej”.

„Podwójne” określenie wejścia w życie uchwał miało miejsce w pięciu uchwałach dotyczących podatków i opłat lokalnych podjętych przez Radę Miejską w Stepnicy tego samego dnia. Jedna z nich dotyczyła opłaty od posiadania psów – była to uchwała nr VIII/84/15 z dnia 27 listopada 2015 r. w sprawie opłaty od posiadania psów²⁶. Paragraf 9 uchwały stanowił: „Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia jej ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Zachodniopomorskiego z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2016 roku”. Uchwała została opublikowana w Dzienniku Urzędowym w dniu 3 grudnia 2015 r. Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie w uchwale nr XXVIII.327.S.2015 z dnia 16 grudnia 2015 r.²⁷ stwierdziło m.in. w § 4 nieważność uchwały nr VIII/84/15 Rady Miejskiej w Stepnicy z dnia 27 listopada 2015 r. w części objętej § 9 uchwały w zakresie sformułowania „po upływie 14 dni od dnia jej ogłoszenia z mocą obowiązującą od”. Kolegium w uzasadnieniu odwołało się do art. 4 ust. 1 i art. 5 u.o.a.n. W bardzo syntetycznym i ogólnym uzasadnieniu kolegium stwierdziło m.in., że z momentem wejścia w życie aktu normatywnego związane jest jego obowiązywanie, o ile – zgodnie z regułą wskazaną w ww. art. 5 – nie zostanie mu nadana wsteczna moc obowiązująca.

W kolejnych latach podobne błędy legislacyjne także miały miejsce. I tak w § 7 uchwały nr XXVI/219/2021 Rady Miejskiej w Raciążku z dnia 28 października 2021 r. w sprawie opłaty od posiadania psów²⁸ wskazano: „Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Mazowieckiego, z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2022 r.”. Uchwałą nr 36.372.2021 z dnia 23 listopada 2021 r. kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie²⁹ orzekło o nieważności w części uchwały Rady Miejskiej w Raciążku, tj. zakwestionowano fragment § 7 w brzmieniu: „po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Mazowieckiego, z mocą obowiązującą”. Kolegium uznało, że w § 7 uchwały zostały zawarte dwie normy prawne odnoszące

26 Dz. Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2015 r. poz. 4968.

27 Dz. Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2016 r. poz. 73.

28 Dz. Urz. Woj. Mazowieckiego z 2021 r. poz. 9597.

29 Dz. Urz. Woj. Mazowieckiego z 2022 r. poz. 2461.

się do wejścia w życie uchwały. Zdaniem kolegium „wejście w życie może być rozumiane jedynie jako nadanie mocy obowiązującej określoneму aktowi (przepisowi) normatywnemu, a przy dwu wykluczających się normach prawnych należy dać prymat normie, która jest zgodna z zasadami państwa prawnego”.

Również w 2021 r. została podjęta uchwała nr 344/VIII/2021 Rady Miasta Józefowa z dnia 5 listopada 2021 r. w sprawie wprowadzenia opłaty od posiadania psów na rok 2022³⁰ (opublikowana 17 listopada 2021 r.). W § 6 uchwały wskazano: „Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Mazowieckiego i ma zastosowanie od dnia 1 stycznia 2022 r.”. Uchwałą nr 36.359.2021 r. z dnia 23 listopada 2021 r. kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie³¹ stwierdziło nieważność części uchwały, tj. § 6 w zakresie słów: „po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Mazowieckiego i ma zastosowanie” z powodu istotnego naruszenia art. 4 ust. 1 u.o.a.n. Kolegium wskazało, że § 6 zawiera dwa, wzajemnie się wykluczające, terminy wejścia w życie uchwały. Zdaniem kolegium „organ stanowiący wprowadził dwie różne daty, od których uchwała wywołuje skutki prawne. Świadczy to o dokonaniu błędnego rozróżnienia między pojęciami »wchodzi w życie« i »ma zastosowanie«. Należy zaakcentować, że zakresy przedmiotowe tych nazw są tożsame. Oznacza to, że Rada Miasta Józefowa użyła dwóch różnych nazw oznaczających dokładnie to samo, tj. moment, w którym normy prawne zawarte w akcie normatywnym zaczynają wiązać adresatów”.

Podsumowanie

Przeprowadzona analiza pozwala na konstatację o dalekim od ideału stanie legislacji o charakterze lokalnym. Z pozoru rozważania nie doprowadziły do nowych wniosków pozwalających rozstrzygnąć problemy praktyczne, jak i nie dotyczyły zagadnień, które wywołują istotne wątpliwości w doktrynie prawa publicznego. Natomiast dokonany przegląd aktów prawa miejscowego pozwala na krytyczną ocenę poziomu lokalnej legislacji. Wydawałoby się, że ponad dwie dekady od wejścia w życie Konstytucji RP problematyka dotycząca wejścia w życie aktów prawa miejscowego nie powinna wywoływać wątpliwości, a pojawiające się wadliwe uchwały powinny być jednostkowymi przypadkami³². Tymczasem skala uchwał

³⁰ Dz. Urz. Woj. Mazowieckiego z 2021 r. poz. 9837.

³¹ Dz. Urz. Woj. Mazowieckiego z 2022 r. poz. 2451.

³² Wniosek o stosunkowo niskim poziomie legislacyjnym podatkowych uchwał rad gminy podnoszony był w doktrynie 15 lat temu; tak m.in. L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola*

i nieprawidłowości nie może być oceniona jako marginalna. Przedstawione uchwały dotyczą różnych części naszego kraju, co oznacza, że takie błędy nie są regionalizmem, lecz są kwestią niefrasobliwości bądź braku wiedzy u podmiotów tworzących prawo miejscowe. Obciąża to zarówno samych radnych tworzących kolegialne organy uchwałodawcze, jak i pracowników obsługi tych organów. Jedna konstatacja może być w powyższym zakresie natomiast optymistyczna. Jest ona związana ze sprawnością organów nadzoru, które skutecznie eliminowały z obrotu prawnego wadliwe części stanowionych aktów prawnych. Ponadto należy mieć nadzieję, że brak zaskarżenia wydanych aktów nadzoru wywołał pozytywną refleksję organów nadzorowanych.

Bibliografia

- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003.
- Dąbek D., *Prawo miejscowe*, Warszawa 2007.
- Dowgier R., Etel L., Kurzyńska T., Liszewski G., Popławski M., Wróblewski E., *Reforma podatków majątkowych*, Warszawa 2004.
- Dowgier R., Popławski M., *Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w gminach*, Warszawa 2009.
- Etel L., *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004.
- Etel L., Kosikowski C., Ruśkowski E., *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006.
- Popławski M., *Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych*, Warszawa 2011.

Entry into force of resolutions on the dog ownership fee – analysis of legislative errors

Abstract

The purpose of the study is to point out the flawed legislative solutions adopted in the resolutions of municipal councils on the dog ownership fee. The study is based on the dogmatic-legal method. The analysis is given to the resolutions of the municipal councils on the

tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006, s. 159, 194–195; R. Dowgier, M. Popławski, *Stanowienie miejscowego...*, s. 91.

introduction of dog ownership fees and the decisions of the Regional Chambers of Audit acting as a supervisory body in this regard.

The analysis carried out allows us to conclude that the state of local legislation is far from ideal. On the face of it, the discussion has not led to new conclusions to resolve practical problems, nor have they addressed issues that raise significant doubts in the doctrine of public law. On the other hand, the review of local legislation allows a critical assessment of the level of local legislation. It would seem that more than two decades after the entry into force of the Constitution of the Republic of Poland, the problems concerning the entry into force of local legislation should not raise doubts, and the defective resolutions that appear should be individual cases. Meanwhile, the scale of resolutions and irregularities cannot be assessed as marginal.

Keywords: local government resolution, dog ownership fee, Regional Chamber of Audit, supervisory decision, declaration of invalidity

CYTOWANIE

Brzezicki T., Majka P., Wantoch-Rekowski J., *Wejście w życie uchwał w sprawie opłaty od posiadania psów – analiza błędów legislacyjnych*, „Acta Iuris Stetinensis” 2025, nr 3 (54), 9–21, DOI: 10.18276/ais.2025.54-01.