

MICHALINA DUDA-HYZ¹

Funkcja stymulacyjna podatku od gier w ujęciu teoretycznym oraz w założeniach polskiego prawodawcy

Streszczenie

Artykuł dotyczy problematyki funkcji stymulacyjnej (interwencyjnej) podatku od gier, stanowiąc próbę odpowiedzi na pytanie, czy intencją polskiego prawodawcy było przypisanie tej daninie rzeczonyj funkcji, a jeżeli tak, to w jakim zakresie powyższe założenia znalazły odzwierciedlenie w treści przepisów i wynikających z nich norm. W pierwszej części opracowania wyodrębniono podstawowe płaszczyzny realizacji funkcji stymulacyjnej podatków od gier w ujęciu teoretycznym. Druga część została poświęcona przedstawieniu funkcji, które przypisywano monopolowi loteryjnemu oraz podatkom obciążającym działalność polegającą na urządzaniu gier hazardowych w okresie dwudziestolecia międzywojennego i Polski Ludowej. Trzecia część obejmuje analizę przepisów ustawy o grach i zakładach wzajemnych oraz ustawy o grach hazardowych w kontekście tego, w jakim zakresie na etapie projektowania i uchwalania rzeczonych regulacji zakładano ich interwencyjne oddziaływanie.

Słowa kluczowe: podatek od gier, funkcja stymulacyjna podatku, hazard

¹ Dr Michalina Duda-Hyz – Katedra Finansów i Prawa Finansowego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II; e-mail: dudami@kul.lublin.pl

MICHALINA DUDA-HYZ

The stimulating function of the gaming tax

Abstract

The article addresses the issues of the stimulating (interventional) function of the gaming tax. It attempts to answer the question whether the intention of the Polish legislator was to ascribe this function to the gaming tax, and if so, to what extent such assumptions were reflected in the legal provisions and the resulting norms. The first part of the article identifies the basic levels of the performance of the stimulating function of the gaming tax in theoretical terms. The second part presents the functions which were attributed to the lottery monopoly and the taxes which affected the organisation of gambling games in the interwar period and in the Polish People's Republic. The third part of the article analyses the provisions of the Law on Games and Mutual Wagering as well as the Gambling Law in the context of the extent to which these regulations were expected to have an interventional effect at the drafting and adoption stage.

Keywords: gaming tax, stimulating function of tax, gambling

Uwagi wprowadzające

Pomimo tego, że podatek od gier w aktualnej postaci obowiązuje w Polsce od 1992 r., a jego genezy można upatrywać w regale loteryjnym, którego tradycje sięgają XVIII w.², problematyka opodatkowania działalności polegającej na urzędzaniu gier hazardowych jest podejmowana niezmiernie rzadko. Jednym z zagadnień, które nie było poruszane we współczesnej doktrynie polskiego prawa podatkowego, a które niewątpliwie zasługuje na naukową refleksję, jest kwestia funkcji pozafiskalnych, jakie przypisuje się tej daninie. Podstawowym celem niniejszego artykułu jest próba częściowego uzupełnienia luki w powyższej materii, przy czym zadanie to jest realizowane w dwóch wymiarach. Pierwszy polega na wskazaniu podstawowych płaszczyzn realizacji funkcji stymulacyjnej (interwencyjnej) podatku od gier w ujęciu teoretycznym. Drugi obejmuje analizę treści przepisów polskiego prawa podatkowego i związanych z nimi materiałów legislacyjnych w kontekście tego, w jakim zakresie na etapie projektowania i uchwalania rzeczonych regulacji zakładano ich interwencyjne oddziaływanie. Z uwagi na to, że problematyka funkcji realizowanych przez system podatkowy oraz poszczególne podatki stanowi przedmiot zainteresowania przedstawicieli różnych dyscyplin naukowych, zaś samo pojęcie funkcji finansowej, a tym samym i podatkowej, jest ujmowane w literaturze prawnofinansowej w sposób zróżnicowany, realizacja zakreślonego w powyższy sposób zadania badawczego wymaga przyjęcia pewnych wstępnych założeń.

Po pierwsze należy odnieść się do samej koncepcji funkcji podatkowej. W doktrynie prawa finansowego z jednej strony wyrażany jest pogląd, iż funkcje finansowe, a tym samym i funkcje podatkowe, wywodzą się z samej istoty finansów jako zjawiska ekonomicznego, w związku z czym mają charakter obiektywny i niezależny od ludzkiej woli, co jednak nie wyklucza możliwości ich świadomego wykorzystywania w toku prowadzonej działalności finansowej³. W takim ujęciu funkcje podatku są immanentnie związane z jego istotą, natomiast system finan-

² Szerzej zob. Z. Ofiarski, *Opodatkowanie działalności w zakresie urzędzania loterii – reminiscencje z okresu II Rzeczypospolitej oraz czasy współczesne*, [w:] C. Kosikowski (red.), *Prawo skarbowe i prawo finansowe. Szkoły i uczniowie. Księga dedykowana pamięci Profesora Jerzego Lubowickiego*, Białystok 2013, s. 141–157; M. Duda-Hyz, *Loterie jako instrumenty pozyskiwania dochodów państwa w polskim prawie skarbowym w latach 1768–1871*, „Czasopismo Prawno-Historyczne” 2017, 69(2), s. 89–109.

³ Zob. M. Weralski, *Instrumenty prawno-finansowe*, [w:] idem, *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 1, *Instytucje ogólne*, Wrocław 1982, s. 211. Szerzej na temat różnych koncepcji funkcji zob.

sowy, jako instytucja finansowoprawna, nie spełnia żadnej obiektywnej funkcji⁴. Z drugiej strony funkcje podatków utożsamia się z celami i zadaniami, jakie mają być realizowane dzięki opodatkowaniu, co z kolei prowadzi do konkluzji, że odpowiednia konstrukcja podatków pozwala na urzeczywistnienie wielorakich celów polityki państwa⁵. Przyjęcie założenia, że podatki – a tym samym i pełnione przez nie funkcje – powinny być analizowane nie tylko jako kategoria ekonomiczna, ale również jako zjawisko prawne i ustrojowe, wiąże się z koniecznością uwzględnienia roli, jaką instrumenty te pełnią w toku realizacji polityki fiskalnej, przemawiając za akceptacją drugiego z powyższych stanowisk.

Po drugie wypada zwrócić uwagę na to, że funkcje, jakie przypisuje się systemom podatkowym lub poszczególnym podatkom mogą stanowić przedmiot zainteresowania przedstawicieli różnych dyscyplin naukowych, co oczywiście wynika z cech zjawisk i procesów, które zachodzą w związku z powstawaniem, gromadzeniem i rozdysponowywaniem środków publicznych. W odniesieniu do podatków od gier, obok oczywistego, uwarunkowanego obiektywnym charakterem kategorii finansów publicznych, aspektu ekonomicznego⁶, istotne znaczenie odrywa również aspekt społeczny wynikający ze specyfiki zjawiska, jakim jest hazard. Badania nad urzeczywistnianiem za pomocą konstrukcji podatków od gier zewnętrznych celów polityki podatkowej wpisują się zatem w nurt interdyscyplinarnych nauk o hazardzie (ang. *gambling studies*). W niniejszym opracowaniu skoncentrowano się na analizie funkcji stymulacyjnej w aspekcie prawnym, podejmując próbę odpowiedzi na pytanie, czy intencją prawodawcy było przypisanie podatkowi od gier rzeczowej funkcji, a jeżeli tak, to w jakim zakresie powyższe założenia znalazły odzwierciedlenie w treści przepisów i wynikających z nich norm. Zgodnie z utrwalonym w doktrynie poglądem przyjęto, iż funkcja stymulacyjna, obejmująca stymulację gospodarczą i pozagospodarczą, sprowadza się do wywoływania lub zwiększania za pomocą konstrukcji podatkowych zjawisk korzystnych dla społeczeństwa i gospodarki narodowej oraz hamowania lub eliminowania zjawisk szkodliwych⁷.

E. Tegler, *Funkcje systemu podatkowego i cena jego sprawności*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica” 1992, 54, s. 101–109.

⁴ Zob. E. Tegler, op. cit., s. 108.

⁵ Zob. N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 124–125. Pogląd ten zdaje się dominować w polskiej doktrynie. Szerzej zob. M. Duda, *Kontrowersje dotyczące redystrybucyjnej funkcji podatków. Wybrane zagadnienia*, „Roczniki Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Toruniu” 2009, 8, s. 227 oraz powołana tam literatura.

⁶ Zob. S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 1997, s. 26.

⁷ Zob. J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 19–20; W. Wójtowicz, *Pojęcie i charakter podatku jako dochodu publicznego*, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017, s. 28.

Płaszczyzny realizacji funkcji stymulacyjnej podatku od gier

Podstawową funkcją pozafiskalną, jaką można przypisać współczesnym podatkom od gier, jest funkcja stymulacyjna. W doktrynie dominuje stanowisko, że podatki od gier, w szczególności w formie selektywnych podatków obrotowych, stanowią dogodny instrument kształtowania ludzkich zachowań, a jednym z ich podstawowych celów jest zniechęcanie do konsumpcji, którą postrzega się jako bezproduktywną, zbytkową i szkodliwą⁸. W literaturze anglojęzycznej w odniesieniu do podatków od gier używa się nawet określeń „podatki od grzechu” lub „podatki od występków”⁹, co jednoznacznie wskazuje na sposób postrzegania zjawiska społecznego, jakim jest hazard, a pośrednio również na funkcje, które przypisuje się tym daninom. Podatki od gier, podobnie jak niektóre rodzaje akcyz oraz podatki ekologiczne, poprzez wpływ na wysokość ceny oferowanych usług mogą zatem zmniejszać popyt na usługi hazardowe (stymulacja negatywna). W tym kontekście należy dodać, że wydatki związane z udziałem w grach hazardowych są oceniane jako bezproduktywne ze względu na to, że redystrybucja poddawanego ryzyku bogactwa jest dokonywana wyłącznie pomiędzy podmiotami będącymi stronami zawieranych umów gier i zakładów¹⁰. Pomimo zmieniających się standardów i stylu życia konsumpcja usług hazardowych w dalszym ciągu w wielu środowiskach postrzegana jest również jako zbytkowa, natomiast zagrożenia związane z możliwością pojawienia się problematycznych zachowań wśród graczy stanowią główną przesłankę uznawania jej za społecznie szkodliwą.

Drugą płaszczyzną realizacji funkcji stymulacyjnej w sensie negatywnym jest ograniczanie podaży tego rodzaju usług poprzez nakładanie na podmioty prowadzące działalność w sferze hazardu wyższych ciężarów podatkowych niż stosowane

⁸ Zob. np.: W.N. Thompson, *Gambling Taxes: The Philosophy, the Constitution and Horizontal Equity*, „Jeffrey S. Moorad Sports Law Journal” 2010, 17(2), s. 18; V. Vermeed, R. van der Ploeg, J.W. Timmer, *Taxes and the Economy. A Survey on the Impact of Taxes on Growth, Employment, Investment, Consumption and the Environment*, Northampton 2009, s. 210; Ch.T. Clotfelter, *Gambling Taxes*, [w:] S. Cnossen (red.), *Economics and Politics of Excise Taxation. Smoking, Drinking, Gambling, Polluting and Driving*, Oxford 2005, s. 85; P. Lorenzi, *Taxing Antisocial Behavior for the Common Good*, „Society” 2010, 47, s. 328–332. Wpływ wysokości podatków od gier na poziom konsumpcji usług hazardowych stanowi również przedmiot badań ekonomicznych. Zob. np. P.J. Harvey, J.P. Swayze, W.D. Walls, *The Revealed Revenue Effects of Gambling Taxation: Logit Analysis of Better Behavior in a Laboratory Casino*, „International Journal of Management” 2004, 21(4), s. 407–412.

⁹ Ang. *sin taxes, taxes on vices*. Zob. np. R.W. McGee, *The Philosophy of Taxation and Public Finance*, Boston–Dordrecht–London 2004, s. 233; D.P. O’Brien, J. Creedy (red.), *Taxation and Promotion of Human Happiness. An Essay by George Warde Norman*, Cheltenham–Northampton 2009, s. 167.

¹⁰ Zob. P. Collins, *Gambling and the Public Interest*, Westport–London 2003, s. 342.

w pozostałych gałęziach gospodarki¹¹. Podatki od gier mogą być zatem wykorzystywane do realizacji celu, jakim jest zmniejszenie liczby oferowanych usług hazardowych i tym samym stanowią instrument ochrony oraz poprawy dobrobytu społeczeństwa¹². Wydaje się, że w tym aspekcie funkcja stymulacyjna może być również postrzegana jako jeden z elementów reglamentacji działalności hazardowej w sensie ścisłym, czyli reglamentacji rozumianej jako restrykcyjna interwencja publiczna polegająca na zapewnieniu, zgodnie z interesem publicznym, funkcjonowania pewnych sfer życia społecznego i gospodarczego¹³. Jak już wspomniano, uzasadnieniem dla przypisywania podatkowi od gier funkcji stymulacyjnej polegającej na ograniczaniu popytu i podaży na usługi hazardowe jest przekonanie, że hazard to aktywność bezproduktywna, nastawiona na uzyskanie zysków. Należy jednak zauważyć, że stanowiska formułowane w tym zakresie przez przedstawicieli nauk ekonomicznych nie są jednoznaczne. W szczególności rozbieżnie jest oceniana aktywność profesjonalnych graczy, dla których hazard stanowi źródło utrzymania¹⁴. W kontekście funkcji stymulacyjnej polegającej na hamowaniu i eliminowaniu zjawisk niekorzystnych dla społeczeństwa i gospodarki zwraca się również uwagę na problemy wynikające ze struktury demograficznej osób uczestniczących w grach hazardowych, które w większym stopniu są narażone na negatywne skutki aktywności hazardowej. Z jednej strony podatki od gier w postaci selektywnych podatków obrotowych mają bowiem charakter regresywny, co oznacza, że w większym stopniu dotyczą osoby mniej zamożne, które w skrajnych przypadkach mogą zrezygnować z zakupu innych ważnych produktów i usług, aby móc uczestniczyć w grze¹⁵. Z drugiej, badania z zakresu nauk społecznych potwierdzają tezę, że jednym z czynników wpływających na ryzyko rozwoju problematycznych zachowań jest niska pozycja społeczno-ekonomiczna graczy, co skłania do konkluzji, że zasadne jest ograniczanie konsumpcji, która rodzi szczególne zagrożenia w odniesieniu do osób gorzej sytuowanych¹⁶. Zakładając, że podatek od gier ma pełnić funkcję

¹¹ Zob. W.D. Samson, *History of Taxation*, [w:] A. Lymer, J. Hasseldine (red.), *The International Taxation System*, Boston–Dordrecht–London 2002, s. 33.

¹² Por. S. Miller, C. Ludeña, *Protecting Goods by Taxing "Bads"*, [w:] A. Corbacho, V.F. Cibils, E. Lora (red.), *More than Revenue. Taxation as a development tool*, New York 2013, s. 195.

¹³ L. Wilk, *W sprawie zakazu hazardu nieregulowanego*, „Państwo i Prawo” 2013, 4, s. 60–61.

¹⁴ Szerzej na temat różnych ocen aktywności hazardowej zob. D.S. Walker, *The Economics of Casino Gambling*, Berlin–Heidelberg 2007, s. 152–156 oraz powoływana tam literatura.

¹⁵ Szerzej zob. D. Halliday, *Egalitarianism and Consumption Tax*, [w:] H.P. Gaisbauer, G. Schweiger, C. Sedmak (red.), *Philosophical Explorations of Justice and Taxation. National Global Issues*, Cham–Heidelberg–New York–Dordrecht–London 2015, s. 124–126; D.B. Suits, *Gambling Taxes: Regressivity and Revenue Potential*, „National Tax Journal” 1977, 30, s. 19–35.

¹⁶ Szerzej na temat badań potwierdzających powyższą zależność zob. np.: J.W. Welte, G.M. Barnes, W.F. Wieczorek, et al., *Gambling Participation in the U.S. – Results from a National Survey*, „Journal of

polegającą na ograniczaniu zjawisk niekorzystnych dla gospodarki i społeczeństwa należy zatem uwzględnić zarówno regresywny charakter tej daniny, jak i uwarunkowania ekonomiczne i społeczne aktywności hazardowej.

Trzecia płaszczyzna realizacji funkcji stymulacyjnej podatków od gier różni się zasadniczo od wskazanych powyżej, polega bowiem na pobudzaniu niektórych form aktywności hazardowej poprzez stosowanie preferencji podatkowych, przede wszystkim w postaci zwolnień lub obniżonych stawek podatku (stymulacja pozytywna). W praktyce gospodarczej krajów kultury zachodniej tego rodzaju rozwiązania są stosowane w głównej mierze w odniesieniu do gier urządzanych w celach pożytku publicznego, przy czym z preferencji podatkowych w postaci zwolnień najczęściej korzystają podmioty zarządzające tzw. loterie charytatywne¹⁷. Konstrukcje podatków od gier mogą być również wykorzystywane do stymulacji niektórych sektorów rynku hazardowego, np. sektora zakładów wzajemnych czy gier urządzanych online.

Funkcje pozafiskalne podatku od gier w polskiej tradycji prawnej

Opodatkowanie działalności polegającej na organizowaniu gier hazardowych, podobnie jak opodatkowanie wygranych z tego rodzaju gier niewątpliwie stanowi jeden z instrumentów kształtowania polityki hazardowej państwa. W zależności od tego, jak postrzegany jest hazard jako zjawisko społeczne, podatkom od gier przypisuje się różne funkcje, należy jednak podkreślić, że w przypadku tego rodzaju danin wyraźnie dostrzegalne jest dążenie do realizacji celów pozafiskalnych, a w szczególności do ograniczania skali aktywności hazardowej. W XIX w. oraz w okresie międzywojennym, zarówno w doktrynie polskiej, jak i literaturze zachodniej, dominował pogląd, iż hazard stanowi formę ludzkiej aktywności, która jest naganna pod względem moralnym i niesie za sobą szereg zagrożeń społecznych, w związku z czym działalność w tej sferze co do zasady nie powinna być postrzegana przez związki publicznoprawne jako efektywne i stabilne źródło dochodów

Gambling Studies" 2002, 18(4), s. 313–337; G. Saad, *The Evolutionary Basis of Consumption*, Mahwah, N.J.–London 2007, s. 248–249; J.P. Whelan, T.A. Steenbergh, A.W. Meyers, *Problem and Pathological Gambling*, Toronto 2007, e-book oraz powoływana tam literatura.

¹⁷ Szerzej zob. M. Duda, *Urządzanie loterii charytatywnych jako przedmiot preferencyjnego opodatkowania podatkami od gier*, [w:] B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Sankcje i preferencje w prawie podatkowym*, Lublin 2015, s. 173–191 oraz powoływana tam literatura.

budżetowych¹⁸. Uzasadniając potrzebę funkcjonowania państwowego monopolu loteryjnego, powoływano się przede wszystkim na konieczność niedopuszczenia do kraju loterii zagranicznych oraz rozwoju loterii prywatnych, które mogłyby „podniecać namiętność do gry”, jednocześnie krytycznie odnosząc się do działań zmierzających w kierunku wzmocnienia wydajności fiskalnej tej instytucji¹⁹. Wyrażano również stanowisko, iż przez loterię państwo w istocie eksploatuje chęć wzbogacenia się w drodze hazardu, w związku z czym dochód publiczny z tego źródła jest wątpliwy z punktu widzenia moralnego i gdyby istniała pewność, że „żądza hazardu nie znajdzie sobie innego, gorszego ujścia”, należałoby z niego zrezygnować²⁰. Podstawową funkcją, jaką w dwudziestoleciu międzywojennym przypisywano istniejącemu w Polsce monopolowi loteryjnemu, nie była zatem funkcja fiskalna, ale stymulacyjna i ochronna, polegająca na stworzeniu kontrolowanej przez państwo formy rozrywki, która przede wszystkim zaspokajałaby skłonność do hazardu, stanowiąc jednocześnie źródło dochodów budżetowych. Warto dodać, że w literaturze przedmiotu analogicznie oceniano czerpanie dochodów z funkcjonujących w innych państwach domów gry²¹, natomiast zdecydowanie mniej krytycznych uwag formułowano pod adresem podatku od stawek gry lub zakładów, który jako szczególny podatek od konsumpcji zbytkowej stanowił źródło dochodów gmin. W odniesieniu do wszystkich podatków od gry akcentowano także rolę funkcji stymulacyjnej, wskazując, że stanowi ona środek przeciwdziałania upowszechnianiu się tego rodzaju form ludzkiej aktywności²².

Po II wojnie światowej w państwach tzw. obozu socjalistycznego podejmowano próby umniejszenia, a nawet eliminowania znaczenia funkcji fiskalnej podatków, akcentując przede wszystkim ich funkcje pozafiskalne. Należy jednak podkreślić, że mimo iż organizowanie i udział w grach hazardowych nie znajdowały akceptacji w świetle pryncypiów socjalistycznego sposobu życia, państwo nie rezygnowało z dochodów publicznych z powyższego źródła, uzyskując je m.in. poprzez objęcie tego rodzaju działalności podatkiem obrotowym. Jest rzeczą oczywistą, że danina

¹⁸ Szerzej zob. G. Reith, *The Age of Chance. Gambling in Western Culture*, London–New York 1999, s. 5–6; J. McMillen, *Understanding Gambling. History, concepts and theories*, [w:] J. McMillen (red.), *Gambling Cultures*, London 1996, s. 12–14.

¹⁹ Zob. L. Biliński, *System nauki skarbowej a w szczególności nauki o podatkach*, Lwów 1876, s. 68–72 oraz powoływana tam literatura; S. Głąbiński, *Wykład nauki skarbowej*, Lwów 1894, s. 259–260; I. Weinfeld, *Skarbowość polska*, Warszawa 1931, s. 111.

²⁰ Zob. R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 341–343. Zob. także T. Jakubowski, *Monopol loteryjny*, [w:] *Pięć lat na froncie gospodarczym 1926–1931*, t. 2, Warszawa 1931, s. 301; J. Kulski, *Możliwość rozwoju podatków pośrednich*, [w:] *Pięć lat na froncie gospodarczym 1926–1931*, t. 2, Warszawa 1931, s. 240.

²¹ Zob. S. Głąbiński, *Wykład nauki...*, s. 260–261.

²² Idem, *Nauka skarbowości z dodatkiem o skarbowości Austrii i Galicji*, Lwów 1911, s. 466.

ta służyła również do realizacji funkcji pozafiskalnych, przy czym w tym zakresie dostrzegalne były dwie zasadnicze tendencje. Z jednej strony konstrukcję podatku obrotowego wykorzystywano do kształtowania wzorców socjalistycznej obyczajowości, co znajdowało wyraz m.in. preferencyjnym opodatkowaniu zakładów sportowych w stosunku do zakładów konnych, które postrzegano jako formę rozrywki wykreowanej przez elity sanacyjnej Polski²³. Z drugiej – promowano przedsiębiorstwa państwowe oferujące gry o charakterze powszechnym, z których zyski odgrywały istotną rolę w finansowaniu zarówno zadań charakterystycznych dla państwa socjalistycznego, takich jak np. pomoc finansowa dla czynów społecznych czy inwestycje jednostek gospodarki uspołecznionej, jak i promocji sportu²⁴, a w późniejszych latach również kultury. Istotnym kryterium przesądającym o wysokości obciążenia w podatku od gier był także status pomiotu zarządzającego dany rodzaj gier, co w szczególności znalazło odzwierciedlenie w zwolnieniach podmiotowych, z których korzystał Polski Monopol Loteryjny, a także w preferencyjnym opodatkowaniu gier liczbowych zarządzanych przez Przedsiębiorstwo Państwowe „Totalizator Sportowy” w stosunku do analogicznych przedsięwzięć organizowanych przez przedsiębiorstwa powoływane przez terenowe organy administracji państwowej²⁵.

Współcześnie w państwach europejskich przeważająca część podatków od gier przyjmuje postać selektywnych podatków obrotowych, co oznacza, że co do zasady daninom tym można przypisać funkcje zbliżone do tych, jakie spełniają podatki akcyzowe. W przeciwieństwie do podatku od wartości dodanej oraz innych form ogólnego podatku obrotowego w przypadku podatku od gier obok podstawowego celu fiskalnego równie mocno akcentuje się bowiem funkcje pozafiskalne²⁶, a sam przedmiot opodatkowania obejmuje działalność podlegającą szczególnej kontroli ze strony państwa.

²³ W latach 60. i 70. przedsiębiorstwo Państwowe Tory Wyścigów Konnych uiszczало podatek obrotowy od jednostek gospodarki uspołecznionej w wysokości 8% obrotu, natomiast jednostki Przedsiębiorstwa Państwowego „Totalizator Sportowy” w wysokości 1% obrotu.

²⁴ Po utworzeniu w 1978 r. Centralnego Funduszu Rozwoju Kultury Fizycznej i Sportu zysk Totalizatora Sportowego zasilał również ten Fundusz. Zob. uchwała Nr 180 Rady Ministrów z dnia 8 grudnia 1978 r. w sprawie Centralnego Funduszu Rozwoju Kultury Fizycznej i Sportu oraz wojewódzkich funduszy rozwoju kultury fizycznej i sportu (M. P. Nr 39, poz. 149).

²⁵ Jednostki „Totalizatora Sportowego” uiszczaly podatek obrotowy od jednostek gospodarki uspołecznionej w wysokości 1% obrotu. W odniesieniu do przedsiębiorstw prowadzących terenowe gry liczbowe stawkę podatku początkowo ustalono na poziomie 5%, zaś od 1 stycznia 1982 r. w wysokości 6% obrotu.

²⁶ Zob. S. Cnossen, *Economics and Politics of Excise Taxation*, [w:] idem (red.), *Theory and Practice of Excise Taxation. Smoking, Drinking, Gambling, Polluting and Driving*, Oxford 2005, s. 3–6; S. Miller, C. Ludeña, op. cit., s. 213–219; R.W. McGee, op. cit., s. 231–237.

Funkcja stymulacyjna podatku od gier w polskiej praktyce legislacyjnej

Przechodząc na grunt polskich regulacji, należy zauważyć, że u podstaw ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych legło założenie, iż zawarte w niej unormowania powinny służyć zaspokajaniu wyłącznie rzeczywistego, niestymulowanego zapotrzebowania społecznego na gry hazardowe. Z kolei opodatkowanie działalności hazardowej odrębnym podatkiem od gier miało skutkować wyższym obciążeniem fiskalnym tego sektora, co uzasadniano specyfiką działalności hazardowej podnosząc, iż „gry nie należą do sfery wytwarzania produktu, ale do sfery redystrybucji dochodu graczy”²⁷. Warto również zaznaczyć, że choć w treści uzasadnienia nie odniesiono się do kwestii kształtowania obciążenia podatkowego w relacji do poszczególnych kategorii gier, z analizy stanowisk zajmowanych podczas prac parlamentarnych wynika, że co do zasady podatkowi od gier nie przypisywano funkcji polegającej na ograniczaniu popytu i podaży na dane usługi hazardowe. Przeciwnie, doświadczenia pierwszych lat funkcjonowania sektora gier hazardowych w warunkach gospodarki wolnorynkowej, a w szczególności fakt, iż nie wykorzystywano dostępnych limitów lokalizacyjnych dotyczących tworzenia kasyn i salonów gier na automatach, dały asumpt do wdrożenia zmian, których podstawowym celem było stworzenie bardziej korzystnych warunków dla rozwoju tego sektora²⁸. Wprowadzone w 1997 r. progresywne opodatkowanie gier urządzanych w kasynach i salonach gier na automatach losowych nie miało zatem ograniczać, ale pobudzać rozwój rynku gier hazardowych. Również kolejne nowelizacje przepisów normujących podatek od gier, w tym ustawa przywracająca opodatkowanie kasyn i salonów gier na automatach według skali proporcjonalnej oraz nowelizacja rozszerzająca katalog gier podlegających opodatkowaniu o wideoloterie, telebingo i gry na automatach o niskich wygranych były uzasadnione przede wszystkim względami fiskalnymi, a nie społecznymi²⁹. Zamiaru realizacji funkcji stymulacyjnej podatku od gier w sensie pozytywnym można także upatrywać w uchwaleniu zdecydowanie niższej od pozostałych, 2-procentowej stawki podat-

²⁷ Wypowiedź posła Bogdana Łukasiewicza w trakcie posiedzenia Komisji Polityki Gospodarczej, Budżetu i Finansów oraz Komisji Ustawodawczej w dniu 20 lutego 1992 r., Biuletyn nr 196/I kad., s. 4, Archiwum Sejmu.

²⁸ Zob. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych oraz o zmianie ustawy karnej skarbowej, druk sejmowy nr 1256, Sejm II kad., s. 4–5, Archiwum Sejmu.

²⁹ Zob. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o grach losowych, zakładach wzajemnych i grach na automatach oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 771, Sejm II kad., s. 18.

kowej w odniesieniu do zakładów wzajemnych na sportowe współzawodnictwo zwierząt. Z treści materiałów legislacyjnych wynika bowiem, że zmiana ta została zaprojektowana we współpracy z Ministerstwem Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, a podstawowym celem preferencyjnego opodatkowania tego rodzaju zakładów było wspieranie polskiej hodowli koni³⁰.

Zasadnicza zmiana polityki hazardowej, a tym samym i funkcji, które przypisywano podatkowi od gier, nastąpiła dopiero w 2009 r., czego wyrazem było uchwalenie obecnie obowiązującej ustawy o grach hazardowych³¹. Jak już zaznaczono, w uzasadnieniu do projektu tego aktu wskazano *explicite*, że podstawowymi funkcjami podatku od gier są funkcje fiskalna i regulacyjna, nie rozwijając jednak tej wypowiedzi. Zmiany w zakresie podatku od gier, podobnie jak pozostałe przepisy ustawy, miały służyć realizacji dwóch podstawowych celów. Pierwszy, określony wprost przez projektodawców jako „moralny i społeczny”, był związany z ograniczeniem dostępności hazardu w Polsce, przede wszystkim poprzez wyłączenie możliwości urządzania gier na automatach poza kasynami gry³². Warto podkreślić, że obok instrumentów o charakterze administracyjnym realizacji tego celu miało służyć również podwyższenie stawki zryczałtowanego podatku od gier na automatach o niskich wygranych. Oceniając skutki finansowe tej zmiany, założono bowiem, że nierentowne automaty zostaną wycofane z eksploatacji³³. Inną modyfikacją w zakresie konstrukcji podatku od gier, której w sposób jednoznaczny przypisywano funkcje pozafiskalne, było wprowadzenie nowych zasad opodatkowania pokera rozgrywanego w formie turnieju, a w szczególności nałożenie obowiązku podatkowego na uczestników gier oraz określenie stawki dla tej gry w wysokości 25% wygranej. Uznając, że specyfika pokera umożliwi swobodne kształtowanie przebiegu gry przez graczy, przyjęto założenie, że ustalenie stawki w podatku od gier na poziomie wyższym niż średnia arytmetyczna stawek podatku dochodowego od osób fizycznych będzie zapobiegać „praniu pieniędzy w tej grze”³⁴. Nałożenie obowiązku podatkowego na uczestników gry, konstrukcja podstawy opodatkowania oraz wysokość stawki podatku skłaniają jednak do konkluzji, że w istocie

³⁰ Zob. wypowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów Jana Bogutyna na posiedzeniu Komisji Polityki Gospodarczej, Budżetu i Finansów, Komisji Młodzieży, Kultury Fizycznej i Sportu oraz Komisji ustawodawczej w dniu 16 maja 1996 r., Kancelaria Sejmu. Biuro Informacyjne. Biuletyn Nr 2593/II kad., s. 29, Archiwum Sejmu.

³¹ Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 165).

³² Zob. wypowiedź ministra Michała Boniego na posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych (nr 231) w dniu 18 listopada 2009 r., Biuletyn Nr 2986/VI, s. 4, Archiwum Sejmu.

³³ Zob. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o grach hazardowych, druk sejmowy nr 2481, Sejm VI kad., Archiwum Sejmu, s. 61, dalej jako uzasadnienie zawarte w druku nr 2481.

³⁴ Ibidem, s. 38.

zmierzano do ograniczenia tej formy aktywności hazardowej³⁵. Należy bowiem zauważyć, że w państwach o bogatych tradycjach w dziedzinie urządzania międzynarodowych turniejów pokerowych obowiązek podatkowy ciąży zazwyczaj na organizatorach, natomiast podstawę opodatkowania stanowi wynagrodzenie (ang. *commission*) za urządzenie gry, najczęściej ustalane jako kwota stanowiąca określony procent sumy stawianej przez graczy w jednym rozdaniu lub jednej grze³⁶.

Odmienny skutek miała wywołać zmiana polegająca na objęciu zakresem podatku od gier loterii audiotekstowych. W tym przypadku założono, że określenie stawki podatkowej w wysokości 25% przychodu nie powinno stanowić ograniczenia dla rozwoju tego sektora rynku ze względu na to, że zdecydowana większość organizowanych do 2010 r. loterii audiotekstowych stanowiła dodatek do działalności podstawowej i miała na celu uatrakcyjnienie oferty dotyczącej usług innych niż hazardowe. Analiza treści uzasadnienia do projektu ustawy oraz materiałów legislacyjnych nie daje również podstaw do sformułowania tezy, jakoby ograniczeniu podaży usług hazardowych miały służyć zmiany polegające na podwyższeniu stawek podatkowych dotyczących gier urządzanych w kasynach. Przeciwnie, projektując ustawę, założono stosunkowo wysoką dynamikę rozwoju kasyn ze względu na wygasanie zezwoleń na prowadzenie salonów gry na automatach oraz punktów gry na automatach o niskich wygranych. W kontekście funkcji stymulacyjnej podatku od gier zdziwienie może natomiast budzić podwyższenie o odpowiednio 15 i 10 punktów procentowych stawek podatku dla bingo pieniężnego i telebingo w sytuacji, gdy w 2009 r. gra bingo pieniężne była urządzana tylko w jednym salonie, a gry telebingo w ogóle nie organizowano³⁷. W tym zakresie w treści uzasadnienia porzeczono na wskazaniu, że zmiana ta miała pełnić funkcję konsolidacyjną w stosunku do dotychczasowych opłat za wstęp do ośrodka gry, podczas gdy w istocie taka konsolidacja nie miała miejsca, natomiast wzrost obciążenia podatkowego doprowadził do wyeliminowania z rynku tej formy hazardu³⁸.

W świetle oficjalnego stanowiska Rady Ministrów realizacji celów pozafiskalnych miała również służyć nowelizacja ustawy hazardowej z 2011 r., w drodze której wprowadzono możliwość urządzania zakładów wzajemnych za pośrednictwem

³⁵ Szerzej zob. M. Duda, *Taxation of Poker Winnings in Polish Tax Law*, „Review of Comparative Law” 2009–2010, 14–15, s. 127–143.

³⁶ Ang. *rake, commission fee*.

³⁷ Zob. *Informacja o realizacji ustawy o grach i zakładach wzajemnych w 2009 r.*, Warszawa 2011, <https://www.finanse.mf.gov.pl/inne-podatki/podatek-od-gier-gry-hazardowe/raporty-roczne> (dostęp: 16.12.2016).

³⁸ Zob. uzasadnienie zawarte w druku nr 2481, s. 63.

Internetu³⁹. Zgodnie z treścią uzasadnienia do projektu tego aktu jego podstawowym celem było bowiem: „zwiększenie praworządności i ochrony społeczeństwa przed negatywnymi skutkami hazardu”⁴⁰. Nawiązując do utrwalonej linii orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, zakres wprowadzonych ograniczeń usprawiedliwiono „nadrzędnym interesem dobra publicznego”, potrzebą zachowania porządku publicznego oraz koniecznością przeciwdziałania uzależnieniom od gier hazardowych⁴¹, natomiast uzasadniając ograniczenie możliwości urządzania gier hazardowych online wyłącznie do zakładów wzajemnych, wskazywano, iż nie są to gry zaliczane do tzw. twardego hazardu i wiąże się z nimi mniej zagrożeń społecznych⁴². Należy również podkreślić, że wprowadzając przepisy stanowiące podstawy prawne do urządzania zakładów wzajemnych przez Internet, nie kierowano się potrzebą stworzenia ram prawnych dla rozwoju konkurencyjnego rynku tego rodzaju gier, a tym samym istotnego zwiększenia liczby podmiotów odprowadzających podatek od gier z tego tytułu⁴³. Obok jednoznacznych wypowiedzi przedstawicieli resortu finansów świadczy o tym fakt, że mimo w pełni uzasadnionych zastrzeżeń zgłaszanych przez Stowarzyszenie Pracodawców i Pracowników Firm Bukmacherskich oraz Europejskie Stowarzyszenie Gier i Zakładów Wzajemnych⁴⁴ nie wprowadzono zmian polegających na odejściu od podstawy opodatkowania o charakterze przychodowym na rzecz różnicy między sumą wpłaconych stawek a sumą wypłaconych wygranych. Oceniając skutki tego aktu, założono natomiast, że wdrożone zmiany pozwolą na generowanie dodatkowych dochodów podatkowych przez te podmioty, które dotychczas organizowały zakłady wzajemne w formie naziemnej⁴⁵.

³⁹ Ustawa z dnia 26 maja 2011 r. o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 134, poz. 779).

⁴⁰ Zob. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 3860, Sejm VI kad., s. 1–2, dalej jako: uzasadnienie zawarte w druku nr 3860.

⁴¹ Szerzej na temat zasad wprowadzania ograniczeń w zakresie internetowych gier hazardowych, w szczególności zakładów, w orzecznictwie TSUE zob.: J. Łacny, *Gry hazardowe w Internecie – ustępstwo wobec swobód rynku wewnętrznego?*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2012, 1, s. 15–21; A. Kaburakis, *European Union Law, Gambling, and Sport Betting: European Court of Justice Jurisprudence, Member States Case Law, and Policy*, [w:] P.M. Anderson, J.S. Blackshaw, R.C.R. Siekmann, J. Soek (red.), *Sports Betting: Law and Policy*, The Hague 2012, s. 27–94.

⁴² Zob. uzasadnienie zawarte w druku nr 3860, s. 1–2.

⁴³ Zob. wypowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów Jacka Kapicy na posiedzeniu podkomisji nadzwyczajnej do rozpatrzenia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw w dniu 15 marca 2011 r., zapis dźwiękowy, Archiwum Sejmu.

⁴⁴ *European Gaming and Betting Association* (EGBA).

⁴⁵ Wpływy z tego tytułu oszacowano na ok. 52 mln zł rocznie. Zob. uzasadnienie zawarte w druku nr 3860, s. 37.

Drugą kategorią modyfikacji, na które warto zwrócić uwagę w kontekście funkcji stymulacyjnej podatku od gier, jest uchwalenie przepisów statuujących podstawy prawne do urządzania tzw. małych loterii fantowych i małych gier bingo fantowe na podstawie zgłoszenia, z jednoczesnym wyłączeniem działalności polegającej na urządzaniu tego rodzaju przedsięwzięć z zakresu przedmiotowego podatku od gier⁴⁶. Zmiany dotyczące powyższej materii zostały wprowadzone do przedłożonego do Sejmu w dniu 11 stycznia 2011 r. rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw na etapie prac legislacyjnych w Senacie⁴⁷, zaś podstawową przesłanką uzasadniającą ich przyjęcie było powszechne zjawisko urządzania loterii fantowych z naruszeniem przepisów ustawy o grach hazardowych. W tym zakresie zdziwienie może budzić fakt, iż prowadząc debatę nad wprowadzeniem możliwości urządzania tzw. małych loterii fantowych i małych gier bingo fantowe na podstawie zgłoszenia, w ogóle nie odniesiono się do kwestii wyłączenia rzeczonych gier z zakresu opodatkowania⁴⁸. Kontekst wprowadzenia powyższych przepisów uzasadnia jednak przypuszczenie, że wynikająca z nich modyfikacja zakresu przedmiotowego podatku od gier miała stworzyć dodatkowy bodziec prawny zachęcający do organizowania gier, z których dochód w całości przeznaczają się na cele społecznie użyteczne, zgodnie z zachowaniem przepisów ustawy o grach hazardowych.

Ustawa nowelizująca z 2016 r., na mocy której rozszerzono katalog gier, jakie mogą być urządzone online, nie wprowadziła zmian w zakresie przepisów normujących zakres podmiotowy i elementy kwantytatywne podatku od gier⁴⁹, przy czym warto zauważyć, że w ocenie ministra finansów powyższe rozwiązanie było uzasadnione tym, iż tego rodzaju modyfikacje mogłyby o kilka lat opóźnić prace nad tym aktem⁵⁰. Wypada również zaznaczyć, że w trakcie procesu legislacyjnego

⁴⁶ Art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 26 maja 2011 r. o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 134, poz. 779).

⁴⁷ Zob. uchwała Senatu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 12 maja 2011 r. w sprawie ustawy o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw, <http://ww2.senat.pl/k7/pos/076/076porz.htm> (dostęp: 20.11.2017).

⁴⁸ Zob. wypowiedzi podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów Jacka Kapicy oraz senatorów w trakcie prac nad stanowiskiem Senatu w sprawie ustawy o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw, Sprawozdanie stenograficzne z 76. posiedzenia Senatu Rzeczypospolitej Polskiej w dniach 11–12 maja 2011 r., s. 46–53.

⁴⁹ Ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2017 r., poz. 88).

⁵⁰ Zob. wypowiedź Wiesława Janczyka sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów na posiedzeniu podkomisji nadzwyczajnej do rozpatrzenia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw (druk nr 795) w dniu 4 kwietnia 2016 r., zapis audio-wizualny, <http://www.sejm.gov.pl/SQL2.nsf/poskomprocall?OpenAgent&8&795> (dostęp: 1.09.2017).

projektodawcy podkreślali, iż celem procedowanego aktu nie było zwiększenie wydajności fiskalnej podatku od gier, czego wyrazem miał być brak nowelizacji przepisów bezpośrednio odnoszących się do kwestii podatkowych⁵¹. Z taką argumentacją trudno się jednak zgodzić, ustawa rozszerzyła bowiem znacząco zakres gier, których urządzenie podlega opodatkowaniu, obejmując tą daniną nie tylko internetowe wersje części tych przedsięwzięć, które dotychczas mogły być organizowane wyłącznie w formie naziemnej, ale także gry odpowiadające zasadom gier na automatach zarządzane przez Internet oraz tzw. gry multijurysdykcyjne. Wydaje się zatem, że obok wskazanych w treści uzasadnienia celów, tj. konieczności: „ograniczenia występowania zjawiska »szarej strefy« w środowisku gier hazardowych, zapewnienia jak najwyższego poziomu ochrony graczy przed negatywnymi skutkami hazardu oraz podniesienia społecznej świadomości co do zagrożeń wynikających z korzystania z usług nielegalnych operatorów hazardowych”⁵², akt ten miał również służyć zwiększeniu wydajności fiskalnej podatku od gier. Podobnie jak w przypadku nowelizacji, w drodze której wprowadzono możliwość zarządzania zakładów wzajemnych za pośrednictwem Internetu, celem wprowadzonych zmian nie było natomiast stworzenie konkurencyjnego rynku e-hazardu, a tym samym wprowadzenie takich modyfikacji w zakresie elementów konstrukcji podatku od gier, dzięki którym mógłby on stanowić zachętę do ubiegania się o zezwolenia polskich władz przez zagranicznych operatorów. Urzeczywistnienie takiego celu, obok ograniczenia zakresu monopolu państwa, musiałoby bowiem obejmować modyfikacje przepisów podatkowych przesądzających o wysokości obciążenia w podatku od gier. W szczególności konieczne byłoby odejście od przychodowej podstawy opodatkowania w przypadku zakładów wzajemnych zarządzanych przez Internet, a także obniżenie stawki podatkowej i umożliwienie sumowania podstaw opodatkowania w przypadku gier kasynowych zarządzanych w e-kasynach.

Zamykając uwagi na temat przyjmowanych założeń dotyczących funkcji stymulacyjnej podatku od gier, warto również zwrócić uwagę, że liberalizując przepisy normujące zasady organizacji gier pokera, z zakresu opodatkowania wyłączono działalność polegającą na urządzeniu turniejów gry w pokera przez podmioty nieposiadające koncesji na prowadzenie kasyna gry. W treści uzasadnienia wskazano, że stworzenie podstaw prawnych do zarządzania tego rodzaju turniejów stanowi

⁵¹ Zob. wypowiedź sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów Wiesława Janczyka w trakcie drugiego czytania rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw, sprawozdanie stenograficzne z 32. posiedzenia Sejmu w dniu 14 grudnia 2016 r., s. 211.

⁵² Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 795, Sejm VIII kad., s. 1, dalej jako: uzasadnienie zawarte w druku nr 795.

częściową realizację postulatów środowiska pokerowego i ma na celu umożliwienie organizacji turniejów pokera sportowego, którego ideą jest sportowa rywalizacja prowadzona o symboliczne wygrane rzeczowe⁵³. W świetle powyższego założenia nasuwa się konkluzja, iż podobnie jak w przypadku tzw. małych loterii wyłączenie z opodatkowania działalności polegającej na organizowaniu tego rodzaju przedsięwzięć miało stanowić dodatkowy bodziec do urządzania turniejów pokera z zachowaniem przepisów ustawy o grach hazardowych.

Uwagi końcowe

Podatek od gier należy do danin, którym w sposób wyraźny przypisuje się funkcje pozafiskalne, przy czym w ujęciu historycznym najczęściej jest to funkcja stymulacyjna sprowadzająca się do hamowania zjawisk postrzeganych jako stwarzające zagrożenia w sferze społecznej i gospodarczej. W tym kontekście podatek od gier posiada zatem cechy zbliżone do selektywnych podatków obrotowych, w których przedmiot opodatkowania stanowi obrót towarami powszechnie uznawanymi za szkodliwe lub niebezpieczne. Stymulacja negatywna jest realizowana w dwóch płaszczyznach. Po pierwsze, konstrukcje podatków od gier mogą być wykorzystywane do zmniejszania popytu na usługi hazardowe poprzez wpływanie na wybory potencjalnych uczestników gier. Po drugie, podatki od gier mogą stanowić instrument ograniczania podaży usług hazardowych poprzez nakładanie na podmioty prowadzące działalność w tej sferze wyższych ciężarów podatkowych niż stosowane w pozostałych gałęziach gospodarki, w szczególności w pozostałych sektorach usług rozrywkowych. W ostatnich latach na skutek zmian w postrzeganiu hazardu, który coraz częściej jest traktowany jako jedna z form rozrywek osób dorosłych, dostrzegalna jest również tendencja do przypisywania podatkowi od gier funkcji stymulacyjnej w sensie pozytywnym, której istotą jest pobudzanie niektórych form aktywności hazardowej oraz stwarzanie bodźców mających na celu zachęcenie zagranicznych operatorów do ubiegania się o zezwolenia oraz inwestowania w danym państwie.

W polskiej tradycji prawnej, zarówno monopol loteryjny, jak i podatki obciążające prowadzenie działalności polegającej na urządzaniu gier hazardowych w założeniu miały pełnić funkcję stymulacyjną, przy czym w dwudziestolecie międzywojennym dominujące znaczenie miała stymulacja negatywna. Opodatkowanie usług hazardowych traktowano bowiem jako środek przeciwdziałania upowszechnianiu się zjawiska hazardu. Z kolei w okresie Polski Ludowej konstrukcję podatku

⁵³ Zob. uzasadnienie zawarte w druku nr 795, s. 14–15.

obrotowego wykorzystywano do kształtowania wzorców socjalistycznej obyczajowości. Promowano również przedsiębiorstwa państwowe oferujące gry o charakterze powszechnym, z których zyski odgrywały istotną rolę w finansowaniu zadań charakterystycznych dla państwa socjalistycznego, a także sportu i kultury.

Analiza przepisów normujących funkcjonujący współcześnie podatek od gier oraz materiałów legislacyjnych powstałych w procesie ich tworzenia prowadzi do konkluzji, że daninie tej przypisywano funkcję stymulacyjną we wszystkich wskazanych wyżej płaszczyznach. W okresie obowiązywania ustawy o grach i zakładach wzajemnych podatkowi od gier co do zasady nie przypisywano funkcji polegającej na ograniczaniu popytu i podaży na usługi hazardowe. Przeciwnie, kolejne zmiany w zakresie elementów konstrukcji tej daniny w założeniu miały służyć stworzeniu bardziej korzystnych warunków dla rozwoju tego sektora gospodarki. Stymulacji w sensie pozytywnym można także upatrywać w uchwaleniu zdecydowanie niższej od pozostałych, 2-procentowej stawki podatkowej w odniesieniu do zakładów wzajemnych na sportowe współzawodnictwo zwierząt. Funkcje polegające na ograniczeniu podaży i popytu na usługi hazardowe w sposób jednoznaczny zaczęto przypisywać podatkowi od gier od momentu wejścia w życie ustawy o grach hazardowych, co w sposób oczywisty wiązało się ze zmianą kierunku polityki hazardowej. Obok znaczącej podwyżki stawki zryczałtowanego podatku od gier na automatach o niskich wygranych oraz wprowadzenia niekorzystnych, zarówno z perspektywy graczy, jak urządzających gry, zasad opodatkowania pokera rozgrywanego w formie turnieju, wyrazem tego rodzaju ingerencji było podwyższenie stawek w odniesieniu do bingo, przy czym w tym ostatnim wypadku funkcja, jaką w istocie spełnił ten podatek, pozostawała w jawnej sprzeczności z celami deklarowanymi w treści uzasadnienia do projektu ustawy. Znamienny jest również fakt, że w przeciwieństwie do państw o bogatych tradycjach w zakresie reglamentacji hazardu online konstrukcja polskiego podatku od gier nie jest wykorzystywana do stwarzania zachęt do ubiegania się o zezwolenia na prowadzenia działalności hazardowej przez zagranicznych operatorów. Stymulacji pozytywnej można natomiast upatrywać w wyłączeniu z zakresu przedmiotowego podatku od gier działalności polegającej na urządzaniu tzw. małych loterii fantowych, małych gier bingo fantowe oraz turniejów gry w pokera organizowanych przez podmioty nieposiadające koncesji na prowadzenie kasyna gry, co w części zdaje się stanowić odpowiedź na postulaty i organizacji pozarządowych, i środowisk pokerowych.

Bibliografia

- Biliński L., *System nauki skarbowej a w szczególności nauki o podatkach*, Lwów 1876.
- Clotfelter Ch.T., *Gambling Taxes*, [w:] S. Cnossen (red.), *Economics and Politics of Excise Taxation. Smoking, Drinking, Gambling, Polluting and Driving*, Oxford 2005.
- Cnossen S., *Economics and Politics of Excise Taxation*, [w:] S. Cnossen (red.), *Theory and Practice of Excise Taxation. Smoking, Drinking, Gambling, Polluting and Driving*, Oxford 2005.
- Collins P., *Gambling and the Public Interest*, Westport–London 2003.
- Duda M., *Kontrowersje dotyczące redystrybucyjnej funkcji podatków*. Wybrane zagadnienia, „Roczniki Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Toruniu” 2009, 8.
- Duda M., *Taxation of Poker Winnings in Polish Tax Law*, „Review of Comparative Law” 2009–2010, 14–15.
- Duda M., *Urządzenie loterii charytatywnych jako przedmiot preferencyjnego opodatkowania podatkami od gier*, [w:] B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Sankcje i preferencje w prawie podatkowym*, Lublin 2015.
- Duda-Hyz M., *Loterie jako instrumenty pozyskiwania dochodów państwa w polskim prawie skarbowym w latach 1768–1871*, „Czasopismo Prawno-Historyczne” 2017, 69(2).
- Gajl N. *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992.
- Głabiński S., *Nauka skarbowości z dodatkiem o skarbowości Austrii i Galicji*, Lwów 1911.
- Głabiński S., *Wykład nauki skarbowej*, Lwów 1894.
- Głuchowski J., *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2004.
- Halliday D., *Egalitarianism and Consumption Tax*, [w:] H.P. Gaisbauer, G. Schweiger, C. Sedmak (red.), *Philosophical Explorations of Justice and Taxation. National Global Issues*, Cham–Heidelberg–New York–Dordrecht–London 2015.
- Harvey P.J., Swayze J.P., Walls W.D., *The Revealed Revenue Effects of Gambling Taxation: Logit Analysis of Better Behavior in a Laboratory Casino*, „International Journal of Management” 2004, 21(4).
- Jakubowski T., *Monopol loteryjny*, [w:] *Pięć lat na froncie gospodarczym 1926–1931*, t. 2, Warszawa 1931.
- Kaburakis A., *European Union Law, Gambling, and Sport Betting: European Court of Justice Jurisprudence, Member States Case Law, and Policy*, [w:] P.M. Anderson, J.S. Blackshaw, R.C.R. Siekmann, J. Soek (red.), *Sports Betting: Law and Policy*, The Hague 2012.
- Kulski J., *Możliwość rozwoju podatków pośrednich*, [w:] *Pięć lat na froncie gospodarczym 1926–1931*, t. 2, Warszawa 1931.
- Lorenzi P., *Taxing Antisocial Behavior for the Common Good*, „Society” 2010, 47.
- Łacny J., *Gry hazardowe w Internecie – ustępstwo wobec swobód rynku wewnętrznego?*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2012, 1.
- McGee R.W., *The Philosophy of Taxation and Public Finance*, Boston–Dordrecht–London 2004.
- McMillen J., *Understanding Gambling. History, concepts and theories*, [w:] J. McMillen (red.), *Gambling Cultures*, London 1996.

- Miller S., Ludeña C., *Protecting Goods by Taxing "Bads"*, [w:] A. Corbacho, V.F. Cibils, E. Lora (red.), *More than Revenue. Taxation as a development tool*, New York 2013.
- O'Brien D.P., Creedy J. (red.), *Taxation and Promotion of Human Happiness. An Essay by George Warde Norman*, Cheltenham–Northampton 2009.
- Ofiarski Z., *Opodatkowanie działalności w zakresie zarządzania loterii – reminiscencje z okresu II Rzeczypospolitej oraz czasy współczesne*, [w:] C. Kosikowski (red.), *Prawo skarbowe i prawo finansowe. Szkoły i uczniowie. Księga dedykowana pamięci Profesora Jerzego Lubowickiego*, Białystok 2013.
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 1997.
- Reith G., *The Age of Chance. Gambling in Western Culture*, London–New York 1999.
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.
- Saad G., *The Evolutionary Basis of Consumption*, Mahwah, N.J.–London 2007.
- Samson W.D., *History of Taxation*, [w:] A. Lymer, J. Hasseldine (red.), *The International Taxation System*, Boston–Dordrecht–London 2002.
- Suits D.B., *Gambling Taxes: Regressivity and Revenue Potential*, „National Tax Journal” 1977, 30.
- Tegler E., *Funkcje systemu podatkowego i cena jego sprawności*, „Acta Universitatis Lodzianis. Folia Iuridica” 1992, 54.
- Thompson W.N., *Gambling Taxes: The Philosophy, the Constitution and Horizontal Equity*, „Jeffrey S. Moorad Sports Law Journal” 2010, 17(2).
- Vermeed V., van der Ploeg R., Timmer J.W., *Taxes and the Economy. A Survey on the Impact of Taxes on Growth, Employment, Investment, Consumption and the Environment*, Northampton 2009.
- Walker D.S., *The Economics of Casino Gambling*, Berlin–Heidelberg 2007.
- Weinfeld I., *Skarbowość polska*, Warszawa 1931.
- Welte J.W., Barnes G.M., Wiczorek W.F. et al., *Gambling Participation in the U.S. – Results from a National Survey*, „Journal of Gambling Studies” 2002, 18(4).
- Weralski M., *Instrumenty prawno-finansowe*, [w:] M. Weralski, *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 1, *Instytucje ogólne*, Wrocław 1982.
- Whelan J.P., Steenbergh T.A., Meyers A.W., *Problem and Pathological Gambling*, Toronto 2007, e-book.
- Wilk L., *W sprawie zakazu hazardu niereglamentowanego*, „Państwo i Prawo” 2013, 4.
- Wójtowicz W., *Pojęcie i charakter podatku jako dochodu publicznego*, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017.

Inne materiały

- Informacja o realizacji ustawy o grach i zakładach wzajemnych w 2009 r.*, Warszawa 2011, <https://www.finanse.mf.gov.pl/inne-podatki/podatek-od-gier-gry-hazardowe/raporty-roczne> (dostęp: 16.12.2016).
- Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych oraz o zmianie ustawy karnej skarbowej, druk sejmowy nr 1256, Sejm II kad., s. 4–5, Archiwum Sejmu.

- Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o grach losowych, zakładach wzajemnych i grach na automatach oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 771, Sejm II kad.
- Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o grach hazardowych, druk sejmowy nr 2481, Sejm VI kad., Archiwum Sejmu.
- Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 3860, Sejm VI kad.
- Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 795, Sejm VIII kad.
- Wypowiedź posła Bogdana Łukasiewicza w trakcie posiedzenia Komisji Polityki Gospodarczej, Budżetu i Finansów oraz Komisji Ustawodawczej w dniu 20 lutego 1992 r., Biuletyn nr 196/I kad., Archiwum Sejmu.
- Wypowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów Jana Bogutyna na posiedzeniu Komisji Polityki Gospodarczej, Budżetu i Finansów, Komisji Młodzieży, Kultury Fizycznej i Sportu oraz Komisji ustawodawczej w dniu 16 maja 1996 r., Kancelaria Sejmu. Biuro Informacyjne. Biuletyn Nr 2593/II kad., Archiwum Sejmu.
- Wypowiedź ministra Michała Boniego na posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych (nr 231) w dniu 18 listopada 2009 r., Biuletyn Nr 2986/VI, s. 4, Archiwum Sejmu.
- Wypowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów Jacka Kapicy na posiedzeniu podkomisji nadzwyczajnej do rozpatrzenia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy i grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw w dniu 15 marca 2011 r., zapis dźwiękowy, Archiwum Sejmu.
- Wypowiedzi podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów Jacka Kapicy oraz senatorów w trakcie prac nad stanowiskiem Senatu w sprawie ustawy o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw, Sprawozdanie stenograficzne z 76. posiedzenia Senatu Rzeczypospolitej Polskiej w dniach 11–12 maja 2011 r.
- Wypowiedź Wiesława Janczyka sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów na posiedzeniu podkomisji nadzwyczajnej do rozpatrzenia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw (druk nr 795) w dniu 4 kwietnia 2016 r., zapis audiowizualny, <http://www.sejm.gov.pl/SQL2.nsf/poskomprocall?OpenAgent&8&795> (dostęp: 1.09.2017).
- Wypowiedź sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów Wiesława Janczyka w trakcie drugiego czytania rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw, sprawozdanie stenograficzne z 32. posiedzenia Sejmu w dniu 14 grudnia 2016 r.