

**Uniwersytet Wrocławski**  
**Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii**  
**Katedra Prawa Finansowego**

**STRESZCZENIE PRACY DOKTORSKIEJ**

**Rola i zadania Krajowej Administracji Skarbowej w realizacji  
dochodów publicznych wynikających z ustawy o grach hazardowych**

**promotor:**

**dr hab. Rafał Kowalczyk**

**Wrocław 2022**

Rozprawa doktorska „Rola i zadania Krajowej Administracji Skarbowej w realizacji dochodów publicznych wynikających z ustawy o grach hazardowych” obejmuje trzy główne obszary:

- prawne i finansowe regulacje ustawy o grach hazardowych;
- dochody publiczne pochodzące z hazardu;
- funkcjonowanie Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie hazardu;

co wpisuje się bezpośrednio w obszar prawa finansowego, rozumianego jako nauka o gospodarowaniu środkami publicznymi.

Praca ma kilka celów badawczych. Nadrzędnym celem badawczym jest usystematyzowanie i zbadanie finansowych regulacji ustawy o grach hazardowych, analiza dochodów publicznych z hazardu oraz efektywności Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie zadań wynikających z ustawy o grach hazardowych. Pojęcie efektywności dla celów rozprawy doktorskiej oznacza relacje pomiędzy osiągniętymi wynikami, a wykorzystanymi zasobami.

Kolejne cele badawcze pracy dotyczą ukazania:

- prawnego i podatkowego modelu regulacji hazardu w prawie polskim;
- celu jaki przyświecał ustawodawcy przy wprowadzaniu ustawy o grach hazardowych i jej zmian;
- założonych i zrealizowanych dochodów z podatku od gier;
- nadzoru i kontroli nad hazardem przez Krajową Administrację Skarbową;
- przyczyn powstania szarej strefy w obszarze hazardu, związanych z nią zagrożeń dla interesów finansowych Skarbu Państwa i prób jej ograniczenia;
- rozwiązań prawnych mających na celu optymalizację dochodów publicznych z hazardu oraz modelu nadzoru i kontroli nad hazardem.

W pracy dokonano analizy ustawy z 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych, z której m.in. wyodrębniono regulacje ustanawiające dochody publiczne z hazardu, takie jak: podatek od gier, opłaty publiczne, dopłaty do gier hazardowych, a także niepodatkowe dochody budżetu państwa z tytułu kar pieniężnych.

Analizą objęto również ustawę z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej z której wyodrębniono regulacje dotyczące zadań związanych z ustawą o grach hazardowych, w szczególności: nadzoru i kontroli nad przestrzeganiem przepisów tej ustawy, kontroli i poboru podatku od gier i dopłat, prowadzenia postępowań karnych skarbowych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko organizacji gier hazardowych.

Realizacja celu pracy nie byłaby możliwa bez analizy poglądów doktryny, stanowisk sądów i trybunałów. W pracy wykorzystano doświadczenia własne autora, czynnego zawodowo funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej umieszczonej w strukturach Krajowej Administracji Skarbowej.

Za podjęciem badań naukowych przemawiają następujące okoliczności: po pierwsze hazard w kontekście funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej i realizacji zadań związanych z realizacją ustawy o grach hazardowych nie został przedstawiony w jednym opracowaniu; po drugie zakreślony tematem rozprawy obszar prawa finansowego ma istotne znaczenie zarówno teoretyczne jak i praktyczne, gdyż regulacje prawne dotyczące hazardu determinują dochody państwa uzyskiwanego z hazardu znaczne wpływy i wyznaczają kierunki realizowanego przez Krajową Administrację Skarbową nadzoru i kontroli hazardu przez państwo; po trzecie problematyka hazardu i funkcjonowania aparatu skarbowego jest związana z aktywnością zawodową autora, a dodatkowo jest przedmiotem jego osobistych zainteresowań.

Praca obejmuje wiele płaszczyzn badań i z tego powodu wykorzystano w niej różne metody badawcze. Jako główna wykorzystana została metoda dogmatyczna, gdyż rozważania przeprowadzono głównie w warstwie prawnej, o dokonaną przez autora wykładnię przepisów, z uwzględnieniem poglądów zaprezentowanych w literaturze i orzecznictwie sądów lub trybunałów. W pracy szeroko wykorzystano metodę obserwacyjną, w celu skonfrontowania obowiązujących regulacji prawnych i finansowych z ich stosowaniem w praktyce. Jako pomocnicze wykorzystano metody historyczne i porównawcze, a przeprowadzone analizy uzupełniono o własne doświadczenia autora.

Praca, poza wstępem i wnioskami, składa się z jedenastu rozdziałów, kumulatywnie ukazujących problematykę zakreśloną tematem dysertacji.

Rozdział pierwszy: „Wprowadzenie do problematyki hazardu” koncentruje się na ukazaniu pojęcia hazardu, jego genezie i charakterystycznych cechach jak: losowość, wygrana i regulamin gry. Analizą objęto skutki hazardu, które mają istotne znaczenie z uwagi na fakt, że stanowią uzasadnienie obowiązujących prawnych i finansowych rozwiązań w obszarze hazardu. W dalszych fragmentach

rozdziału ukazano problematykę modeli regulacji i modeli opodatkowania hazardu. Stwierdzono, że poszczególne państwa dysponują szerokim katalogiem rozwiązań w zakresie uregulowania rynku hazardowego i zasad opodatkowania hazardu różnymi daninami publicznymi. Przyjęcie właściwych rozwiązań systemowych, uwzględniających realia krajowego rynku hazardowego, wydaje się determinować poziom dochodów publicznych z hazardu i kierunki kontroli państwa nad hazardem.

Rozdział drugi: „Regulacje prawne hazardu” zawiera analizy z zakresu warunków urządzania gier hazardowych i zasad prowadzenia działalności hazardowej. Rozdziału ukazuje m.in. analizy dotyczące historycznych regulacji hazardu w Polsce i wspólnotowych regulacji hazardu. Głównym zakresem analiz są regulacje obowiązującej ustawy o grach hazardowych, w szczególności założony przez ustawodawcę cel wprowadzenia tej ustawy, zakres wprowadzonych ograniczeń prowadzenia działalności hazardowej i definicje poszczególnych kategorii gier hazardowych.

Rozdział trzeci: „Rynek hazardowy” obejmuje analizy funkcjonowania poszczególnych kategorii gier i zakładów. Znaczna część rozdziału dotyczy kategorii gier na automatach, gdyż regulacje dotyczące tej kategorii wywarły zasadniczy wpływ na rozmiar całego rynku hazardowego, poziom dochodów publicznych z hazardu i kierunki kontroli państwa nad hazardem. Przedmiotem rozdziału są również analizy wyników finansowych podmiotów prowadzących działalność hazardową oraz przychody z poszczególnych kategorii gier hazardowych.

Rozdział czwarty: „Zadania Krajowej Administracji Skarbowej w kontekście ustawy o grach hazardowych” zawiera m.in. analizę przyczyn wprowadzenia Krajowej Administracji Skarbowej, jej struktury i oceny przez doktrynę. Główną część rozdziału stanowi systematyka i analiza kompetencji poszczególnych organów Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie realizacji zadań dotyczących ustawy o grach hazardowych.

Rozdział piąty: „Podatek od gier jako podstawowe obciążenie publicznoprawne hazardu” zawiera rozważania dotyczące dochodów publicznoprawnych, dochodów budżetowych, pojęcia podatku i jego funkcji, a także konstrukcji prawnej podatku od gier. Analizą objęto m.in. poziom wykonania dochodów z podatku od gier i strukturę dochodów podatku od gier z poszczególnych kategorii gier hazardowych.

Rozdział szósty: „Pozostałe dochody publicznoprawne obciążające hazard” poświęcono analizom innych niż podatek od gier danin obciążających hazard, jak: opłatom publicznym, dopłatom do gier hazardowych, dochodom budżetu państwa pochodzącym z opodatkowania wygranych w grach hazardowych oraz dochodom o charakterze kar i sankcji. Ukazano cel i zakres takich dochodów. Analizą objęto również sposób wykorzystania środków pochodzących z dopłat.

Przedmiotem rozdziału siódmego: „Kontrola przestrzegania ustawy o grach hazardowych przez Krajową Administrację Skarbową” są analizy dotyczące kontroli urządzania i prowadzenia gier

hazardowych przeprowadzonych u legalnych operatorów, a także wywiązywana się legalnych operatorów z obowiązków w zakresie gier i dopłat. Znaczną część rozdziału poświęcono analizom naruszeń ustawy o grach hazardowych przez nielegalnych operatorów i graczy, a także efektywności kontroli realizowanej przez Krajową Administrację Skarbową.

Rozdział ósmy: „Przeciwdziałanie naruszeniom ustawy o grach hazardowych przez Krajową Administrację Skarbową za pomocą sankcji administracyjnych” zawiera rozważania dotyczące zakresu i roli sankcji administracyjnych. W rozdziale wyszczególniono sankcje administracyjne umieszczone w ustawie o grach hazardowych, dokonano ich podziału na: administracyjne sankcje egzekucyjne i administracyjne sankcje represyjne, a następnie poddano je analizie. Dalszą analizą objęto stosowanie kar pieniężnych umieszczonych w ustawie o grach hazardowych i efektywność Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie wymiaru takich kar.

W rozdziale dziewiątym: „Przeciwdziałanie naruszeniom ustawy o grach hazardowych przez Krajową Administrację Skarbową za pomocą sankcji karnych” analizą objęto regulacje karne, szczególnie karne skarbowe, penalizujące hazard. Przedmiotem rozważań są zasady odpowiedzialności za popełnienie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Z Kodeksu karnego skarbowego wyodrębniono poszczególne typy przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przeciwko organizacji gier hazardowych i dokonano ich analizy. Przedmiotem dalszych analiz są dane statystyczne ukazujące stosowanie sankcji karnych skarbowych w obszarze hazardu, a także efektywność Krajowej Administracji Skarbowej w takim zakresie.

Rozdział dziesiąty: „Realizacja ustawy o grach hazardowych na Dolnym Śląsku” zawiera analizy dotyczące funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej na poziomie lokalnym na przykładzie Dolnego Śląska w kontekście realizacji poszczególnych zadań wynikających z ustawy o grach hazardowych, a także efektywności administracji skarbowej.

Ostatni, jedenasty rozdział „Zdiagnozowane zagrożenia interesu finansowego Skarbu Państwa związane z ustawą o grach hazardowych” obejmuje analizy finansowych skutków funkcjonującego modelu hazardu w prawie polskim, nadużycia warunku losowości definicji legalnej gry na automatach oraz uszczupień dochodów publicznych związanych z prawnymi i podatkowymi przepisami ustawy o grach hazardowych. W rozdziale oszacowano uszczuplenia dochodów publicznych związane z delegalizacją kategorii gier na automatach, w podatku od gier, z tytułu opłat publicznych i dopłat do gier hazardowych.

Przeprowadzone w pracy analizy dowodzą, że Krajową Administrację Skarbową (podobnie jak funkcjonującą wcześniej Służbę Celną) w zakresie realizacji zadań wynikających z ustawy o grach hazardowych należy ocenić pozytywnie. W latach 2010-2019 administracja skarbową przeprowa-

dziła 41.040 kontroli przestrzegania przepisów u.g.h., zabezpieczyła 136.240 automatów do gier naruszających przepisy u.g.h., przeprowadziła 106.893 postępowań administracyjnych w sprawie kar pieniężnych z art. 89 u.g.h. i 79.690 postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko organizacji gier hazardowych. Pomimo tego zakres naruszeń przepisów ustawy o grach hazardowych i liczba takich naruszeń są znaczne. Oznacza to, że przyczyny naruszeń ustawy o grach hazardowych są niezależnie od funkcjonowania administracji skarbowej.

Głównym, zdiagnozowanym zagrożeniem interesów finansowych Skarbu Państwa w obszarze hazardu jest szara strefa. Do jej powstania i utrwalenia przyczyniła się ustawa o grach hazardowych, szczególnie delegalizacja sektorów gier na automatach prowadzonych przez prywatnych operatorów, które w 2009 r. stanowiły ponad 70% rynku hazardowego. Legalne gry hazardowe na automatach, poza nielicznymi kasynami, stały się niedostępne dla graczy, a takie rozwiązanie nie odpowiadało realiom rynku hazardowego.

Wprowadzone ustawą o grach hazardowych rozwiązania jednoznacznie negatywnie wpłynęły na poziom dochodów publicznych z hazardu. Po pięciu latach funkcjonowania ustawy o grach hazardowych, dochody z podatku od gier spadły o 50% i nadal nie osiągnęły poziomu udziału w dochodach podatkowych ogółem z roku 2009.

Z takich przyczyn obowiązujące regulacje prawne i podatkowe hazardu wymagają kompleksowych zmian systemowych. Postuluję zastąpienie ustawy o grach hazardowych nowym aktem prawnym, który powinien opierać się na innych założeniach. Ustawodawca w obszarze hazardu przede wszystkim powinien kierować się celem fiskalnym. Obecne regulacje determinowane są celem społecznym, tj. ochroną społeczeństwa przed skutkami uzależnienia. Badania dowodzą, że uzależnienie od hazardu jest w Polsce problemem marginalnym, a restrykcyjny model regulacji hazardu, któremu towarzyszy podatek od obrotu i wysoki poziom opodatkowania, jest przyczyną szarej strefy, która pozostając poza kontrolą państwa sprzyja uzależnieniu i potęguje jego skutki. Nowe regulacje w optymalnym stopniu powinny uwzględnić liberalny model regulacji hazardu, ukierunkowany na umożliwienie atrakcyjnej oferty pod względem dostępu do usług hazardowych, oferowanego katalogu gier hazardowych i wysokości wygranych. Atrakcyjna oferta decyduje z jakich usług (legalnych czy nielegalnych operatorów) gracze będą korzystać. Atrakcyjna oferta stwarza operatorom dogodne warunki do podjęcia legalnej działalności na krajowym rynku, który powinien charakteryzować się możliwie wysoką konkurencją. Wolną konkurencję na rynku hazardowym ogranicza monopol państwa, który powinien zostać zniesiony lub znacznie ograniczony.

Ustawodawca powinien również wprowadzić nowe rozwiązania w zakresie opodatkowania hazardu. Rozwiązania dotyczące podatku od gier powinny opierać się na dwóch założeniach:

obniżeniu, do optymalnego, poziomu opodatkowania i zmiany struktury opodatkowania opartej na podatku od przychodów z gry brutto, ustalonym na podstawie rzeczywistych przychodów operatorów, który funkcjonuje w licznych krajach Unii Europejskiej, np. w Danii, Czechach, Rumunii i Bułgarii. Rozwiązania dotyczące dopłat do gier hazardowych winny uwzględniać cel takiej daniny i związek z hazardem, co przemawia za rezygnacją z ich stosowania.

Postulowane rozwiązania powinny przyczynić się do ograniczenia szarej strefy, objęcia nadzorem państwa większej liczby graczy, zwiększenia poziomu ochrony państwa przed uzależnieniem, a przede wszystkim zwiększeniem dochodów publicznych z hazardu.

Kolejnym postulatem jest zmiana obecnej, opartej o warunek losowy definicji gry na automatach. Brak warunku losowości sprawia, że rozgrywane gry nie wyczerpują przesłanek takiej definicji, a tym samym nie podlegają reżimowi ustawy o grach hazardowych. Definicja gry na automatach jest powszechnie wykorzystywana przez nielegalnych operatorów do obejścia ograniczeń wprowadzonych ustawą o grach hazardowych. Powrót do poprzedniej definicji gry na automatach, opartej na opisie urządzeń uniemożliwi nielegalnym operatorom jej nadużycie.

Jerzy Plitwicz