

Uniwersytet Warszawski
Wydział Prawa i Administracji
Katedra Prawa Finansowego

mgr Bartłomiej Korniluk
LL.M. (Martin Luther Universität Halle-Wittenberg)

**Koncepcje opodatkowania urządzania gier losowych
na automatach w prawie polskim w latach 2006-2009.**

Wnioski de lege lata i de lege ferenda.

Autoreferat pracy doktorskiej

Promotor : prof. dr hab. Witold Modzelewski
Recenzenci : prof. dr hab. Wiesław Czyżowicz
prof. KUL dr hab. Maciej Rudnicki

Warszawa 2018

I. Uzasadnienie wyboru tematu pracy

Gry losowe definiujemy za pomocą matematycznej teorii rozkładu prawdopodobieństwa, za pomocą kosztów w postaci uzależnienia, bezpieczeństwa kryminalnego i straty finansowej oraz dochodów państwa, które jest największym beneficjentem tych usług. W toku dziejów wielokrotnie próbowano zakazać ich świadczenia, ale wszystkie próby kończyły się klęską. Tym samym, w świetle nieskuteczności tych zakazów, konstytucyjną konieczność współkształtowania kwestii zdrowotnych i bezpieczeństwa w art. 76 Konstytucji RP należy rozumieć jako nakaz regulacji pozytywnej, czyli tolerowania hazardu jako regulowanej dziedziny gospodarki w celu uzyskania możliwości moderowania skali, jak i sposobu konsumpcji, a nawet jej ograniczania, a nie jako nakaz regulacji negatywnej, opartej na prostym zakazie ich świadczenia. Kluczem do zrozumienia obecnej problematyki regulacyjnej w zakresie hazardu jest zatem zrozumienie nieodzowności tego zjawiska w relacji do zagrożeń, które generuje, logiki poszczególnych usług, technologii świadczenia (także online) oraz suplementacyjnej roli w odniesieniu do innych obszarów gospodarki. Zadaniem prawa jest uchwycenie tych kwestii w definicje legalne. Przy czym polska nauka nigdy nie zajmowała się odpowiednim wyważeniem tych wszystkich aspektów. Od czasu do czasu czyni to tylko ustawodawca stosując m.in. również zakazy, przyznające przy tym prymat realizacji celom ekonomicznym nad kwestiami ochronnymi podczas, gdy to kwestie ochronne powinny zakreślać możliwy kształt i kierunek polityki fiskalnej.

II. Obszar i cele badawcze

Problematyka pracy dotyczy gier na automatach możliwych do eksploatacji w trzech z pięciu sektorów hazardu w Polsce (monopol, salony gier, AoNW¹). Są to bowiem gry, które są jednorodne pod względem wewnętrznej logiki oraz użytej technologii. Przy czym autor przedstawił ją także na tle wybranych aspektów innych gier losowych, w tym internetowych (jako oddziałujących zwrótnie na ten zakres działalności). **Celem niniejszej pracy jest ustalenie dopuszczalnego kierunku koncepcji opodatkowania urządzania gier losowych na automatach oraz znalezienie dla lat 2006-2009 odstępstw od ustalonego w ten sposób wzorca i źródeł tych dystorsji. Powyższe pozwoli autorowi zrealizować ostateczny cel pracy, którym jest ocena prawidłowości kształtowania i wykorzystania modeli w tym okresie, przez pryzmat całościowej polityki państwa w odniesieniu do przedmiotowych gier.**

Ze względu na zakres analizy autor stawia sobie jednak kilka samoograniczeń. Po pierwsze, stan prawny sprzed 2006 r. jest traktowany jedynie jako wyjściowy. Analizie poddano tylko próby modyfikacji tej polityki formułowane w latach 2006-2009. Po drugie, praca pomija analizę zagranicznych porządków w tym zakresie z racji tego, że hazard w UE w zasadzie jest

¹ Automaty o niskich wygranych, zwane też dalej niskohazardowymi lub barowymi.

niezharmonizowany, a co za tym idzie, występujące w tych państwach rozbieżności co do kształtu polityki fiskalnej są tak duże, iż systemy te są właściwie nieporównywalne. Powyższe zresztą i tak nie przyczyniłoby się w istotny sposób do realizacji głównego celu pracy, którym jest ocena prawidłowości kształtowania polskich koncepcji opodatkowania gier na automatach. Autor sięga jednak do pewnych aspektów prawa unijnego, jako że porządek ten narzuca pewne ograniczenia ustawodawstwu krajowemu, nierzadko doprowadzając w kluczowych momentach do wyłączenia skuteczności planowanych środków prawnych. Jest to zresztą jedna z głównych podstaw formułowania wniosków *de lege lata* i *de lege ferenda*. Zatem mimo historycznego wymiaru pracy, aspiruje ona do praktycznego oddziaływania także na otaczającą nas obecnie rzeczywistość.

III. Tezy i metodologia

W toku pracy autor stawia **tezę o wadliwości przyjmowanych koncepcji opodatkowania urządzania gier losowych na automatach w prawie polskim w latach 2006-2009 oraz tezę uzupełniającą, dotyczącą ogromnego (pozaformalnego) wpływu niektórych podmiotów życia gospodarczego na ten proces i słabości państwa w tym zakresie.**

Do rozważań nad istotą koncepcji opodatkowania wynikających z propozycji nowelizacji przedkładanych w analizowanym okresie wykorzystano metody niereaktywne, w tym metodę historyczno-opisową (w celu analizy źródeł i celów tych koncepcji), metodę formalno-dogmatyczną (w zakresie analizy dwóch narzucanych systemów opodatkowania) oraz prawnoporównawczą (uwzględniając poszczególne nowele i orzecznictwo TSUE).

IV. Struktura pracy

Praca składa się ze wstępu, 8 rozdziałów, zakończenia i bibliografii. Rozdział pierwszy to teoretyczne rozważania o polityce fiskalnej, a następnie próba osadzenia tej wizji w kontekście zasadności uregulowania hazardu. Jest to badanie dotyczące aksjologii skutków negatywnych (uzależnienia, bezpieczeństwo kryminalne) oraz w zakresie aspektów historycznych, definiujących w sumie wyzwania dla polityki państwowej w formie nakazu regulacji pozytywnej. To tutaj autor omawia obowiązek podporządkowania polityki fiskalnej polityce ochronnej państwa, co wyznacza zasadniczy obszar analizy.

Rozdział drugi miał na celu ustalenie faktycznej polityki ogólnej państwa w badanym zakresie (jej przesłanek i celów). **Badanie to dotyczyło nie tylko dokumentów sejmowej komisji śledczej ds. wyjaśnienia tzw. afery hazardowej i w związku z tym autor formułuje dalej idące i bardziej jednoznaczne wnioski.** Autor stwierdza, iż motorem dwóch głównych zmian legislacyjnych w analizowanym zakresie był zamiar bezkosztowego przejęcia udziałów w polskim

rynku lokalnym przez kapitał międzynarodowy drogą zmian legislacyjnych narzucających niemożliwe do realizacji obciążenie fiskalne.

Rozdział trzeci wykracza już poza zamieszczone w rozdziale drugim ustalenie intencji nielegalnego lobbysty i koncentruje się na materialnych aspektach forsowanego obciążenia (parafiskalnych dopłat), starając się dociec dlaczego jego zdaniem instytucja ta była w przypadku gier na automatach niemożliwa do wdrożenia. **Do tej pory piśmiennictwo prawnicze ani razu nie zajmowało się badaniem tego instrumentu**, gdyż jest on sam w sobie rozwiązaniem unikatowym, a co za tym idzie hermetycznym. W toku tych badań wykorzystano ciekawy dorobek podmiotów rynkowych w tym zakresie.

Rozdział czwarty stanowi uzupełnienie zawartego w rozdziale drugim opisu przesłanek kreowania polityki, koncentrując się na dodatkowych elementach zmian prawa materialnego, powiązanych z projektowanymi dopłatami. Idzie o próbę zmiany istotnej fiskalnie definicji usługi gier i definicji wygranych rzeczowych (a więc przedmiotu opodatkowania).

Rozdział piąty i szósty zajmuje się tematyką drugiej koncepcji opodatkowania wynikającej z wdrożenia zakazu działalności z naruszeniem dyrektywy z dnia 22 czerwca 1998 r. ustanawiającej procedurę udzielania informacji w zakresie norm i przepisów technicznych (98/34/WE). Tym samym autor omawia unijny obowiązek notyfikacji i ogólne skutki braku jego realizacji, koncentrując się ostatecznie na zasadniczym wątku skuteczności polskich norm fiskalizujących w podatku od gier w świetle tego mankamentu. **Przy czym problematyka braku notyfikacji przepisów fiskalizujących jest na tyle nowa, iż również nie była do tej pory poruszana w literaturze prawniczej.** Wnioski co do formalnej bezskuteczności analizowanych norm (dyrektywa 98/34/WE) uzupełniają dodatkowe rozważania wskazujące na ich materialną bezskuteczność wynikającą z niezдания tzw. testu rzeczywistych przyczyn legislacji, nazywanego też „testem hipokryzji”.

W rozdziale siódmym poddano analizie natomiast zarzuty konstytucyjnoprawne adresowane do polityki fiskalnej, formułowane w kontekście zarówno procesu legislacyjnego, jak i przyjętych rozwiązań - co zamyka rozważania w zakresie poprawności polityki fiskalnej państwa w sektorze gier w latach 2006-2009.

Rozdział ósmy poświęcony jest z kolei próbie kwantyfikacji ekonomicznych skutków ujawnionych błędów w zakresie tworzenia i stosowania prawa. Szacunki te dotyczą jedynego modelu podatkowego, który ostatecznie (pod koniec badanego okresu) wszedł w życie, czyli modelu będącego wynikiem braku skuteczności zakazu działalności. Chodzi tutaj o skutki fiskalne wynikające z naruszenia prawidłowej polityki ochrony (a więc o wyjęcie działalności na automatach do gier poza zakres opodatkowania podatkiem od gier oraz zwrot nadpłat podatkowych od działalności nadal regulowanej), jak i uzupełniająco o pozostałe skutki ekonomiczne (potencjalne odszkodowania za brak zezwoleń, a więc za błędnie prowadzoną politykę ochronną) –

co uwypukla ekonomiczny wymiar omawianej problematyki.

W zakończeniu autor zestawia ustalony kształt modelowy polityki Państwa, a tym samym też modelowej polityki fiskalnej (rozdział I), z koncepcjami faktycznie formułowanymi (rozdziały II-VI). Powyższe pozwoliło przedstawić również faktyczne (szkodliwe dla obywateli i Państwa) przesłanki kreowania tych koncepcji i ich ostateczne efekty (rozwarstwienie pomiędzy konstytucyjnymi celami ochronnymi, a celami rzeczywiście wytyczanymi). Rozbieżność ta rodzi wiele konsekwencji i problemów stricte fiskalnych, jak i o szerszym spektrum ekonomicznym (rozdział VIII), wynikających częściowo z tego, iż pomimo braku harmonizacji w zakresie gier, na poziomie sądownictwa europejskiego wypracowano linię orzeczniczą (związaną z zasadami prawa UE – rozdział V) determinującą kształt i kierunek oddziaływania polityki fiskalnej gier hazardowych w państwach członkowskich. Powyższe ustalenia stały się przesłanką do sformułowania wniosków końcowych *de lege lata* i *de lege ferenda*. Celem autora jest znalezienie odpowiedzi na pytanie, czy regulator rynku działał prawidłowo, czyli czy rozsądnie maksymalizował kwotę wpływów podatkowych, a jak nie, to co należy uczynić w tym zakresie.

V. Wyniki analizy

W wyniku analizy zjawiska gier losowych w ujęciu historycznym i w ujęciu skutków dotyczących zdrowia i bezpieczeństwa autor dochodzi do wniosku, iż w naszym kręgu kulturowym w grę może wchodzić jedynie model regulacji pozytywnej, czyli dopuszczający świadczenie i korzystanie z tych usług – a więc z jednej strony tolerujący to zjawisko, a z drugiej utrzymujący kontrolę nad nim do stopnia w którym moderowanie skali i formy konsumpcji nawet ogranicza popyt i podaż na te usługi. Tylko tą drogą uzyskujemy szansę na ich ukształtowanie w taki sposób, który najbardziej ochroni konsumenta ograniczając jego wrażliwość na negatywne bodźce. Tym samym środowisko prawne z lat 2004-2009 (ograniczanie i kontrola) co do zasady było prawidłową emanacją konstytucyjnej zasady polityki ochrony. Kluczem jest po prostu właściwie dobrana równowaga pomiędzy tymi aspektami. Odrzucanie tych możliwości na rzecz nierealnych zakazów stanowi naruszenie Konstytucji, a w tym świetle obydwie forsowane w latach 2006-2009 modele opierały się na zakazach, co przy niewygasającym jednocześnie oddolnym popycie, skutkowało jedynie przejściem tej działalności do strefy nieregulowanej, ze szkodą dla zdrowia i bezpieczeństwa konsumenta (co miało miejsce w latach 2010-2016).

Zadania ochronne państwa w zakresie hazardu mają przy tym charakter pozafiskalny, a ich konstytucyjny walor pozwala zakwalifikować cele fiskalne jako cele podrzędne, a więc jedynie jako wypełniające ramy całościowej polityki ochrony, czy też nawet jako narzędzie realizacji celów pierwszoplanowych. Tak rozumiana funkcja fiskalna w kontekście zadań pierwszoplanowych bynajmniej jednak nie utraciła swojej wagi. Drugoplanowość celu fiskalnego nie oznacza bowiem

faktu jego nieobowiązywania. Innym słowem to polityka ochrony (rozumiana już jako polityka reglamentacji) definiuje politykę fiskalną, a nie na odwrót.

W tym świetle przyczyn powstania problematyki polityki fiskalnej państwa w sektorze gier losowych na automatach należy upatrywać już w źródłach tej polityki, czyli w przesłankach podjęcia prac legislacyjnych. Źródła te powinny mieć bowiem charakter formalnoprawny. Jednakże w badanym zakresie oddziaływanie zjawisk pozanormatywnych było na tyle duże, iż w sposób oczywisty doszło do naruszenia tej zasady. Konkurencja ekonomiczna pomiędzy podmiotami rynkowymi przeniosła się do sfery nielegalnych działań lobbystycznych w zakresie legislacji, co samo w sobie ujawniło ogromną dysfunkcyjność regulatora rynku, który jako swoisty superarbiter obowiązany jest odrzucać propozycje niedopuszczalne z punktu widzenia interesu formalnego, a zamiast tego pozwolił narzucić sobie wyjątkowo niekorzystne rozwiązania. Tym samym źródłem tzw. afery hazardowej z 2009 r. była w pełni świadomie realizowana przez trzy lata próba ustawowej likwidacji instrumentem dopłat konkurencyjnych wobec monopolu firm prywatnych. Przy czym notatki służbowe ujawnione w Ministerstwie Finansów wskazują, iż resort w przypadku dopłat posiadał wiedzę, że procedował nad projektem narzuconym przez nielegalnego lobbystę, a przy tym podpisywał się także pod rozwiązaniami również w jego ocenie działającymi na szkodę konstytucyjnie chronionej własności prywatnej oraz samego budżetu państwa, gdzie wiedza ta była dostępna również decydom politycznym, którzy przełamali początkowy opór urzędników wydając odpowiednie polecenia służbowe.

W tym miejscu autor doszedł do tożsamego wniosku co wszystkie strony lobbystycznego konfliktu, iż instrument dopłat w zasadzie był czymś w rodzaju „oscylatora podatkowego” generującego powstanie zobowiązania podatkowego w wysokości nawet większej niż cały przyjęty obrót (a więc wprowadzającego de facto zakaz tych gier). Powyższa próba modyfikacji przez instrument fiskalny konstytucyjnie narzuconego zakresu ochrony (nakazu pozytywnej reglamentacji) przesądza o wadliwości koncepcji obciążenia dopłatami. Do tego instrument ten obarczony był również licznymi wadami dotyczącymi jego wewnętrznej budowy, gdzie miały one charakter wręcz zasadniczy. W tym kontekście można mówić o problemach związanych z wprowadzeniem w tym samym przepisie trzech różnych i nawzajem wykluczających się podstaw opodatkowania (stawka, kwota zakredytowana, możliwość przedłużenia gry), o wątpliwościach związanych z określeniem momentu powstania zobowiązania podatkowego („uiszczanie dopłat przez uczestników” w momencie gdy jednak nie są jeszcze uczestnikami), a co za tym idzie obciążeniu dopłatą jedynie wpłaty, jako czynności wyłącznie technicznej (a nie gry – zgodnie z założeniem tego instrumentu). Dodatkowym problemem był brak możliwości wycofania się z gry bez utraty dopłaty (co de facto ponownie obciążało wpłatę, czyli operację czysto techniczną). Zresztą w wielu przypadkach matematycznie niemożliwe było też dokładne wyliczenie kwoty tego zobowiązania podatkowego, a w pozostałych przypadkach jego pobranie (brak monet o takich

nominalach, brak akceptorów do ich technicznego przyjęcia). Niewykonalność tego pomysłu podkreślały również państwowe jednostki dozoru technicznego² dla rynku gier, Polska Akademia Nauk, Totalizator Sportowy Sp z o.o., międzynarodowy koncern Gtech i polskie firmy, które miały być nimi obciążone - czyli dosłownie wszyscy uczestnicy dyskusji publicznej, natomiast Ministerstwo Finansów przez lata forsowało ten narzucony przez nielegalnego lobbystę instrument, nie mając w swym gronie żadnego specjalisty od analizy tego zagadnienia i nie zlecając żadnych zewnętrznych ekspertyz na ten temat (jak ustaliła zresztą sejmowa komisja śledcza). Nie tylko zatem same źródła inicjatyw ustawodawczych, ale i sama konstrukcja dopłat jako instrumentu wielopunktowo niemożliwego do wdrożenia, a przede wszystkim postawa tego resortu, ujawniają istnienie pozaformalnego celu polityki, wprost naruszającego cele konstytucyjne (zresztą w celu wprowadzenia na rynek jeszcze bardziej uzależniających automatów państwowych, w większej ilości i kosztem legislacyjnie wywłaszczanych podmiotów prywatnych).

Bezskuteczność podejmowanych w latach 2006-2009 prób zmierzających do pośredniej eliminacji firm prywatnych z rynku AoNW za pomocą fiskalnego instrumentu dopłat skutkowało ostatecznie tym, iż do porządku prawnego w 2009r. resort finansów (na fali tzw. afery hazardowej wywołanej przez osobę związaną z sektorem kasyn) wprowadził tym razem już bezpośredni zakaz działalności sektora AoNW, niezwiązanego zupełnie z tą aferą. Powyższe działanie zakreśliło tym samym drugi obszar objęty badaniem w niniejszej pracy. Po latach TSUE w motywie 25 wyroku z dnia 19 lipca 2012 r. (C-217/11) stwierdził, iż zakaz działalności zawarty w przepisie art. 14 u.g.h.³ jest nienotyfikowanym przepisem technicznym (czyli jest przepisem bezskutecznym), co oznaczało, iż skutkiem celowego błędu resortu było utworzenie nieregulowanej, a tym samym i nieopodatkowanej strefy gier (która nie jest już objęta zakresem normy fiskalizującej art. 71 ust. 1 u.g.h.). Ponadto gry regulowane na podstawie przepisów przejściowych również zostały zwolnione z podatku ze względu na bezskuteczność przepisów art. 139 ust. 1 u.g.h. (stawka), jak i art. 129 ust. 3 u.g.h (przedmiot opodatkowania). Gdzie samej stawce podatku należy postawić również zarzut wadliwości materialnej, jako że od początku była oficjalnie deklarowana przez resort finansów jako instrument służący do fiskalnego wywłaszczenia rynku (próba naruszenia Konstytucji RP i niezależnie obejścia dyrektywy notyfikacyjnej).

Dodatkowo mieliśmy także do czynienia z niedopuszczalnym prawnie zakazem, bowiem jego celem była eliminacja sektorów AoNW i salonów gier zdominowanych przez polski kapitał, pod pretekstem nieprawdziwych oskarżeń w zakresie uzależnień oraz ryzyk kryminalnych. Wszystkie dostępne statystyki oraz opinie organów wskazywały bowiem, iż takich zagrożeń nie było. Tym samym zakaz ten nie przechodził tzw. testu hipokryzji. Powyższe oznaczało zatem, iż do czynienia mamy, poza bezskutecznością proceduralną art. 14 u.g.h. w świetle prawa UE, także z bezskutecznością materialną w świetle prawa UE.

² Politechnika Łódzka, Politechnika Warszawska, Akademia Górniczo-Hutnicza

³ Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. z 2009 r. Nr 201, poz. 1540, z późn. zm.),

Zatem w przypadku polityki fiskalnej w sektorze gier w latach 2006-2009 to niekonstytucyjne cele ochrony zdefiniowały kształt polityki regulacyjnej. Cel pozaformalny (ekspansja hazardu quasi-państwowego kosztem udziałów rynkowych firm prywatnych) ukształtował politykę fiskalną państwa, deformując następnie politykę regulacyjną. W wyniku powyższego polityka ochrony utraciła swój priorytetowy charakter stając się jedynie propagandową retoryką skrywającą fakt realizowania przez politykę fiskalną celów pozapaństwowych (zmianę struktury rynku), abstrahujących od konstytucyjnie chronionych walorów pierwszoplanowych. Sądownie wymuszona nieskuteczność prowadzonej w ten sposób zdeformowanej polityki reglamentacji stworzyła możliwość działalności poza zakresem *lex specialis*, czyli także poza ramami fiskalizacji w podatku od gier.

Powyższe ustalenia uzasadniają tezę o wadliwości przyjmowanych koncepcji reglamentacji, a tym samym także opodatkowania urządzania gier losowych na automatach w prawie polskim w latach 2006-2009 oraz tezę uzupełniającą dotyczącą dominującego (pozaformalnego) wpływu niektórych podmiotów życia gospodarczego na ten proces i słabości państwa w tym zakresie.

VI. Wnioski de lege lata i de lege ferenda

Źródłem powyższych błędów był w badanym zakresie niedoskonały proces stanowienia prawa (zakulisowy sposób generowania inicjatyw legislacyjnych, ich stronnicze kształtowanie, utajnione prace, negatywna percepcja legalnego lobbingu, co skutkuje wykluczeniem czynnika społecznego z tego procesu, czy też wręcz konfliktem ze środowiskiem, którego ustawa miała dotyczyć). W tym świetle autor dochodzi niniejszym do wniosku, iż w dobie zwiększającej się profesjonalizacji obrotu oraz coraz bardziej ograniczonego zainteresowania polityków z drugiej strony, a jednocześnie drapieżnego kapitału międzynarodowego, naszą siłą może i powinna być coraz większa transparentność procedowania. Okazuje się bowiem, iż samo państwo bez wsparcia silnego biznesu narodowego będącego przeciwwagą dla interesów globalnych graczy nie ma wiedzy pozwalającej bronić zdefiniowanej przez siebie struktury rynku. System takiego demokratycznego monitoringu co prawda już funkcjonuje w postaci internetowych serwisów RCL i Sejmu, ale nadal nie obejmuje dokumentów wewnętrznych poszczególnych resortów (np. analiz, notatek departamentów merytorycznych) pokazujących co doprowadziło do inicjatywy ustawodawczej oraz sposobu wyważania argumentów stron (a więc analiz wykonalności, prawnych, ekonomiczno-podatkowych itp.) - przez co nie można poznać prawdziwych źródeł i motywów, a więc i rzeczywiście projektowanych celów i kosztów inicjatyw ustawodawczych.

Kolejnym warunkiem wstępnym powinna być również profesjonalizacja postawy samego regulatora rynku. Wszystkie trzydzieści trzy analizowane projekty ustaw nie zawierały bowiem po pierwsze żadnych nowych istotnych regulacji strukturalnych programujących rynek na cele

ówczesnych i przyszłych wyzwań - chociażby w zakresie hazardu internetowego, a po drugie żaden z nich nie był też wynikiem sformułowania przez TSUE jedynej wiążącej interpretacji prawa UE w zakresie tych usług. Co gorsza propozycje resortu ujawniają wręcz nawet nieznamość wewnętrznej logiki gier, a z relacji jednego z przedsiębiorców ze spotkania z przedstawicielem resortu finansów wynika, iż regulatora rynku miały nawet nie obchodzić problemy związane z wdrożeniem projektowanej przez resort polityki państwa, co pokazuje także arogancję władzy.

Ponadto w opinii autora w resorcie finansów powinien powstać dokument programowy jasno określający, dla wszystkich zajmujących się tą problematyką, naczelną dyrektywę ochrony, który stworzyłby podwaliny pod jednolitą, spójną i konsekwentnie wdrażaną koncepcję rynku. Dokument ten miałby wielki walor edukacyjny. Bowiern podejmowane próby ustawicznie albo zaostrzały albo liberalizowały prawo gier, a dokonana ostatecznie w 2009 r. delegalizacja usług gier na automatach spowodowała, iż obecnie użytkuje się trzy razy więcej urządzeń niż w 2009r. (czyli w momencie rozpoczęcia likwidacji tego sektora).

Z kolei przyjęcie punktu widzenia co do nakazu pozytywnej regulacji pociągnęłoby za sobą automatycznie zmiany również w zakresie polityki fiskalnej. Polityka fiskalna po raz pierwszy od 2009 r. nie próbowałaby bowiem wtenczas w sposób ukryty i niedopuszczalny zmieniać konstytucyjnych ram ochrony (reglamentowania), tylko je wypełniać. Po raz pierwszy od dziesięciu lat byłaby zatem dostosowana merytorycznie do zakresu dopuszczonych prawnie usług. Powyższe pozwala autorowi sformułować ostatecznie propozycję de lege ferenda umożliwiającą prowadzenie najbardziej efektywnej pod względem ochrony (w tym i ochrony realizowanej na poziomie fiskalnym) działalności w zakresie gier na automatach. Uwagi krytyczne sformułowane w niniejszej pracy w odniesieniu do procentowo określonych dopłat do gier na automatach uzasadniają twierdzenie, iż w przypadku tych urządzeń może mieć zastosowanie procentowe opodatkowanie dochodu, a nie przychodu, a już tym bardziej nie „przychodu wirtualnego”. Rozwiązania zastosowane w tym zakresie pociągają za sobą konieczność zmiany w oprogramowaniu i wyposażeniu urządzeń do gier, co oznacza potrzebę planowania wdrożenia tego typu rozwiązań fiskalnych we współpracy z rynkiem operatorów i producentów na wiele lat naprzód. W świetle powyższego wniosku dotyczącego nakazu regulacji pozytywnej - biorąc również pod uwagę potencjał rozwoju tego rynku - autor proponuje ponadto zastąpienia systemu nieograniczonych liczbowo maszyn systemem ustalającym górny limit tych urządzeń – co z jednej strony uniemożliwiłoby utratę państwowej kontroli nad tym zjawiskiem, a z drugiej zdefiniowałoby jednocześnie maksymalny poziom potencjalnych wpływów budżetowych państwa z tego tytułu (autor proponuje poziom 55-60 tys. urządzeń, jako poziom pozytywnie zweryfikowany już w 2009r. i nie generujący wtenczas żadnych ryzyk publicznych). Autor wyraża obawę, iż utrzymanie stałej ilości urządzeń za pomocą jedynie stawki podatkowej byłoby trudnym wyzwaniem, po pierwsze w kontekście ryzyka stosowania agresywnych praktyk rynkowych (szara strefa, niedozwolona

reklama), a więc i ryzyka utraty społecznej aprobaty oraz po drugie w kontekście konieczności uczynienia tych przedsięwzięć silnymi ekonomicznie celem wyparcia przez nie szarej strefy dla dobra konsumenta. Tak ustalona potencjalna liczba urzędzeń powinna ponadto również uwzględniać wymóg ograniczonej manifestacji w przestrzeni publicznej, będący gwarantem długoterminowej aprobaty społecznej dla tego zjawiska, a tym samym i stabilnych na całe lata wpływów fiskusa.

Odnosząc się z kolei do wysokości stawki podatkowej autor pragnie zauważyć, iż zastąpienie w 2010 r. ryczałtu 180 euro (będącego odpowiednikiem stawki 18 % od zysku z gry) stawką 50% od zysku z gry doprowadziło do wycofania z rynku wskutek nadmiernej fiskalizacji aż 68 % urzędzeń poniżej wielkości dopuszczanej ówczesnymi zezwoleniami. Powyższe ewidentnie wskazuje, iż stawka 50 % była jednak stanowczo zbyt duża, ograniczając skalę legalnej aktywności (ze szkodą dla celu priorytetowego). Na podstawie przeprowadzonej analizy specyficznych kosztów działalności autor uważa, iż dobrym punktem wyjścia byłaby zmiana stawki z 18 % na 30% zysku z gry, co obecnie, przy wyższych obrotach, oznaczałoby miesięczny dochód budżetu w wysokości 1500 PLN od każdego urzędzenia (czyli dwa razy więcej niż w 2009 r.). Przy dwunastu miesiącach i zastosowaniu 60 tys. urzędzeń oznaczałoby to zatem ponad miliard złotych dochodów podatkowych rocznie (czyli zwiększenie o 60% dochodów rocznych budżetu z tytułu wszystkich gier) tylko z sektora gier niskostawkowych obecnie funkcjonującego poza ustawą (a więc obecnie nieopodatkowanego podatkiem od gier), przy szacunkowych kosztach leczenia uzależnień na poziomie 1-2 miliona PLN (w zakresie wszystkich usług hazardowych) oraz niemal całkowitym wyeliminowaniu ryzyk kryminalnych (analogicznie jak 2009 r.).

Reasumując system reglamentacji usług gier hazardowych jest jedynym racjonalnym systemem w zakresie realizacji konstytucyjnych celów ochronnych wobec konsumenta. Zaakceptowanie tego wniosku jest warunkiem *sine qua non* budowy jakiegokolwiek racjonalnego systemu fiskalnego ukształtowanego następnie w ramach tych celów konstytucyjnych. Przy czym system fiskalny nie może modyfikować ram tej ochrony. Próba negacji powyższych wniosków prowadzi jedynie do dalszego świadczenia tego typu usług, ale już na bazie zasad dotyczących swobody gospodarczej, czyli poza zakresem regulacji specjalnej (ze szkodą dla realizacji celów ochronnych), a tym samym także i poza przewidzianymi dla tych gier przepisami fiskalizującymi (ze szkodą dla budżetu państwa).