

Zwolnienie z VAT działalności w zakresie gier hazardowych – dotychczasowe doświadczenia i możliwe kierunki zmian

VAT exemption for gambling activities – past experience and possible directions for change

dr hab. Michalina Duda-Hyz, prof. UO

Katedra Prawa Gospodarczego i Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Opolski,
ORCID: 0000-0001-7058-3481

Streszczenie

W Polsce, od momentu wprowadzenia podatku od towarów i usług do końca 2008 r., przepisy normujące tę daninę nie miały zastosowania do działalności w zakresie gier losowych i zakładów wzajemnych, co było niezgodne z prawem unijnym i niekorzystne z perspektywy interesu finansowego państwa. Od dnia 1 stycznia 2009 r. działalność hazardowa podlega zwolnieniu z VAT¹. W artykule omówiono ewolucję krajowych regulacji dotyczących zwolnienia z VAT działalności hazardowej oraz kontrowersje związane ze stosowaniem tej preferencji. Przeprowadzona analiza prowadzi do konkluzji, że przyjęta w dyrektywie Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej² konstrukcja zwolnienia podatkowego dotyczącego działalności hazardowej nie odpowiada wymogom współczesnego rynku e-hazardu. Ponieważ z doświadczeń państw, w których funkcjonuje tzw. nowoczesny VAT, wynika, że opodatkowanie usług hazardowych jest technicznie możliwe, uzasadniony wydaje się postulat rezygnacji z tego zwolnienia. Wprowadzenie takich regulacji wymaga jednak zmiany w sposobie postrzegania samego zjawiska hazardu, jak również przyjęcia pewnych założeń dotyczących tego, co stanowi wartość dodaną w działalności hazardowej i jak należy ową wartość ustalać.

Słowa kluczowe: hazard, gry losowe, zwolnienia podatkowe, podatek od towarów i usług, podatek od wartości dodanej, nowoczesny VAT.

Abstract

In Poland, from the introduction of VAT until the end of 2008, the provisions governing this tax did not apply to gambling and betting activities, which was incompatible with EU law and unfavourable from the perspective of the state's financial interest. Since 1 January 2009, gambling activities have been subject to VAT exemption. The content of the article discusses the evolution of national regulations on VAT exemption of gambling activities and the controversies related to the application of this preference. The analysis leads to the conclusion that the construction of the tax exemption for gambling activities adopted in Directive 2006/112/EC does not meet the requirements of the contemporary e-gambling market. Since the experience of countries with the so-called modern VAT shows that taxation of gambling services is technically possible, the proposal to abandon this exemption seems justified. However, the introduction of such regulations requires a change in the perception of the gambling phenomenon itself, as well as the adoption of certain assumptions as to what constitutes added value in gambling activities and how this value should be determined.

Keywords: gambling, games of chance, tax exemptions, goods and services tax, value added tax, modern VAT.

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Dyrektywa 2006/112/WE stanowi, że państwa członkowskie zwalniają z podatku zakłady, loterie i inne gry losowe lub hazardowe, z zastrzeżeniem warunków i ograniczeń określonych przez każde państwo członkowskie³. Analogiczny przepis zawierała VI dyrektywa⁴. Jest przy tym rzeczą oczywistą, że zwolnienie obejmujące działalność hazardową nie wynika

w żadnym stopniu z interesu publicznego. Celem jego wprowadzenia były wyłącznie względy techniczne, a ściślej – trudności w określeniu podstawy opodatkowania⁵. Należy również podkreślić, że choć zwolnienie to ma charakter obligatoryjny, to jest stosowane z zastrzeżeniem warunków i ograniczeń określonych przez każde państwo członkowskie. W konsekwencji w poszczególnych państwach różne formy hazardu

mogą podlegać zróżnicowanemu uregulowaniu na potrzeby VAT⁶. W świetle prawa unijnego dozwolone jest także pobieranie odrębnych podatków od gier⁷. Podatek od wartości dodanej i krajowy podatek od gier mogą być pobierane w sposób kumulatywny, pod warunkiem jednak że druga ze wskazanych danin nie ma charakteru podatku obrotowego⁸.

W Polsce, od momentu wprowadzenia podatku od towarów i usług do końca 2008 r., przepisy normujące tę daninę nie miały zastosowania do działalności w zakresie gier losowych i zakładów wzajemnych. Powyższe rozwiązanie było niezgodne z prawem unijnym i niekorzystne z perspektywy interesu finansowego państwa. Przyjęcie konstrukcji wyłączenia oraz funkcjonujące wówczas błędne zasady dotyczące odliczania proporcji podatku naliczonego podlegającego odliczeniu w przypadku działalności nieopodatkowanej umożliwiały bowiem podatnikom prowadzącym działalność hazardową efektywne odliczanie całości podatku naliczonego⁹. Wskazana niezgodność została usunięta dopiero w drodze nowelizacji ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁰, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2009 r.¹¹

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie wątpliwości interpretacyjnych, jakie w dotychczasowej praktyce rodziły przepisy dotyczące zwolnienia z podatku od towarów i usług działalności w zakresie gier hazardowych, a także próba odpowiedzi na pytanie, czy w dobie rozwoju e-hazardu uzasadnione jest utrzymywanie w mocy tego zwolnienia.

2. EWOLUCJA KRAJOWYCH REGULACJI DOTYCZĄCYCH ZWOLNIENIA Z VAT DZIAŁALNOŚCI HAZARDOWEJ

Z dniem 1 stycznia 2009 r. do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. został wprowadzony przepis, w myśl którego zwolnieniu podlegała działalność w zakresie gier losowych, zakładów wzajemnych, gier na automatach i gier na automatach o niskich wygranych, podlegająca opodatkowaniu podatkiem od gier na zasadach określonych w odrębnej ustawie. W styczniu 2016 r. z treści powyższej regulacji usunięto automaty o niskich wygranych, co stanowiło konsekwencję zmian wprowadzonych w drodze ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych¹². Jednym z zasadniczych celów tego aktu było bowiem odstąpienie od możliwości urządzania gier na wszelkich automatach z elementami losowości poza kasynami gry oraz likwidacja kategorii automatów o niskich wygranych¹³.

W okresie od dnia 1 stycznia 2009 r. do dnia 1 września 2019 r. nie każda działalność w zakresie gier hazardowych mogła zatem korzystać ze zwolnienia, lecz jedynie ta, która podlegała opodatkowaniu podatkiem od gier, na zasadach określonych w odrębnej ustawie¹⁴. To oznacza, że w okresie obowiązywania ustawy z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych¹⁵ opodatkowaniu VAT podlegało urządzanie loterii promocyjnych i audiotekstowych¹⁶, a od dnia wejścia w życie ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. – loterii promocyjnych, tzw. małych loterii fantowych i małych gier bingo fantowe oraz turniejów gry pokera organizowanych przez podmiot nieposiadający koncesji na prowadzenie kasyna gry¹⁷. Zwolnienie nie miało również zastosowania do takich przedsięwzięć, którym można było przypisać cechy gier hazardowych w rozumieniu nauk społecznych, lecz któ-

re nie stanowiły żadnej z dozwolonych form aktywności hazardowej, np. do gier zakładów¹⁸.

Ponieważ wielkość obrotu miała wpływ na ustalenie proporcji używanej na potrzeby odliczenia częściowego, a ustawa z dnia 11 marca 2004 r. nie zawierała odrębnych przepisów określających sposób ustalania podstawy opodatkowania w odniesieniu do działalności hazardowej, w praktyce gospodarczej pojawiły się wątpliwości, czy do wyliczania obrotu z tytułu urządzania zakładów wzajemnych sumę kwot uiszczanych jako wpłaty stawek pomniejsza się o pobrany podatek od gier oraz wypłacone wygrane¹⁹. Kwestią sporną było również to, czy zwolnienie z VAT dotyczy odpłatności za dodatkowe usługi, bezpośrednio związane z zakładami, np. przygotowanie i udostępnianie graczom arkuszy zawierających informacje na temat zawodów czy nawet opcji dostępnych w ramach samych zakładów, takich jak *cash-out*, czyli wycofanie zakładu²⁰. Ponieważ w organizację loterii audiotekstowych zaangażowanych jest co do zasady kilka podmiotów, wątpliwości podatników dotyczyły również czynności dokonywanych między takimi podmiotami, np. czy ze zwolnienia mogą korzystać usługi organizacji loterii na rzecz innego podmiotu bądź usługi, za które podmiot urządzający loterie otrzymuje wynagrodzenie od tzw. integratora²¹.

Szczególnie często płaszczyznę sporów stanowiły takie sytuacje, w których działalność hazardowa była prowadzona nielegalnie i tym samym nie podlegała podatkowi od gier²². Problem dotyczył zwłaszcza urządzania poza kasynami gier na automatach. Początkowo zarówno organy podatkowe, jak i sądy administracyjne wyrażały stanowisko, że usługi polegające na udostępnianiu osobom trzecim automatów do gier bez wymaganej koncesji nie stanowią usługi podobnej do urządzania gier na automatach zgodnie z przepisami ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. Jako cechą różnicującą te dwa rodzaje usług wskazywano okoliczność zagrożenia karą za udział w nielegalnych grach. Zdaniem sądu cechą różnicującą te dwa rodzaje usług był również fakt sprawowania przez państwo szczególnej pieczy nad świadczeniem usług hazardowych, przejawiającej się w określonym ramami ustawowymi procesie reglamentacji świadczenia tych usług oraz w nałożeniu szczególnych obowiązków na podmioty trudniące się realizacją takich usług²³.

Powyższe stanowisko zostało zakwestionowane przez Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w wyroku z dnia 28 czerwca 2016 r.²⁴ NSA powołał się na dorobek orzeczniczy TSUE i wskazał, że polski ustawodawca uzależnił skorzystanie ze zwolnienia z VAT od opodatkowania podatkiem od gier, który jest podatkiem niezharmonizowanym. Zastosował więc zabieg legislacyjny, który zdaniem TSUE, wyrażonym w sprawie Fischer²⁵, zniekształca wspólny system VAT. Następnie NSA dokonał wykładni zgodnej z prawem unijnym i stwierdził, że skoro legalny lub nielegalny charakter urządzania gier na automatach nie może być brany pod uwagę w ramach badania podobnego charakteru dwóch gier losowych, gdyż z natury rzeczy są one wobec siebie konkurencyjne, to nie ma podstaw prawnych, aby na gruncie VAT traktować odmiennie urządzanie gier na automatach poza kasynem, skoro urządzanie takich gier w kasynie podlega zwolnieniu. Sąd podkreślił także, że VAT nie może odrywać roli dodatkowej sankcji, która miałaby penalizować działanie podmiotów na-

ruszających przepisy ustawy innej niż podatkowa. Tym bardziej że urządzenie gier hazardowych wbrew przepisom ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. podlega sankcji administracyjnej i sankcji karnej skarbowej, a rolą administracyjnej sankcji pieniężnej jest m.in. restytucja niepobranych opłat i podatku od gier²⁶. Do powołanego wyroku NSA zgłoszono zdanie odrębne. Niemniej, od tej pory w judykaturze zgodnie przyjmuje się, że legalny lub nielegalny charakter urządzenia gier nie może być brany pod uwagę w procesie badania podobnego charakteru dwóch gier hazardowych. Takie rozróżnienie byłoby bowiem sprzeczne z zasadą neutralności VAT²⁷.

Powyższe stanowisko jest również wyrażane na tle tych spraw, które dotyczą usług hazardowych świadczonych drogą elektroniczną, w tym usług świadczonych na rzecz konsumentów z Polski przez spółki niemające siedziby w Polsce i działające na podstawie licencji udzielonych przez władze hazardowe innych państw, głównie Malty. Chodzi tutaj o takie usługi, jak organizacja internetowych zakładów wzajemnych czy gier losowych w ramach kasyn wirtualnych. Organy podatkowe twierdziły, że usługi tego typu stanowią usługi elektroniczne i jako takie nie mieszczą się w zakresie usług zwolnionych od VAT²⁸. W orzecznictwie sądów administracyjnych trafnie wskazuje się jednak, że usługa w zakresie gier hazardowych nie traci statusu usługi zwolnionej tylko dlatego, że jest świadczona drogą elektroniczną. Fakt ten jest natomiast relewantny dla ustalenia miejsca świadczenia usług na potrzeby prawidłowego rozliczania VAT²⁹.

Z dniem 1 kwietnia 2017 r. weszła w życie nowelizacja ustawy z dnia 19 listopada 2009 r., w drodze której wprowadzono zakresową definicję legalną gier hazardowych oraz wyłączono gry w karty z kategorii gier losowych³⁰. Wspomniane wyłączenie gier w karty stanowiło w pewnym zakresie odpowiedź na liczne postulaty środowisk pokerowych, akcentujących rolę umiejętności w tego rodzaju grach³¹. Zmianom tym nie towarzyszyła jednak modyfikacja przepisu ustawy z dnia 11 marca 2004 r., co oznacza, że z zakresu zwolnienia automatycznie wyłączono urządzenie gier w karty³². Doszło zatem do sytuacji, w której zgodnie z literalnym brzmieniem powyższej ustawy działalność polegająca na urządzaniu black jacka, pokera i baccarata nie mogła korzystać ze zwolnienia z VAT, mimo że podlegała opodatkowaniu podatkiem od gier.

Warto również zaznaczyć, że kwestia ta stanowiła przedmiot wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej. Stanowisko przyjęte przez Dyrektora KIS trudno jednak uznać za trafne. Kiedy dokonywał kwalifikacji prawnopodatkowej urządzania gier w karty za pośrednictwem Internetu, błędnie przyjął bowiem, że są to usługi świadczone drogą elektroniczną i jako takie nie podlegają zwolnieniu z VAT³³. Ponieważ Dyrektor KIS nie odniósł się do kluczowej kwestii stanowiącej przedmiot wniosku o interpretację, na aprobatę zasługuje jej uchylenie przez sąd³⁴. Stanowisko przyjęte przez organ zdaje się natomiast potwierdzać tezę, że zakres przedmiotowy obowiązującego w tym okresie zwolnienia został ukształtowany przez brak należytej staranności legislacyjnej. Trudno bowiem przedstawić jakiegokolwiek racjonalne argumenty przemawiające za tym, aby to właśnie gry w karty, czyli gry łączące elementy losowości i umiejętności, miały podlegać opodatkowaniu zarówno podatkiem od towarów i usług, jak i podatkiem od gier.

Ostatnia zmiana w przepisie dotyczącym zwolnienia z VAT usług hazardowych nastąpiła z dniem 1 września 2019 r.³⁵ Od tej pory ustawa z dnia 11 marca 2004 r. stanowi, że zwalnia się od podatku działalność w zakresie gier hazardowych podlegającą przepisom o grach hazardowych³⁶. Rada Ministrów uzasadniała potrzebę wprowadzenia rzeczonyj nowelizacji modyfikacją definicji legalnej gier hazardowych, która została dokonana w drodze ustawy z dnia 15 grudnia 2016 r.³⁷ Zupełnie pominięto natomiast kwestię rezygnacji z przesłanki, jaką było podleganie opodatkowaniu podatkiem od gier, co może budzić zdziwienie z dwóch powodów.

Po pierwsze, konsekwencją wprowadzonej zmiany było istotne rozszerzenie zakresu przedmiotowego analizowanego zwolnienia poprzez objęcie nim również takich form działalności hazardowej, z którymi nie wiąże się powstanie obowiązku podatkowego w podatku od gier. Od dnia 1 września 2019 r. z preferencji tej korzysta zatem też prowadzenie działalności polegającej na urządzaniu loterii promocyjnych, małych loterii fantowych i małych gier bingo fantowe, a także gier w karty, w tym pokera rozgrywanego w formie turnieju gry – i to zarówno w kasynie, jak i poza nim.

Po drugie, określenie przesłanki skorzystania ze zwolnienia w sposób całkowicie abstrahujący od opodatkowania podatkiem od gier ma istotne znaczenie dla oceny zgodności analizowanej regulacji z prawem Unii Europejskiej (UE). Przepis w obecnym brzmieniu przesądza bowiem jednoznacznie o tym, że zakresem zwolnienia objęte są również takie usługi hazardowe, które są świadczone z naruszeniem warunków określonych w ustawie z dnia 19 listopada 2009 r. O ile zatem sama zmiana w pełni zasługuje na aprobatę, o tyle trudno zgodzić się z twierdzeniem, jakoby miała ona jedynie charakter dostosowawczy³⁸. Należy też podkreślić, że w dalszym ciągu zwolnieniem nie jest objęte prowadzenie działalności hazardowej w takich formach, które nie są przewidziane w powyższej ustawie.

3. KONTROWERSJE WOKÓŁ ZWOLNIENIA Z VAT DZIAŁALNOŚCI HAZARDOWEJ

Konstrukcja obowiązującego obecnie zwolnienia jest zgodna z prawem unijnym. Niemniej analiza treści indywidualnych interpretacji podatkowych oraz orzeczeń sądowych prowadzi do wniosku, że określający ją przepis rodzi wątpliwości w praktyce gospodarczej. Niejasne zdają się zagadnienia związane z kwalifikacją prawnopodatkową poszczególnych czynności składających się na usługę hazardową, takich jak uiszczanie przez graczy płatności internetowych za udział w loterii audiotekstowej, transfer środków od zleceniodawcy na rzecz organizatora loterii audiotekstowej tytułem pokrycia kosztu nagród pieniężnych czy usługi zarządzania ryzykiem w zakładach bukmacherskich.

W ocenie organów podatkowych, jeżeli podatnik urządza loterię audiotekstową na rzecz spółki będącej zleceniodawcą i otrzymuje z tego tytułu wynagrodzenie, którego wysokość nie jest w żaden sposób zależna od wielkości ruchu telefonicznego wygenerowanego przez uczestników w trakcie trwania danej loterii, czynność ta nie korzysta ze zwolnienia z podatku od towarów i usług³⁹.

Kontrowersje dotyczyły także kwalifikacji prawnopodatkowej usług świadczonych przez podmiot będący inicjatorem

loterii audioteksovej, który nie posiadał jednak zezwolenia na jej urządzenie. Organy podatkowe przyjęły stanowisko, że jeśli podatnik otrzymuje od integratora wynagrodzenie za usługi polegające na dostarczeniu treści do serwisów multimedialnych oraz zapewnieniu działań promocyjnych dla loterii, lecz sam nie jest podmiotem zarządzającym loterię i posiadającym w związku z tym stosowne zezwolenie, nie może on skorzystać ze zwolnienia. Usługi na rzecz integratora, mające na celu wsparcie jego czynności wykonywanych na rzecz podmiotu trzeciego będącego organizatorem loterii, powinny być zatem opodatkowane VAT⁴⁰.

Inną kwestią budzącą wątpliwości podatników zarządzających loterie audioteksovej była ocena, czy usługa organizacji takiej loterii wraz z czynnością wydania nagród pieniężnych i rzeczowych stanowi jedno, kompleksowe świadczenie, czy też będą to dwa odrębne świadczenia, dla których należy określić skutki podatkowe. Zdaniem organów podatkowych czynności te winny podlegać kwalifikacji jako dwa odrębne świadczenia, przy czym transfer środków pieniężnych na pokrycie kosztów oferowanych w loterii nagród pieniężnych i rzeczowych nie stanowi czynności objętej zakresem przedmiotowym VAT⁴¹. Jako czynność, od której należy zapłacić podatek od towarów i usług, organy podatkowe traktowały natomiast przeniesienie przez organizatora loterii promocyjnej prawa do rozporządzania jak właściciel nagrodami rzeczowymi na rzecz klienta, w którego imieniu nagrody te były potem wydawane uczestnikom loterii⁴². W ocenie organów podatek powinien być także odprowadzony od transakcji przekazania nagrody rzeczowej zwycięzcy loterii, jeśli prawo do rozporządzenia tą nagrodą przysługuje podmiotowi innemu niż organizator loterii⁴³.

Problemy dotyczyły także określenia skutków podatkowych płatności internetowych dokonywanych przez uczestników loterii audioteksovej. Zdaniem organów podatkowych, jeżeli podmiot zarządzający loterie audioteksovej na podstawie udzielonego zezwolenia przyjmuje płatności internetowe umożliwiające dokonanie zgłoszenia do loterii poprzez wysłanie wiadomości SMS, czynności te są zwolnione z VAT, ponieważ są wykonywane w ramach działalności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od gier⁴⁴. Tak samo zostały zakwalifikowane płatności przyjmowane poprzez serwis internetowy pozwalający abonentom na bezpośrednie zgłoszenie do loterii, tj. bez konieczności wysłania SMS⁴⁵. Na tle powyższych rozstrzygnięć nasuwa się uwaga, że loteria, w której można wziąć udział poprzez dokonanie płatności bezpośrednio za pomocą serwisu internetowego, w ogóle nie powinna podlegać kwalifikacji jako loteria audioteksovej. Taki sposób zgłoszenia do loterii odpowiada bowiem cechom loterii internetowych, których urządzenie objęte jest monopolem państwa⁴⁶.

Loterie audioteksovej nie są oczywiście jedyną formą usług hazardowych, których organizacja jest złożona i wymaga realizacji wielu czynności wykonywanych przez wyspecjalizowane podmioty. Konieczność korzystania z usług podmiotów trzecich może także dotyczyć działalności w zakresie prowadzenia gier liczbowych, kasyna internetowego czy zakładów wzajemnych. W odniesieniu do zakładów bukmacherskich w praktyce gospodarczej pojawiła się wątpliwość, czy zakresem zwolnienia z VAT objęte są usługi zarządzania

ryzykiem zakładów bukmacherskich nabywane przez operatorów takich zakładów. Organ podatkowy wyraził pogląd, że usługi tego rodzaju nie stanowią zakładu wzajemnego ani zarządzania gier podlegających przepisom ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. W konsekwencji nie korzystają one ze zwolnienia z VAT⁴⁷. Stanowisko to zostało jednak zakwestionowane przez sąd, który trafnie stwierdził, że: „Zarządzanie ryzykiem stanowi rdzeń działalności bukmacherskiej, także z perspektywy klienta, nawet gdy to zarządzanie jest przedmiotem outsourcingu. Odrywanie zarządzania ryzykiem gry hazardowej od działalności w zakresie zarządzania i prowadzenia gry hazardowej jest podatkowo sztuczne. Zarządzanie ryzykiem zakładów bukmacherskich nie ma żadnej innej użyteczności i celu poza działalnością w zakresie gier hazardowych”⁴⁸. Sąd administracyjny słusznie zwrócił także uwagę na to, że zwolnienie dotyczące działalności w zakresie gier hazardowych ma charakter przedmiotowy. Tym samym fakt, że usługa zarządzania ryzykiem zakładów bukmacherskich nie jest świadczona bezpośrednio przez podmiot posiadający zezwolenie na urządzenie zakładów wzajemnych, nie oznacza automatycznie, że działalność ta nie może korzystać ze zwolnienia⁴⁹.

Reasumując, należy stwierdzić, że choć konstrukcja zwolnienia z VAT działalności hazardowej wydaje się prosta, stosowanie tej preferencji budzi wątpliwości w praktyce gospodarczej. Taki stan rzeczy zdaje się wynikać z dwóch okoliczności.

Po pierwsze, rozwój technologiczny oraz możliwość oferowania gier hazardowych online sprawiają, że organizacja takich gier nie może się obejść bez wykonywania wielu czynności wymagających odpowiednich zasobów i specjalistycznej wiedzy. Część owych czynności wykonywana jest przez podmioty niezależne od podmiotu posiadającego zezwolenie czy koncesję na urządzenie danego rodzaju gier, na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Po drugie, ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. nie przewiduje udzielania zezwoleń na prowadzenie działalności polegającej na świadczeniu usług związanych z zarządzaniem gier hazardowych na rzecz podmiotów profesjonalnych, takich jak np. dostawa i zarządzanie istotnymi elementami gry, dostawa i obsługa oprogramowania niezbędnego do zarządzania gier oraz archiwizacji ich przebiegu. Ustawa ta nie zawiera także definicji legalnych dostaw ani usług niezbędnych do zarządzania gry. W konsekwencji, aby dokonać prawnopodatkowej kwalifikacji poszczególnych czynności niezbędnych do organizacji gier, każdorazowo należy ocenić, czy mamy do czynienia z usługą kompleksową, obejmującą kilka świadczeń pomocniczych, czy też są to czynności, które mogą mieć charakter samoistny, czyli samodzielnie przynosić praktyczną korzyść dla przeciętnego konsumenta. W toku tych ustaleń należy oczywiście uwzględnić bogate orzecznictwo TSUE dotyczące usług kompleksowych.

4. ZWOLNIENIE Z PODATKU DZIAŁALNOŚCI HAZARDOWEJ – KONIECZNOŚĆ CZY RELIKT WSPÓLNEGO SYSTEMU VAT

Jak już zaznaczono, zwolnienia dotyczące działalności hazardowej zaliczają się do kategorii zwolnień technicznych, czyli zwolnień, które zostały wprowadzone ze względów

praktycznych i mają zastosowanie do tzw. transakcji trudnych do opodatkowania (ang. *difficult-to-tax-supplies*)⁵⁰. Ponieważ zgodnie z treścią dyrektywy 2006/112/WE preferencja ta może być stosowana z zastrzeżeniem warunków i ograniczeń określonych przez każde państwo członkowskie, jej zakres przedmiotowy jest zróżnicowany. Państwa mogą bowiem zwolnić z VAT niektóre rodzaje usług hazardowych, a jednocześnie opodatkować inne, pod warunkiem że respektowana jest zasada neutralności⁵¹. Z orzecznictwa TSUE wynika przy tym jednoznacznie, że zasada ta zostaje naruszona, jeśli państwo członkowskie zwalnia daną kategorię usług hazardowych świadczonych legalnie, a równocześnie opodatkowuje tę samą kategorię usług świadczonych bez wymaganych zezwoleń⁵². W ramach badania porównywalnego charakteru dwóch gier hazardowych, których zróżnicowane traktowanie może wskazywać na naruszenie zasady neutralności podatkowej, nie ma także znaczenia tożsamość podmiotów urządzających gry ani forma prawna, w jakiej wykonują one tę działalność⁵³. Istotne jest również to, że z przepisu dyrektywy 2006/112/WE nie wynikają żadne ograniczenia ilościowe dotyczące zakresu stosowanego zwolnienia⁵⁴. W konsekwencji usługi hazardowe podlegają zróżnicowanemu uregulowaniu na potrzeby VAT. Tytułem przykładu można wskazać, że w Austrii podatki od sprzedaży podlega działalność w sferze gier na automatach oraz gier urządzanych za pomocą terminali do wideoloterii⁵⁵. W Irlandii VAT jest pobierany od gier na automatach oraz gier hazardowych urządzanych przez sieć Internet, z wyjątkiem zakładów online⁵⁶. Na Malcie opodatkowane są zdalne gry kasynowe, w których wynik generowany jest komputerowo⁵⁷. W Niemczech ze zwolnienia od VAT nie korzysta urządzenie gier na automatach⁵⁸, a w Luksemburgu urządzenie gier hazardowych przez sieć Internet⁵⁹.

Jest rzeczą oczywistą, że wszelkie zwolnienia w systemie wspólnego podatku od wartości dodanej prowadzą do zakłóceń na rynku oraz komplikują system administrowania tym podatkiem⁶⁰. Szczególnie jest to dostrzegalne w obszarze usług świadczonych drogą elektroniczną, w tym usług w sferze e-hazardu, dla których miejscem dostawy jest miejsce konsumpcji. Operatorzy takich gier mogą wprawdzie skorzystać z systemu MOSS⁶¹, niemniej zmuszeni są uwzględnić różne zakresy tej preferencji obowiązujące w poszczególnych państwach⁶². Ponadto w sytuacji, gdy dyrektywa 2006/112/WE nie zawiera odrębnych przepisów odnoszących się do opodatkowania usług hazardowych, pojawia się wiele problemów praktycznych, dotyczących przede wszystkim sposobu określania podstawy opodatkowania⁶³ oraz możliwości zastosowania zwolnienia do poszczególnych czynności, które służą do realizacji usługi hazardowej⁶⁴. Do kwestii spornych należy także to, czy w świetle przepisów przywołanej dyrektywy dozwolone jest opodatkowanie jedynie gier hazardowych świadczonych drogą elektroniczną, podczas gdy gry urządzone stacjonarnie korzystają ze zwolnienia⁶⁵, jak również możliwość zwolnienia loterii online oferowanych przez przedsiębiorstwo publiczne przy jednoczesnym opodatkowaniu innych gier losowych online organizowanych przez podmioty prywatne⁶⁶.

W literaturze zachodniej już od kilku lat wyrażane jest stanowisko, że funkcjonujący w UE podatek od wartości dodanej jest anachroniczny, czego wyrazem jest m.in. zbyt

rozbudowany katalog zwolnień⁶⁷. W tym zakresie europejską konstrukcję VAT przeciwstawia się modelowi tzw. nowoczesnego VAT (ang. *modern VAT*). Alternatywny wobec europejskiego, nowoczesny model VAT pojawił się w 1984 r. wraz z wprowadzeniem podatku od wartości dodanej w Nowej Zelandii⁶⁸. Obecnie określenia tego używa się także w odniesieniu do systemów VAT funkcjonujących w innych państwach, w tym w Australii, Singapurze, Izraelu, Kanadzie czy Republice Południowej Afryki. W przeciwieństwie do modelu europejskiego – w podatkach tych nie stosuje się zwolnień przedmiotowych w celu subsydiowania określonych usług lub rodzajów konsumpcji, co pozwala na zastosowanie niższych stawek podstawowych⁶⁹. W daninach tych brak jest też części tzw. zwolnień technicznych, w tym zwolnień dla usług hazardowych, co świadczy o tym, że w odniesieniu do tego rodzaju działalności argument *to-difficult-to-tax* nie jest już aktualny. Wydaje się, że we wspólnym systemie podatku od wartości dodanej rezygnacja ze zwolnienia dotyczącego gier hazardowych również jest uzasadniona i byłaby technicznie możliwa. Wprowadzenie takich regulacji wymaga jednak zmiany w sposobie postrzegania samego zjawiska hazardu oraz przyjęcia pewnych założeń odnoszących się do tego, co stanowi wartość dodaną w działalności hazardowej i jak owa wartość winna być ustalana.

W kulturze europejskiej głęboko zakorzenione jest przekonanie, że hazard z jednej strony stanowi aktywność bezproduktywną, szkodliwą, a nawet etycznie naganną⁷⁰, a z drugiej – niezwykle wydajną fiskalnie, która powinna podlegać opodatkowaniu w sposób bardziej dotkliwy niż inne rodzaje konsumpcji⁷¹. Współcześnie hazard zdecydowanie częściej postrzegany jest jednak jako zinstytucjonalizowana forma rekreacji przeznaczona dla osób dorosłych, a zachowania problematyczne związane z graniem – jako rodzaj choroby⁷². Takie stanowisko wiąże się z założeniem, że osoby biorące udział w grach hazardowych są zdolne do dokonywania logicznych wyborów zmierzających do poprawy ich socjoekonomicznej pozycji. Z perspektywy funkcjonalistycznej hazard stanowi zatem aktywność istotną z ekonomicznego punktu widzenia, rodzaj rozrywki dostarczanej w ramach zorganizowanej, profesjonalnej działalności gospodarczej⁷³.

Przyjęcie powyższego założenia pozwala stwierdzić, że kiedy konsument nabywa prawo do udziału w grze, płaci za rozrywkę, za emocje związane z grą oraz nadzieję na wygraną i to właśnie ta transakcja winna podlegać opodatkowaniu VAT. Pojawia się jednak wątpliwość, jak w odniesieniu do działalności hazardowej należy ustalić wartość dodaną. Zastosowanie metody fakturowania oznaczałoby konieczność wprowadzenia regulacji umożliwiających ustalenie podatku od wypłaconych wygranych, który stanowiłby podatek naliczony i podlegał odliczeniu od podatku należnego, czyli podatku od sumy wpłaconych w danym okresie stawek (opłat za udział w grze)⁷⁴. Tak ustalany podatek naliczony należałoby wykazywać w jakiejś formie dokumentu wewnętrznego. Ze względu na specyfikę usług hazardowych trafniejszym rozwiązaniem wydaje się jednak zastosowanie procedury opodatkowania marży. Warto również zaznaczyć, że jest to sposób opodatkowania przyjęty w większości państw, w których funkcjonuje tzw. nowoczesny VAT⁷⁵. W przypadku gier hazardowych rozgrywanych przeciwko operatorowi wynagro-

dzenie, jakie podmiot zarządzający grę otrzymuje za swoją usługę, odpowiada różnicy między sumą wniesionych przez graczy wpłat (stawek/opłat za udział w grze) a wypłaconymi wygranymi (ang. *gross gaming revenue*). W przypadku gier, w których gracze grają między sobą (np. zakłady na giełdach zakładów lub poker stolikowy), wynagrodzenie organizatora stanowi prowizja dla zarządzającego grę (ang. *commission fee, rake*). Wydaje się zatem, że to w relacji do tych wielkości powinna być ustalana podstawa opodatkowania.

Wprowadzenie do przepisów dyrektywy 2006/112/WE odrębnej procedury opodatkowania marży wymagałoby dokonania wielu dalszych ustaleń, których szczegółowe omówienie wykracza poza ramy niniejszego opracowania. Należy jednak zaznaczyć, że konieczne byłoby rozstrzygnięcie następujących kwestii. Po pierwsze, czy marża powinna być ustalana odrębnie dla poszczególnych kategorii gier, czy też łącznie dla wszystkich gier zarządzanych przez danego operatora. Po drugie, czy w przypadku ujemnej różnicy między sumą wniesionych przez graczy wpłat a wypłaconymi wygranymi można o tę kwotę obniżyć podstawę opodatkowania w kolejnych okresach rozliczeniowych. Po trzecie, czy w tak ustalonej podstawie opodatkowania uwzględnia się wyłącznie wygrane pieniężne, czy również rzeczowe bądź np. vouchery. Po czwarte, czy przy ustalaniu podstawy opodatkowania uwzględnia się nagrody pieniężne lub rzeczowe, które zostały przekazane organizatorowi gry nieodpłatnie, oraz wygrane należne, które nie zostały przez graczy odebrane. Po piąte, jak uwzględnić w podstawie opodatkowania tzw. *bet-becks* albo *lay-off bets*, czyli zakłady stawiane i przyjmowane przez samych operatorów w celu zminimalizowania ich ryzyka finansowego. Po szóste, czy w podstawie opodatkowania powinny być uwzględniane tzw. zakłady bez ryzyka (ang. *cashbacks*), czyli zwracane graczom stawki zakładów, które okazały się dla nich przegrane, oraz ewentualne dodatkowe opłaty za opcję *cash out*, czyli za możliwość wcześniejszego zakończenia zakładu (np. przed rozpoczęciem rozgrywki lub w jej trakcie). Po siódme, jak uwzględniać w podstawie opodatkowania takie elementy, jak: kredyty, bonusy, nagrody lojalnościowe, darmowe zakłady (ang. *free bets*), zakłady anulowane (ang. *no action bets*) bądź też należności z tytułu gier, których operator nie otrzymał (ang. *bad debts*). W przypadku gier zarządzanych w ramach sieci automatów należałoby ustalić, jak rozliczać wpłaty na tzw. fundusze skumulowanych wygranych (ang. *jack pots*) oraz wygrane wypłacane nie ze środków danego podatnika, ale właśnie z takich funduszy. Z kolei w odniesieniu do gier kasynowych, w których stawki są wnoszone w formie żetonów czy tzw. tokenów, konieczne byłoby określenie, w którym momencie operator kasyna uzyskuje przychód. W przypadku kasyn czy salonów gier pojawia się także kwestia rozliczania ewentualnych opłat za wejście do ośrodka gier oraz dodatkowych usług, np. oferowanych graczom darmowych napojów i posiłków.

5. KONKLUZJE

Przeprowadzona analiza prowadzi do następujących konkluzji.

Po pierwsze, w okresie od dnia 1 stycznia 2009 r. do dnia 1 września 2019 r. polski ustawodawca uzależniał skorzystanie ze zwolnienia z VAT od opodatkowania niezharmonizo-

wanym podatkiem od gier, co było niezgodne z prawem UE. Konsekwencją były liczne spory między podatnikami a organami podatkowymi dotyczące sytuacji, w których działalność hazardowa była prowadzona nielegalnie i tym samym nie podlegała podatkowi od gier. Z kolei w okresie od dnia 1 kwietnia 2017 r. do dnia 31 sierpnia 2019 r. zakres przedmiotowy zwolnienia nie obejmował gier w karty, co – jak się wydaje – było rezultatem braku należytej staranności legislacyjnej. Skutkiem zmian wprowadzonych z dniem 1 września 2019 r. było rozszerzenie zakresu przedmiotowego analizowanego zwolnienia oraz wskazanie *expressis verbis*, że są nim objęte również takie usługi hazardowe, które są świadczone z naruszeniem warunków określonych w ustawie z dnia 19 listopada 2009 r. Przepis w obowiązującym brzmieniu jest zatem zgodny z prawem UE. Mimo pozornej prostoty wciąż budzi on jednak wątpliwości interpretacyjne w praktyce gospodarczej, o czym świadczą liczne wnioski o wydanie indywidualnych interpretacji podatkowych. Zidentyfikowane problemy dotyczą w głównej mierze kwalifikacji prawopodatkowej poszczególnych czynności składających się na usługę hazardową.

Po drugie, konstrukcja zwolnienia przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE przesądza o tym, że podatnicy świadczący usługi w sferze e-hazardu zmuszeni są uwzględniać różne zakresy tej preferencji obowiązujące w poszczególnych państwach. W praktyce pojawia się także wiele problemów dotyczących sposobu określania podstawy opodatkowania oraz możliwości zastosowania zwolnienia do poszczególnych czynności, które służą do realizacji usługi hazardowej. Ponieważ z doświadczeń państw, w których funkcjonuje tzw. nowoczesny VAT, wynika, że opodatkowanie usług hazardowych jest technicznie możliwe, rezygnacja z tego zwolnienia wydaje się uzasadniona również we wspólnym systemie VAT. Wprowadzenie takich regulacji wymaga jednak zmiany w sposobie postrzegania samego zjawiska hazardu oraz przyjęcia określonych założeń dotyczących tego, co stanowi wartość dodaną w działalności hazardowej i jak należy ową wartość ustalać.

Przypisy

- ¹ VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).
- ² Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa 2006/112/WE.
- ³ Art. 135 ust. 1 lit. i dyrektywy 2006/112/WE.
- ⁴ Art. 13B lit. f szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1997 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EWG) (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23; dalej: VI dyrektywa).
- ⁵ Zob. R. de la Feria, R. Krever, *Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT*, w: *VAT Exemptions. Consequences and Desiring Alternatives*, red. R. de la Feria, Alphen aan den Rijn 2013, s. 5; G. Mularczyk, K. Sachs, *Komentarz do art. 13, w: VI Dyrektywa VAT. Komentarz do Dyrektyw Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, red. K. Sachs, Warszawa 2004, s. 344.
- ⁶ Zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-58/09 Leo-Libera GmbH v. Finanzamt Buchholz in der Nordheide, ECLI:EU:C:2010:333, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62009CJ0058>, dostęp: 13.09.2023, dalej: wyrok w sprawie Leo-Libera.
- ⁷ Art. 33 VI dyrektywy i art. 401 dyrektywy 2006/112/WE.

- ⁸ Zob. wyroki TSUE:
- 1) z dnia 3 marca 1988 r. w sprawie C-252/86 Gabriel Bergandi v. Directeur général des impôts, ECLI:EU:C:1988:112, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61986CJ0252> (wer. ang.), dostęp: 13.09.2023;
 - 2) z dnia 26 czerwca 1997 r. w sprawach połączonych C-370/95, C-371/95 i C-372/95 Careda SA, Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (Femara) i Asociación española de empresarios de máquinas recreativas (Facomare) v. Administración General del Estado, ECLI:EU:C:1997:327, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61995CJ0370> (wer. ang.), dostęp: 13.09.2023;
 - 3) z dnia 24 października 2013 r. w sprawie C-440/12 Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt) v. Finanzamt Hamburg-Bergedorf, ECLI:EU:C:2013:687, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62012CJ0440>, dostęp: 13.09.2023, dalej: wyrok w sprawie Metropol.
- ⁹ Zob. D. Dominik-Ogińska, J. Martini, VAT – proces dostosowywania prawa krajowego do prawa unijnego, w: *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, red. B. Brzeziński i in., Warszawa 2016, s. 70.
- ¹⁰ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- ¹¹ Art. 1 pkt 34 ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 209, poz. 1320.
- ¹² Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 227, dalej: ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. Zob. art. 111 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r.
- ¹³ Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o grach hazardowych, druk sejmowy nr 2481 (VI kad.), [https://orka.sejm.gov.pl/Druk6ka.nsf/0/49518C7F5B9A4CB2C125766C00632CBA/\\$file/2481-u.zas.doc](https://orka.sejm.gov.pl/Druk6ka.nsf/0/49518C7F5B9A4CB2C125766C00632CBA/$file/2481-u.zas.doc), s. 3, dostęp: 14.09.2023.
- ¹⁴ Zob. np. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 9 października 2019 r., I SA/Go 422/19, SIP Lex nr 2751314.
- ¹⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2004 r. Nr 4, poz. 27.
- ¹⁶ Kategoria loterii promocyjnych została wprowadzona do ustawy i jednocześnie wyłączona z zakresu opodatkowania podatkiem od gier z dniem 1 stycznia 1997 r., a kategoria loterii audiotekstowych – z dniem 23 listopada 2000 r. Zob. art. 1 pkt 1 i 19 ustawy z dnia 12 września 1996 r. o zmianie ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych oraz o zmianie innych ustaw (Dz.U. Nr 132, poz. 621) oraz art. 1 pkt 3 i 38 ustawy z dnia 26 maja 2000 r. o zmianie ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 70, poz. 816).
- ¹⁷ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Dyrektora KIS) z dnia 20 marca 2018 r., 0115-KDIT-1-3.4012.863.2017.2.BK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/363732>, dostęp: 14.09.2023. Szerzej na temat zmian zakresu przedmiotowego podatku od gier zob. M. Duda, *Zmiany w konstrukcji podatku od gier – 22 lata doświadczeń*, w: *XXV lat doświadczeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonania i wnioski na przyszłość*, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014, s. 392-394.
- ¹⁸ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 18 lipca 2017 r., 0112-KDIL2-2.4012.80.2017.3.AKR, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/344690>, dostęp: 14.09.2023.
- ¹⁹ Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Warszawie z dnia 23 maja 2012 r., III SA/Wa 1046/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F336B70425>, dostęp: 14.09.2023.
- ²⁰ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 października 2010 r., III SA/Wa 908/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5BE491E7DE>, dostęp: 14.09.2023; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 13 maja 2016 r., IBPP3/4512-109/16/JP, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/301976>, dostęp: 14.09.2023.
- ²¹ Zob. interpretacje indywidualne Dyrektora KIS:
- 1) z dnia 24 października 2018 r., 0114-KDIP1-3.4012.507.2018.1.ISK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/376699>, dostęp: 14.09.2023;
 - 2) z dnia 22 maja 2019 r., 0112-KDIL1-2.4012.80.2019.2.AW, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/382141>, dostęp: 14.09.2023;
 - 3) z dnia 31 października 2019 r., 0114-KDIP-1-3.4012.371.2019.2.RMA, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/399437>, dostęp: 14.09.2023.
- ²² W judykaturze petryfikacji uległ pogląd, że brak koncesji czy zezwolenia niweczy możliwość powstania obowiązku podatkowego w podatku od gier. Zob. np.: uchwała NSA z dnia 16 maja 2016 r., II GPS 1/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/98C5206CE9>, dostęp: 14.09.2023; wyroki NSA:
- 1) z dnia 20 lipca 2016 r., II GSK 465/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1B07F60B13>, dostęp: 14.09.2023;
 - 2) z dnia 12 kwietnia 2017 r., II GSK 5120/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E02CE1C39E>, dostęp: 14.09.2023;
 - 3) z dnia 21 listopada 2018 r., II GSK 3842/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/EAEC11452>, dostęp: 14.09.2023;
 - 4) z dnia 27 lutego 2019 r., II GSK 5529/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3A0DCC3C46>, dostęp: 14.09.2023;
 - 5) z dnia 13 lutego 2020 r., II GSK 401/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BAF2AAE4EE>, dostęp: 14.09.2023.
- ²³ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 20 marca 2017 r., 2461-IBPP1.4512.77.2017.1.TKU, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/334966>, dostęp: 14.09.2023; wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 listopada 2014 r., III SA/Wa 830/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7D49A8110F>, dostęp: 14.09.2023.
- ²⁴ Wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2016 r., I FSK 180/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/90A1373155>, dostęp: 14.09.2023.
- ²⁵ Wyrok z dnia 11 czerwca 1998 r. w sprawie C-283/95 Karlheinz Fischer v. Finanzamt Donaueschingen, ECLI:EU:C:1998:276, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61995CJ0283> (wer. ang.), dostęp: 14.09.2023, dalej: wyrok w sprawie Karlheinz Fischer.
- ²⁶ Wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2016 r., I FSK 180/15, dok. cyt.
- ²⁷ Zob. wyroki WSA w Warszawie:
- 1) z dnia 18 stycznia 2017 r., III SA/Wa 3331/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/625D5C1563>, dostęp: 14.09.2023;
 - 2) z dnia 9 października 2018 r., III SA/Wa 34/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FFDDEB1CCD>, dostęp: 14.09.2023;
 - 3) z dnia 16 stycznia 2019 r., III SA/Wa 685/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/47EB54DC00>, dostęp: 14.09.2023, a także wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 12 września 2019 r., I SA/Wr 98/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2F503F0ABB>, dostęp: 14.09.2023.
- ²⁸ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 18 marca 2019 r., 0111-KDIB3-3.4012.355.2018.2.PK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/386650>, dostęp: 14.09.2023.
- ²⁹ Zob. wyroki WSA w Warszawie:
- 1) z dnia 22 maja 2018 r., III SA/Wa 2469/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C3207DCABB>, dostęp: 14.09.2023;
 - 2) z dnia 6 czerwca 2018 r., III SA/Wa 2487/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2A1E4A46EF>, dostęp: 14.09.2023, a także wyroki NSA z dnia 15 lipca 2021 r.:
- 1) I FSK 1993/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F95CF1C357>, dostęp: 14.09.2023;
 - 2) I FSK 2102/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A4B8A4E7B2>, dostęp: 14.09.2023.
- ³⁰ Art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2017 r. poz. 88, dalej: ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r.).
- ³¹ Zob. np. interpelacja nr 4826 do ministra finansów w sprawie penalizacji organizacji i uczestnictwa w grze losowej – poker, poseł Łukasz Krupa, Warszawa, dnia 12 kwietnia 2012 r., <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/interpelacjaTresc.xsp?documentId=D254C88651D9A-131C1257A4C0034296D&view=S>, dostęp: 12.07.2017; interpelacja nr 1688 do ministra finansów w sprawie pokera w kontekście ustawy o grach hazardowych, poseł Łukasz Schreiber, 10 marca 2016 r., <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=218367F-F&view=S>, dostęp: 14.08.2023. Też, że w poker jest grą, w której istotną rolę odgrywają umiejętności, wyrażano również w polskiej doktrynie. Szerzej zob. M. Czajkowski, *Poker gra szczęścia czy umiejętności? Przegląd analiz teoretycznych i empirycznych oraz wnioski dla regulacji*, „Ekonomia” 2015, nr 40, s. 33-54.
- ³² Zob. T. Michalik, *VAT. Komentarz*, 2021, Legalis.
- ³³ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 19 marca 2019 r., 0111-KDIB3-3.4012.355.2018.2.PK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/386650>, dostęp: 14.08.2023.
- ³⁴ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 stycznia 2020 r., III SA/Wa 1256/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4884DECFO8>, dostęp: 14.08.2023.
- ³⁵ Art. 1 pkt 10 ustawy z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1520).
- ³⁶ Art. 43 ust. 1 pkt 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

- ³⁷ Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 3499 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/DC9AEFFCD6C53B0BC125841500493016/%24File/3499-uzas.DOCX>, s. 9-10, dostęp: 14.09.2023.
- ³⁸ Tamże, s. 10.
- ³⁹ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 15 lutego 2023 r., 0111-KDIB3-3.4012.620.2022.2.JS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/531413>, dostęp: 14.09.2023.
- ⁴⁰ Zob. interpretacje indywidualne Dyrektora KIS:
- 1) z dnia 29 grudnia 2020 r., 0114-KDIP1-3.4012.602.2020.3.ISK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/430604>, dostęp: 14.09.2023;
 - 2) z dnia 7 lutego 2022 r., 0114-KDIP4-1.4012.676.2021.3.PS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/479950>, dostęp: 14.09.2023.
- ⁴¹ Zob. interpretacje indywidualne Dyrektora KIS:
- 1) z dnia 15 lutego 2023 r., 0111-KDIB3-3.4012.620.2022.2.JS, dok. cyt.;
 - 2) z dnia 29 listopada 2017 r., 0112-KDIL2-1.4012.389.2017.2.AP, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/354106>, dostęp: 14.09.2023;
- ⁴² Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 21 kwietnia 2023 r., 0113-KDIPT1-2.4012.128.2023.1.SM, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/540462>, dostęp: 14.09.2023.
- ⁴³ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 11 kwietnia 2023 r., 0111-KDIB3-1.4012.935.2022.4.KO, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/538905>, dostęp: 14.09.2023.
- ⁴⁴ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 8 lutego 2023 r., 0111-KDIB3-3.4012.619.2022.1.JS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/530132>, dostęp: 14.09.2023.
- ⁴⁵ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 17 października 2019 r., 0114-KDIP1-3.4012.369.2019.2.ISK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/396527>, dostęp: 14.09.2023.
- ⁴⁶ Art. 2 ust. 1 pkt 11 w związku z art. 5 ust. 1b ustawy z dnia 19 listopada 2009 r.
- ⁴⁷ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 7 kwietnia 2022 r., 0114-KDIP4-1.4012.777.2021.1.RMA, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/486065>, dostęp: 14.09.2023.
- ⁴⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 grudnia 2022 r., III SA/Wa 1424/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B2EEF79B1C>, dostęp: 14.09.2023.
- ⁴⁹ Tamże.
- ⁵⁰ Zob. R. de la Feria, R. Krever, dz. cyt., s. 5. Zob. także J. Desmeytere, P. Wille, *The European VAT Bible a practical guide for each VAT Manager*, Grimbergen 2012, s. 448.
- ⁵¹ Zob. wyrok w sprawie Leo-Libera, dok. cyt. Zob. także B. Terra, J. Karius, *Guide to the European VAT Directives*, t. 1, Amsterdam 2014, s. 1057.
- ⁵² Zob. wyrok w sprawie Karlheinz Fischer, dok. cyt.; wyrok TSUE z dnia 17 lutego 2005 r. w sprawach połączonych C-453/02 i C-462/02 Finanzamt Gladbeck v. Edith Linneweber i Finanzamt Herne-West v. Savvas Akritidis, ECLI:EU:C:2005:92, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62002CJ0453>, dostęp: 18.09.2023.
- ⁵³ Zob. wyrok TSUE z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawach połączonych C-259/10 i C-260/10 Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. The Rank Group plc., ECLI:EU:C:2011:719, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0259>, dostęp: 18.09.2023.
- ⁵⁴ Zob. wyrok w sprawie Leo-Libera, dok. cyt.
- ⁵⁵ § 6 (9) lit. d Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994), <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004873>, dostęp: 19.08.2023.
- ⁵⁶ Szerzej zob. Irish Tax and Customs, *VAT Treatment of eGaming Services*, <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/value-added-tax/part03-taxable-transactions-goods-ica-services/Services/services-egaming.pdf>, dostęp: 18.08.2023.
- ⁵⁷ Zob. Guidelines on Item 9 of Part Two of the Fifth Schedule to the Value Added Tax Act, Government Gazette No. 19,904 of 21 November 2017, <https://www.gov.mt/en/Government/DOI/Government%20Gazette/Documents/2017/11/Government%20Gazette%20-%2021st%20November,%202017.pdf>, dostęp: 18.09.2023. Szerzej zob. także L. Scicluna, N. Zarb, *Malta: New VAT Guidelines on Gambling and Betting Published*, „Gaming Law Review” 2018, t. 22 (2), s. 139-140.
- ⁵⁸ Zob. Deloitte, *Federal Fiscal Court denies VAT exemption for revenue from physical slot machines*, 25 October 2022, <https://www.taxathand.com/article/27156/Germany/2022/Federal-Fiscal-Court-denies-VAT-exemption-for-revenue-from-physical-slot-machines>, dostęp: 21.08.2023.
- ⁵⁹ Zob. European Commission, *Luxemburg VAT Rules*, https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/national-vat-rules/luxembourg-vat-rules_en, dostęp: 20.08.2023.
- ⁶⁰ Szerzej zob. np. S. Cnossen, *Modernizing the European VAT*, „CESifo Working Paper” 2020, nr 8279, <https://www.cesifo.org/en/publications/2020/working-paper/modernizing-european-vat>, s. 2-5, dostęp: 18.09.2023; H. Dietl i in., *Competition and welfare effects of VAT exemptions*, „B.E. Journal of Economic Analysis Policy” 2011, t. 11 (1), s. 19 i nast.; T. Buettner, K. Erbe, *Revenue and welfare effects of financial sector exemption*, „International and Public Finance” 2014, t. 21, s. 1028-1050.
- ⁶¹ MOSS – ang. *Mini One Stop Shop* (mały punkt kompleksowej obsługi).
- ⁶² Problem ten dostrzegła Komisja Europejska, która wydała roboczy dokument dotyczący opodatkowania VAT usług hazardowych. Zob. *Value Added Tax Committee (Article 398 of Directive 2006/112/EC). Working Paper No 844 Rev. Subject: VAT 2015: VAT treatment of online gambling services*, taxud.c.1(2015)1619349 – EN, Brussels, 31 March 2015, <https://circabc.europa.eu/sd/a/b13cdf24-cc55-4d-91-b6b7-be169ffd0a9e/844%20REV%20-%20New%20Legis%20Online%20gambling.pdf>, dostęp: 18.09.2023.
- ⁶³ Zob. wyroki TSUE:
- 1) z dnia 5 maja 1994 r. w sprawie C-38/93 Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG v. Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, ECLI:EU:C:1994:188, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61993CJ0038> (wer. ang.), dostęp: 18.09.2023;
 - 2) z dnia 17 września 2002 r. w sprawie C-498/99 Town & County Factors Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2002:494, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61999CJ0498>, dostęp: 18.09.2023;
 - 3) w sprawie Metropol, dok. cyt.;
 - 4) z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-377/11 International Bingo Technology SA v. Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), ECLI:EU:C:2012:503, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0377>, dostęp: 18.09.2023.
- Zob. także A. Schenk, O. Oldman, *Value Added Tax. A Comparative Approach*, Cambridge 2007, s. 301-304.
- ⁶⁴ Zob. wyroki TSUE:
- 1) z dnia 13 lipca 2006 r. w sprawie C-89/05 United Utilities plc v. Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:469, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62005CJ0089>, dostęp: 18.09.2023;
 - 2) z dnia 14 lipca 2011 r. w sprawie C-464/10 państwo belgijskie v. Pierre Henfling i in., ECLI:EU:C:2011:489, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0464>, dostęp: 18.09.2023.
- ⁶⁵ Zob. wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal de première instance de Liège (Belgia) w dniu 10 lutego 2023 r. – Chaudfontaine Loisirs/État belge, sprawa C-73/23, <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=273484&pageIndex=0&doclang=pl>, dostęp: 18.09.2023.
- ⁶⁶ Zob. wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal de première instance de Liège (Belgia) w dniu 2 grudnia 2022 r. – Casino de Spa SA i in., sprawa C-741/22, <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=271909&pageIndex=0&doclang=pl>, dostęp: 18.09.2023.
- ⁶⁷ Zob. S. Cnossen, *Modernizing the the European VAT*, dz. cyt., oraz tegoż, *The C-inefficiency of the EU-VAT and what can be done about it*, „International Tax and Public Finance” 2022, t. 29, s. 215-236; S. Acosta-Ormaechea, A. Morozumi, *The value-added tax and growth: design matters*, „International Tax and Public Finance” 2021, t. 28, s. 1211-1241.
- ⁶⁸ Zob. R. de la Feria, R. Krever, dz. cyt., s. 10.
- ⁶⁹ Tamże.

- ⁷⁰ Szerzej zob. M. Duda-Hyz, *Legitymizacja podatku od gier – kierunki poszukiwań teoretycznej koncepcji*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2020, z. 2, s. 151-161 oraz powoływana tam literatura.
- ⁷¹ Zob. M. Adams, I. Fiedler, *Die sozialen Kosten von Glücksspielen*, w: *Glücksspiel: Ökonomie, Recht, Sucht*, red. J. Gebhardt, S. Korte, Berlin-Boston 2018; X. Gu, G. Li, *Why do various gaming markets adopt different tax rates?*, „The Journal of Gambling Business and Economics” 2008, t. 3 (1), s. 2.
- ⁷² Szerzej zob. np. C. S. Campbell, G. J. Smith, *Gambling in Canada – From Vice to Disease to Responsibility: A Negotiated History*, „Canadian Bulletin of Medical History” 2003, vol. 20, s. 121-149; D. M. Walker, *Casinoeconomics. The socioeconomic Impacts of the Casino Industry*, New York 2013, s. 197-202 oraz powoływana tam literatura.
- ⁷³ Szerzej zob. J. McMillen, *Understanding Gambling. History, concepts and theories*, w: *Gambling Cultures*, red. J. McMillen, London 1996, s. 15-20; L. Cavion, C. Wong, M. Zangeneh, *Gambling*, w: *In the Pursuit of Winning. Problem gambling theory, research and treatment*, red. M. Zangeneh, A. Blaszczynski, N. Turner, New York 2008, s. 95-100.
- ⁷⁴ Zob. Y. Margalioth, *VAT on Gambling*, w: *VAT Exemptions. Consequences and Design Alternatives*, red. R. de la Feria, Alphen aan den Rijn 2013, s. 207-208.
- ⁷⁵ Szerzej zob. F. Annacondia, L. Mates Alonso, *VAT and Gambling*, w: *VAT and Financial Services. Comparative Law and Economics Perspectives*, red. R. van Brederode, R. Krever, Singapore 2017, s. 382-384; G. Khurana, K. Kedia, *Goods and Services Tax in Casinos: Understanding the Fiasco of Taxability*, „RFMLR Financial and Mercantile Law Review” 2020, t. 125, s. 125-143.

Bibliografia

Literatura

- Acosta-Ormaechea S., Morozumi A., *The value-added tax and growth: design matters*, „International Tax and Public Finance” 2021, t. 28.
- Adams M., Fiedler I., *Die sozialen Kosten von Glücksspielen*, w: *Glücksspiel: Ökonomie, Recht, Sucht*, red. J. Gebhardt, S. Korte, Berlin-Boston 2018.
- Annacondia F., Mates Alonso L., *VAT and Gambling*, w: *VAT and Financial Services. Comparative Law and Economics Perspectives*, red. R. van Brederode, R. Krever, Singapore 2017.
- Buettner T., Erbe K., *Revenue and welfare effects of financial sector exemption*, „International and Public Finance” 2014, t. 21.
- Campbell C.S., Smith G.J., *Gambling in Canada – From Vice to Disease to Responsibility: A Negotiated History*, „Canadian Bulletin of Medical History” 2003, t. 20.
- Cavion L., Wong C., Zangeneh M., *Gambling*, w: *In the Pursuit of Winning. Problem gambling theory, research and treatment*, red. M. Zangeneh, A. Blaszczynski, N. Turner, New York 2008.
- Cnossen S., *Modernizing the European VAT*, „CESifo Working Paper” 2020, nr 8279, <https://www.cesifo.org/en/publications/2020/working-paper/modernizing-european-vat>, dostęp: 18.09.2023.
- Cnossen S., *The C-inefficiency of the EU-VAT and what can be done about it*, „International Tax and Public Finance” 2022, t. 29.
- Czajkowski M., *Poker gra szczęścia czy umiejętności? Przegląd analiz teoretycznych i empirycznych oraz wnioski dla regulacji*, „Ekonomia” 2015, nr 40.
- Desmeyere J., Wille P., *The European VAT Bible – a practical guide for each VAT Manager*, Grimbergen 2012.
- Dietl H. i in., *Competition and welfare effects of VAT exemptions*, „B.E. Journal of Economic Analysis Policy” 2011, t. 11 (1).
- Dominik-Ogińska D., Martini J., *VAT – proces dostosowywania prawa krajowego do prawa unijnego*, w: *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, red. B. Brzeziński i in., Warszawa 2016.
- Duda M., *Zmiany w konstrukcji podatku od gier – 22 lata doświadczeń*, w: *XXV lat doświadczeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonanych i wnioski na przyszłość*, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014.
- Duda-Hyz M., *Legitymizacja podatku od gier – kierunki poszukiwań teoretycznej koncepcji*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2020, z. 2.
- Feria R. de la, Krever R., *Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT*, w: *VAT Exemptions. Consequences and Design Alternatives*, red. R. de la Feria, Alphen aan den Rijn 2013.

- Gu X., Li G., *Why do various gaming markets adopt different tax rates?*, „The Journal of Gambling Business and Economics” 2008, t. 3 (1).
- Khurana G., Kedia K., *Goods and Services Tax in Casinos: Understanding the Fiasco of Taxability*, „RFMLR Financial and Mercantile Law Review” 2020, t. 125.
- Margalioth Y., *VAT on Gambling*, w: *VAT Exemptions. Consequences and Design Alternatives*, red. R. de la Feria, Alphen aan den Rijn 2013.
- McMillen J., *Understanding Gambling. History, concepts and theories*, w: *Gambling Cultures*, red. J. McMillen, London 1996.
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, 2021, Legalis.
- Mularczyk G., Sachs K., *Komentarz do art. 13*, w: *VI Dyrektywa VAT. Komentarz do Dyrektyw Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, red. K. Sachs, Warszawa 2004.
- Schenk A., Oldman O., *Value Added Tax. A Comparative Approach*, Cambridge 2007.
- Scicluna L., Zarb N., *Malta: New VAT Guidelines on Gambling and Betting Published*, „Gaming Law Review” 2018, t. 22 (2).
- Terra B., Kajus J., *Guide to the European VAT Directives*, t. 1, Amsterdam 2014.
- Walker D.M., *Casinoeconomics. The socioeconomic Impacts of the Casino Industry*, New York 2013.

Źródła internetowe

- Deloitte, *Federal Fiscal Court denies VAT exemption for revenue from physical slot machines*, 25 October 2022, <https://www.taxathand.com/article/27156/Germany/2022/Federal-Fiscal-Court-denies-VAT-exemption-for-revenue-from-physical-slot-machines>, dostęp: 21.08.2023.
- European Commission, *Luxemburg VAT Rules*, https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/national-vat-rules/luxembourg-vat-rules_en, dostęp: 20.08.2023.

Akty prawne

- Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994), <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004873>, dostęp: 19.08.2023.
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.
- Szóstą dyrektywą Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23.
- Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1520.
- Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 209, poz. 1320.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570.
- Ustawa z dnia 12 września 1996 r. o zmianie ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych oraz o zmianie innych ustaw, Dz.U. Nr 132, poz. 621.
- Ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2017 r. poz. 88.
- Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 227.
- Ustawa z dnia 26 maja 2000 r. o zmianie ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 70, poz. 816.
- Ustawa z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych, tekst jednolity Dz.U. z 2004 r. Nr 4, poz. 27.
- Orzecznictwo
- Uchwała NSA z dnia 16 maja 2016 r., II GPS 1/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/98C5206CE9>, dostęp: 14.09.2023.
- Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal de première instance de Liège (Belgia) w dniu 2 grudnia 2022 r. – Casino de Spa SA i in., sprawa C-741/22, <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=271909&pageIndex=0&doclang=pl>, dostęp: 18.09.2023.

- Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal de première instance de Liège (Belgia) w dniu 10 lutego 2023 r. – Chaudfontaine Loisirs/État belge, sprawa C-73/23, <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=273484&pageIndex=0&doclang=pl>, dostęp: 18.09.2023.
- Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2017 r., II GSK 5120/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E02CE1C39E>, dostęp: 14.09.2023.
- Wyrok NSA z dnia 13 lutego 2020 r., II GSK 401/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BAF2AAE4EE>, dostęp: 14.09.2023.
- Wyrok NSA z dnia 15 lipca 2021 r., I FSK 1993/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F95CF1C357>, dostęp: 14.09.2023.
- Wyrok NSA z dnia 15 lipca 2021 r., I FSK 2102/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A4B8A4E7B2>, dostęp: 14.09.2023.
- Wyrok NSA z dnia 20 lipca 2016 r., II GSK 465/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1B07F60B13>, dostęp: 14.09.2023.
- Wyrok NSA z dnia 21 listopada 2018 r., II GSK 3842/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/EAECC11452>, dostęp: 14.09.2023.
- Wyrok NSA z dnia 27 lutego 2019 r., II GSK 5529/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3A0DCC3C46>, dostęp: 14.09.2023.
- Wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2016 r., I FSK 180/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/90A1373155>, dostęp: 14.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 3 marca 1988 r. w sprawie C-252/86 Gabriel Bergandi v. Directeur général des impôts, ECLI:EU:C:1988:112, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61986CJ0252> (wer. ang.), dostęp: 13.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 5 maja 1994 r. w sprawie C-38/93 Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG v. Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, ECLI:EU:C:1994:188, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61993CJ0038> (wer. ang.), dostęp: 18.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-58/09 Leo-Libera GmbH v. Finanzamt Buchholz in der Nordheide, ECLI:EU:C:2010:333, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:-62009CJ0058>, dostęp: 13.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawach połączonych C-259/10 i C-260/10 Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. The Rank Group plc., ECLI:EU:C:2011:719, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0259>, dostęp: 18.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 11 czerwca 1998 r. w sprawie C-283/95 Karlheinz Fischer v. Finanzamt Donaueschingen, ECLI:EU:C:1998:276, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61995CJ0283> (wer. ang.), dostęp: 14.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 13 lipca 2006 r. w sprawie C-89/05 United Utilities plc v. Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:469, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62005CJ0089>, dostęp: 18.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 14 lipca 2011 r. w sprawie C-464/10 państwo belgijskie v. Pierre Henfling i in., ECLI:EU:C:2011:489, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0464>, dostęp: 18.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 17 lutego 2005 r. w sprawach połączonych C-453/02 i C-462/02 Finanzamt Gladbeck v. Edith Linneweber i Finanzamt Herne-West v. Savvas Akritidis, ECLI:EU:C:2005:92, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62002CJ0453>, dostęp: 18.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 17 września 2002 r. w sprawie C-498/99 Town & County Factors Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2002:494, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61999CJ0498>, dostęp: 18.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-377/11 International Bingo Technology SA v. Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), ECLI:EU:C:2012:503, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0377>, dostęp: 18.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 24 października 2013 r. w sprawie C-440/12 Metropol Spielstätten Unternehmengesellschaft (haftungsbeschränkt) v. Finanzamt Hamburg-Bergedorf, ECLI:EU:C:2013:687, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62012CJ0440>, dostęp: 13.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 26 czerwca 1997 r. w sprawach połączonych C-370/95, C-371/95 i C-372/95 Careda SA, Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (Femara) i Asociación española de empresarios de máquinas recreativas (Facomare) v. Administración General del Estado, ECLI:EU:C:1997:327, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61995CJ0370> (wer. ang.), dostęp: 13.09.2023.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 12 września 2019 r., I SA/Wr 98/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2F503F0ABB>, dostęp: 14.09.2023.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 listopada 2014 r., III SA/Wa 830/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7D49A8110F>, dostęp: 14.09.2023.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 czerwca 2018 r., III SA/Wa 2487/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2A1E4A46EF>, dostęp: 14.09.2023.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 grudnia 2021 r., III SA/Wa 1424/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B2EEF79B1C>, dostęp: 14.09.2023.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 października 2018 r., III SA/Wa 34/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FFDDEB1CCD>, dostęp: 14.09.2023.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 stycznia 2019 r., III SA/Wa 685/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/47EB54DC00>, dostęp: 14.09.2023.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 stycznia 2017 r., III SA/Wa 3331/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/625D5C1563>, dostęp: 14.09.2023.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 października 2010 r., III SA/Wa 908/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5BE491E7DE>, dostęp: 14.09.2023.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 maja 2018 r., III SA/Wa 2469/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C3207DCABB>, dostęp: 14.09.2023.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 maja 2012 r., III SA/Wa 1046/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F336B70425>, dostęp: 14.09.2023.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 stycznia 2020 r., III SA/Wa 1256/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4884DECF08>, dostęp: 14.09.2023.

Interpretacje indywidualne

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 13 maja 2016 r., IBPP3/4512-109/16/JP, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/301976>, dostęp: 14.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 7 lutego 2022 r., 0114-KDIP4-1.4012.676.2021.3.PS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/479950>, dostęp: 14.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 7 kwietnia 2022 r., 0114-KDIP4-1.4012.777.2021.1.RMA, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/486065>, dostęp: 14.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 8 lutego 2023 r., 0111-KDI-B3-3.4012.619.2022.1.JS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/530132>, dostęp: 14.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 11 kwietnia 2023 r., 0111-KDIB3-1.4012.935.2022.4.KO, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/538905>, dostęp: 14.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 15 lutego 2023 r., 0111-KDIB3-3.4012.620.2022.2.JS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/531413>, dostęp: 14.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 17 października 2019 r., 0114-KDIP1-3.4012.369.2019.2.ISK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/396527>, dostęp: 14.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 18 lipca 2017 r., 0112-KDIL2-2.4012.80.2017.3.AKR, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/344690>, dostęp: 14.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 18 marca 2019 r., 0111-KDIB3-3.4012.355.2018.2.PK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/386650>, dostęp: 14.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 19 marca 2019 r., 0111-KDIB3-3.4012.355.2018.2.PK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/386650>, dostęp: 14.08.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 20 marca 2017 r., 2461-IBPP1.4512.77.2017.1.TKU, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/334966>, dostęp: 14.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 20 marca 2018 r., 0115-KDIT1-3.4012.863.2017.2.BK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/363732>, dostęp: 14.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 21 kwietnia 2023 r., 0113-KDIP1-2.4012.128.2023.1.SM, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/540462>, dostęp: 14.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 22 maja 2019 r., 0112-KDIL1-2.4012.80.2019.2.AW, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/382141>, dostęp: 14.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 24 października 2018 r., 0114-KDIP1-3.4012.507.2018.1.ISK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/376699>, dostęp: 14.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 29 grudnia 2020 r., 0114-KDIP1-3.4012.602.2020.3.ISK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/430604>, dostęp: 14.09.2023.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 29 listopada 2017 r., 0112-KDIL2-1.4012.389.2017.2.AP, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/354106>, dostęp: 14.09.2023.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 31 października 2019 r., 0114-KDIP1-3.4012.371.2019.2.RMA, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/399437>, dostęp: 14.09.2023.

Inne źródła

European Commission, *Value Added Tax Committee (Article 398 of Directive 2006/112/EC). Working Paper No 844 Rev. Subject: VAT 2015: VAT treatment of online gambling services*, taxud.c.1(2015)1619349 – EN, Brussels, 31 March 2015, <https://circabc.europa.eu/sd/a/b13cdf-24-cc55-4d91-b6b7-be169ffd0a9e/844%20REV%20-%20New%20Legisl%20Online%20gambling.pdf>, dostęp: 18.09.2023.

Guidelines on Item 9 of Part Two of the Fifth Schedule to the Value Added Tax Act, Government Gazette No. 19,904 of 21 November 2017, <https://www.gov.mt/en/Government/DOI/Government%20Gazette/Documents/2017/11/Government%20Gazette%20-%202021st%20November,%202017.pdf>, dostęp: 18.09.2023.

Interpelacja nr 1688 do ministra finansów w sprawie pokera w kontekście ustawy o grach hazardowych, poseł Łukasz Schreiber, 10 marca

2016 r., <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=218367FF&view=S>, dostęp: 14.08.2023.

Interpelacja nr 4826 do ministra finansów w sprawie penalizacji organizacji i uczestnictwa w grze losowej – poker, poseł Łukasz Krupa, Warszawa, dnia 12 kwietnia 2012 r., <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/interpelacjaTresc.xsp?documentId=D254C88651D9A-131C1257A4C0034296D&view=S>, dostęp: 12.07.2017.

Irish Tax and Customs, *VAT Treatment of eGaming Services*, <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tadm/value-added-tax/part03-taxable-transactions-goods-ica-services/Services/services-egaming.pdf>, dostęp: 18.08.2023.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o grach hazardowych, druk sejmowy nr 2481 (VI kad.), [https://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/49518C7F5B9A4CB2C125766C00632CBA/\\$file/2481-uzas.doc](https://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/49518C7F5B9A4CB2C125766C00632CBA/$file/2481-uzas.doc), s. 3, dostęp: 14.09.2023.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 3499 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/DC9AEFF-CD6C53B0BC125841500493016/%24File/3499-uzas.DOCX>, s. 9-10, dostęp: 14.09.2023.