

KONTROLA REALIZACJI ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH W PODATKU OD GIER PO 30 PAŹDZIERNIKA 2009 R.

GRZEGORZ MUSOLF

I. Wstęp

Podatek od gier jest jednym z trzech podatków pośrednich w Polsce, jednakże w przeciwieństwie do dwóch pozostałych (podatku akcyzowego i podatku VAT) nie odgrywa zbyt poważnej roli fiskalnej. Za taką tezę jednoznacznie przemawia to, że dochody z tego podatku w latach 2008–2010 oscylowały na poziomie 0,6% zrealizowanych dochodów budżetowych (0,7% dochodów podatkowych budżetu państwa), podczas gdy dochody z podatku akcyzowego i VAT w tym samym okresie wynosiły w sumie ponad połowę dochodów budżetowych (ok. 70% dochodów podatkowych).¹

Prawdopodobnie zarówno z tego powodu, jak i w związku z bardzo selektywnym charakterem tego podatku, system kontroli jego poboru nie wzbudzał w przeszłości zbyt wielkiej uwagi organów podatkowych i traktowany był po macoszemu, co stało się podstawą jego krytyki.² Celem niniejszego artykułu jest próba odpowiedzi na pytanie, czy zmiany, które nastąpiły w tym zakresie po 30 października 2009 r., można uznać za dobre i pozwalające na prowadzenie rzetelnej kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w podatku od gier.

1 Wyliczenia własne na podstawie „Analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w roku 2009”, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2010, s. 45–59 oraz „Sprawozdania operatywnego z wykonania budżetu państwa za okres styczeń–grudzień 2010 r.”, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2011, strona internetowa <http://www.mf.gov.pl> z dnia 2 czerwca 2011 r.

2 Negatywną ocenę obowiązującego do 30 października 2009 r. systemu kontroli podatku od gier znajdziemy m.in. (w:) „Informacja o wynikach kontroli opodatkowania działalności gospodarczej podatkiem od gier”, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2011, s. 5 i n.

II. Podatek od gier i jego kontrola do 30 października 2009 r.

Przez 17 lat, tj. od końca 1992 r. do 30 października 2009 r. zasady opodatkowania podatkiem od gier uregulowane były w ustawie o grach i zakładach wzajemnych, która podlegała w tym okresie wielu modyfikacjom, w związku z czym jej przepisy, dla celów niniejszego artykułu, zostaną przedstawione według stanu na 30 października 2009 r., a więc na dzień przed zmianami będącymi przedmiotem niniejszego artykułu.

1. Podatnicy i płatnicy podatku od gier oraz obowiązek podatkowy w tym podatku

Zgodnie z art. 40 u.g.z.w., podatnikami podatku od gier w tym okresie były podmioty, które urządzały gry i zakłady wzajemne na podstawie udzielonego im zezwolenia oraz podmioty zarządzające gry i loterie stanowiące monopol Państwa, a więc wyłącznie podmioty działające legalnie. Z opodatkowania podatkiem od gier wyłączone były jedynie podmioty zarządzające loterie promocyjne oraz podmioty zarządzające loterie audiotekstowe. Obowiązek podatkowy w podatku od gier powstawał z chwilą rozpoczęcia wykonywania działalności, a kończył się z chwilą jej zaprzestania.

Co ważne, podmioty zarządzające nielegalnie gry i zakłady wzajemne nie były i nigdy nie mogły się stać podatnikami podatku od gier, w związku z czym krąg podmiotów podlegających opodatkowaniu, a w konsekwencji także kontroli podatkowej w podatku od gier był bardzo wąski i doskonale znany organom podatkowym (były to tylko podmioty posiadające zezwolenia lub realizujące monopol Państwa).

W podatku od gier funkcjonował również płatnik podatku od gier, którym był przedsiębiorca produkujący kartony do gry bingo pieniężne. Producentem takim nie mogła być dowolna drukarnia, ale musiał to być podmiot wyznaczony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych – w tym czasie była nim Polska Wytwórnia Papierów Wartościowych S.A.³ Na spółkach zarządzających grę bingo pieniężne

3 Dawniej Państwowa Wytwórnia Papierów Wartościowych S.A.

ciężył ustawowy obowiązek nabywania kartonów do gry bingo pieniężne wyłącznie od tego przedsiębiorcy, przy czym warunkiem odebrania tych kartonów było uprzednie obliczenie przez płatnika i pobranie od takiej spółki należnego podatku od gier.

2. Przedmiot, podstawa i stawki podatku od gier

Przedmiotem opodatkowania podatkiem od gier było legalne urządzenie gier i zakładów wzajemnych, a podstawy opodatkowania poszczególnych rodzajów gier i zakładów były określone jako podstawy przychodowe lub dochodowe, jak też dodatkowo istniała jedna forma opodatkowania ryczałtowego, mająca charakter podatku majątkowego.

Zgodnie z art. 42 u.g.z.w. podstawy opodatkowania podatkiem od gier w poszczególnych rodzajach gier stanowiły:

- w loteriach i grze telebingo – suma wpływów uzyskanych ze sprzedaży losów lub innych dowodów udziału w grze,
- w grach liczbowych – suma wpłaconych stawek,
- w wideoloteriach – kwota stanowiąca różnicę między kwotą wpłaconą lub zakredytowaną w pamięci terminala a sumą wygranych uzyskanych przez uczestników gier,
- w grze bingo pieniężne – wartość nominalna kartonów zakupionych przez spółkę,
- w grze bingo fantowe – wartość nominalna kartonów użytych do gry,
- w grach cylindrycznych, grach w kości i grach w karty (z wyjątkiem pokera urządzanego pomiędzy graczami) – kwota stanowiąca różnicę pomiędzy sumą wpłat gotówkowych z tytułu wymiany żetonów w kasie i na stole gry a sumą wypłaconych z kasy kwot za zwrócone żetony,
- w grach na automatach – kwota stanowiąca różnicę między kwotą uzyskaną z wymiany żetonów do gry lub wpłaconą do kasy salonu i zakredytowaną w pamięci automatu lub wpłaconą do automatu a sumą wygranych uzyskanych przez uczestników gier,
- w pokerze, w którym uczestnicy grają pomiędzy sobą, a kasyno urządza grę – suma wpływów kasyna z tego tytułu,
- w zakładach wzajemnych – suma wpłaconych stawek.

W przypadku gier na automatach o niskich wygranych podstawę opodatkowania stanowiła ilość automatów o niskich wygranych, które były udostępnione do użytku graczom w danym okresie rozliczeniowym (miesiącu). Bez znaczenia było w tym przypadku to, jak długo faktycznie automat taki funkcjonował w określonym miejscu i czy ktośkolwiek na nim zagrał – wystarczającym do naliczenia podatku było to, że automat taki był wstawiony do punktu gier przynajmniej na jeden dzień lub nawet na kilka godzin w danym miesiącu.⁴ Podatek od tych gier był zryczałtowany i wynosił miesięcznie równowartość 180 euro za każdy czynny automat o niskich wygranych.

Stawki podatkowe w podatku od gier w odniesieniu do pozostałych opodatkowanych gier i zakładów były stawkami procentowymi i wynosiły odpowiednio: dla loterii fantowych, gry bingo fantowe, gry bingo pieniężne oraz zakładów wzajemnych – 10% podstawy opodatkowania, dla loterii pieniężnej i gry telebingo – 15%, dla gier liczbowych – 20% oraz dla gier prowadzonych w kasynach gry, w salonach gier na automatach i dla wideoloterii – 45%. Z kolei stawka podatku od gier z tytułu prowadzenia działalności w zakresie zakładów wzajemnych na sportowe współzawodnictwo zwierząt na podstawie zezwoleń udzielonych wyłącznie na ich urządzenie wynosiła 2%.

3. Zasady płatności podatku

W okresie do 30 października 2009 r. podatek od gier należało, co do zasady, wpłacać za okresy miesięczne na rachunek właściwego urzędu skarbowego w terminie do 10 dnia miesiąca następującego po miesiącu, którego dotyczył ten podatek. Wyjątek od tej zasady stanowili podatnicy zarządzający gry liczbowe, którzy musieli wpłacać podatek na rachunek właściwego urzędu skarbowego w ciągu 10 dni od dnia danego losowania.⁵

Niezależnie od powyższego, wszyscy podatnicy podatku od gier zobowiązani byli do składania miesięcznych deklaracji podatkowych

4 W związku z powyższym podatek od gier w odniesieniu do gier na automatach o niskich wygranych posiadał charakter podatku majątkowego, gdyż uiszczano się go od posiadanego majątku (ilości czynnych automatów).

5 Art. 42a ust. 1 i 2 u.g.z.w.

w tych samych urzędach skarbowych, do których wpłacali podatek. Niezależnie od tego, w jakich terminach następowały wpłaty podatku, deklaracje podatkowe składane musiały być do 10 dnia miesiąca następującego po miesiącu, którego dotyczyły (czyli w podstawowym terminie płatności).

Odmienne zasady dotyczyły w tym czasie wpłacania podatku przez płatników tego podatku. Pomimo że pobierali oni podatek od podatników najpóźniej w momencie wydania im kartonów do gry bingo pieniężne, to tak pobrany podatek musieli przelać na rachunek urzędu skarbowego dopiero w terminie do 23 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrali ten podatek.⁶ Płatnik podatku od gier nie musiał składać deklaracji podatkowych, a wyłącznie prowadził rejestr podatku od gier, na podstawie którego sporządzał roczne obliczenie pobranych kwot podatku, które przedstawiał właściwemu dla siebie urzędowi skarbowemu do 1 marca roku następującego po roku, za który było ono sporządzane.⁷

4. Organy uprawnione do kontroli podatku od gier

Organami uprawnionymi do kontroli podatku od gier w tym okresie byli naczelnicy urzędów skarbowych oraz dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej. Właściwość urzędów kontroli skarbowej ustalano ze względu na siedzibę podmiotów zarządzających gry, natomiast właściwość miejscową naczelników urzędów skarbowych ustalało się według: miejsca lokalizacji ośrodka gier, siedziby podmiotu prowadzącego zakłady wzajemne, gry liczbowe, loterie pieniężne, grę telebingo lub wideoloterię lub też według siedziby organu, który wydał zezwolenie na urządzenie loterii fantowej, gry bingo fantowe lub gry na automatach o niskich wygranych.

Oznaczało to, że w przypadku podmiotu posiadającego kilka ośrodków gier (tj. kasyn, salonów gry bingo pieniężne lub salonów gier na automatach) musiał on składać deklaracje podatkowe i wpłacać po-

6 Można było to uznać za ukrytą formę kredytowania PWPW S.A. przez jej właściciela, tj. Skarb Państwa.

7 Art. 44 i 44a u.g.z.w.

datek odrębnie do każdego urzędu skarbowego, na obszarze którego znajdowały się poszczególne ośrodki gier.

Ponieważ zezwolenia na urządzenie gier na automatach o niskich wygranych oraz na urządzenie loterii fantowej i gry bingo fantowe wydawali dyrektorzy izb skarbowych, to tym samym wpłata podatku i złożenie deklaracji następowało do urzędów skarbowych właściwych dla siedzib tych izb skarbowych – tym samym podmiotem zarządzającym gry na automatach o niskich wygranych na obszarze całego kraju składał miesięcznie 16 deklaracji podatkowych, po jednej w każdym województwie.

Skoro zatem norma art. 281 o.p. wskazuje, iż kontrolę podatkową u podatników, płatników, inkasentów oraz następców prawnych przeprowadzają organy podatkowe pierwszej instancji, to tym samym jeden podmiot zarządzający gry w ośrodkach gier lub gry na automatach o niskich wygranych mógł być teoretycznie objęty kontrolą podatkową przez kilka różnych organów podatkowych jednocześnie. Zauważyć również należy, iż organ kontroli skarbowej w toku prowadzonej kontroli mógł również przeprowadzić kontrolę podatkową.

III. Zmiany w opodatkowaniu podatkiem od gier od 31 października 2009 r. oraz od 1 stycznia 2010 r.

Z dniem 31 października 2009 r. całość zadań związanych z poborem podatku od gier i kontrolą tego poboru, jak też zadań dotyczących udzielania zezwoleń na urządzenie gier i zakładów wzajemnych oraz kontroli ich przebiegu, przekazana została z administracji skarbowej w ręce Służby Celnej, która zajmowała się dotychczas wąskim wycinkiem nadzoru nad niektórymi gramami.⁸ Kolejne zmiany, jakie nastąpiły z dniem 1 stycznia 2010 r., dokonały dalszego uporządkowania rynku hazardu w Polsce, pozostawiając całościowy nadzór na nim i nad podatkiem od gier Służbie Celnej.

8 Szerzej: G. Musolf, *Przejęcie podatku od gier przez Służbę Celną*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2009, nr 9, s. 313–315.

1. Podatnicy i płatnicy podatku od gier oraz obowiązek podatkowy w tym podatku

Zmiany dokonane w u.g.z.w. z dniem 31 października 2009 r. przez ustawę o Służbie Celnej nie dotyczyły określenia podatników i płatnika podatku od gier oraz powstawania i końca obowiązku podatkowego w tym podatku. Dopiero nowa ustawa o grach hazardowych dokonała z dniem 1 stycznia 2010 r. zmian w powyższym zakresie.

Zgodnie z regulacjami zawartymi w art. 71 u.o.g.h., podatnikami podatku od gier pozostały podmioty legalnie zarządzające gry hazardowe⁹, przy czym zamiast organizatora turnieju gry w pokera, podatnikami podatku od gier zostali uczestnicy takiego turnieju, natomiast sam organizator turnieju został w nowej ustawie płatnikiem tego podatku.

Dotychczasowy płatnik podatku od gier, tj. producent kartonów do gry bingo pieniężne przestał pełnić tę rolę i zobowiązany został do złożenia stosownych rozliczeń za odpowiednie okresy rozliczeniowe.

2. Przedmiot, podstawa i stawki podatku od gier

Podobnie jak w zakresie podatników zmiany dotyczące przedmiotu opodatkowania, podstawy i stawki podatku od gier nastąpiły dopiero z dniem 1 stycznia 2010 r. Z tym dniem przedmiotem opodatkowania podatkiem od gier stało się zarządzanie gier hazardowych, z wyłączeniem loterii promocyjnych i pokera rozgrywanego w formie turnieju gry w pokera, w którym to turnieju przedmiotem opodatkowania było uczestnictwo w nim. Powyższe oznacza, że poza zamianą przedmiotu opodatkowania w przypadku turniejów gry w pokera (z ich zarządzania na uczestniczenie w nich) opodatkowaniem objęto również zarządzanie loterii audiotekstowych, które dotychczas były wyłączone z podatku od gier.¹⁰

Na skutek powyższych zmian w katalogu i nazewnictwie gier opodatkowanych podatkiem od gier, podstawy opodatkowania tym podatkiem, zgodnie z art. 73 u.o.g.h., stanowią:

9 Od 1 stycznia 2010 r. podmioty zarządzające nielegalnie gry hazardowe obciążone zostały (poza sankcjami karnymi, skarbowymi) również opłatą pieniężną – szerzej: G. Musolf, *Kary pieniężne i kara grzywny w ustawie o grach hazardowych*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2010, nr 8, s. 295–296.

10 Nadal wyłączeniu podlegają loterie promocyjne.

- w loterii pieniężnej, loterii fantowej i grze telebingo – suma wpływów uzyskanych ze sprzedaży losów lub innych dowodów udziału w grze,
- w loterii audiotekstowej – przychód organizatora loterii audiotekstowej uzyskany z tej loterii,
- w grze liczbowej – suma wpłaconych stawek,
- w zakładach wzajemnych – suma wpłaconych stawek,
- w grze bingo pieniężne – wartość nominalna kartonów do gry zakupionych przez podmiot zarządzający grę,
- w grze bingo fantowe – wartość nominalna kartonów użytych do gry,
- w grze cylindrycznej, grze w kości i grze w karty (z wyjątkiem pokera rozgrywanego w formie turnieju gry pokera) – kwota stanowiąca różnicę między sumą wpłat gotówkowych z tytułu wymiany żetonów w kasie i na stole gry a sumą wypłaconych z kasy kwot za zwrócone żetony,
- w pokerze rozgrywanym w formie turnieju gry pokera – kwota wygranej pomniejszona o kwotę wpisowego za udział w turnieju,
- w grze na automacie – kwota stanowiąca różnicę między kwotą uzyskaną z wymiany żetonów do gry lub wpłaconą do kasy i zakredytowaną w pamięci automatu lub wpłaconą do automatu a sumą wygranych uzyskanych przez uczestników gier.

Zauważyć jednocześnie należy, iż w przepisach przejściowych u.o.g.h. wskazano, że urządzenie gier na automatach niskich wygranych oraz gier na automatach w salonach gier na automatach do czasu wygaśnięcia stosownych zezwoleń¹¹ musi odbywać się na dotychczasowych zasadach, przy uwzględnieniu zmian wynikających z tej ustawy. W przypadku podatku od gier jedyną zmianą jest to, że stawka podatku od gier dla automatów o niskich wygranych wzrosła ze 180 euro do 2.000 zł miesięcznie, a stawka dla automatów w salonach gier na automatach z 45% do 50% podstawy opodatkowania.

11 Ponieważ zezwolenia te wydawane były na 6 lat i od 1 stycznia 2010 r. obowiązuje zakaz ich przedłużania oraz zakaz wydawania nowych zezwoleń, gry te „wygasną” najpóźniej z końcem 2015 roku.

Stawki podatku od gier w odniesieniu do pozostałych gier wynoszą od 1 stycznia 2010 roku: dla loterii fantowej i gry bingo fantowe – 10% podstawy opodatkowania, dla loterii pieniężnej – 15%, dla gier liczbowych – 20%, dla gry bingo pieniężne, gry telebingo, loterii audioteksowej i pokera rozgrywanego w formie turnieju gry w pokera – 25%, dla gry na automacie, gry cylindrycznej, gry w kości, gry w karty (z wyłączeniem pokera rozgrywanego w formie turnieju gry pokera) – 50%, dla zakładów wzajemnych na sportowe współzawodnictwo zwierząt na podstawie zezwoleń udzielanych wyłącznie na ich urządzenie – 2,5%, a dla innych zakładów wzajemnych – 12%.

3. Zasady płatności podatku

Ponieważ z dniem 31 października 2009 r. całość spraw związanych z urządzeniem i opodatkowaniem gier hazardowych przejęła Służba Celna, to również z tym momentem właściwe jej organy stały się organami podatkowymi w podatku od gier. Organami podatkowymi pierwszej instancji w podatku od gier stali się naczelnicy urzędów celnych¹² (poza Naczelnikiem Urzędu Celnego III Warszawa, obsługującego Port Lotniczy Warszawa Okęcie), natomiast organami podatkowymi drugiej instancji stali się wszyscy dyrektorzy izb celnych.¹³

Pomimo zmian w organach podatkowych terminy składania deklaracji podatkowych i wpłat podatku od gier nie zmieniły się, z tym że z uwagi na specyfikę organów celnych podatek wpłaca się nie na rachunek organu podatkowego pierwszej instancji (naczelnika urzędu celnego), ale na rachunek izby celnej obsługującej dyrektora izby celnej nadrzędnego nad tym naczelnikiem. Zmianie uległy wyłącznie wzory deklaracji podatkowych, co wynikało ze zmian organów podatkowych.

Większe zmiany w zakresie płatności podatku od gier nastąpiły z dniem 1 stycznia 2010 r., gdyż poza kolejną zmianą wzorów deklaracji podatkowych dokonano zmiany charakteru wpłat podatku od

12 Oznacza to znaczny spadek ilości organów podatkowych pierwszej instancji, z ponad 300 do 45, co jednocześnie oznacza o tyle mniejszą ilość organów uprawnionych do prowadzenia kontroli podatkowych w podatku od gier.

13 Obecnie istnieje 16 izb celnych, których dyrektorzy obejmują swą właściwością obszary poszczególnych województw, co jest zbieżne z ilością i obszarem działania izb skarbowych.

gier liczbowych oraz określono zasady wpłaty podatku przez nowych płatników. Wpłaty podatku od gier oraz złożenie deklaracji podatkowych od większości gier nadal musi odbywać się za okresy miesięczne, w terminie do 10-go dnia następnego miesiąca. Nadal również należy uiszczać podatek od gier liczbowych w ciągu 10 dni od daty losowania, ale wpłaty te, dokonywane za okresy dzienne, podobnie jak w podatku akcyzowym noszą nazwę wpłat dziennych i również stanowią zaliczkę na podatek.

Nowy płatnik podatku od gier, którym jest podmiot zarządzający turniej gry w pokera, składa odrębną deklarację i dokonuje zapłaty podatku od gier za okresy miesięczne, w terminie do 20-go dnia następnego miesiąca (uczestnik gry otrzymuje od niego wygraną pomniejszoną o podatek i nie musi sam składać żadnych deklaracji). Ponieważ zarządzającym turniej gry w pokera może być wyłącznie podmiot posiadający koncesję na prowadzenie kasyna gry, to podmiot ten składa jedną deklarację podatkową do 10-go dnia miesiąca (od „normalnych” gier zarządzanych w kasynie) i drugą deklarację do 20-go dnia miesiąca w związku z zarządzaniem turnieju gry w pokera (o ile takowy się odbył).¹⁴

Z kolei podmioty zarządzające „wymierające” gry, tj. gry na automatach o niskich wygranych i gry na automatach w salonach gier na automatach, składają z tego tytułu deklaracje podatkowe wg wzorów i zasad obowiązujących od 31 października do 31 grudnia 2009 roku.¹⁵ Zdarzają się w praktyce przypadki, iż jeden podmiot posiada zarówno koncesję na prowadzenie kasyna gry, jak i zezwolenie na salon gier na automatach, w związku z czym składa do tego samego naczelnika urzędu celnego jednocześnie dwie różne deklaracje podatkowe w podatku od gier za ten sam okres rozliczeniowy, tj. „starą” POG-4 dotyczącą salonu gier na automatach i nową POG-5 dotyczącą kasyna.¹⁶

14 Pierwsza deklaracja ma symbol POG-5 i składana jest z załącznikiem POG-5/A a druga ma symbol POG-P.

15 W przypadku salonów gier na automatach jest to deklaracja POG-4 z załącznikiem POG-4/A, a w odniesieniu do gier na automatach o niskich wygranych jest to deklaracja POG-4 z załącznikiem POG-4/R.

16 Szerzej: G. Musolf, *Deklarowanie i uiszczanie podatku od gier*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2010, nr 7, s. 234–235.

IV. Kontrola podatku od gier od 31 października 2009 r.

Kontrolą podatku od gier od 31 października 2009 r. zasadniczo zajmują się naczelnicy urzędów celnych. Kontrola ta sprawowana jest co do zasady w formie określonych w przepisach o.p. czynności sprawdzających i kontroli podatkowych, ale również kontrola ta może przybrać szczególną formę, jaką jest określony w art. 30 ust. 3 pkt 1 u.o.s.c. tryb kontroli prawidłowości i terminowości wpłat podatku od gier. Z uwagi na specyfikę funkcjonowania Służby Celnej do wykonywania kontroli w trybie art. 30 ust. 3 pkt 1 u.o.s.c. upoważnieni również mogą być nie tylko funkcjonariusze celni z urzędów celnych, ale również z izby celnej lub z Ministerstwa Finansów.¹⁷

Nie można również zapomnieć o kontroli skarbowej sprawowanej przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej i Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, w ramach której także możliwe jest dokonanie kontroli prawidłowości deklarowania i uiszczania zobowiązań podatkowych w podatku od gier. Nie należy jednakże spodziewać się, aby organy te prowadziły takie kontrole z własnej woli, gdyż w chwili obecnej nie są one uprawnione do wydawania decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od gier, a wyłącznie mogą wydać wynik kontroli, który muszą przekazać do właściwego naczelnika urzędu celnego celem wydania przez niego decyzji określającej.¹⁸ Z tego też powodu w dalszej części niniejszego artykułu skupimy się wyłącznie na działaniach organów Służby Celnej.

1. Formy kontroli i właściwość organów

Do podstawowych (i typowych również dla innych podatków) form kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w podatku od gier należą, wynikające z o.p., czynności sprawdzające oraz kontrole podatkowe. O ile wykonywanie kontroli podatkowych w podatku od gier jest co do zasady zbieżne z wykonywaniem kontroli podatkowych w innych podatkach, to w ramach czynności sprawdzających wykorzystywane mogą być inne procedury wynikające z u.o.s.c., w związku z czym

17 Zob. art. 31 ust. 1 i 3 w zw. z art. 22 u.o.s.c.

18 Zob. art. 24–27 u.u.s.

czynności sprawdzające zostaną omówione na końcu tego rozdziału. Z kolei specyficzną dla podatku od gier (i dla podatku akcyzowego) formą kontroli prawidłowości realizacji zobowiązań podatkowych jest, wspomniana wcześniej, a wynikająca z art. 30 ust. 3 pkt 1 u.o.s.c. kontrola prawidłowości i terminowości wpłat podatku od gier. Specyfika jej dotyczy zarówno wyłączenia tych kontroli spod reżimu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, jak i innego sposobu określania organów właściwych do ich przeprowadzenia.

Jak wspomniano w rozdziale 2.4. niniejszego artykułu, w myśl art. 281 o.p. kontrolę podatkową w podatników i płatników przeprowadza organ podatkowy pierwszej instancji, co w przypadku podatku od gier oznacza 45 naczelników urzędów celnych, których właściwość miejscową określa Minister Finansów.¹⁹ Wyboru organu właściwego do przeprowadzenia kontroli podatkowej danego podatnika podatku od gier dokonujemy poprzez ustalenie na obszarze działania którego z tych naczelników jest zlokalizowany ośrodek gier (tj. kasyno, salon gry bingo pieniężne lub salon gry na automatach), ma siedzibę podmiot zarządzający gry liczbowe, loterie pieniężne, grę telebingo, loterie audioteksove lub zakłady wzajemne, albo też gdzie siedzibę ma organ właściwy do wydania zezwolenia na urządzenie loterii fantowej, gry bingo fantowe lub gier na automatach o niskich wygranych.

Ustawa o grach hazardowych zawiera również w art. 77 ust. 3 normę, zgodnie z którą w przypadku braku możliwości ustalenia właściwości organów podatkowych w powyższy sposób, organami właściwymi są Naczelnik Urzędu Celnego I Warszawa i Dyrektor Izby Celnej w Warszawie. Przepis ten należy jednak uznać za zbędny w ustawie i niemogący nigdy znaleźć praktycznego zastosowania, gdyż katalog zawarty w poprzednim akapicie wyczerpuje całość gier hazardowych opodatkowanych podatkiem od gier, jak też niemożliwym jest, aby nieznaną była lokalizacja ośrodka gier, siedziba podmiotu legalnie zarządzającego ww. gry lub siedziba organu wydającego zezwolenia.

Właściwość miejscową organów Służby Celnej w zakresie wykonywania kontroli z art. 30 ust. 2 pkt 3 u.o.s.c. (o czym będzie mowa

19 Zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 czerwca 2010 r. w sprawie wykazu urzędów celnych i izb celnych, których odpowiednio naczelnicy i dyrektorzy są właściwi do wykonywania zadań w zakresie podatku od gier, oraz terytorialnego zasięgu ich działania (Dz.U. Nr 115, poz. 771 ze zm.).

przy czynnościach sprawdzających z o.p.) oraz kontroli z art. 30 ust. 3 pkt 1 u.o.s.c. (tj. kontroli prawidłowości i terminowości wpłat podatku) ustala się według miejsca zamieszkania albo siedziby podmiotu podlegającego kontroli, miejsca prowadzenia działalności gospodarczej przez podmiot podlegający kontroli lub miejsca, w którym znajduje się przedmiot kontroli.²⁰ Wykaz obszarów właściwości miejscowej w zakresie tych kontroli pokrywa się co do zasady z wykazem dotyczącym kontroli podatkowych, a jedyną różnicą jest to, że Naczelnik Urzędu Celnego III Warszawa, obejmujący swym zakresem teren Portu Lotniczego Warszawa–Okęcie, jest uprawniony do dokonywania kontroli w trybie art. 30 ust. 2 pkt 3 i ust. 3 pkt 1 u.o.s.c.

Przykładowo, kontrolę podatkową podmiotu mającego siedzibę w Krakowie, a prowadzącego kasyno gry w Poznaniu, wykona Naczelnik Urzędu Celnego w Poznaniu, natomiast kontrolę prawidłowości i terminowości wpłat podatku od gier wykonać mogą zarówno Naczelnik Urzędu Celnego w Poznaniu (miejsce prowadzenia działalności), jak i Naczelnik Urzędu Celnego w Krakowie (siedziba podmiotu).

2. Kontrola podatkowa

Kontrola podatkowa w podatku od gier przebiega w podobny sposób jak kontrole podatkowe w innych podatkach i tak samo jak w nich zastosowanie tu mają przepisy u.s.d.g., co ułatwia życie zarówno uczciwym jak i nieuczciwym podatnikom, a jednocześnie utrudnia pracę organom podatkowym, np. poprzez zbyt krótki czas na dokonanie takiej kontroli. Biorąc jednak pod rozwagę różnorodne plusy i minusy tej ustawy (co może zapełnić kilka książek), należy ją jednak uznać za „mniejsze zło”, które należy pozostawić jako ochronę uczciwych podatników, natomiast w stosunku do nieuczciwych powinno się bardziej efektywnie wykorzystywać istniejące narzędzia prawne.

Schemat standardowego przebiegu kontroli podatkowej można przedstawić w następujący sposób. W pierwszej kolejności organ podat-

20 Zob. § 3 ust. 1 pkt 1 i załącznik nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 października 2009 r. w sprawie właściwości miejscowej organów Służby Celnej w zakresie, w jakim właściwość ta nie wynika z przepisów regulujących zadania organów celnych i organów podatkowych (Dz.U. Nr 182, poz. 1422 ze zm.).

kowy zawiadamia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej i z rozpoczęciem kontroli musi poczekać co najmniej 7 dni od doręczenia zawiadomienia. Wyjątkowo wszczęcie kontroli może nastąpić przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, ale może to odbyć się wyłącznie za zgodą kontrolowanego (przepisy przewidują też nieliczne przypadki, kiedy czasami można go nie zawiadamiać). W momencie wszczęcia kontroli okazuje się kontrolowanemu legitymację służbową i doręcza imienne upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej, przy czym czasami można również wszcząć i prowadzić kontrolę w trybie „na legitymację” (bez upoważnienia)²¹, ale wtedy i tak trzeba w ciągu 3 dni doręczyć kontrolowanemu właściwe upoważnienie.

Samą kontrolę należy prowadzić w zakresie określonym w upoważnieniu i zakończyć ją w terminie w nim określonym. Przebieg kontroli dokumentuje się w protokole, który sporządza się w 2 egzemplarzach – jeden dla kontrolowanego, a drugi dla organu, przy czym podpisanie protokołu kontroli oznacza koniec kontroli. Po jej zakończeniu kontrolowany może w ciągu 14 dni od doręczenia mu protokołu z kontroli wnieść do niego zastrzeżenia lub wyjaśnienia, a kontrolujący ma 14 dni na powiadomienie kontrolowanego o sposobie załatwienia powyższych zastrzeżeń. Pamiętać również należy o tym, że w przypadku ujawnienia nieprawidłowości kontrolowany w ciągu kolejnych 6 miesięcy musi zawiadamiać organ podatkowy o każdej zmianie swojego adresu – jeśli tego nie zrobi, to postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego doręcza się skutecznie pod adres, pod który doręczono protokół kontroli.

Pewną ułomnością stosowania kontroli podatkowej do celów kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w podatku od gier jest opisana w rozdziale 4.1 właściwość organów podatkowych, gdyż w odniesieniu do niektórych gier hazardowych bardzo często jeden podatnik może mieć kilka organów pierwszej instancji, z których każdy może dokonać

21 Zgodnie z art. 79a u.s.d.g. podjęcie czynności kontrolnych po okazaniu legitymacji służbowej, na podstawie przepisów szczególnych, może dotyczyć jedynie przypadków, gdy czynności kontrolne są niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia, a także gdy przeprowadzenie kontroli jest uzasadnione bezpośrednim zagrożeniem życia, zdrowia lub środowiska naturalnego.

u niego kontroli podatkowej w odniesieniu do „swojej” części zobowiązań podatkowych ciążących na tym podatniku i każdy z nich może to robić niezależnie od innych. Na przeszkodzie do praktycznej realizacji takich kontroli w tym samym lub zbliżonym czasookresie stoją przepisy u.s.d.g., które zarówno zakazują prowadzenia u tego samego przedsiębiorcy kilku kontroli jednocześnie, jak wprowadzają roczne limity czasu trwania wszystkich kontroli w danym podmiocie.²² Skutkiem powyższego przykładowa próba przeprowadzenia w danym roku (lub w krótszym okresie czasu) 16 kontroli podatkowych w spółce zarządzającej gry na automatach o niskich wygranych na terenie całego kraju, przez 16 różnych naczelników urzędów celnych (po 1 z każdego województwa), musi być z góry skazana na porażkę, gdyż jeden z pierwszych (jeśli nie pierwszy) organ podatkowy może wyczerpać cały limit rocznych kontroli. Ponadto organy te mogłyby mieć problemy z kontrolą niektórych dokumentów księgowych tych podatników, które obejmowałyby zdarzenia gospodarcze odnoszące się do kilku województw jednocześnie (lub obszaru całego kraju), gdyż ich kontrola mogłaby być czasami uznana za przekroczenie zakresu prowadzonej kontroli podatkowej.

Sytuacji tej nie ratuje do końca specyficzne dla podatku od gier uregulowanie, które zawarte zostało w art. 77 ust. 4 u.o.g.h. Zgodnie z tą normą prawną, na wniosek właściwego organu podatkowego, określone we wniosku czynności: sprawdzające, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego wykonuje odpowiednio naczelnik urzędu celnego lub dyrektor izby celnej, na obszarze działania którego prowadzona jest działalność lub wykonywane są czynności podlegające opodatkowaniu. Krótka analiza tego przepisu wskazuje, iż nie będzie mógł on mieć zastosowania do takich podmiotów zarządzających gry hazardowe, które składają deklaracje podatkowe do organów, na obszarze właściwości których zarządzają te gry, gdyż organ taki musiałby składać wniosek o pomoc administracyjną do samego siebie. Przepis ten z kolei będzie miał zastosowanie np. w odniesieniu do ogólnopolskich loterii pieniężnych, fantowych czy audiotekstowych, gdzie do jednego naczelnika urzędu celnego składana jest deklaracja podatkowa odnosząca się do czynności dokonanych na obszarze całego kraju.

22 Zob. art. 82 i 83 u.s.d.g.

3. Kontrola prawidłowości i terminowości wpłat podatku od gier

Bardzo szczególną i specyficzną formę kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w podatku od gier stanowi kontrola prawidłowości i terminowości wpłat podatku od gier (dalej: kontrola wpłat), wykonywana w trybie art. 30 ust. 3 pkt 1 u.o.s.c. Kontrola ta jest jedną z form kontroli w ramach tzw. szczególnego nadzoru podatkowego²³ i występuje jedynie w podatku akcyzowym i podatku od gier.

O szczególnym charakterze tej kontroli świadczy, zdaniem Autora, fakt, że wyłączona jest ona prawie całkowicie spod reżimu u.s.d.g., tj. organy celne nie muszą zawiadamiać o zamiarze przeprowadzenia takiej kontroli, nie obowiązują ich w tym zakresie żadne limity czasu kontroli, mogą być one wykonywane w trakcie trwania kontroli przeprowadzanych przez inne organy, jak też nie mają tu zastosowania przepisy o sprzeciwie wobec podjęcia i wykonywania kontroli.²⁴ Jedynymi przepisami u.s.d.g., które muszą być respektowane przez organy celne w toku omawianych kontroli wpłat, są: nakaz zaznajamiania kontrolowanego o jego prawach i obowiązkach w przypadku rozpoczęcia kontroli w trybie „na legitymację”, obowiązek prowadzenia kontroli w sposób sprawny i niezakłócający funkcjonowania kontrolowanego przedsiębiorcy oraz możliwość przerwania kontroli na czas przeprowadzenia badań próbek produktów lub próbki kontrolnej. Biorąc jednak pod uwagę specyfikę, cel i formę przeprowadzania kontroli wpłat, stwierdzić należy, iż praktyczne zastosowanie będzie miał tu wyłączenie art. 80b u.s.d.g., stanowiący o sprawności kontroli i jej niezakłócającym charakterze.

Jak wskazano w rozdziale 4.1. kontrolę wpłat wykonują naczelnicy urzędów celnych właściwi według miejsca zamieszkania albo siedziby podmiotu podlegającego kontroli, miejsca prowadzenia działalności gospodarczej przez podmiot podlegający kontroli lub miejsca, w którym znajduje się przedmiot kontroli, co pozwala na przeprowadzanie jej we wszystkich miejscach, w których znajdują się dokumenty lub urządzenia niezbędne do sprawdzenia poprawności wyliczenia i wpłacenia

23 Zob. art. 235 pkt 2 u.o.s.c.

24 Zob. art. 84a pkt 1 u.s.d.g.

podatku od gier. W realizacji powyższego pomagają to, że również w u.o.s.c. znajdziemy formy pomocy administracyjnej, tj. zgodnie z normą art. 31 ust. 3 tej ustawy, kontrole (w tym i kontrole wpłat) mogą wykonywać funkcjonariusze pełniący służbę w jednostce organizacyjnej właściwej do przeprowadzenia kontroli oraz funkcjonariusze pełniący służbę w innych jednostkach organizacyjnych upoważnieni przez właściwy organ Służby Celnej. Konstrukcja ta, zbieżna w realizacji z opisaną w rozdziale 4.1. normą art. 77 ust. 3 u.o.g.h., pozwala na sprawne i kompleksowe przeprowadzenie kontroli wpłat w podmiocie działającym na obszarze wykraczającym poza właściwość miejscową jednego naczelnika urzędu celnego.

Bardzo dużym ułatwieniem przy przeprowadzaniu kontroli wpłat jest nie tylko „wyłączenie” ich spod reżimu u.s.d.g., ale również są nim określone w u.o.s.c. tryby rozpoczęcia i prowadzenia tych kontroli. Co do zasady, kontrola w siedzibie, w miejscu prowadzenia działalności gospodarczej oraz miejscu zamieszkania podmiotu podlegającego kontroli jest wykonywana po doręczeniu upoważnienia organu Służby Celnej do przeprowadzenia kontroli (tzw. upoważnienia jednorazowego) oraz okazaniu legitymacji służbowej.²⁵ Od zasady tej istnieje kilka, ściśle określonych w przepisach prawa, wyjątków. Jednym z tych wyjątków (poza wspomnianym już kilkakrotnie „wejściem na legitymację”) jest możliwość przeprowadzania kontroli w podmiotach, w których przeprowadzono tzw. urzędowe sprawdzenie, wyłącznie na podstawie okazywanych przez funkcjonariusza legitymacji służbowej oraz imiennego upoważnienia do wykonywania kontroli (tzw. upoważnienia stałego).²⁶ Omawiane ułatwienie polega na tym, że uprawnieni funkcjonariusze otrzymują jednorazowo upoważnienie wielokrotne, ważne na dłuższy okres czasu i nie muszą każdorazowo otrzymywać upoważnień jednorazowych, co znacznie skraca czas niezbędny do przygotowania i przeprowadzenia wielu kontroli w danym okresie czasu.

Urzędowe sprawdzenie stanowi formę fizycznej weryfikacji danego podmiotu, przed rozpoczęciem przez niego działalności podlegającej kontroli, w celu sprawdzenia, czy podmiot taki spełnia warunki,

25 Zob. art. 36 ust. 1 u.o.s.c.

26 Zob. art. 36 ust. 2 pkt 3 u.o.s.c. Podkreślić również należy, iż w myśl tego przepisu, w przypadku gdy kontrole takie wykonuje umundurowany funkcjonariusz, legitymacja służbowa i upoważnienie są okazywane na żądanie podmiotu podlegającego kontroli.

aby móc przeprowadzać w nim takie kontrole.²⁷ Urzędowe sprawdzenie przeprowadza się tylko w niektórych podmiotach podlegających kontroli²⁸, a w przypadku hazardu wykonuje się je wyłącznie w podmiotach prowadzących działalność w zakresie gier liczbowych, wideoloterii²⁹, gry telebingo, gier cylindrycznych, gier w karty, gier w kości, gry bingo pieniężne, zakładów wzajemnych i gier na automatach o niskich wygranych. Tym samym, w przypadku podmiotów nie objętych rządowym sprawdzeniem (np. organizujących loterie fantowe lub audiotekstowe), kontrola wpłat wykonywana jest poza reżimem u.s.d.g., ale jej rozpoczęcie musi odbyć się w oparciu o upoważnienie jednorazowe. Pomimo faktu, iż może się to wydać pewnym utrudnieniem w stosunku do stosowania upoważnień stałych, zauważyć należy, że dotyczy to jednak grupy podatników uznanych przez ustawodawcę za „mniej ryzykowne”. Za takim podziałem podmiotów przemawiać może fakt, iż wyłącznie podmioty z grupy „ryzyka” (tj. podlegające urzędowemu sprawdzeniu) zobowiązane są również do składania zabezpieczeń finansowych, które służą m.in. do pokrycia ewentualnych zaległości podatkowych w podatku od gier.³⁰

Zauważyć jednocześnie należy, iż co prawda w u.o.s.c. nie został opisany szczegółowy tryb wykonywania kontroli wpłat, ale lektura przepisów rozdziału 3 tej ustawy wskazuje na to, że funkcjonariusze wykonujący te kontrole posiadają uprawnienia do wykonywania w ich toku bardzo wielu najróżniejszych czynności, a na podmioty nałożono bardzo wiele obowiązków, które korelują z tymi uprawnienia-

27 Zob. art. 64 u.o.s.c.

28 U.o.s.c. nakazuje przeprowadzać urzędowe sprawdzenie we wszystkich podmiotach, ale jednocześnie uprawnia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do zwolnienia z tego obowiązku różne podmioty, przy czym zwolnienie to nie może dotyczyć konkretnych podmiotów, ale wyłącznie rodzajów podmiotów. Minister Finansów, korzystając z powyższej możliwości, zwolnił z urzędowego sprawdzenia wszystkie podmioty za wyjątkiem niektórych, enumeratywnie wymienionych ich grup. Szerzej: § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 grudnia 2009 r. w sprawie urzędowego sprawdzenia (Dz.U. Nr 222, poz. 1757).

29 Jest to kolejna niekonsekwencja ustawodawcy – z dniem 1 stycznia 2010 r. wykreślono z przepisów hazardowych możliwość urzędowania wideoloterii, a jednocześnie wprowadzono w życie rozporządzenie obejmujące urzędowym sprawdzeniem podmioty zarządzające takie gry. Niekonsekwencja ta jest tym większa, że ponad 2 tygodnie przed podpisaniem tego rozporządzenia opublikowana była już ustawa likwidująca takie gry.

30 Szerzej: G. Musolf, *Zabezpieczenia finansowe i gwarancje w grach hazardowych*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2010, nr 9, s. 310–312.

mi.³¹ Przykładowo, rozporządzenia wykonawcze do u.o.s.c. nakładają na niektóre podmioty hazardowe obowiązek sporządzania i prowadzenia różnorodnych raportów (dziennych i miesięcznych), zestawień i informacji, z których część musi być w odpowiednim czasie przesłana do właściwych naczelników urzędów celnych.³² Z kolei rozporządzenie wykonawcze do u.o.g.h. wprowadza obowiązek prowadzenia m.in. ksiąg obrotów żetonami, gotówką i kartonami, czy też ewidencji podstaw opodatkowania i ewidencji obliczania wysokości podatku od gier³³. W oparciu o ww. dokumenty oraz o księgi rachunkowe podmiotów można sprawnie ustalić prawidłowość wyliczenia należnego podatku od gier oraz sprawdzić terminowość jego wpłaty (co ma szczególne znaczenie w odniesieniu do omawianych w rozdziale 3.3 wpłat dziennych).

Podsumowując, stwierdzić należy, iż lektura katalogu wskazywanych w tym rozdziale praw i obowiązków organów i podmiotów skłania do sformułowania twierdzenia, że kontrolę prawidłowości i terminowości wpłat podatku od gier można kolokwialnie nazwać „małą kontrolą podatkową”.

4. Czynności sprawdzające

Zgodnie z art. 272 o.p., czynności sprawdzające wykonywane są w 3 obszarach i dotyczą: 1) sprawdzenia terminowości złożenia deklaracji i wpłaty zadeklarowanego podatku, 2) stwierdzenia formalnej poprawności złożonych dokumentów (deklaracji) oraz 3) ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności ww. dokumentów. W zakresie dwóch pierwszych obszarów czynności sprawdzające w podatku od gier, podobnie jak i w innych podatkach, opierają się wyłącznie na analizie złożonych deklaracji i porównywa-

31 Zob. art. 32–32 u.o.s.c.

32 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 listopada 2009 r. w sprawie kontroli wykonywanych przez Służbę Celną w zakresie urządzania i prowadzenia gier i zakładów wzajemnych (Dz.U. Nr 188, poz. 1459) oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2009 r. w sprawie kontroli wykonywanych przez Służbę Celną w zakresie urządzania i prowadzenia gier hazardowych (Dz.U. Nr 226, poz. 1820).

33 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 stycznia 2010 r. w sprawie dokumentacji prowadzonej przez podmioty prowadzące działalność w zakresie gier hazardowych (Dz.U. Nr 8, poz. 57).

niu ich z rachunkami bankowymi organów podatkowych. Ponieważ organom celnym znany jest dokładnie krąg podatników podatku od gier (tj. podmiotów działających legalnie), to nie ma żadnych problemów z ustaleniem, czy dany podmiot złożył w terminie wymagana deklarację podatkową, jak też czy wpłacił w terminie podatek wykazany w tej deklaracji. Bezproblemowym jest również sprawdzenie, czy podatnik właściwie wypełnił wszystkie pola deklaracji i czy umie posługiwać się kalkulatorem. Jedynym problemem w tym zakresie jest to, że brak jest możliwości stwierdzenia w oparciu o deklaracje, czy należne za dany okres wpłaty dzienne podatku zostały uiszczone we właściwych terminach i kwotach, gdyż deklaracja podatkowa³⁴ zawiera wyłącznie pole do wpisania łącznej sumy wpłaconych za dany okres wpłat dziennych.

Aby wykonać czynności sprawdzające w trzecim obszarze, tj. aby ustalić stan faktyczny niezbędny do stwierdzenia jego zgodności z deklaracją podatkową w podatku od gier, naczelnik urzędu celnego może zarówno wykorzystać dane zgromadzone w ramach opisanej w poprzednim rozdziale kontroli wpłat, jak też może oprzeć się na danych pozyskanych w ramach kontroli sprawowanych w trybie art. 30 ust. 2 pkt 3 u.o.s.c. Wyjątkowo, możliwym jest również wykorzystanie do tego celu informacji składanych przez podmioty hazardowe Ministrowi Finansów lub dyrektorom izb celnych w trybie art. 79 u.o.g.h.

W przypadku kontroli sprawowanych w trybie art. 30 ust. 2 pkt 3 u.o.s.c. wskazać należy, iż podobnie jak kontrole wpłat są to kontrole sprawowane w trybie tzw. szczególnego nadzoru podatkowego. Oznacza to, że i one są wyłączone spod reżimu u.s.d.g., a do niektórych podmiotów można wejść na kontrolę w oparciu o ogólne upoważnienie stałe. Ponieważ kontrolę tę regulują te same przepisy, co kontrolę wpłat, to w praktyce można w jej trakcie w sposób pewny ustalić wszelkie podstawy opodatkowania (w tym ilość automatów o niskich wygranych), bez wyliczania wysokości należnego podatku, a następnie (w treści protokołu z kontroli) przekazać te dane komórce wykonującej czynności sprawdzające, która przy pomocy kalkulatora w kilka minut sprawdzi prawidłowość wypełnienia deklaracji. Tym samym wykorzystanie w ramach czynności sprawdzających danych ze standardowo wykonywanych kontroli w trybie art. 30 ust. 2 pkt 3 u.o.s.c. może w niektórych

34 A w zasadzie załącznik do niej.

przypadkach być wystarczające do sprawnego i szybkiego sprawowania kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w podatku od gier, bez konieczności sięgania po kontrole wpłat czy kontrole podatkowe.

V. Ocena obecnego systemu kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w podatku od gier

Podsumowując rozważania zawarte w rozdziale 4 niniejszego opracowania, wskazać należy, iż istniejące mechanizmy prawne, wykorzystywane do kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w podatku od gier, są co prawda częściowo ułomne w różnych aspektach, jednakże ich naprzemienne wykorzystywanie może zniwelować te ułomności. Co więcej, wzajemne przenikanie się różnorodnych procedur kontrolnych oraz ich elastyczność, skutkują istnieniem bardzo silnego i teoretycznie sprawnego systemu kontroli realizacji ww. zobowiązań. O rzeczywistej sprawności tego systemu stanowić jednak może właściwe jego wykorzystanie i odpowiednie skoordynowanie działań nie tylko na obszarze całego kraju czy województwa (izby celnej), ale również w ramach pojedynczego organu pierwszej instancji, tj. naczelnika urzędu celnego. Zastrzeżenie to wynika z faktu, iż poszczególne czynności i kontrole opisane w rozdziale 4 wykonywane są w praktyce przez różne komórki organizacyjne w poszczególnych urzędach celnych.

Subiektywna ocena funkcjonowania tego systemu w okresie 1,5 roku od przejścia podatku od gier przez Służbę Celną skłania Autora do wyrażenia ogólnej pochwały zarówno w stosunku do ustawodawcy, który stworzył ten system, jak i w odniesieniu do organów, które starają się go stosować. Za pożądane uznać należy jednak dokonanie kilku zmian w tym systemie, co znalazło odzwierciedlenie w kilku dokumentach wewnątrzresortowych.³⁵

Ponadto zauważyć należy, iż porównanie możliwości kontrolnych w zakresie podatku od gier Służby Celnej i organów kontroli skarbowej wskazuje na to, iż w chwili obecnej bezzasadnym wydaje się angażowanie tych drugich w kontrole podatku od gier i że rozsądnym było

35 Dokumenty te powstały w ramach realizacji zarządzenia Nr 18 Ministra Finansów z dnia 21 maja 2010 r. w sprawie strategii działania Służby Celnej (niepublikowane).

odebranie im uprawnień do wydawania decyzji określających zobowiązanie podatkowe w tym podatku.

VI. Wnioski

Analiza obecnego systemu kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w podatku od gier wskazuje, wbrew pozorom, na jego dość prawidłową konstrukcję, która umożliwi sprawne i efektywne wykonywanie tych kontroli. System ten musi jednak ulec w przyszłości zmianie i to nie tylko z uwagi na pewne jego obecne niedociągnięcia, ale również na skutek zmian ustawowych, które w momencie pisania niniejszej pracy oczekiwały na wejście w życie.³⁶ Zmiany te, oprócz wprowadzenia przepisów technicznych, z jednej strony wprowadzają ułatwienia przy organizacji „małych” loterii fantowych i gier bingo fantowe³⁷, a z drugiej strony umożliwiają prowadzenie zakładów wzajemnych w Internecie, przy całkowitym zakazie organizacji tam innych gier hazardowych.

Miejmy nadzieję, iż nieuchronna ewolucja omawianego systemu kontroli nie tylko nie pogorszy jego efektywności, ale również nie wprowadzi istotnych utrudnień dla legalnie działających podmiotów branży hazardowej, co mogłoby skutkować rezygnacją z tej działalności, a w konsekwencji brakiem podatników i „śmiercią” omawianego systemu kontroli.

36 Ustawa z dnia 26 maja 2011 r. o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw.

37 Za „małą” loterię fantową lub „małą” grę bingo fantowe uznawać będzie się takie z tych gier, w których wartość puli nagród nie przekracza tzw. kwoty bazowej, która jest corocznie wyliczana przez GUS, a w roku 2011 wynosi 3.394,58 zł.