

funkcje, które pełni, wpływają na pewną specyfikę przyjętych rozwiązań prawnych w tej dziedzinie na tle pozostałych podatków pośrednich. Od strony formalnoprawnej cechą charakterystyczną jest to, iż podatek od gier jest jedynym podatkiem uregulowanym w ustawie niepodatkowej.²

Specyfika podatku od gier polega na tym, iż jego zakres przedmiotowy dotyczy działalności wymagającej ścisłej reglamentacji ze strony państwa. Podstawowym instrumentem tej reglamentacji jest uzależnienie przyznania koncesji od spełnienia określonych wymogów dotyczących: formy organizacyjnej, rodzaju własności, wysokości kapitału, warunków technicznych prowadzenia działalności, jak również ustawowe określenie limitów lokalizacyjnych ośrodków gier – tj. kasyn gry, salonów gier na automatach i salonów gry bingo pieniężne. Dlatego też podatek od gier, oprócz realizacji podstawowego celu fiskalnego, spełnia także szereg funkcji pozafiskalnych. Stanowi on przede wszystkim instrument informacyjno-kontrolny, wskazując rzeczywisty poziom i strukturę obrotów firm hazardowych i dzięki temu umożliwia sprawowanie nadzoru nad realizacją warunków koncesji. Danina ta może także realizować pewne cele społeczne poprzez ustawowe zagwarantowanie przeznaczenia części wpływów (w szczególności z dopłat do stawek w grach liczbowych) na realizację ściśle określonych i społecznie użytecznych celów, np. rozwijania sportu wśród dzieci i młodzieży czy osób niepełnosprawnych, a także promowanie i wspieranie działalności artystycznej.

KONSTRUKCJA PRAWNA PODATKU OD GIER Legal construction of the games tax

Podatek od gier wprowadzony został na mocy ustawy z 29 lipca 1992 r. o grach losowych i zakładach wzajemnych.³ Wejście w życie tego aktu spowodowało ujęcie w ramy prawne bardzo dynamicznie rozwijającego się rynku gier hazardowych. Pomimo określenia wielu przydatnych rozwiązań, przepisy ustawy wykazywały na przestrzeni ostatnich lat niewielką elastyczność w stosunku do niezwykle szybko zmieniającego się otoczenia gospodarczego. Na gruncie praktycznej realizacji norm prawnych zaobserwowano szereg nieprawidłowości będących wynikiem niejednoznaczności rozwiązań prawnych umożliwiających prowadzenie nielegalnej działalności przy braku dostatecznej kontroli ze strony państwa. Powyższe względy stały się przyczyną licznych nowelizacji ustawy

² Przepisy dotyczące tego podatku są zawarte w rozdz. 4 ustawy z 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych (tekst jednolity – Dz. U. z 2004, nr 4, poz. 27 ze zm.).

³ Ustawa z 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych (tekst jednolity – Dz. U. z 2004, nr 4, poz. 27 ze zm.).

(w latach 1993–2007 aż dwudziestu pięciu), w których starano się uwzględnić zarówno postulaty zgłaszane przez podmioty prowadzące działalność w zakresie gier losowych i zakładów wzajemnych, jak też wnioski płynące z dokładnej analizy sytuacji na tym rynku.⁴

W aktualnym stanie prawnym zakres podmiotowy podatku od gier obejmuje podmioty prowadzące działalność w zakresie gier i zakładów – na podstawie udzielonego zezwolenia oraz podmioty zarządzające gry i loterie stanowiące monopol budżetu państwa. Tak więc tylko organizatorzy gier, a nie ich uczestnicy, podlegają opodatkowaniu tym podatkiem.⁵ Ponieważ dla zakresu podmiotowego podatku nie ma znaczenia forma prawna prowadzonej działalności, podatnikami mogą być zarówno osoby prawne: np. jednoosobowe spółki Skarbu Państwa (tworzone w celu wykonywania monopolu państwa w zakresie loterii pieniężnych, gier liczbowych, wideoloterii i gry telebingo), spółki z o.o. i akcyjne (utworzone do prowadzenia działalności w zakresie gier cylindrycznych, gier w karty, gier w kości, gier na automatach oraz gier na automatach o niskich wygranych, gier bingo pieniężne oraz zakładów wzajemnych), jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej i osoby fizyczne (tylko w zakresie zarządzania loterii fantowych, gier bingo fantowe, loterii promocyjnych i loterii audiotekstowych). Podkreślić należy, iż zarządzanie gier cylindrycznych, gier w karty oraz gier w kości jest dozwolone jedynie w kasynach gry, natomiast gier na automatach o niskich wygranych, gier bingo oraz zakładów wzajemnych w odpowiednich salonach gier.

Zakres przedmiotowy podatku obejmuje działalność uprawnionych podmiotów w zakresie rodzajów gier wymienionych w ustawie, które pogrupowano w trzy kategorie: gry losowe, zakłady wzajemne oraz gry na automatach. Definicja gry losowej uwzględnia jej trzy elementy: 1) celem gry jest wygrana pieniężna lub rzeczowa, 2) rozstrzygnięcie zależy w całości lub częściowo od przypadku, 3) warunki gry są ustalone w regulaminie. Grami losowymi są: gry liczbowe, loterie pieniężne, wideoloterie, gra telebingo, loterie fantowe, gry cylindryczne, gry w kości, gry w karty, gra bingo pieniężne i fantowe oraz loterie promocyjne i audiotekstowe.

Z kolei pojęcie zakładów wzajemnych oznacza zakłady o wygrane pieniężne polegające na odgadywaniu wyników współzawodnictwa sportowego ludzi i zwierząt (totalizatory) lub zaistnienia różnych zdarzeń (bukmacherstwo).

⁴ Patrz: kolejne zmiany ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych: Dz. U. z 1996 r. nr 132, poz. 621, Dz. U. z 1998 r. nr 145, poz. 946, Dz. U. z 2000 nr 70, poz. 816, Dz. U. z 2001 r. nr 116, poz. 1216 i Dz. U. nr 84, poz. 908, Dz. U. z 2002 nr 25, poz. 253, Dz. U. z 2003 nr 84, poz. 774 oraz Dz. U. nr 137, poz. 1302, Dz. U. z 2004 nr 273, poz. 2703, Dz. U. z 2005 r. nr 132, poz. 1111 oraz nr 178, poz. 1479.

⁵ *Prawo podatkowe*, red. L. Etel, wyd. II, Wyd. Difin, Warszawa 2008, s. 363.

Definicja gier na automatach została uregulowana nowelizacją z 26 maja 2000.⁶ Przed zmianą ustawy podatkiem od gier obciążone były jedynie podmioty prowadzące działalność w zakresie gier na automatach losowych. W takiej sytuacji wystarczyło wprowadzić do gry na automacie drobny element zręcznościowy, by uniknąć zapłaty podatku. Nowelizacja ujednoliciła sytuację wszystkich podmiotów organizujących tego rodzaju gry, zastępując pojęcie gry na automacie losowym szerszym zakresem pojęciem gry na automacie. W ten sposób odstąpiono od kryterium losowości, a powyższa definicja objęła swoim zakresem także tzw. automaty zręcznościowe. Obecnie przepisom ustawy podlegają wszystkie gry na automatach o wygrane pieniężne lub rzeczowe, bez względu na ich charakter (losowy lub zręcznościowy). Jednocześnie nowelizacją z 10 kwietnia 2003 r. dodano definicję gry na automatach o niskich wygranych, w których wartość jednorazowej wygranej nie może być niższa niż 15 Euro, a wartość maksymalnej stawki za udział w grze nie może być wyższa niż 0,07 Euro. Dla tego rodzaju gier przewidziano uproszczoną zryczałtowaną metodę rozliczenia podatku.

Z wyżej wymienionego zakresu przedmiotowego podatku od gier wyłączone, ze względu na jej specyfikę, działalność polegającą na organizowaniu loterii promocyjnych i audiotekstowych. W tych przypadkach nie istnieje obowiązek, jak to ma miejsce w innych loteriach fantowych, przeznaczania dochodów z gry na cele społecznie użyteczne. Ponadto loterie promocyjne są grami, w których uczestniczy się bez ponoszenia dodatkowych opłat za udział, a jedynie przez sam fakt nabycia towaru lub usługi.

Podstawa opodatkowania w podatku od gier może mieć charakter kasowy, nominalny bądź różnicowy, w zależności od rodzaju i specyfiki urządzania danej gry.

W przypadku loterii i gry telebingo, gier liczbowych, w pokerze oraz zakładach wzajemnych podstawę stanowią faktyczne wpływy, które podmiot organizujący grę uzyskał od jej uczestników. Podkreślić należy, iż nie jest to kwota należna, lecz rzeczywiście otrzymana przez podatnika (kasowa). Taka podstawa opodatkowania stanowiąca wartość obrotu jest najbardziej zbliżona do podstawy podatku VAT.

Nominalny charakter ma podstawa podatku od gier bingo pieniężnych, ponieważ opodatkowaniu podlega wartość wszystkich dowodów udziału w grze (kartonów) zakupionych przez podmiot urządzający grę, zanim jeszcze zostaną one sprzedane uczestnikom. Z kolei w przypadku gry bingo fantowe podstawę opodatkowania stanowi wartość nominalna kartonów zużytych do gier.

W grach urządzanych w kasynach gry oraz grach na automatach opodatkowana jest jedynie kwota stanowiąca różnicę pomiędzy sumą wpłat dokonanych w róż-

⁶ Dz. U. nr 70, poz. 816.

nej formie przez graczy a sumą wypłaconych wygranych, natomiast w wideoloteriach – kwota stanowiąca różnicę między kwotą wpłaconą lub zakredytowaną w pamięci terminala a sumą wygranych uzyskanych przez uczestników gier.

Dla ustalenia właściwej podstawy opodatkowania i obliczenia wielkości podatku podatnicy zobowiązani zostali do prowadzenia ksiąg rachunkowych na zasadach przewidzianych przepisami o rachunkowości. Obowiązek ten nie dotyczy jedynie osób fizycznych oraz spółek cywilnych osób fizycznych, które otrzymują zezwolenie na prowadzenie loterii fantowych oraz gier bingo fantowych. Ponadto na mocy rozporządzenia ministra finansów⁷ podatnicy zobowiązani zostali także do prowadzenia specjalnej ewidencji zawierającej w szczególności: wielkość dokonanych przez grających wpłat (np. z tytułu wymiany żetonów w kasie, zakupu żetonów do gry na automatach, zakupu losów loteryjnych lub kartonów do gry bingo), wysokość wygranych uczestników gry oraz różnicę pomiędzy tymi kwotami. Ma ona służyć lepszej kontroli w zakresie obliczania rezultatów gier na stołach i automatach, która bez obowiązku ewidencjonowania byłaby znacznie utrudniona.

Skala w podatku od gier ma charakter proporcjonalny, natomiast stawki są procentowe. Są one zróżnicowane w zależności od charakteru podstawy opodatkowania. Niższe stawki mają zastosowanie do gier, w których podstawę stanowi całość wpływów z tytułu uczestnictwa w grze, a odpowiednio wyższe (nawet w wysokości 45%) występują w przypadku różnicowej podstawy opodatkowania. Aktualne stawki podatku od gier wynoszą dla:

- 1) loterii fantowych, gry bingo fantowe, gry bingo pieniężne oraz zakładów wzajemnych – 10%;
- 2) loterii pieniężnej i gry telebingo – 15%;
- 3) gier liczbowych – 20%;
- 4) gier prowadzonych w kasynach gry i salonach gry na automatach oraz wideoloterii – 45%.

Stawka podatku od gier z tytułu prowadzenia działalności w zakresie zakładów wzajemnych na sportowe współzawodnictwo zwierząt na podstawie zezwoleń udzielonych wyłącznie na ich urządzenie wynosi 2%.

Omawiając zagadnienie stawek, należy zwrócić uwagę na to, iż w odniesieniu do opodatkowania gier w kasynach oraz gier na automatach uległy one znacznej ewolucji. W latach 1992–1996 powyższe rodzaje gier podlegały podatkowi liniowemu w wysokości 45%. W roku 1997 wprowadzono podatek progresywny ze stawkami wahającymi się od 25% do 60%.⁸ Ze względu na niską wydajność

⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z 3 czerwca 2003 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych Dz. U. nr 102, poz. 948.

⁸ Ustawa z 12 września 1996 r. o zmianie ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych oraz o zmianie innych ustaw, Dz. U. nr 132, poz. 621.

fiskalną tego systemu, w roku 2000 ponownie powrócono do stawki 45%.⁹ W uzasadnieniu stwierdzono m.in., że podatek liniowy służy zrównaniu warunków działania podmiotów prowadzących działalność w zakresie kasyn gry i salonów gier oraz przyczynia się do uproszczenia ewidencji i kontroli dla celów podatkowych. Praktyka pokazała jednak, że przywrócenie proporcjonalnego opodatkowania wpłynęło na znaczny spadek rentowności sprzedaży firm hazardowych, co odbiło się negatywnie na dochodach z podatku od gier.¹⁰

Niezależnie od podatku w grach liczbowych stanowiących monopol państwa ustanowione zostały dopłaty do stawek w wysokości 25% (w grach liczbowych) lub 10% (w wideoloteriach, loteriach pieniężnych i grze telebingo) stawki ustalonej dla danej gry. Stanowią one przychody dwóch państwowych funduszy celowych: w 80% zasilając rachunek Funduszu Rozwoju Kultury Fizycznej oraz w 20% Funduszu Promocji Kultury. Dopłaty do stawek obciążają bezpośrednio uczestników gry, a podmiot organizujący grę pełni jedynie w ich przypadku funkcję płatnika.

Obowiązek podatkowy w podatku od gier powstaje z chwilą rozpoczęcia wykonywania działalności, natomiast ustaje z chwilą jej zaprzestania. Ponieważ urządzenie i prowadzenie gier wymaga zezwolenia, datą wygaśnięcia obowiązku podatkowego jest zazwyczaj ostatni dzień okresu, na który takie zezwolenie zostało udzielone. Podatnicy obowiązani są do obliczania i wpłacania podatku od gier za okresy miesięczne w terminach do 10 dnia miesiąca następującego po miesiącu, którego dotyczy rozliczenie. Inaczej rozliczają się podatnicy prowadzący gry liczbowe, którzy winni wpłacać podatek w terminie 10 dni od dnia losowania. Jednocześnie dla podmiotów zarządzających gry na automatach o niskich wygranych przewidziano uproszczoną zryczałtowaną metodę rozliczenia polegającą na możliwości uiszczania podatku w stałych kwotach stanowiących równowartość 180 Euro miesięcznie od gier zarządzanych na każdym automacie.

PODATEK OD GIER W SYSTEMIE DOCHODÓW PAŃSTWA The games tax in the public revenues system

Dla oceny znaczenia fiskalnego podatku od gier istotne jest dokonanie krótkiej charakterystyki rynku gier i zakładów wzajemnych w Polsce. Według danych Ministerstwa Finansów liczba działających ośrodków gier w okresie 1996–

⁹ Ustawa z 26 maja 2000 r. o zmianie ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych, Dz. U. nr 70, poz. 816.

¹⁰ *Informacja o realizacji ustawy o grach losowych, zakładach wzajemnych i grach na automatach w roku 2001*, Ministerstwo Finansów, Departament Gier Losowych i Zakładów Wzajemnych, Warszawa 2002, s. 17 i n.

2006 była niższa niż limity ustawowe.¹¹ Jednocześnie obserwujemy stopniowy spadek (z wyjątkiem salonów gier na automatach losowych, których liczba wykazuje wyraźną tendencję wzrostową) liczby poszczególnych ośrodków (tab. 1). Liczba funkcjonujących ośrodków gier hazardowych jest odbiciem ogólnej sytuacji panującej na tym rynku. Po początkowym zwiększeniu w latach 1993–1997 tempo przychodów z działalności hazardowej w latach 1998–2001 wykazywało tendencje spadkowe. Począwszy od roku 2002, ponownie obserwujemy wzrost tego tempa będący wynikiem przede wszystkim rozwoju nowego segmentu rynku, tj. gier na automatach o niskich wygranych.¹² Istnieje jednak duże zróżnicowanie w tym względzie w poszczególnych obszarach rynku. Obok segmentu gier i zakładów wzajemnych, który wykazywał wyraźne tendencje spadkowe (gry bingo pieniężne, w mniejszym stopniu loterie pieniężne) w przypadku innych zaobserwować można było stagnację (gry liczbowe i totalizatory), a część rynku cechowała się wyraźnym ożywieniem (zakłady bukmacherskie i salony gier na automatach).

Analizując wydajność fiskalną dochodów z tytułu opodatkowania gier losowych, należy mieć na uwadze to, iż wpływy te mają charakter zarówno budżetowy, jak i pozabudżetowy. Dochód budżetu państwa stanowi sam podatek od gier, jak też opłaty za zezwolenia, egzaminy oraz świadectwa zawodowe ponoszone przez osoby prowadzące działalność w zakresie gier, które gromadzone są na wyodrębnionym rachunku ministra finansów. Z kolei dopłaty do stawek w grach liczbowych są dochodem pozabudżetowym, zasilając (jak już wcześniej wspomniano) rachunki dwóch funduszy celowych: Funduszu Rozwoju Kultury Fizycznej oraz Funduszu Promocji Kultury.

Specyfika działalności w zakresie gier losowych podlegającej ścisłej reglamentacji ze strony państwa przesądza o tym, iż podatek od gier ze względu na ograniczony zakres podmiotowy stanowi daninę o stosunkowo niewielkim znaczeniu fiskalnym. Udział wpływów z tego podatku w dochodach z podatków pośrednich w budżecie państwa w latach 1996–2006 kształtował się na poziomie od 0,68% do 0,81% (por. tab. 2), co odpowiadało 0,32% do 0,5% całości dochodów budżetowych.¹³ Charakterystyczne jest to, iż wpływy z opodatkowania gier stanowią w miarę stabilne źródło zasilania budżetu. Dane z tabeli 3 i 4 wskazują jednak na stopniowe obniżanie dynamiki dochodów z tego tytułu, zauważalne zwłaszcza w okresie lat 1997–2003, na co wpływ miała opisana powyżej sytuacja ekonomiczna na rynku gier losowych wyrażająca się zmniejszaniem

¹¹ Por. publikowane przez Ministerstwo Finansów *Informacje o realizacji ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych* za lata 1996–2006.

¹² *Ibidem*.

¹³ Dane pochodzą ze: *Sprawozdań z wykonania budżetu państwa za lata 1996–2006*, Rada Ministrów, Warszawa 2007–2008.

tempa przychodów oraz spadkiem liczby ośrodków gier, jak również częste zmiany uwarunkowań prawnych wpływających na sytuację podmiotów zarządzających gry.

W strukturze podatku od gier pozycję dominującą (blisko 50-procentowy udział w roku 2006) posiadają gry liczbowe stanowiące monopol państwa i reprezentowane przez jeden podmiot – Totalizator Sportowy sp. z o.o. Uzasadnieniem takiego stanu rzeczy jest wysoka popularność tych gier, duża dostępność, długotrwała tradycja i przywiązanie graczy. Największy rozwój tego segmentu rynku przypadał na lata 1997–1998. Począwszy od roku 1999, zaobserwować można stopniowy spadek tempa wzrostu przychodów sprzedaży, a co za tym idzie i dynamiki podatku od gier liczbowych, pomimo wprowadzania przez Totalizator Sportowy nowych produktów, takich jak: „Multi Lotek” czy „Joker”.

W przypadku salonów gier na automatach, które pod względem wpływów z podatku zajmują obecnie drugą pozycję, dynamika podatku od gier po niewielkim spadku w okresie 1998–2000 sięgnęła w roku 2001 blisko 30% i w ostatnim czasie wykazuje tendencję wzrostową. Wahania te spowodowane były kolejnymi nowelizacjami ustawy zmieniającymi stawki podatku (w latach 1997–2000 obowiązywała progresywna skala z pięcioma progami podatkowymi i stawkami w granicach od 25% do 50%, natomiast w roku 2001 przywrócono podatek liniowy ze stawką 45%). Ten sam czynnik miał wpływ na tempo wzrostu wpływów z podatku pobieranego w kasynach gry. Począwszy od roku 2002, dynamika ta jednak wyraźnie osłabła. Bardzo duże zmiany w dynamice podatku od gier występowały na rynku zakładów wzajemnych i loterii pieniężnych. W przypadku tych pierwszych mamy do czynienia w badanym okresie z blisko sześciokrotnym zwiększeniem wpływów z opodatkowania, który spowodowany był przede wszystkim gwałtownym wzrostem liczby punktów przyjmowania zakładów. Z kolei znaczny wzrost przychodów z podatku od loterii pieniężnych w roku 2000 może być wynikiem rozpoczęcia działalności w tym segmencie rynku przez Totalizator Sportowy sp. z o.o. Gry bingo pieniężne są jedynym rodzajem gier, z którego wpływy podatkowe wykazują wyraźną tendencję spadkową. Podmioty gospodarcze nie są zainteresowane rozwojem tego segmentu rynku i począwszy od roku 2005, nie obowiązuje żadne zezwolenie na prowadzenie tego rodzaju działalności. Niezwykle silną tendencję wzrostową wykazywały dochody z opodatkowania gier na automatach o niskich wygranych, co wiązało się zarówno z rosnącą popularnością tego segmentu rynku gier, jak też ze stopniowym wzrostem stawki zryczałtowanego podatku z 50 Euro miesięcznie od gier urządzanych na każdym automacie w roku 2003 do 125 Euro w roku 2006.

Dochód budżetu państwa stanowią także opłaty za udzielone bądź przedłużone zezwolenia, przeprowadzone egzaminy i wydane świadectwa zawodowe, z których 90% gromadzone było na wyodrębnionym rachunku ministra finansów, zaś pozostałe 10% do końca 2004 tworzyło środek specjalny przeznaczony m.in.

Tab. 1. Liczba funkcjonujących ośrodków gier w latach 1996–2006
The number of gaming house, 1996-2006

Rodzaj ośrodka gier:	Liczba funkcjonujących ośrodków w roku:											Limity ^{*)}	
	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2005	2006
Kasyna	20	25	29	33	33	29	27	24	27	27	27	27	35
Salony gier na automatach	98	121	143	158	149	151	151	159	170	180	192	192	194
Salony bingo pieniężne	19	12	11	4	4	4	3	3	4	0	0	0	97

*) powyższe limity zostały określone na podstawie art. 29, 30 i 31 ustawy o grach losowych, zakładach wzajemnych i grach na automatach.
Źródło: *Informacje o realizacji ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych* za lata 1999–2006, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2000–2007.

Tab. 2. Udział podatku od gier w podatkach pośrednich ogółem w latach 1996–2006
Percentage share of games tax in indirect taxes, 1996–2006

	1996 ^{*)}	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Wyszczególnienie											
Podatki pośrednie ogółem	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
z tego:											
Podatek od towarów i usług	59,88	66,84	66,55	65,46	64,95	64,17	64,11	63,24	61,65	65,19	66,27
Podatek akcyzowy	33,17	32,38	32,70	33,80	34,28	35,01	35,14	36,03	37,59	34,13	33,03
Podatek od gier	0,68	0,78	0,75	0,74	0,77	0,81	0,75	0,73	0,76	0,68	0,70

*) suma wpływów z poszczególnych podatków nie jest równa 100 % ze względu na istnienie podatku importowego.
Źródło: Obliczenia własne na podstawie: *Sprawozdania z wykonania budżetu państwa za lata 1996–2006*, Rada Ministrów, Warszawa 2000–2007.

Tab. 3. Struktura wpływów z podatku od gier w latach 1997–2006 w podziale na rodzaje gier
The structure of games tax by type of the game, 1997–2006

Wyszczególnienie	Podatek od gier (w tys. zł)										
	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	
gry liczbowe	310 493	354 563	389 350	424 333	421 988	444 670	456 287	477 947	469 131	450 310	
salony gier na automatach	54 797	61 856	70 104	77 815	98 642	96 230	96 765	108 868	121 538	151 855	
kasyna gry	55 360	59 916	69 002	73 090	84 165	83 990	82 144	90 057	83 707	99 641	
zakłady wzajemne	5 381	9 263	11 193	19 388	30 518	42 888	50 721	62 192	63 754	83 037	
loterie pieniężne	2 736	1 795	8 031	20 760	19 848	18 131	21 268	17 299	10 547	8 560	
salony gry bingo pieniężne	5 098	4 482	3 839	3 432	2 915	2 471	1 900	1 467	871	0	
pkt gier na automatach o niskich wygranych	–	–	–	–	–	–	129	14 430	56 140	114 213	
Razem	433 865	491 875	551 519	618 818	658 076	688 326	709 214	772 260	805 688	907 616	

Źródło: *Informacje o realizacji ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych* za lata 1999–2006, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2000–2007.

Tab. 4. Dynamika wpływów z podatku od gier w latach 1997–2006
The gain of games tax , 1997–2006

Wyszczególnienie	Dynamika podatku od gier (rok poprzedni = 100) w %										
	98/97	99/98	00/99	01/00	02/01	03/02	04/03	05/04	06/05		
gry liczbowe	114,2	109,8	109,0	99,4	105,4	102,6	107,7	98,2	96,0		
salony gier na automatach	112,9	113,3	111,0	126,8	97,6	100,6	112,5	111,6	124,9		
kasyna gry	108,2	115,2	105,9	115,2	99,8	97,8	109,6	92,9	119,0		
zakłady wzajemne	172,1	120,8	173,2	157,4	140,5	118,3	122,6	102,5	130,2		
loterie pieniężne	65,6	347,4	258,5	95,6	91,3	117,3	81,3	61,0	81,2		
salony gry bingo pieniężne	87,9	85,7	89,4	84,9	82,9	78,6	77,2	59,4	–		
pkt gier na automatach o niskich wygranych	–	–	–	–	–	–	–	–	–		
Razem	113,4	112,1	112,2	106,3	104,6	103,0	108,9	104,3	112,7		

Źródło: Jak wyżej.

na pokrywanie kosztów zakupu specjalistycznego sprzętu i wyposażenia oraz szkoleń, zapewniających zwiększenie skuteczności nadzoru i kontroli podmiotów prowadzących gry hazardowe.¹⁴ Z tego źródła mogą być także finansowane koszty dodatkowych badań dokumentów przedstawionych przez wnioskodawców oraz koszty weryfikacji podmiotów urządzających gry, zleconych przez ministra finansów wyspecjalizowanym instytucjom. Wpływy z tytułu opłat za zezwolenia, egzaminy i świadectwa zawodowe w latach 1999–2006 ilustruje tabela 5.

Tab. 5. Wpływy z opłat za zezwolenia, egzaminy i świadectwa zawodowe w latach 1999–2006 (w tys. zł)

Revenues from concessions, examinations and licences, 1999–2006

Rok							
1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
10 225	17 883	10 156	8 694	18 200	25 100	28 700	30 300

Źródło: Jak wyżej.

Z kolei dochodem pozabudżetowym są dopłaty do stawek w grach liczbowych stanowiących monopol państwa, które zasilają w 80% budżet Funduszu Rozwoju Kultury Fizycznej oraz w 20% Fundusz Promocji Kultury. Przeznaczeniem tej daniny jest – w przypadku pierwszego w wymienionych funduszy – finansowanie inwestycji obiektów sportowych oraz ich modernizacji i remontów, a także rozwijanie sportu wśród dzieci, młodzieży oraz niepełnosprawnych, natomiast z budżetu drugiego funduszu wydatkowane są środki w celu promowania przedsięwzięć artystycznych, twórczości literackiej, działań na rzecz kultury języka polskiego i rozwoju czytelnictwa, wspierania czasopism kulturalnych i literatury niskonakładowej, a także działań na rzecz ochrony polskiego dziedzictwa narodowego i młodych twórców i artystów. Pewnym odstępstwem od powyższej reguły było przeznaczenie w latach 1997–1998 35% wpływów z tych dopłat na finansowanie wydatków związanych z usuwaniem skutków powodzi, która miała miejsce w roku 1997. Należy zaznaczyć, iż powyższe źródło dochodów stanowi na tle wszystkich danin obciążających działalność w zakresie gier hazardowych dość istotną pozycję (wpływy z tego tytułu sięgają blisko 60% przychodów z podatku od gier). Wielkość dochodów z dopłat do stawek w grach liczbowych w latach 1997–2006 obrazuje tabela 6.

¹⁴ Zarządzenie Ministra Finansów nr 62/97 z 31 grudnia 1997 r. w sprawie utworzenia środka specjalnego pochodzącego z opłat pobieranych na podstawie przepisów ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych, Dz. Urz. MF z 1997 r., nr 31, poz. 139.

Tab. 6. Wpływy z tytułu dopłat do stawek w grach liczbowych w latach 1997–2006 (w tys. zł)
Revenues from fees to tax rates

Rok									
1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
264 331	343 430	389 350	424 433	421 988	444 670	516 359	601 686	591 642	568 390

Źródło: Jak wyżej.

OCENA FUNKCJONOWANIA PODATKU OD GIER Evaluation of functioning of games tax in practice

Do oceny funkcjonowania podatku do gier w praktyce przydatne mogą być wyniki kontroli przeprowadzanych przez ministra finansów przez Departament Gier Losowych i Zakładów Wzajemnych (od 20 maja 2006 r. jest to Departament Służby Celnej oraz Departament Kontroli Celno-Akcyzowej i Kontroli Gier¹⁵), aparat kontroli skarbowej, izby skarbowe, a także Najwyższą Izbą Kontroli. W efekcie przeprowadzonych w latach 1999–2007 postępowań kontrolnych stwierdzono istotne nieprawidłowości w realizacji przepisów ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych. W odniesieniu do zasad funkcjonowania podatku od gier stwierdzono m.in.:

- ♦ udzielanie w wyniku zaleceń ministra finansów preferencji podatkowych podmiotom prowadzącym gry w formie umorzeń zaległości podatkowych lub zaniechania poboru podatku pomimo faktu, iż podmioty te uzyskiwały dodatnie wyniki finansowe,
- ♦ udzielenie zezwoleń na prowadzenie gier, pomimo niespełnienia przez podmioty ubiegające się o koncesję wymogów ustawowych mających na celu zabezpieczenie ewentualnych roszczeń Skarbu Państwa z tytułu zobowiązań podatkowych,
- ♦ użytkowanie urzędzeń do gry przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie bez świadectw homologacji oraz zatrudnianie osób bez wymaganych świadectw zawodowych w celu uniknięcia dodatkowych opłat,
- ♦ brak egzekucji przestrzegania prawa oraz wszczęcia postępowania karnego skarbowego wobec podmiotów urządzających gry, pomimo stwierdzenia naruszenia przez te podmioty Kodeksu karnego skarbowego¹⁶,
- ♦ uchybienia w zakresie prawidłowości naliczania podatku od gier i odprowadzania innych należności do budżetu,

¹⁵ Informacja o realizacji ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych w roku 2006, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2007.

¹⁶ Dz. U. z 1999 r. nr 83, poz. 930

- ♦ nielegalne urządzenie gier na automatach przez deklarowanie braku wygranych rzeczowych, czy pieniężnych, które w praktyce były oferowane w sposób trudny do udowodnienia.¹⁷

Dążenie do likwidacji powyższych nieprawidłowości, konieczność zapewnienia odpowiedniej realizacji dochodów budżetowych z tytułu podatku od gier, a także obowiązek dostosowania przepisów do standardów Unii Europejskiej stały się bezpośrednimi przesłankami podejmowanych w okresie 2002–2007 nowelizacji ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych. Powyższe zmiany skoncentrowały się na trzech podstawowych kierunkach:

- ♦ rozszerzeniu katalogu gier, które mogą być urządzone i prowadzone na podstawie przepisów ustawy;
- ♦ dostosowaniu przepisów do wymogów UE;
- ♦ zmianie konstrukcji dopłat do stawek w grach.

Konieczność rozszerzenia katalogu gier podlegających opodatkowaniu spowodowana była potrzebą jego dostosowania do systematycznie rozwijającego się rynku oferującego nowe produkty i technologie w tym zakresie. W efekcie wprowadzono do katalogu gier wiodoloterii oraz gry telebingo, które zostały objęte monopolem państwa. Pozytywnie ocenić należy rozwiązanie polegające na zezwoleniu urządzania gier na automatach o niskich wygranych poza ośrodkami gier – w lokalach gastronomicznych, handlowych lub usługowych i opodatkowaniu ich w sposób ryczałtowy, co znacznie uprościło pobór podatku. Jednocześnie wprowadzenie szczególnego dwuetapowego systemu nadzoru i kontroli takiej działalności przyczyniło się do właściwego uiszczenia należności budżetowych oraz przeciwdziałania zjawisku tzw. prania brudnych pieniędzy.

Problematyka gier hazardowych i ich opodatkowania nie jest odrębnie regulowana w prawie wtórnym Unii Europejskiej. Jednakże akcesja Polski do Wspólnoty Europejskiej wymusiła złagodzenie wcześniejszych ograniczeń kapitałowych dopuszczających prowadzenie działalności w zakresie niektórych rodzajów gier jedynie przez spółki z udziałem wyłącznie osób krajowych i umożliwienie ich urządzania również podmiotom pochodzącym z Unii Europejskiej oraz Europejskiego Obszaru Gospodarczego na zasadach traktowania narodowego. Jednocześnie dla zapewnienia bezpieczeństwa i porządku publicznego określono szereg przesłanek, których wystąpienie skutkuje odmową wydania odpowiedniego zezwolenia.

¹⁷ *Informacja o wynikach kontroli realizacji ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych, ze szczególnym uwzględnieniem dochodów budżetu państwa z opłat i podatku od gier*, NIK, Departament Budżetu Państwa, Warszawa, maj 1999 r. oraz *Informacje o realizacji ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych za lata 1999–2006*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2000–2007.

Na pozytywną ocenę zasługują także zmiany konstrukcji dopłat do stawek w grach liczbowych, polegające na zwiększeniu obowiązujących dopłat z 20% do 25% oraz rozszerzeniu ich zakresu przedmiotowego na wszystkie rodzaje gier stanowiących monopol państwa (czyli gier liczbowych, loterii pieniężnych oraz wideoloterii i telebingo), a także przekazaniu ich na rachunek wyodrębnionych pozabudżetowych funduszy celowych. Pozwoliło to na zwiększenie środków na realizację celów z dziedziny kultury fizycznej oraz promocji kultury fizycznej i dziedzictwa narodowego, jak również przyczyniło się do zapewnienia większej ciągłości ich finansowania.

Jak do tej pory nie udało się przeprowadzić zmian w zasadach określania limitów lokalizacyjnych, które uzależniają liczbę ośrodków gier przypadających na daną miejscowość od liczby jej mieszkańców. Skutkuje to tym, iż w dużych miastach brakuje wolnych lokalizacji, natomiast w małych miejscowościach są one niewykorzystane. Poza tym takie sztywne określenie limitów lokalizacyjnych doprowadziło do naruszenia proporcji pomiędzy liczbą ośrodków gier przypadających na określoną liczbę mieszkańców (np. w Warszawie jeden salon przypada na 325 tys. mieszkańców, podczas gdy w Gdyni na 85 tys.).¹⁸ Dlatego też zgłaszane są postulaty wprowadzenia możliwości otwierania nowych ośrodków gier również w tych miastach, które nie spełniają dotychczasowych wymogów lokalizacyjnych, np. w miejscowościach turystycznych oraz zmian zasad przyznawania lokalizacji kasynom i salonom gier skutkujących wzrostem liczby dotychczasowych ośrodków gier w większych miastach, co ma przynieść w założeniach wzrost dochodów budżetu państwa z tytułu podatku od gier.

SUMMARY

In this article the author presents legal construction and the practical functioning of the games tax in Poland. Particularly, on the basis empirical data relating to the 1996–2006 period the amount of tax revenues and the structure of the tax has been analyzed. In summation the author presents and estimates previous reforms of the games tax, conducted in Poland in the 2002–2007 period.

¹⁸ *Informacja o realizacji ustawy o grach losowych, zakładach wzajemnych i grach na automatach w roku 2001*, Ministerstwo Finansów, Departament Gier losowych i Zakładów Wzajemnych, Warszawa 2002.