

ROZLICZENIA

Szybsze rozliczenie ulgi na robotyzację – spór sądów i fiskusa

Przykład ulgi na robotyzację jest kolejnym dowodem na to, jak istotna powinna być dbałość o konstruowanie przepisów dotyczących ulg w sposób prosty i jasny. Potwierdza to spór sądów administracyjnych i organów podatkowych.



ELŻBIETA KAWALA

starsza konsultantka podatkowa,
Andersen w Polsce

ZOFIA MUSZALA

konsultantka podatkowa,
Andersen w Polsce

rządzenia, diagnozowania, monitorowania lub serwisowania robotów przemysłowych (w szczególności czujników i kamer);

- koszty nabycia urządzeń do interakcji pomiędzy człowiekiem a maszyną do robotów przemysłowych;
- koszty nabycia usług szkoleniowych dotyczących robotów przemysłowych oraz wyżej wymienionych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych;
- opłaty w ramach leasingu finansowego od robotów przemysłowych oraz wyżej wymienionych środków trwałych, jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu finansujący przenosi własność tych środków trwałych na korzystającego.

Dotychczasowa praktyka organów podatkowych

W myśl art. 38eb ustawy o CIT podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych może odliczyć od podstawy opodatkowania kwotę stanowiącą 50 proc. kosztów uzyskania przychodów poniesionych w roku podatkowym na robotyzację.

Jednocześnie przepisy nie precyzują, czy pojęcie kosztu uzyskania przychodu poniesionego na robotyzację, wprowadzone na potrzeby ulgi, odnosi się do zapłaconej przez podatnika ceny (tj. faktycznego wydatku w danym roku), czy też kwoty zaliczonej w danym roku do kosztów uzyskania przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne w przypadku, gdy nabyty przedmiot stanowi podlegający amortyzacji podatkowej środek trwały. Powyższe jest o tyle istotne,

podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw). Ustawodawca, wprowadzając to narzędzie, stwierdził, że mechanizm ulgi na robotyzację ma być zbliżony do ulgi na działalność badawczo-rozwojową (ulga B+R). W odniesieniu do tej drugiej koszty związane z nabyciem środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (WNiP) kwalifikowane są poprzez dokonywanie odpisów amortyzacyjnych. Przy czym warto odnotować, że treść przepisów wprowadzających obie preferencje różni się od siebie.

W przypadku odliczenia w ramach ulgi B+R ustawodawca wprost mówi o zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów, odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej (art. 18d ust. 3k ustawy o CIT).

Co więcej, w zakresie ulgi na robotyzację (art. 38eb ust. 8 ustawy o CIT) w sposób jednoznaczny odniesiono się do przepisu zawartego w art. 18d ust. 3k ustawy o CIT, który reguluje sposób traktowania kosztów kwalifikowanych w postaci odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz WNiP. Takie odniesienie może sugerować, że intencją ustawodawcy było umożliwienie rozliczania kosztów kwalifikowanych właśnie poprzez odpisy amortyzacyjne.

Organy podatkowe dotychczas uznawały, że podatnik może odliczyć maksymalnie 50 proc. odpisów amortyzacyjnych od nabytego składnika majątkowego będącego środkiem trwałym. Jak może-

wo w interpretacji indywidualnej dyrektora KIS z 10.09.2024 r., 0111-KDIB2-1.4010.347.2024.2.BJ).

Zdarzały się również interpretacje, w których organy dopuszczały możliwość jednorazowego odliczenia wydatków na robota z pominięciem regulacji dotyczących amortyzacji środków trwałych (tak przykładowo w interpretacji indywidualnej dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25 sierpnia 2022 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.305.2022.2.AR). Powyższe wskazuje na brak spójności w ramach wydawanych interpretacji indywidualnych.

Odmienne podejście sądów

Wyroki sądów administracyjnych w zakresie sposobu rozliczenia ulgi na robotyzację również nie odznaczają się jednolitą wykładnią.

Przykładowo w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 18 maja 2023 r. (sygn. I SA/Wr 947/22) sąd podzielił pogląd organów skarbowych, przyznając, że koszty kwalifikowane ulgi na robotyzację powinny stanowić odpisy amortyzacyjne, a nie bezpośrednio koszty nabycia poniesione na robotyzację. Sąd argumentował, że art. 38eb ust. 1 ustawy o CIT wskazuje, że w ramach ulgi na robotyzację odliczeniu od podstawy opodatkowania podlega kwota stanowiąca 50 proc. poniesionych na robotyzację kosztów uzyskania przychodów. Punktem wyjścia dla sądu administracyjnego były w tym przypadku ogólne zasady rozpoznawania kosztów uzyskania przychodów, określone ustawą o CIT (art. 15 ustawy o CIT).

Zestawiając wskazane przepisy, WSA uznał, że kosztem uzyskania przychodu, zgodnie z ogólną regulacją z art. 15 ust. 6 ustawy o CIT, będą odpisy amortyzacyjne, a nie kwota składająca się na cenę nabycia środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.

Niemniej coraz więcej jest też orzeczeń, w których sądy uchylały interpretacje organów podatkowych i przedstawiały odmienne stanowisko w zakresie rozliczania kosztów w ramach ulgi na robotyzację. Przykładem tego są wyrok WSA w Warszawie z 21 grudnia 2023 r. (III SA/Wa 1993/23) i wyrok WSA w Łodzi z 9 stycznia 2025 r. (I SA/Łd 713/24). Sądy w przedstawionych sprawach uznały, że podatnik ma prawo do odliczenia od podstawy opodatkowania kosztów poniesionych na robotyzację, w wysokości 50 proc. wartości kosztów nabycia robotów jednorazowo, w roku, w którym miało miejsce nabycie tych robotów.

W wyroku z 9 stycznia 2025 r. sąd wskazał, że:

„Przyjęcie wykładni prezentowanej przez organ byłoby sprzeczne z wykładnią gramatyczną przepisów regulujących ulgę na robotyzację. Na gruncie powołanych przepisów ustawodawca zastrzegł, że odliczeniu od podstawy opodatkowania podlegają „koszty uzyskania przychodów poniesione na robotyzację”. Ustawodawca wskazał, że od podstawy opodatkowania odliczeniu podlega 50 proc. kosztów uzyskania przychodów „poniesionych” w roku podatkowym na robotyzację. Użyte w powołanym przepisie stwierdzenie „poniesionych” wskazuje wyraźnie, że pod wskazanym pojęciem należy rozumieć wszelkie koszty, które zostały faktycznie wydatkowane przez podatnika (...) W ocenie sądu, brak jest racjonalnych powodów, aby wbrew brzmieniu ustawy oraz wbrew celowi wprowadzenia ulgi na robotyzację dokonywać wykładni przepisów ograniczających zakres zastosowania ulgi poprzez ograniczanie jej ogólnymi zasadami amortyzacji środków trwałych”.

Należy jednak pamiętać, że wskazane wyroki są nieprawomocne, wobec czego decydujące znaczenie będzie miało to, czy Naczelny Sąd Administracyjny uzna wykładnię przepisów, przedstawioną w powyższych wyrokach za prawidłową. Niewykluczone jednak, że rozstrzygnięcie w tym zakresie zapadnie dopiero z końcem obowiązywania ulgi na robotyzację.

W oczekiwaniu na rozstrzygnięcie NSA

Wskazane wyżej podejście sądów administracyjnych należy uznać za szansę na szybsze rozliczenie wydatków poniesionych na zakup robota. Podejście stanowi korzystniejszą alternatywę w porównaniu z tradycyjnymi odliczeniami amortyzacyjnymi, gdzie z uwagi na ograniczenia czasowe amortyzacji pełne rozliczenie kosztów nabycia robota byłoby znacznie utrudnione.

Przychylne stanowisko sądów umożliwiłoby rozliczenie kosztów nabycia robota w dużo krótszym okresie, gdyż należałoby uznać, że wydatki na zakup robota będą rozliczane w ramach ulgi zgodnie z momentem ich poniesienia, co w przypadku leasingu finansowego oznaczałoby, że odliczeniu podlegałyby raty leasingowe uiszczane w danym roku (niezależnie od tego, jak takie raty leasingowe są traktowane na gruncie podatkowym).

Przykład ulgi na robotyzację jest zatem kolejnym dowodem na to, jak istotna powinna być dbałość o konstruowanie przepisów dotyczących ulg w sposób prosty i jasny, pamiętając o tym, że ulgi takie stanowią odstępstwo od ogólnych zasad opodatkowania. /o

Ulga na robotyzację, wprowadzona na mocy art. 38eb ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa o CIT), stanowi istotne narzędzie wsparcia dla przedsiębiorców, umożliwiając im obniżenie zobowiązań podatkowych w ramach podatku dochodowego. Ulga na robotyzację pozwala na odliczenie dodatkowo 50 proc. kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację w danym roku podatkowym. Odliczenie nie może przy tym przekroczyć kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika z przychodów innych niż zyski kapitałowe.

W ramach ulgi na robotyzację wprowadzono również definicję robota przemysłowego, wobec czego podatnik nie ma pełnej dowolności w rozliczaniu ulgi dla zakupionych maszyn i urządzeń.

Odliczenia ulgi na robotyzację, co do zasady, dokonuje się w zeznaniu za dany rok podatkowy, w którym poniesiono koszty na robotyzację. Ten warunek został jednak złagodzony – jeśli podatnik poniósł straty lub gdy wielkość jego dochodu jest niższa od kwoty uprawniającej do zwolnienia, wtedy odliczenia pozostałej części można dokonać w ciągu kolejnych sześciu lat.

Ulga na robotyzację obejmuje jedynie koszty uzyskania przychodów poniesione w latach 2022–2026, co stanowi istotne ograniczenie czasowe dla przedsiębiorców planujących skorzystanie z tego instrumentu wsparcia.

Koszty podlegające odliczeniu

Katalog kosztów podlegających odliczeniu w ramach ulgi na robotyzację jest dość szeroki. Między innymi obejmuje:

- koszty nabycia fabrycznie nowych robotów przemysłowych, maszyn i innych urządzeń;
- koszty nabycia maszyn, urządzeń lub systemów służących do zdalnego za-

” Ulga na robotyzację pozwala na odliczenie dodatkowo 50 proc. kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację w danym roku podatkowym

że w świetle ograniczonego okresu działania ulgi (do końca roku podatkowego 2026) sposób rozliczenia ulgi ma kluczowe znaczenie dla rzeczywistego zakresu odliczenia. Przyjęcie stanowiska, zgodnie z którym odliczeniu w ramach ulgi podlega odpis amortyzacyjny, oznaczałoby w gruncie rzeczy brak możliwości objęcia ulgą całej wartości zakupionego robota (z uwagi na długi okres amortyzacji podatkowej, wykraczający poza okres działania ulgi).

Za pewną wskazówkę interpretacyjną można uznać uzasadnienie projektu ustawy wprowadzającej ulgę (tj. ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o

my przeczytać w interpretacjach indywidualnych wydawanych przez dyrektora KIS, „(...) nie będzie możliwe jednorazowe odliczenie od podstawy opodatkowania 50% kosztów nabycia urządzeń, z tego względu (...), iż spełniają one definicję środków trwałych i podlegają amortyzacji na zasadach wynikających z przepisów updop. Koszty nabycia, o których mowa w art. 38eb ust. 2 updop, stanowią odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości początkowej nabytych przez Spółkę środków trwałych, i to na podstawie tych odpisów amortyzacyjnych Spółka może dokonać odliczenia od podstawy opodatkowania” (tak przykłado-