

III SA/Wa 1993/23 - Wyrok

Data orzeczenia	2023-12-21
Data wpływu	2023-09-08
Sąd	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie
Sędziowie	Maciej Kurasz /przewodniczący sprawozdawca/
Symbol z opisem	6113 Podatek dochodowy od osób prawnych 6560
Hasła tematyczne	Podatek dochodowy od osób prawnych
Skarżony organ	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Treść wyniku	Uchylono zaskarżoną interpretację
Powołane przepisy	Dz.U. 2022 nr 0 poz 2587; art. 38eb ust. 5, art. 38 eb ust. 2; Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t. j.)

Tezy

Podatnicy spełniający warunki zastosowania ulgi na robotyzację będą uprawnieni do odliczenia od podstawy opodatkowania zgodnie z art. 38eb u.p.d.o.p. jako kosztów uzyskania przychodu poniesionych na robotyzację, 50% kosztów poniesionych na nabycie fabrycznie nowych robotów przemysłowych, maszyn, urządzeń peryferyjnych do robotów przemysłowych oraz innych urządzeń, systemów i usług funkcjonalnie z nimi związanych jednorazowo w roku nabycia tych przedmiotów. Na potrzeby odliczenia w ramach ulgi, o której mowa w art. 38eb u.p.d.o.p., bez znaczenia pozostaje fakt, że roboty, maszyny oraz urządzenia peryferyjne będą stanowiły środki trwałe, ponieważ w ramach przedmiotowej ulgi odliczeniu podlegają koszty nabycia tych przedmiotów, a nie dokonane od nich odpisy amortyzacyjne.

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w składzie następującym: Przewodniczący sędzia WSA Marta Waksmundzka-Karasińska, Sędziowie sędzia WSA Maciej Kurasz (sprawozdawca), asesor WSA Agnieszka Sułkowska, Protokolant referent stażysta Maria Pawlik, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 14 grudnia 2023 r. sprawy ze skargi A. sp. z o.o. z siedzibą w W. (dawniej: A. s.k.a.) na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 12 lipca 2023 r. nr 0111-KDIB1-3.4010.290.2023.1.MBD w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych 1) uchyła zaskarżoną interpretację indywidualną, 2) zasądza od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na rzecz A. sp. z o.o. (dawniej: A. s.k.a.) kwotę 697 zł (słownie: sześćset dziewięćdziesiąt siedem złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Uzasadnienie

1. Z akt sprawy wynikało, że 17 maja 2023 r. do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej jako "DKIS") wpłynął wniosek "A." sp. z.o.o (dalej jako "Skarżąca", "Spółka", "Wnioskodawca") o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczył podatku dochodowego od osób prawnych, w zakresie ustalenia, czy Spółka będzie mogła na podstawie art. 38eb ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm., dalej: "u.p.d.o.p." odliczyć od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18 u.p.d.o.p., kwotę stanowiącą 50% kosztów poniesionych w roku 2022 na nabycie Maszyn i Urządzeń peryferyjnych.

2. W opisie wniosku Spółka wyjaśniła, że posiada siedzibę prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski. Jest polskim rezydentem podatkowym. Wnioskodawca jest czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Przeważającym przedmiotem działalności Skarżącej jest produkcja wyrobów dla budownictwa z tworzyw sztucznych (PKD: 22.23.Z). Spółka nie uzyskuje dochodów z działalności gospodarczej prowadzonej w specjalnej strefie ekonomicznej. Spółka jest wiodącym producentem wyrobów [...]. W ramach prowadzonej działalności gospodarczej zajmuje się ona produkcją przemysłową [...]. W związku z rozwojem

prowadzonej działalności gospodarczej Skarżąca zrealizowała w 2022r. inwestycję polegającą na wzniesieniu nowej zautomatyzowanej linii produkcyjnej (dalej: "Linia produkcyjna"). Linia produkcyjna została zaprojektowana i wyprodukowana przez jednego z wiodących producentów dostarczającego rozwiązanie dla branży zajmującej się produkcją [...]. Linia produkcyjna została zaprojektowana zgodnie z potrzebami spółki oraz zgodnie z jego uwagami do projektu. Linia produkcyjna składa się z wielu maszyn, które zostały pomiędzy sobą skoordynowane w taki sposób, że biorą udział w płynnym oraz sprawnym realizowaniu procesu produkcyjnego [...]. Każda maszyna usytuowana w procesie produkcyjnym wykonuje czynności nad elementami składającymi się na finalny produkt Wnioskodawcy tj. [...]. Każda z maszyn wchodzących w skład linii produkcyjnej realizuje poszczególny etap produkcji finalnego produktu jakim jest [...]. Linia produkcyjna została nabyta przez Wnioskodawcę w celu zwiększenia możliwości produkcyjnych w zakresie produkcji [...] przy jednoczesnym maksymalnym zmniejszeniu ilości zaangażowanych w proces produkcji [...] osób. Dzięki dokonanej inwestycji w sposób znaczący doszło do zwiększenia ilości produkowanych [...] przez Wnioskodawcę. Rola pracowników wnioskodawcy biorących udział w procesie produkcyjnym została ograniczona wyłącznie do wykonywania czynności w zakresie sprawowania kontroli jakości bądź wykonywania czynności na etapach produkcyjnych, które nie zostały zautomatyzowane. Linia produkcyjna została zaprojektowana w ten sposób, że składa się z poszczególnych sekcji, które odpowiedzialne są za realizację poszczególnych etapów procesu produkcyjnego [...]. Maszyny zostały nabyte przez Spółkę wraz z maszynami i urządzeniami peryferyjnymi, które są związane z poszczególnymi Maszynami (dalej: "Urządzenia peryferyjne"). Maszyny i Urządzenia peryferyjne zostały nabyte przez Spółkę w 2022 r. Maszyny i Urządzenia peryferyjne zostały nabyte przez Spółkę na podstawie faktur VAT. Wnioskodawca jako podatnik VAT czynny dokonał odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur VAT dokumentujących nabycie Maszyn i Urządzeń peryferyjnych. Maszyny i Urządzenia peryferyjne zostały przyjęte do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych w 2022 r. oraz opatrzone numerami KŚT 489. Wydatki na nabycie Maszyn i urządzeń peryferyjnych nie zostały Spółce zwrócone w jakikolwiek formie. Spółka osiągnęła w 2022 r. dochód z innych źródeł niż przychody z zysków kapitałowych. Wartość początkowa Maszyn i Urządzeń peryferyjnych przekracza 10 000 PLN.

3. Spółka otrzymała w dniach 27 i 28 kwietnia 2023 r. indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego potwierdzające, że Maszyny oraz Urządzenia peryferyjne stanowią roboty przemysłowe, oraz urządzenia peryferyjne w rozumieniu art. 38eb u.p.d.o.p. i podlegają odliczeniu od podstawy opodatkowania na podstawie art. 38eb. Indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego zostały wydane pod następującymi sygnaturami: 0111-KDIB1-1.4010.103.2023.2.RH, 0111-KDIB1-1.4010.102.2023.2.KM, 0111-KDIB1-3.4010.102.2023.2.JKU, 0111-KDIB1 3.4010.107.2023.2.MBD, 0111-KDIB1-1.4010.106.2023.2.MF, 0111-KDIB1-3.4010.108.2023.2.MBD.

4. W zeznaniu za rok 2022 Spółka zamierza odliczyć jednorazowo od podstawy opodatkowania 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację, czyli kosztów nabycia Maszyn i Urządzeń peryferyjnych.

5. Spółka zadała pytanie: Czy Wnioskodawca może na podstawie art. 38eb u.p.d.o.p., odliczyć od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18 ww. ustawy, kwotę stanowiącą 50% kosztów poniesionych w roku 2022 na nabycie Maszyn i Urządzeń peryferyjnych? Na gruncie art. 38eb u.p.d.o.p., ustawodawca wprowadził odliczenie od podstawy opodatkowania, o której mowa na gruncie art. 18 ustawy w wysokości 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych w roku podatkowym na robotyzację. Na potrzeby przedmiotowej ulgi ustawodawca wprowadził szczególny katalog kosztów uzyskania przychodów podlegających odliczeniu w ramach ulgi, o której mowa w art. 38eb u.p.d.o.p. W skład przedmiotowego katalogu wchodzi m.in. koszty nabycia fabrycznie nowych robotów przemysłowych oraz

urządzeń peryferyjnych. Wykładnia art. 38eb ust. 1 w zw. z ust. 2 pkt 1 i pkt 2 u.p.d.o.p., prowadzi do wniosku, że kosztem uzyskania przychodów podlegającym odliczeniu od podstawy opodatkowania są wydatki poniesione, które stanowiły koszt nabycia fabrycznie nowych robotów przemysłowych, czy urządzeń peryferyjnych. Oznacza to, że pod pojęciem kosztów nabycia fabrycznie nowych robotów przemysłowych, czy urządzeń peryferyjnych należy rozumieć wydatki, które warunkowały nabycie wskazanych składników majątkowych przez Spółkę tj. kwotę poniesioną na nabycia Maszyn, oraz Urządzeń peryferyjnych. Zgodnie z art. 38eb ust. 1 u.p.d.o.p., podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych może odliczyć od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, kwotę stanowiącą 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych w roku podatkowym na robotyzację, przy czym kwota odliczenia nie może przekraczać kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika w roku podatkowym z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych. Na gruncie powołanego przepisu ustawodawca wprowadził odliczenie od podstawy opodatkowania w wysokości 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych w roku podatkowym na robotyzację. Co istotne na gruncie powołanego przepisu ustawodawca wskazał, że od podstawy opodatkowania odliczeniu podlega 50% kosztów uzyskania przychodów "poniesionych" w roku podatkowym na robotyzację. Użyte na gruncie powołanego przepisu stwierdzenie "poniesionych" wskazuje, że pod wskazanym pojęciem należy rozumieć wszelkie koszty, które zostały faktycznie wydatkowane przez podatnika. Na gruncie art. 38eb ust. 1 u.p.d.o.p., ustawodawca wskazał, że odliczeniu od podstawy opodatkowania podlegają wyłącznie koszty uzyskania przychodów poniesione na robotyzację. Pojęcie "kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację" zostało zdefiniowane w art. 38eb ust. 2 ustawy. W art. 38eb ust. 2 u.p.d.o.p., wskazany został zamknięty katalog wydatków stanowiących koszty uzyskania przychodów podlegające rozliczeniu w ramach ulgi na robotyzację. Zgodnie z art. 38eb ust. 2 u.p.d.o.p., za koszty uzyskania przychodów poniesione na robotyzację uznaje się: koszty nabycia fabrycznie nowych:

robotów przemysłowych, maszyn i urządzeń peryferyjnych do robotów przemysłowych funkcjonalnie z nimi związanych, maszyn, urządzeń oraz innych rzeczy, funkcjonalnie związanych z robotami przemysłowymi, służących zapewnieniu ergonomii oraz bezpieczeństwa pracy w odniesieniu do stanowisk pracy, gdzie zachodzi interakcja człowieka z robotem przemysłowym, w szczególności czujników, sterowników, przekaźników, zamków bezpieczeństwa, barier fizycznych (ogrodzenia, osłony) czy optoelektronicznych urządzeń ochronnych (kurtyny świetlne, skanery obszarowe), maszyn, urządzeń lub systemów służących do zdalnego zarządzania, diagnozowania, monitorowania lub serwisowania robotów przemysłowych, w szczególności czujników i kamer, urządzeń do interakcji pomiędzy człowiekiem a maszyną do robotów przemysłowych; koszty nabycia wartości niematerialnych i prawnych niezbędnych do poprawnego uruchomienia i przyjęcia do używania robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych wymienionych w pkt 1; koszty nabycia usług szkoleniowych dotyczących robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w pkt 1 i 2; opłaty, o których mowa w art. 17b ust. 1, ustalone w umowie leasingu, o którym mowa w art. 17f, dotyczącej robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych wymienionych w pkt 1, jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu finansujący przenosi na korzystającego własność tych środków trwałych. Na gruncie powołanego przepisu ustawodawca zdefiniował co należy rozumieć pod pojęciem kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację. Wskazany katalog obejmuje m.in. koszty nabycia fabrycznie nowych robotów przemysłowych oraz maszyn i urządzeń peryferyjnych. Na gruncie art. 38eb ust. 2 pkt 1) u.p.d.o.p., ustawodawca wskazał, że kosztem uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację są wydatki poniesione na nabycie określonych składników. Oznacza to, że wszystkie wydatki, które warunkowały nabycie własności robota przemysłowego, czy urządzeń bądź maszyn peryferyjnych stanowią koszty uzyskania przychodów poniesione na robotyzację. W ocenie Spółki wykładnia art. 38eb ust. 1 w zw. z ust. 2 u.p.d.o.p., prowadzi do wniosku, że pod

pojęciem kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację należy rozumieć koszty warunkujące nabycie własności fabrycznie nowych robotów przemysłowych, maszyn czy urządzeń peryferyjnych. Z tego też powodu Wnioskodawca będzie uprawniony do odliczenia od podstawy opodatkowania zgodnie z art. 38eb ustawy jako kosztów uzyskania przychodu poniesionych na robotyzację, 50% kosztów poniesionych na nabycie Maszyn oraz Urządzeń peryferyjnych jednorazowo w roku nabycia Maszyn oraz Urządzeń peryferyjnych. Na potrzeby odliczenia w ramach ulgi, o której mowa w art. 38eb u.p.d.o.p., bez znaczenia pozostaje fakt, że Maszyny oraz Urządzenia peryferyjne będą stanowiły środki trwałe, ponieważ w ramach przedmiotowej ulgi odliczeniu podlegają koszty nabycia Maszyn i Urządzeń peryferyjnych, a nie dokonane od nich odpisy amortyzacyjne. W konsekwencji, bez znaczenia na potrzeby kalkulacji przedmiotowego odliczenia jest wartość dokonanych w roku odpisów amortyzacyjnych od Maszyn czy Urządzeń peryferyjnych, ponieważ wskazane wartości nie odzwierciedlają kosztów nabycia Maszyn, czy Urządzeń peryferyjnych. Zdaniem Spółki kosztem nabycia Maszyn oraz Urządzeń peryferyjnych jest wszystko to co Wnioskodawca wydatkował w celu nabycia Maszyn i Urządzeń peryferyjnych.

6. 12 lipca 2023 r. DKIS wydał interpretację indywidualną, w której uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe. Organ wskazał, że skoro Maszyny i Urządzenia peryferyjne stanowią środki trwałe Spółki, to kosztem uzyskania przychodu w ramach ww. ulgi będą wyłącznie odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości początkowej tych środków trwałych. Stosownie do art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p. kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane zgodnie z art. 16a-16m, przy czym w przypadku spółek nieruchomościowych odpisy dotyczące środków trwałych zaliczonych do grupy 1 Klasyfikacji nie mogą być w roku podatkowym wyższe niż dokonywane zgodnie z przepisami o rachunkowości odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe z tytułu zużycia środków trwałych, obciążające w tym roku podatkowym wynik finansowy jednostki. Organ wskazał, że z powyższego przepisu wynika, że w przypadku środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych podatnicy zaliczają do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne dokonywane od ich wartości początkowej. Odpisy amortyzacyjne dokonywane są od wartości początkowej środka trwałego ustalonej zgodnie z art. 16g ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., którą stanowi cena nabycia wskazana w art. 16g ust. 3 u.p.d.o.p. Zatem, biorąc pod uwagę przedstawiony opis sprawy oraz obowiązujące w tym zakresie przepisy prawa podatkowego organ uznał, że przepis art. 38eb ust. 1 u.p.d.o.p. pozwala na ponadnormatywne odliczenie maksymalnie 50% odpisów amortyzacyjnych, w momencie gdy stają się one kosztem uzyskania przychodu w rozumieniu u.p.d.o.p. Ponadnormatywne odliczenie przysługuje tylko w odniesieniu do tych odpisów amortyzacyjnych, które stanowią koszt uzyskania przychodu w trakcie obowiązywania ulgi. Zatem, podatnik może skorzystać z tego odliczenia, co do zasady, wraz z dokonywaniem odpisów amortyzacyjnych od zakupionych robotów. Odliczenie to ma zastosowanie do kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację od początku roku podatkowego, który rozpoczął się w 2022 r., do końca roku podatkowego, który rozpoczął się w 2026r. Możliwość skorzystania z tej ulgi należy wiązać z momentem poniesienia kosztu uzyskania przychodu. Ulga dotyczy wydatków zaliczonych do kosztów uzyskania przychodu w latach 2022-2026. Organ podkreślił, że naczelną zasadą stosowania ulgi na robotyzację jest uznanie określonych w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych regulujących ulgę na robotyzację kategorii kosztów, za koszty uzyskania przychodów w danym roku podatkowym, za który przysługuje odliczenie w ramach tejże ulgi (art. 38eb ust. 1 w związku z ust. 5 u.p.d.o.p). Zgodnie bowiem z art. 38eb ust. 1 u.p.d.o.p podatnik (...) może odliczyć od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, kwotę stanowiącą 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych w roku podatkowym na robotyzację. Odliczenie, o którym mowa w ust. 1, ma zastosowanie do kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację od początku roku podatkowego, który rozpoczął się w 2022 r., do końca roku podatkowego, który rozpoczął się w 2026 r. (art. 38eb ust. 5 u.p.d.o.p). Zdaniem DKIS

Wnioskodawca może odliczyć od podstawy opodatkowania 50% odpisów amortyzacyjnych poniesionych w roku 2022 na nabycie Maszyn i Urządzeń peryferyjnych, ale nie może tego dokonać jednorazowo, bowiem jak wskazano w opisie sprawy Maszyny i Urządzenia peryferyjne zostały przyjęte do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych w 2022 r. oraz opatrzone numerami KŚT 489. Wartość początkowa Maszyn i Urządzeń peryferyjnych przekracza 10 000 PLN. Tym samym, Maszyny i Urządzenia peryferyjne podlegają amortyzacji na zasadach wynikających z przepisów u.p.d.o.p. Z przepisu art. 38eb ust. 1, ust. 2 i ust. 5 wynika, że odliczenie wydatku od dochodu w ramach ulgi na robotyzację jest możliwe, gdy: dany wydatek stanowi koszt uzyskania przychodu, ten koszt uzyskania przychodu został poniesiony na robotyzację, ten koszt uzyskania przychodu został poniesiony w terminie od początku roku podatkowego, który rozpoczął się w 2022 r., do końca roku podatkowego, który rozpoczął się w 2026 r. W przypadku, gdy składniki majątku (roboty) uznawane są za środki trwałe, kosztem uzyskania przychodów są odpisy amortyzacyjne od środków trwałych (art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p.). Zdaniem DKIS nie można twierdzić, że podatnik, który nabył robota stanowiącego środek trwały, mógł jednorazowo w roku jego zakupu odliczyć od podstawy opodatkowania 50% wydatków. A zatem, nie będzie możliwe jednorazowe odliczenie od podstawy opodatkowania 50% kosztów nabycia Maszyn i Urządzeń peryferyjnych, z tego względu, że (jak wskazał Wnioskodawca) spełniają one definicję środków trwałych. Koszty nabycia, o których mowa w art. 38eb ust. 2 u.p.d.o.p. stanowią odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości początkowej nabytych przez Wnioskodawcę środków trwałych, i to na podstawie tych odpisów amortyzacyjnych Wnioskodawca może dokonać odliczenia od podstawy opodatkowania. W konsekwencji, Wnioskodawcy przysługuje prawo do obniżenia podstawy opodatkowania o 50% odpisów amortyzacyjnych dokonanych od Maszyn i Urządzeń peryferyjnych w latach podatkowych 2022-2026, na podstawie art. 38eb ust. 1 u.p.d.o.p., przy założeniu, że spełniają one warunki określone w art. 38eb u.p.d.o.p. W związku z powyższym zdaniem DKIS, stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym Wnioskodawca może na podstawie art. 38eb u.p.d.o.p. odliczyć od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18 u.p.d.o.p., kwotę stanowiącą 50% kosztów poniesionych w roku 2022 na nabycia Maszyn i Urządzeń peryferyjnych należy uznać za nieprawidłowe.

7. W skardze Spółka zarzuciła interpretacji naruszenie przepisów prawa materialnego:

art. 38eb ust. 1 w zw. art. 38 ust. 2 pkt 1) u.p.d.o.p. poprzez przyjęcie, że "kosztem uzyskania przychodów poniesionym na robotyzację", podlegającym odliczeniu od podstawy opodatkowania w przypadku fabrycznie nowych robotów przemysłowych, oraz maszyn i urządzeń peryferyjnych związanych z robotami przemysłowymi, które stanowią środki trwałe w rozumieniu art. 16a ww. ustawy, są dokonane w roku podatkowym odpisy amortyzacyjne od składników majątku wskazanych w art. 38eb ust. 3 i art. 38eb ust. 4 u.p.d.o.p.;

art. 38eb ust. 1 ustawy w zw. art. 38 ust. 2 pkt 1) w zw. z art. 15 oraz art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p. poprzez błędną wykładnię pojęcia "kosztu uzyskania przychodu poniesionego na robotyzację" polegającą na przyjęciu, że wskazany termin obejmuje odpisy amortyzacyjne dokonane od składników majątku stanowiących środki trwałe;

art. 38eb ust. 1 w zw. art. 38 ust. 2 pkt 1) w zw. z art. 15 oraz art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p. poprzez przyjęcie, że na potrzeby określenia wysokości odliczenia w ramach tzw. ulgi na robotyzację dopuszczalne jest odniesienie się do definicji "kosztów uzyskania przychodów" oraz zasad rozliczania w czasie kosztów uzyskania przychodów;

art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p. poprzez przyjęcie, że na potrzeby określenia wielkości kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację możliwym jest zastosowanie wskazanego przepisu.

Biorąc pod uwagę powyższe, Skarżąca wniosła na podstawie art. 146 § 1 ustawy dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 1634., dalej także jako "p. p. s. a.") - o uchylenie zaskarżonej Interpretacji przepisów prawa podatkowego.

8. DKIS w odpowiedzi na skargę wniosł o jej oddalenie podtrzymując stanowisko zawarte w zaskarżonej interpretacji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Warszawie zważył, co następuje;

skarga zasługiwała na uwzględnienie.

9. Zgodnie z art. 1 § 1 i § 2 ustawy z 25 lipca 2002r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2022 r., poz. 2492, ze zm.) sąd administracyjny sprawuje wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej. Na mocy art. 3 § 1 p.p.s.a. sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej i stosują środki określone w ustawie. Kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach (art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a.). Zgodnie z art. 134 § 1 p.p.s.a. sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną, z zastrzeżeniem art. 57a. W myśl art. 57a p.p.s.a. skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Stosownie do treści art. 146 § 1 p.p.s.a. sąd, uwzględniając skargę na akt lub czynność, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 i 4a, uchyla ten akt, interpretację, opinię zabezpieczającą lub odmowę wydania opinii zabezpieczającej albo stwierdza bezskuteczność czynność. Stosując odpowiednio art. 145 § 1 pkt 1 p.p.s.a. sąd uchyla interpretację w całości albo w części, jeżeli stwierdzi (a) naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, (b) naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego lub (c) inne naruszenie przepisów postępowania, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy. W przypadku niestwierdzenia podstaw do uwzględnienia skargi na interpretację, skarga podlega oddaleniu na podstawie art. 151 p.p.s.a. Jak już wskazano, w sprawie skargi na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu i orzecznictwie sądów administracyjnych, Sąd bada prawidłowość zaskarżonej interpretacji indywidualnej tylko z punktu widzenia zarzutów skargi i wskazanej w niej podstawy prawnej i nie może podjąć żadnych czynności zmierzających do ustalenia innych, poza wskazanymi w skardze, naruszeń prawa. W wypadku zaś ustalenia takich wad w toku kontroli przeprowadzonej w granicach wyznaczonych skargą, nie może ich uwzględnić przy formułowaniu rozstrzygnięcia w sprawie (A. Kabat, Komentarz do art. 57a ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, (w:) B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Wydanie II Lex/el 2021; wyroki NSA: z 21 czerwca 2022 r., II FSK 2814/19; z 4 marca 2022 r., II FSK 1658/19; wszystkie wyroki sądów administracyjnych powołane w niniejszym orzeczeniu dostępne są w CBOŚA, tj. Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych na stronie orzeczenia.nsa.gov.pl). Specyfika postępowania w sprawie wydania pisemnej interpretacji polega między innymi na tym, że organ interpretacyjny rozpatruje sprawę tylko i wyłącznie w ramach zagadnienia prawnego zawartego w pytaniu podatnika, stanu faktycznego przedstawionego przez niego oraz wyrażonej przez podatnika oceny prawnej (stanowisko

podatnika). Organ nie przeprowadza w tego rodzaju sprawach postępowania dowodowego, ograniczając się do analizy okoliczności podanych we wniosku. W stosunku tylko do tych okoliczności wyraża następnie swoje stanowisko, które winno być ustosunkowaniem się do stanowiska prezentowanego w danej sprawie przez wnioskodawcę, a w razie negatywnej oceny stanowiska wyrażonego we wniosku winno wskazywać prawidłowe stanowisko z uzasadnieniem prawnym (art. 14b § 3 i art. 14c § 1 i § 2 O.p.). Podkreślić należy, że organ nie może kwestionować, weryfikować ani modyfikować przedstawionego przez wnioskodawcę stanu faktycznego. Należy również wskazać, że stanowisko wnioskodawcy określone w art. 14b § 3 O.p. zawiera dokonaną przez niego własną subsumpcję przedstawionego stanu sprawy (stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego), w ramach którego odbywa się postępowanie o wydanie interpretacji indywidualnej. W konsekwencji podzielić należy pogląd wyrażony w literaturze, zgodnie z którym przedstawione stanowisko "konstytuują przepisy prawa, na podstawie których wnioskodawca kwalifikuje podatkowo znaczącą sytuację budzącą w nim wątpliwości co do uzasadnionego zakresu oraz sposobu zastosowania prawa podatkowego i w tym kontekście wymagającą zbadania w postępowaniu interpretacyjnym, by potwierdzić albo zweryfikować trafność kwalifikacji prawnej zaproponowanej przez stronę" (por. J. Brolik, Urzędowe interpretacje prawa podatkowego, Warszawa 2010, s. 76). W świetle tego co zostało wyżej wywiedzione, kontrola sądu administracyjnego w sprawach skarg na interpretacje indywidualne polega na ocenie tego, czy za podstawę udzielonej interpretacji podatkowej został przyjęty stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe przedstawione przez podatnika we wniosku o interpretację, a jeśli tak, to czy organ - w zakresie objętym zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną - prawidłowo zinterpretował przepisy prawa. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uznał, że zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego podniesione w skardze zasługiwały na uwzględnienie.

10. W sprawie zasadniczym przedmiotem sporu jest wykładnia przepisów regulujących ulgę na robotyzację, w zakresie przyjęcia sposobu odliczenia 50% kosztów nabycia robotów przemysłowych oraz związanych z nimi maszyn i urządzeń od podstawy opodatkowania.

11. Na wstępie wskazać należy, że przepisy sytuujące ulgę na robotyzację zostały wprowadzone do u.p.d.o.p. ustawą z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2021 r., poz. 2105, ze zm.) z 1 stycznia 2022 r. Zgodnie z założeniami projektodawcy celem wprowadzenia ulgi na robotyzację było wprowadzenia narzędzia, które pomoże polskim firmom w zwiększaniu ich produktywności i konkurencyjności zarówno na rynku polskim i międzynarodowym. Z nowej ulgi podatkowej może skorzystać każda firma, niezależnie od wielkości czy profilu działania, która zakupi i zainstaluje np. robota przemysłowego. Ulga na robotyzację jest jedną z szeregu ulg proinnowacyjnych. Z ulgi na robotyzację miały w swym założeniu skorzystać polskie firmy, dla których decyzja o inwestowaniu w roboty przemysłowe jest wciąż trudna ze względu na konieczność poniesienia dużych nakładów inwestycyjnych. Ministerstwo Finansów w swoim opracowaniu przedstawiającym założenia nowej regulacji wskazało m.in., "że podobne ulgi funkcjonują w wielu krajach na świecie. Sprawdziły się na Dalekim Wschodzie – w Korei Południowej, w Singapurze i na Tajwanie. Działają również od wielu lat we Włoszech, które były wzorem przy konstruowaniu propozycji dla polskich przedsiębiorców. Roboty przemysłowe pozwolą uzupełnić braki kadrowe przy pracach ciężkich, monotonna i wykonywanych w szkodliwych warunkach. Częściowa automatyzacja produkcji będzie nie tylko tańsza, ale także bezpieczniejsza z punktu widzenia pracowników (np. wypadki, pandemia, upały). Dzięki efektywniejszym zasobom maszynowym, polskie firmy zwiększą zakres swojej produkcji i zatrudnią więcej wykwalifikowanych pracowników, którym będą mogły zaoferować lepsze warunki pracy, w tym także finansowe. Większa automatyzacja produkcji przyczyni się do stopniowej transformacji cyfrowej przedsiębiorstw. Transformacja cyfrowa przemysłu wymaga zmiany podejścia przedsiębiorców do innowacji. Podatkowe wsparcie zakupu robota

przemysłowego będzie ważnym impulsem, który umożliwi przedsiębiorcom inwestowanie w bardziej efektywne i długoterminowe projekty rozwojowe". Przyjąć należy, że projektodawcy przepisów kształtujących zakres ulgi podatkowej zależało na skokowym efekcie co powinno się również przekładać na efekt podatkowy związany przede wszystkim ze preferencyjnym potrąceniem kosztu nabycia robotów i innych urządzeń oraz systemów z nimi związanych.

12. Przywołując ramy prawne sprawy wskazać należy, że stosownie do art. 38eb ust. 1 u.p.d.o.p. podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych może odliczyć od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, kwotę stanowiącą 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych w roku podatkowym na robotyzację, przy czym kwota odliczenia nie może przekraczać kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika w roku podatkowym z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych. W myśl art. 38eb ust. 5 u.p.d.o.p., odliczenie, o którym mowa w ust. 1, ma zastosowanie do kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację od początku roku podatkowego, który rozpoczął się w 2022 r., do końca roku podatkowego, który rozpoczął się w 2026 r. Jak stanowi art. 38eb ust. 2 u.p.d.o.p. za koszty uzyskania przychodów poniesione na robotyzację uznaje się: 1. koszty nabycia fabrycznie nowych: a. robotów przemysłowych, b. maszyn i urządzeń peryferyjnych do robotów przemysłowych funkcjonalnie z nimi związanych, c. maszyn, urządzeń oraz innych rzeczy, funkcjonalnie związanych z robotami przemysłowymi, służących zapewnieniu ergonomii oraz bezpieczeństwa pracy w odniesieniu do stanowisk pracy, gdzie zachodzi interakcja człowieka z robotem przemysłowym, w szczególności czujników, sterowników, przekaźników, zamków bezpieczeństwa, barier fizycznych (ogrodzenia, osłony) czy optoelektronicznych urządzeń ochronnych (kurtyny świetlne, skanery obszarowe), d. maszyn, urządzeń lub systemów służących do zdalnego zarządzania, diagnozowania, monitorowania lub serwisowania robotów przemysłowych, w szczególności czujników i kamer, e. urządzeń do interakcji pomiędzy człowiekiem a maszyną do robotów przemysłowych; 2. koszty nabycia wartości niematerialnych i prawnych niezbędnych do poprawnego uruchomienia i przyjęcia do użytkowania robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych wymienionych w pkt 1; 3. koszty nabycia usług szkoleniowych dotyczących robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w pkt 1 i 2; 4. opłaty, o których mowa w art. 17b ust. 1, ustalone w umowie leasingu, o którym mowa w art. 17f, dotyczącej robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych wymienionych w pkt 1, jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu finansujący przenosi na korzystającego własność tych środków trwałych. Natomiast począwszy od 2023 r. nie podlegają rozliczeniu w ramach ulgi wydatki: o których mowa w art. 2 ust. 1 dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiającej system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych w Unii oraz zmieniającej dyrektywę Rady 96/61/WE (Dz. Urz. UE L 275 z 25.10.2003, str. 32, z późn. zm. - Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 15, t. 7, str. 631), z wyjątkiem działań i aktywów, których prognozowane emisje gazów cieplarnianych są poniżej średniej wartości 10% najbardziej wydajnych instalacji w 2016 i 2017 r. (t ekwiwalentu CO₂/t) oraz wartości wskaźnika emisyjności (uprawnienia/t) na lata 2021-2025, określonych w rozporządzeniu wykonawczym Komisji (UE) 2021/447 z dnia 12 marca 2021 r. określającym zmienione wartości wskaźników emisyjności na potrzeby przydziału bezpłatnych uprawnień do emisji na lata 2021-2025 zgodnie z art. 10a ust. 2 dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz. Urz. UE L 87 z 15.03.2021, str. 29); związanych z działalnością: a) górnictwem polegającą na wydobywaniu lub magazynowaniu paliw kopalnych oraz działalnością polegającą na przeróbce, dystrybucji lub spalaniu paliw kopalnych, z wyjątkiem projektów w zakresie wytwarzania energii elektrycznej lub ciepła oraz związanej z tym infrastruktury przesyłowej i dystrybucyjnej, wykorzystujących gaz ziemny, które spełniają warunki określone w załączniku III do Wytocznych technicznych KE dotyczących stosowania zasady "Nie czyn poważnych szkód" (2021/C58/01), b) składowisk odpadów, spalarni odpadów lub instalacji do mechaniczno-biologicznego przetwarzania odpadów. Przez robota przemysłowego rozumie się

automatycznie sterowaną, programowalną, wielozadaniową i stacjonarną lub mobilną maszynę, o co najmniej 3 stopniach swobody, posiadającą właściwości manipulacyjne bądź lokomocyjne dla zastosowań przemysłowych, która spełnia łącznie następujące warunki: wymienia dane w formie cyfrowej z urządzeniami sterującymi i diagnostycznymi lub monitorującymi w celu zdalnego: sterowania, programowania, monitorowania lub diagnozowania; jest połączona z systemami teleinformatycznymi, usprawniającymi procesy produkcyjne podatnika, w szczególności z systemami zarządzania produkcją, planowania lub projektowania produktów; jest monitorowana za pomocą czujników, kamer lub innych podobnych urządzeń; jest zintegrowana z innymi maszynami w cyklu produkcyjnym podatnika. Przez maszyny i urządzenia peryferyjne do robotów przemysłowych funkcjonalnie z nimi związane rozumie się w szczególności: jednostki liniowe zwiększające swobodę ruchu; pozycjonery jedno- i wieloosiowe; tory jezdne; słupowysięgniki; obrotniki; nastawniki; stacje czyszczące; stacje automatycznego ładowania; stacje załadownicze lub odbiorcze; złącza kolizyjne; efektory końcowe do interakcji robota z otoczeniem służące do: nakładania powłok, malowania, lakierowania, dozowania, klejenia, uszczelniania, spawania, cięcia, w tym cięcia laserowego, zaginania, gratowania, śrutowania, piaskowania, szlifowania, polerowania, czyszczenia, szczotkowania, drasowania, wykańczania powierzchni, murowania, odlewania ciśnieniowego, lutowania, zgrzewania, klinczowania, wiercenia, handlingu, w tym manipulacji, przenoszenia i montażu, ładowania i rozładowania, pakowania, gwoźdżenia, paletyzacji i depaletyzacji, sortowania, mieszania, testowania i wykonywania pomiarów, obsługi maszyn: frezarek, wtryskarek, giętarek, robodrilli, wiertarek, tokarek, wrzecion, zginarek i zawijarek, wycinarek, walcarek, przecinarek, szlifierek, wytaczarek, ciągarok, drukarek, pras i wyoblarek.

13. Dotychczas obowiązujące przepisy ustawy regulowały zasady rozpoznawania kosztów uzyskania przychodów, a rozwiązania wprowadzone ww. przepisami od 1 stycznia 2022 r. uzupełniły obowiązujące instytucje prawne wskazując katalog kosztów uzyskania przychodów korzystających z preferencyjnego 50% ich odliczenia. Należy bowiem odnotować, że świetle powołanego już wyżej art. 38eb ust. 1 u.p.d.o.p. w ramach ulgi na robotyzację odliczeniu od podstawy opodatkowania kwota stanowiącą 50% poniesionych na robotyzację kosztów uzyskania przychodów.

14. Na podkreślenie zasługuje także to, że wprowadzone do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przepisy regulujące sposób odliczenia od podstawy opodatkowania kosztów nabycia robotów przemysłowych oraz związanych z nimi maszyn i systemów nie są precyzyjne. Brak jest bowiem szczegółowego opisu w jaki sposób podatnik powinien potrącić 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych w roku podatkowym na robotyzację. Zgodnie ze stanowiskiem organu wyrażonym w rozpoznawanej sprawie potrącenie 50% kosztów związanych z procesem robotyzacji może być dokonywane wyłącznie poprzez odpisy amortyzacyjne. Według organu z powołanych powyżej przepisów wynika, że koszty nabycia, o których mowa w art. 38eb ust. 2 u.p.d.o.p stanowią odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości początkowej nabytych przez Wnioskodawcę środków trwałych, i to na podstawie tych odpisów amortyzacyjnych Spółka może dokonać odliczenia od podstawy opodatkowania. W konsekwencji, Wnioskodawcy przysługuje prawo do obniżenia podstawy opodatkowania o 50% odpisów amortyzacyjnych dokonanych od Maszyn i Urządzeń peryferyjnych w latach podatkowych 2022-2026, na podstawie art. 38eb ust. 1 u.p.d.o.p, przy założeniu, że spełniają one warunki określone w art. 38eb u.p.d.o.p. Zdaniem DKIS nie można twierdzić, że podatnik, który nabył robota stanowiącego środek trwały, mógł jednorazowo w roku jego zakupu odliczyć od podstawy opodatkowania 50% wydatków. A zatem, nie będzie możliwe jednorazowe odliczenie od podstawy opodatkowania 50% kosztów nabycia Maszyn i Urządzeń peryferyjnych, z tego względu, że (jak wskazał Wnioskodawca) spełniają one definicję środków trwałych. Koszty nabycia, o których mowa w art. 38eb ust. 2 u.p.d.o.p stanowią odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości początkowej nabytych przez Wnioskodawcę środków trwałych, i to na podstawie tych odpisów amortyzacyjnych Wnioskodawca może dokonać

odliczenia od podstawy podatkowania. W ocenie Spółki wykładnia art. 38eb ust. 1 w zw. z ust. 2 u.p.d.o.p., prowadzi do wniosku, że pod pojęciem kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację należy rozumieć koszty warunkujące nabycie własności fabrycznie nowych robotów przemysłowych, maszyn czy urządzeń peryferyjnych. Z tego też powodu Wnioskodawca będzie uprawniony do odliczenia od podstawy opodatkowania zgodnie z art. 38eb ustawy jako kosztów uzyskania przychodu poniesionych na robotyzację, 50% kosztów poniesionych na nabycie Maszyn oraz Urządzeń peryferyjnych jednorazowo w roku nabycia Maszyn oraz Urządzeń peryferyjnych. Na potrzeby odliczenia w ramach ulgi, o której mowa w art. 38eb u.p.d.o.p., bez znaczenia pozostaje fakt, że Maszyny oraz Urządzenia peryferyjne będą stanowiły środki trwałe, ponieważ w ramach przedmiotowej ulgi odliczeniu podlegają koszty nabycia Maszyn i Urządzeń peryferyjnych, a nie dokonane od nich odpisy amortyzacyjne. Sąd w przedmiotowym sporze przyznał rację Skarżącej.

15. W kontekście niniejszej sprawy podnieść należy, że każde nałożenie obowiązków lub ograniczenie praw, a także określenie przedmiotu zwolnienia podatkowego powinno następować w zgodzie z zasadami poprawnej legislacji, stanowiącej element demokratycznego państwa prawa, statutowanej w art. 2 Konstytucji RP. Zasada ta - jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 27 lipca 2006 r., sygn. akt SK 43/04, publ. OTK-A 2006/7/89) - była już wielokrotnie przedmiotem rozważań Trybunału (m.in. w uchwale z dnia 8 marca 1995 r., sygn. W 13/94, publ. OTK w 1995 r., t. I, poz. 21 oraz w wyrokach: z dnia 11 stycznia 2000 r., sygn. K. 7/99, publ. OTK ZU nr 1/2000, poz. 2, z dnia 21 marca 2001 r., sygn. K. 24/00, publ. OTK ZU nr 3/2001, poz. 51, z dnia 30 października 2001 r., sygn. K. 33/00, publ. OTK ZU nr 7/2001, poz. 217, z dnia 9 kwietnia 2002 r. sygn. K 21/01, publ. OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 17, z dnia 24 lutego 2003 r., sygn. K 28/02, publ. OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 13 oraz z dnia 21 lutego 2006 r., sygn. K 1/05, publ. OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 18). Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie reprezentuje stanowisko, że "z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Warunek jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy mogą oczekiwać stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. Z zasady określoności wynika, że każdy przepis prawny powinien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego - dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów". Z wyżej podanych przyczyn Sąd uznał, że błędne jest stanowisko organu w zakresie możliwości potrącenia kosztów na robotyzację poprzez zwiększenie odpisów amortyzacyjnych i odesłanie ulgi na robotyzację do zasad regulujących amortyzację środków trwałych.

16. Po pierwsze przyjęcie wykładni prezentowanej przez fiskusa 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% kosztów uzyskania przychodów "poniesionych" w roku podatkowym na robotyzację. Użyte na gruncie powołanego przepisu stwierdzenie "poniesionych" wskazuje, że pod wskazanym pojęciem należy rozumieć wszelkie koszty, które zostały faktycznie wydatkowane przez podatnika. Na gruncie art. 38eb ust. 3 u.p.d.o.p. ustawodawca zdefiniował robota przemysłowego. Robotem przemysłowym są wszystkie maszyny, które spełniają wszystkie warunki wskazane w art. 38eb ust. 3 u.p.d.o.p. W art. 38eb

ust. 1 u.p.d.o.p. ustawodawca wskazał, że odliczeniu od podstawy opodatkowania podlegają wyłącznie koszty uzyskania przychodów poniesione na robotyzację. Pojęcie "kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację" zostało zdefiniowane w art. 38eb ust. 2 u.p.d.o.p. W art. 38eb ust. 2 ustawy wskazany został zamknięty katalog wydatków stanowiących koszty uzyskania przychodów podlegające rozliczeniu w ramach ulgi na robotyzację. Podnieść należy, że zgodnie z treścią art. 38eb ust. 2 pkt 1) u.p.d.o.p. kosztem uzyskania przychodów poniesionym na robotyzację są wydatki poniesione na nabycie określonych składników. Oznacza to, że wszystkie wydatki, które warunkują nabycie własności robota przemysłowego, czy urządzeń bądź maszyn peryferyjnych stanowią koszty uzyskania przychodów poniesione na robotyzację. Zgodnie ze słownikiem języka polskiego PWN pod pojęciem "nabyć - nabywać" należy rozumieć 1. otrzymać coś na własność, płacąc za to 2. zyskać coś lub zdobyć. Zatem przyjmując wykładnię językową ww. przepisów ustawy wskazać należy, że kosztem uzyskania przychodów poniesionym na robotyzację są koszty warunkujące nabycie składników majątku podlegających rozliczeniu w ramach ulgi na robotyzację. Z uwagi na powyższe nieuzasadnionym jest stanowisko organu podatkowego, zgodnie z którym od podstawy opodatkowania odliczeniu powinny podlegać wyłącznie odpisy amortyzacyjne. Wynika to z faktu, że odpisy amortyzacyjne nie warunkują nabycia danego składnika majątkowego, lecz stanowią wyraz odliczenia w czasie wydatków poniesionych na nabycie konkretnego składnika majątkowego. W przypadku zaś środków trwałych wydatek poniesiony na nabycie dokonywany jest wcześniej, sam zaś fakt rozliczenia wskazanego wydatku w kosztach uzyskania przychodów ma miejsce po jego nabyciu w drodze odpisów amortyzacyjnych. Rację należy przyznać Skarżącej, że w art. 38eb ust. 1 i ust. 2 u.p.d.o.p. ustawodawca wyraźnie wskazał, że odliczeniu w ramach ulgi na robotyzację podlegają wydatki poniesione na nabycie fabrycznie nowych robotów przemysłowych, czy też maszyn i urządzeń peryferyjnych. Wykładnia powołanych przepisów prowadzić może wyłącznie do wniosku, że odliczeniu od podstawy opodatkowania podlega kwota wydatków poniesionych na nabycie wskazanego składnika majątku tj. warunkująca nabycie własności wskazanego majątku. Z tych powodów nieuzasadnione jest odwoływanie się przez organ do art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p. z uwagi na okoliczność, że art. 38eb ustawy w sposób wyraźny rozstrzyga, że odliczeniu od podstawy opodatkowania podlegają wydatki poniesione na nabycie niezależnie od tego, czy wskazany składnik majątku stanowi środek trwały, czy też inny składnik majątku spółki.

17. Po drugie za wskazaną powyżej wykładnią przepisów regulujących ulgę na robotyzację przemawia także ratio legis ww. przepisów, w których opisano potrzebę skokowego rozwoju gospodarki w tym zakresie. Takie rozumowanie powoduje, że za zasadne przyjąć należy stanowisko o specjalnym preferencyjnym sposobie zaliczenia do kosztów wydatków na robotyzację i uprawnienia do jednorazowego w roku nabycia Maszyn oraz Urządzeń peryferyjnych potrącenia 50 % wydatków zgodnie z art. 38eb ustawy jako kosztów uzyskania przychodu poniesionych na robotyzację. Na potrzeby odliczenia w ramach ulgi, o której mowa w art. 38eb u.p.d.o.p., bez znaczenia pozostaje fakt, że Maszyny oraz Urządzenia peryferyjne będą stanowiły środki trwałe, ponieważ w ramach przedmiotowej ulgi odliczeniu podlegają koszty nabycia Maszyn i Urządzeń peryferyjnych, a nie dokonane od nich odpisy amortyzacyjne. W konsekwencji, bez znaczenia na potrzeby kalkulacji przedmiotowego odliczenia jest wartość dokonanych w roku odpisów amortyzacyjnych od Maszyn czy Urządzeń peryferyjnych, ponieważ wskazane wartości nie odzwierciedlają kosztów nabycia Maszyn, czy Urządzeń peryferyjnych. 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. Ponadto podkreślić trzeba, że wprawdzie wszelkiego rodzaju ulgi i zwolnienia podatkowe będące odstępstwem od zasady powszechności opodatkowania, muszą być interpretowane ściśle, z wyłączeniem wykładni rozszerzającej, niemniej jednak, tak jak zakazana jest wykładnia rozszerzająca wyjątków, tak też niedopuszczalna jest wykładnia je zawężająca. Ponadto, zwolnienia i ulgi wprowadzone do

ustawy podatkowej służyć realizacji określonego, preferowanego przez ustawodawcę celu. Zatem wykładnia przepisu statuującego ulgę powinna być dokonywana w taki sposób, aby z jednej strony faktycznie nie dochodziło do rozszerzenia zakresu wykładanego przepisu, z drugiej jednak strony należy mieć na uwadze, aby w każdym przypadku faktyczny cel ulgi mógł zostać zrealizowany. W ocenie Sądu w przepisach regulujących ulgę na robotyzację brak wskazań odnoszących się do sposobu zaliczenia w koszty uzyskania 50% wydatków "poniesionych" w roku podatkowym na robotyzację. W szczególności brak wskazania, że należy dokonać rozliczenia ulgi poprzez zwiększenie odpisów amortyzacyjnych. Tym samym uznać należy, że organ postulując wbrew wykładni gramatycznej oraz celowościowej przepisów ustawy istnienie takiego wymogu dokonał w tym zakresie wykładni zawężającej przepisów regulujących ulgę.

18. Warto również zauważyć, że obecnie na podstawie art. 11 ustawy z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych od składników majątku których wartość początkowa nie przekracza 10 000 zł; wydatki poniesione na ich nabycie stanowią wówczas bezpośrednio koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do użytkowania. Powyższe regulacje wskazują zatem, że nie jest regułą odliczanie wydatków na nabycie środków trwałych wyłącznie poprzez odpisy amortyzacyjne. W tym stanie rzeczy w ocenie Sądu dopuszczalne jest jednorazowe odliczenie od podstawy opodatkowania 50% kosztów nabycia Maszyn i Urządzeń peryferyjnych a następnie dalsze rozliczenie kosztów nabycia przedmiotu ulgi na ogólnych zasadach właściwych dla środków trwałych.

19. Konkludując Sąd stwierdził, że podatnicy spełniający warunki zastosowania ulgi na robotyzację będą uprawnieni do odliczenia od podstawy opodatkowania zgodnie z art. 38eb u.p.d.o.p. kosztów uzyskania przychodu poniesionych na robotyzację, 50% kosztów poniesionych na nabycie fabrycznie nowych robotów przemysłowych, maszyn, urządzeń peryferyjnych do robotów przemysłowych oraz innych urządzeń, systemów i usług funkcjonalnie z nimi związanych jednorazowo w roku nabycia tych przedmiotów. Na potrzeby odliczenia w ramach ulgi, o której mowa w art. 38eb u.p.d.o.p., bez znaczenia pozostaje fakt, że roboty, maszyny oraz urządzenia peryferyjne będą stanowiły środki trwałe, ponieważ w ramach przedmiotowej ulgi odliczeniu podlegają koszty nabycia tych przedmiotów, a nie dokonane od nich odpisy amortyzacyjne.

20. W tym stanie rzeczy stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie przeciwne do przedstawionego, uznać należy za wadliwe oraz skutkujące w swym następstwie błędną wykładnią przepisów u.p.d.o.p. regulujących ulgę na robotyzację, co uzasadniało uchylene zaskarżonej interpretacji indywidualnej na podstawie art. 146 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2016 r., poz. 718 z późn. zm.). Z kolei o zwrocie kosztów postępowania sądowego orzeczono na podstawie art. 200 wymienionej obok ustawy procesowej.

21. Przy ponownym załatwieniu wniosku spółki o wydanie interpretacji indywidualnej Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie zobowiązany będzie uwzględnić stanowisko Sądu powyżej przedstawione.

22. Sądowi rozpoznającemu sprawę znane jest odmienne stanowisko wyrażone przez jeden ze składów orzekających w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym we Wrocławiu w wyroku z 18 maja 2023 r. sygn. akt I SA/Wr 947/22.