

DOI: 10.5604/01.3001.0016.1224

# Ulga na robotyzację jako instrument wspierający transformację w kierunku Gospodarki 4.0 – polsko-włoska analiza porównawcza

## Robotization tax relief as a tool for transformation towards Economy 4.0 – comparative analysis of Polish and Italian regulation

**Bartosz Gryziak**

Doktorant w Katedrze Prawa Finansowego WPIA UW, Master Universitario in Diritto Italiano, ORCID: 0000-0002-5519-1161

**Marlena Syliwoniuk**

Absolwentka Wydziału Nauk Ekonomicznych UW, ORCID: 0000-0002-6810-4055

**Streszczenie**

W systemach podatkowych w różnych krajach coraz częściej sięga się po instytucję tzw. wydatków podatkowych w postaci zwolnień lub innych ulg podatkowych, za pomocą których ustawodawca stara się przynajmniej w części wynagrodzić podatnikom ponoszenie przez nich wydatków w interesie ogólnym. Jednym z takich obszarów jest transformacja w kierunku Gospodarki 4.0, wymagająca niejednokrotnie znacznych nakładów finansowych ze strony podatników, m.in. na robotyzację, oraz przyczyniająca się do rozwoju gospodarczego (a w konsekwencji także pośrednio do wzrostu dochodów podatkowych). Ulga na robotyzację została wprowadzona zarówno we Włoszech, jak i w Polsce. Przedmiotem analizy w niniejszym opracowaniu jest porównanie zasadniczych cech obu ulg (tj. polskiej i włoskiej) w kontekście funkcji, jaką mają pełnić w systemie podatkowym.

**Słowa kluczowe:** wydatki podatkowe, preferencje podatkowe, ulgi podatkowe, robotyzacja, ulga na robotyzację, transformacja cyfrowa, Gospodarka 4.0.

**Abstract**

In many countries, the tax expenditures are more and more often – measures such as tax exemptions or other forms of tax reliefs are adopted in order to reward these taxpayers who incurred expenditures in public interest. One of the fields of such expenditure is the transformation towards Economy 4.0, which requires taxpayers to bear significant costs of e.g. robotization and, in turn, leads to the growth of the economy (and, therefore, future tax revenues). Tax reliefs concerning robotization has been implemented both in Italy and in Poland. This paper provides an analysis of the respective Italian and Polish regulation in terms of the function assigned to these tax reliefs.

**Keywords:** tax expenditures, tax relief, robotization, Economy 4.0., digital economy.

**1. ISTOTA PROBLEMU**

Zagadnienie wydatków podatkowych jest szczególnie kontrowersyjne. Z jednej strony upatruje się w nim źródło kryzysu współczesnych systemów podatkowych; z drugiej natomiast – w wielu państwach coraz częściej się po nie sięga, tj. wpisuje się je w różne polityki prowadzone przez dany związek publicznoprawny. Jednym z takich obszarów jest transformacja cyfrowa, zwana też transformacją w kierunku Gospodarki 4.0. Budowa otoczenia instytucjonalnego

umożliwiającego efektywną transformację gospodarki może bowiem wymagać zaangażowania instrumentów o charakterze podatkowym. Do państw, które przyjęły takie rozwiązania, należy także Polska, która z dniem 1 stycznia 2022 r. wprowadziła m.in. tzw. ulgę na robotyzację<sup>1</sup>. Przedmiotem niniejszego opracowania nie jest kwestia, czy należy się odwoływać do instrumentów o charakterze wydatków podatkowych<sup>2</sup>, lecz ocena, w jaki sposób rozwiązanie przyjęte przez polskiego ustawodawcę wpisuje się w przypisany mu cel.

Zważywszy na wczesny etap funkcjonowania polskiej ulgi na robotyzację oraz jej pilotażowy charakter (wprowadzono ją na lata podatkowe 2022-2026), pełna ewaluacja ulgi w Polsce będzie możliwa dopiero po upływie kilku okresów sprawozdawczych. Niemniej już teraz możliwa jest analiza porównawcza konstrukcji polskiego rozwiązania z wcześniej wprowadzonymi mechanizmami w innych krajach. Szczególnym przykładem są rozwiązania włoskie, które warto wziąć pod uwagę ze względu na istotne podobieństwo ich konstrukcji do polskiej ulgi, jak również dłuższy czas obowiązywania. Porównanie obu mechanizmów (polskiego i włoskiego) może dostarczyć odpowiedzi na przedstawiony powyżej problem badawczy.

## 2. GOSPODARKA 4.0

Pojęcie „Gospodarki 4.0” jest różnie definiowane. Powodem istnienia owych różnic jest m.in. krótki czas funkcjonowania tego pojęcia w dyskursie naukowym oraz dynamiczny charakter definiowanego zjawiska. Niemniej można wskazać, że istota Gospodarki 4.0 wiąże się z czwartą rewolucją przemysłową<sup>3</sup>. Termin ten odnosi się do produkcji przemysłowej opartej w szczególności na:

- 1) pogłębionym procesie automatyzacji i interoperacyjności (interakcja na linii człowiek–maszyna umożliwia większą samodzielność maszyn np. dzięki redukcji liczby błędów czy zwiększeniu precyzji wykonywanych czynności);
- 2) wykorzystaniu nowych technologii, np. analizy i wymiany dużych zbiorów danych (tzw. analiza *Big Data*);
- 3) wykorzystaniu tzw. *Internet of Things*, czyli sieci łączącej ze sobą urządzenia charakteryzujące się możliwością pozyskiwania, przetwarzania i udostępniania danych oraz interakcją z otoczeniem na podstawie tych danych, co umożliwia wykorzystanie pełnego potencjału interakcji ludzi i maszyn (zob. koszty kwalifikowane poniżej)<sup>4</sup>.

Transformacja w kierunku Gospodarki 4.0 wydaje się niezbędna, aby zaadresować wyzwania związane z konkurencyjnością, wydajnością czy nieprzewidywalnymi przerwami w produkcji.

W praktyce proces ten wymaga w szczególności upowszechnienia w gospodarce odpowiednio zaawansowanych technologicznie maszyn, urządzeń peryferyjnych oraz niezbędnego oprogramowania, co służy tzw. robotyzacji procesów, a tym samym często również znacznych nakładów inwestycyjnych. Niestety poziom robotyzacji polskich przedsiębiorstw znacznie odbiega od średniego poziomu robotyzacji przedsiębiorstw w Unii Europejskiej. Według danych International Federation of Robotics (Światowej Federacji Robotycznej) w 2017 r. w Polsce było zainstalowanych w przemyśle 11 400 robotów przemysłowych. Dla porównania we Włoszech liczba ta była istotnie większa – 64 000<sup>5</sup>, a zaznaczyć należy, że nawet w tym kraju wskazywano na niezadowalający poziom robotyzacji przemysłu, co stanowiło przesłankę wprowadzenia włoskich ulg podatkowych<sup>6</sup>. Świadczy to o potrzebie wdrożenia polityk wspierających robotyzację także w Polsce.

W kontekście transformacji w kierunku Gospodarki 4.0 zasadne jest wprowadzenie instrumentów podatkowych, które zachęcałyby podatników do dokonywania inwestycji wspierających robotyzację przedsiębiorstw – funkcję tę pełni właśnie ulga na robotyzację. Ilościowym miernikiem efektyw-

ności takiego rozwiązania jest wzrost liczby zainstalowanych robotów, zestawów robotycznych czy też urządzeń peryferyjnych funkcjonalnie z nimi związanych. Jakościowym miernikiem efektywności omawianej instytucji jest natomiast wzrost liczby zaawansowanych technicznie rozwiązań w gospodarce. Warto przy tym zaznaczyć, że podatkowe wsparcie transformacji w kierunku Gospodarki 4.0 stanowi z perspektywy dochodów budżetowych inwestycję, która prawdopodobnie zwróci się w przyszłości dzięki wynikającemu z tego przyspieszeniu wzrostu gospodarczego.

## 3. MODEL ULGI NA ROBOTYZACJĘ

Na potrzeby niniejszej analizy ulgę na robotyzację zdefiniowano jako instrument polityki fiskalnej, który umożliwia zmniejszenie ciężaru podatkowego dla tych podatników, którzy dokonują inwestycji w środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne mające znaczenie dla transformacji w kierunku Gospodarki 4.0. Ulga na robotyzację stanowi zatem wydatek podatkowy, którego istotą jest rekompensata podatnikom przynajmniej części wydatków, które ponieśli nie tylko w prywatnym interesie rozwoju przedsiębiorstwa, lecz także publicznym interesie rozwoju gospodarczego. Ulgi opisano wzorem podatkowego stanu faktycznego, a więc w ich aspekcie kwalifikacyjnym (tj. podmiotowym, przedmiotowym, terytorialnym i czasowym), jak również kwantyfikacyjnym (tj. wymiar ulgi). Porównywane jest jednocześnie rozwiązanie zarówno polskie, jak i włoskie.

Tytułem wprowadzenia należy zaznaczyć, że we Włoszech ulga na robotyzację wyewoluowała z tzw. superamortyzacji (wł. *super ammortamento*)<sup>7</sup>. Nie była to jeszcze ulga na robotyzację *stricto sensu*, lecz ogólna ulga na nabycie nowych środków trwałych. Istota ulgi sprowadzała się do zwiększenia kosztów nabycia objętego nią środka trwałego o określony procent wyłącznie na cele rozliczenia w podatkach dochodowych amortyzacji lub kosztów leasingu danego środka trwałego. Zwiększenie to nie miało więc znaczenia np. na potrzeby ustalenia dochodu z tytułu sprzedaży danego środka trwałego. Z czasem do tej ulgi dodano szczególną, kwalifikowaną postać, czyli tzw. hiperamortyzację (wł. *iper ammortamento*) kwalifikowanych środków trwałych<sup>8</sup>, z którą połączono także możliwość zwiększenia kosztów nabycia kwalifikowanych wartości niematerialnych i prawnych<sup>9</sup>. Istota ulgi pozostała bez zmian – hiperamortyzacja przewidywała jedynie wyższą stawkę zwiększenia wartości nabycia oraz szerszy zakres zastosowania ulgi, obejmujący także wartości niematerialne i prawne.

Włoską ustawą o budżecie na rok 2020 zmieniono koncepcję mechanizmu funkcjonowania włoskiej ulgi z mechanizmu ponadnormatywnego odliczenia na mechanizm kredytu podatkowego (tzw. *bonus investimenti*)<sup>10</sup>. Poza zmianą samego mechanizmu ulgi – *bonus investimenti* co do zasady przejął pozostałe elementy konstrukcji super- i hiperamortyzacji, a w szczególności wspomnianą wcześniej klasyfikację przedmiotów inwestycji, tj. środki trwałe ogółem (zakres obejmujący dawną superamortyzację), wartości niematerialne i prawne ogółem (nowa kategoria, którą wprowadzono przy okazji odnowienia ulgi ustawą o budżecie na 2021 r.) kwalifikowalne środki trwałe oraz kwalifikowane wartości niematerialne i prawne (obie kategorie dawniej ob-

jęte hiperamortyzacją). Wymiar ulgi zróżnicowano w zależności od tej kwalifikacji. Choć w zakresie dawnej hiperamortyzacji ulga ta dalej opiera się na środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych określonych we wspomnianych załącznikach A i B, to jej istota uległa zmianie – mowa już nie o zwiększeniu kosztów nabycia na potrzeby niektórych rozliczeń podatkowych, lecz o możliwości odliczenia od podatku dodatkowej kwoty w kilku rocznych ratach (wł. *credito d'imposta* – kredyt podatkowy, czyli wierzytelność podatnika do potrącenia z zobowiązaniami na rzecz podmiotów publicznych, nie tylko zobowiązań podatkowych)<sup>11</sup>. Kwota ta jest obliczana jako procent wydatku na kwalifikowaną inwestycję.

Ustawą z dnia 29 października 2021 r. wprowadzono w Polsce ulgę na robotyzację, opartą na modelu ulgi na działalność badawczo-rozwojową<sup>12</sup>. Istotą mechanizmu jest uzyskanie przez podatnika prawa do ponadnormatywnego odliczenia do 50% kosztów kwalifikowanych od podstawy opodatkowania (tzw. kosztów robotyzacji)<sup>13</sup>. Koszty kwalifikowane to wydatki poniesione na środek trwały lub wartość niematerialną i prawną, które spełniają warunki określone w ustawie.

Różnicą między rozwiązaniem polskim a obecnie funkcjonującą włoską ulgą jest sam mechanizm prowadzący do zmniejszenia ciężaru podatkowego. Koszt kwalifikowany (w przypadku rozwiązania polskiego) pomniejsza podstawę opodatkowania, podczas gdy kredyt podatkowy (w przypadku obecnie obowiązującego rozwiązania włoskiego) pomniejsza kwotę podatku i innych zobowiązań publicznych do zapłaty. Super- i hiperamortyzacja, wprowadzone we Włoszech wcześniej, podobnie do polskiej ulgi pozwalały na zmniejszenie podstawy opodatkowania, ale z zastrzeżeniem innego sposobu określania wymiaru ulgi (co bezpośrednio przekłada się na wysokość efektywnego zmniejszenia ciężaru podatkowego). Włoska ulga obejmowała całą wartość nabycia (i dopiero pośrednio odpisy amortyzacyjne), tymczasem w Polsce jest to co do zasady bezpośrednio pojedynczy odpis amortyzacyjny (zob. pkt 7.1. poniżej).

#### 4. PODMIOT ULGI NA ROBOTYZACJĘ

Obie ulgi są dostępne zarówno dla podatników PIT<sup>14</sup>, jak i dla podatników CIT<sup>15</sup>. W Polsce warunkiem jest, aby podatnik osiągał przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej (w CIT występujące pod nazwą „inne niż przychody uzyskane z zysków kapitałowych”), co odpowiada konstrukcji przyjętej na potrzeby ulgi we Włoszech<sup>16</sup>. Zarówno rozwiązanie włoskie, jak i rozwiązanie polskie nie uzależnia w żaden

sposób prawa do skorzystania z ulgi od wielkości podatnika, branży, w której działa, czy formy prowadzenia przez niego działalności. Niemniej włoskie przepisy różnicują jednak już sam sposób korzystania z ulgi ze względu na rozmiar podatnika (zob. wymiar ulgi poniżej).

Przy okazji przejścia na konstrukcję kredytu podatkowego włoski ustawodawca zdecydował się jednak wykluczyć:

- 1) przedsiębiorstwa w stanie likwidacji, upadłości lub postępowania restrukturyzacyjnego lub wobec których wszczęto działania zmierzające do postawienia ich w ten stan;
- 2) podmioty, wobec których zastosowano administracyjne środki karne (np. zakaz prowadzenia określonej działalności, odwołanie upoważnień, zakaz zawierania umów z administracją publiczną itd.).

Rozwiązanie takie pozwala ograniczyć wykorzystanie ulgi przez podmioty, których działalność nie ma związku z transformacją w kierunku Gospodarki 4.0.

W Polsce nie zdecydowano się na wyłączenia podmiotowe.

#### 5. PRZEDMIOT ULGI NA ROBOTYZACJĘ

Wyróżnić należy:

- 1) przedmiot ulgi – co do zasady w przypadku obu ulg jest to kwalifikowany środek trwały lub wartość niematerialna i prawna; w polskiej uldze pojawiają się też dodatkowe kategorie o charakterze instrumentalnym wobec nabywanych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych;
- 2) zasadę przypisania tego przedmiotu podatnikowi (np. nabycie na własność lub leasing).

Co do zasady przedmiot ulgi jest kwalifikowany trójstopniowo. W pierwszej kolejności dany przedmiot należy zakwalifikować jako środek trwały lub wartość niematerialną i prawną, następnie zweryfikować, czy jest nowy, finalnie zaś trzeba ocenić, czy spełnia określoną charakterystykę ustawową, tj. czy służy transformacji w kierunku Gospodarki 4.0.

##### 5.1. Kryterium oceny, czy dany przedmiot jest środkiem trwałym lub wartością niematerialną i prawną

Jak wspomniano powyżej, pierwszy krok stanowi ocena, czy przedmiot nabycia kwalifikuje się jako środek trwały lub wartość niematerialna i prawna. We włoskiej ustawie jest to wskazane wprost (przy czym jest mowa o rachunkowym rozumieniu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych)<sup>17</sup>, w polskiej – wprost wymieniono jedynie wartości niematerialne i prawne, a okoliczność, że mowa jest także o

Tabela 1. Porównywalność ulg ze względu na ich przedmiot

	Pierwotna ulga włoska	Aktualna ulga włoska	Aktualna ulga polska
Środki trwale ogółem	<i>Super ammortamento</i>	<i>Bonus investmenti</i>	n.d.
Wartości niematerialne i prawne ogółem	n.d.	<i>Bonus investmenti</i> <sup>a</sup>	n.d.
Kwalifikowane środki trwale	<i>Iper ammortamento</i>	<i>Bonus investmenti</i>	Ulgę na robotyzację
Kwalifikowane wartości niematerialne i prawne ogółem	<i>Iper ammortamento</i> <sup>b</sup>	<i>Bonus investmenti</i>	Ulgę na robotyzację

<sup>a</sup> Od dnia 16 listopada 2020 r.

<sup>b</sup> Co do rozróżnienia super- i hiperamortyzacji zob. przypisy 7 i 9.

Źródło: opracowanie własne.

środkach trwałych, wynika z całokształtu regulacji (przy czym polskie prawo podatkowe definiuje środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne w sposób autonomiczny)<sup>18</sup>.

W przypadku ulgi włoskiej superamortyzacja obejmowała zakup nowych środków trwałych na zasadzie inkluzywnej (wszystkich, które nie zostały wprost wyłączone, w szczególności środków trwałych o stawce amortyzacji poniżej 6,5%, nieruchomości oraz imiennie wskazanych kategorii, w tym ostatecznie np. pojazdów<sup>19</sup>). Hiperamortyzacja obejmowała natomiast zarówno środki trwałe, jak i wartości niematerialne i prawne, przy czym na zasadzie ekskluzywnej – dany przedmiot musi spełnić określoną charakterystykę ujętą odpowiednio w przywołanym wyżej załączniku A lub B, aby kwalifikować się do ulgi.

W Polsce ulga na robotyzację obejmuje wyłącznie kwalifikowane środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne. Niemniej obok tych kategorii polski ustawodawca zachęta podatkową objął także usługi szkoleniowe dotyczące objętych ulgą środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, jak też koszty pozyskania finansowania w ramach leasingu finansowego kwalifikowanych środków trwałych. Należy podkreślić, że te kategorie pozostają w funkcjonalnym (instrumentalnym) związku ze środkami trwałymi oraz wartościami niematerialnymi i prawnymi stanowiącymi podstawowy przedmiot ulgi<sup>20</sup>.

W zamierzeniu w przypadku ulgi włoskiej hiperamortyzacja miała obejmować wartości niematerialne i prawne związane z kwalifikowanymi środkami trwałymi, które były objęte hiperamortyzacją. Kryterium nie był jednak bezpośredni związek danej wartości niematerialnej i prawnej z danym środkiem trwałym (związek przedmiotowy), lecz związek pośredni. Wystarczyło, że dany podmiot korzysta w danym okresie z hiperamortyzacji w odniesieniu do środka trwałego, aby mógł skorzystać z niej w odniesieniu także do wartości niematerialnej i prawnej (związek podmiotowy)<sup>21</sup>. Okoliczność taka rodzi bowiem domniemanie, że skoro podmiot wprowadza zaawansowane środki trwałe, to wiąże się to z wdrażaniem zaawansowanych wartości niematerialnych i prawnych.

Inne podejście przyjął polski ustawodawca. O ile ulga również obejmuje zarówno środki trwałe, jak i wartości niematerialne i prawne, o tyle między wartością niematerialną i prawną a środkiem trwałym musi zachodzić bezpośredni, funkcjonalny związek. Podejście prezentowane przez polskie organy podatkowe jest w tej kwestii nader restrykcyjne<sup>22</sup>. Podobnie taki związek musi zachodzić z objętymi ulgą szkoleniami i opłatami leasingowymi (zob. zakres pojęcia opłaty leasingowej poniżej).

We Włoszech, już w ramach kredytu podatkowego, zrezygnowano z wymogu jakiegokolwiek powiązania kwalifikowanych wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych, a co więcej – z czasem – ogólną ulgę na nabycie zwykłych środków trwałych rozszerzono także o nabycie zwykłych wartości niematerialnych i prawnych, które wcześniej nie korzystały z żadnej formy wsparcia, a w ten sposób stworzono czwartą kategorię ulgi<sup>23</sup>.

## 5.2. Kryterium nowości

Następnie włoska ustawa nakazuje, aby zweryfikować, czy środek trwały jest nowy; polska ustawa posługuje się

określeniem „fabrycznie nowy”. We Włoszech przyjęto kryterium materialne – oznacza to, że dany środek trwały przed nabyciem, o którym mowa niżej, nie mógł być wykorzystywany w jakikolwiek sposób, chyba że do celów demonstracyjnych przez sprzedawcę<sup>24</sup>. Polski ustawodawca posłużył się pojęciem funkcjonującym już w odniesieniu do amortyzacji środków trwałych, które oznacza, że dany środek trwały nie był wcześniej używany ani przez nabywcę, ani przez innego podatnika<sup>25</sup>.

Zarówno w Polsce, jak i we Włoszech zwrócono jednak uwagę na aspekt modernizacyjny – jeżeli tylko inwestycja może być kwalifikowana samodzielnie jako środek trwały (wartość niematerialna i prawna), to po spełnieniu warunków ogólnych może być kwalifikowana do ulgi na robotyzację (mowa w szczególności o urządzeniach, oprogramowaniu lub maszynach peryferyjnych funkcjonalnie związanych z robotem przemysłowym)<sup>26</sup>. Rozwiązanie takie powinno stymulować podatników także do rozwijania dotychczas posiadanych instalacji robotycznych.

Podobnie przyjęto w przypadku inwestycji w związku ze środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi, które nie stanowią własności podatnika (np. umowa najmu lub dzierżawy). We Włoszech postanowiono, że jeżeli tylko można je zakwalifikować jako samodzielne środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, to mogą zostać objęte ulgą po spełnieniu pozostałych kryteriów (na zasadach ogólnych). W pozostałych przypadkach takie wydatki stanowią koszty inne niż koszty nabycia środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych i nie są objęte ulgą<sup>27</sup>.

## 5.3. Kryterium użyteczności dla transformacji w kierunku Gospodarki 4.0

Finalnie w przypadku obu rozwiązań należy ocenić charakterystykę przedmiotu ulgi. Podstawową cechą, którą musi posiadać środek trwały (wartość niematerialna i prawna), aby podlegać uldze na robotyzację, jest jego użyteczność dla transformacji w kierunku Gospodarki 4.0<sup>28</sup>. Ustawodawca zarówno w Polsce, jak i we Włoszech formułuje katalog warunków, które muszą w tym celu zostać spełnione.

W zakresie środków trwałych objętych ulgą we Włoszech postanowiono, że ulgą na robotyzację należy objąć trzy podstawowe kategorie:

- 1) środki trwałe, których działanie jest kontrolowane przez systemy skomputeryzowane lub przez odpowiednie sensory i napędy (enumeratywna lista środków trwałych, które dodatkowo muszą posiadać cechy określone w załączniku A);
- 2) systemy zapewniające jakość i trwałość;
- 3) urządzenia służące do interakcji człowiek–maszyna oraz do poprawy ergonomii i bezpieczeństwa stanowiska pracy zgodnie z zasadami Gospodarki 4.0 (enumeratywna lista środków trwałych)<sup>29</sup>.

W Polsce natomiast regulacja jest mniej szczegółowa – uldze na robotyzację podlegają roboty przemysłowe (które muszą spełnić ustawową definicję oraz posiadać wszystkie określone w przepisach cechy). Poza tym ulgą są objęte maszyny, urządzenia peryferyjne, systemy i inne rzeczy (katalog określono więc szeroko), które posiadają określone cechy, takie jak:



- 1) wykazują funkcjonalny związek z robotem przemysłowym (w tym zakresie ustawa zawiera przykładowy katalog o charakterze otwartym);
- 2) są powiązane z zapewnieniem wyższego standardu bezpieczeństwa i higieny pracy w odniesieniu do stanowisk, na których dochodzi do interakcji człowiek–maszyna<sup>30</sup>;
- 3) przedmiotem ich działania są roboty przemysłowe;
- 4) służą do interakcji człowiek–maszyna.

We Włoszech załącznik B do Legge n. 232 enumeratywnie wylicza 23 kategorie wartości niematerialnych i prawnych, które podlegają uldze na robotyzację. Polski ustawodawca poprzestał na ogólnym funkcjonalnym związku ze środkami trwałymi objętymi ulgą (we Włoszech ze względu na brak wymogu związku takie podejście nie było możliwe).

W Polsce przedmiotem nabywanych usług szkoleniowych muszą natomiast być kwalifikowane środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne. W przypadku leasingu uzyskane finansowanie musi dotyczyć nabycia kwalifikowanego środka trwałego.

#### 5.4. Powiązanie przedmiotu ulgi na robotyzację z podatnikiem

Powiązanie danego podatnika z przedmiotem omawianej ulgi we Włoszech przyjęło postać nabycia na własność lub przyjęcia w ramach leasingu finansowego, a także wytworzenia w toku prowadzonej działalności gospodarczej lub w ramach umowy z podwykonawcą<sup>31</sup>. W polskiej ustawie posłużono się terminem „koszt nabycia”, który w założeniu ustawodawcy ma wykluczać możliwość zastosowania ulgi do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych wytworzonych w toku działalności gospodarczej podatnika<sup>32</sup>.

Uwagę należy poświęcić leasingowi, którego istotą jest udzielenie finansowania przez leasingodawcę na określony zakup leasingobiorcy. O ile własność prawna pozostaje przy leasingodawcy, o tyle własność ekonomiczna należy do leasingobiorcy (co odróżnia leasing finansowy od leasingu operacyjnego). Rata leasingowa dzieli się na część kapitałową (finansowanie udzielone na dany zakup) oraz część odsetkową (wynagrodzenie za udzielone finansowanie). W przypadku leasingu finansowego do amortyzacji jest uprawniony leasingobiorca i to on może korzystać z ulgi na robotyzację w zakresie kosztu nabycia środka trwałego (co odpowiada części kapitałowej raty leasingowej) – jest to wspólne dla obu omawianych ulg<sup>33</sup>. Polskie regulacje – dzięki dodaniu zapisów zezwalających na zaliczenie do kosztów kwalifikowanych opłaty leasingowej – umożliwiają także objęcie ulgą (choć już z innego tytułu) części odsetkowej raty leasingowej. We Włoszech nie podlega ona uldze podatkowej<sup>34</sup>. W przypadku leasingu operacyjnego spełnienie kryteriów ulgi należy oceniać na zasadach ogólnych z perspektywy leasingodawcy, gdyż to on pozostaje zarówno prawnym, jak i ekonomicznym właścicielem przedmiotu leasingu<sup>35</sup>.

### 6. ŁĄCZNIK JURYSDYKCYJNY

Aspekt terytorialny należy rozważyć zarówno w płaszczyźnie podmiotowej, tj. jaki związek z jurysdykcją danego państwa musi mieć dany podatnik, aby móc skorzystać z ulgi, jak i w płaszczyźnie przedmiotowej, tj. jaki związek z jurysdykcją

danego państwa musi mieć dany środek trwały lub wartość niematerialna i prawna, aby móc podlegać uldze.

Pierwotne włoskie rozwiązanie nie przewidywało żadnych ograniczeń terytorialnych, wobec czego super- i hiperamortyzacja miały zastosowanie w każdym przypadku, gdy podatnik uwzględniał amortyzację danego środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej) na potrzeby rozliczenia podatku we Włoszech. Analogiczne rozwiązanie obowiązuje w Polsce – brak jest bowiem jakichkolwiek szczególnych ograniczeń terytorialnych stosowania ulgi. Od czasu przejścia we Włoszech na konstrukcję kredytu podatkowego zakres terytorialny został zawężony do podatników mających we Włoszech siedzibę lub stały zakład. Biorąc pod uwagę przepisy międzynarodowego prawa podatkowego, tj. że dochody z działalności gospodarczej podlegają opodatkowaniu w danym państwie tylko w razie posiadania w nim siedziby lub stałego zakładu, doprecyzowanie to nie zawęży w istotny sposób zakresu podmiotowego ulgi<sup>36</sup>.

Z czasem we Włoszech dodano jednak warunek o charakterze przedmiotowym, że z ulgi w odniesieniu do kwalifikowanych środków trwałych można skorzystać wyłącznie wtedy, jeżeli środek trwały jest przeznaczony dla struktur produkcyjnych zlokalizowanych we Włoszech (przeniesienie za granicę, nawet w ramach tego samego przedsiębiorstwa, powoduje zatem utratę prawa do ulgi i konieczność proporcjonalnego zwrotu korzyści podatkowej)<sup>37</sup>. Regulacja ta stała się źródłem wątpliwości co do właściwego rozumienia owego „przeznaczenia” (należy je rozumieć jako fizyczną obecność środka trwałego, wątpliwe jest, czy to kryterium należy odnieść także do wartości niematerialnych i prawnych). Pojawiły się ponadto wątpliwości co do zgodności takiego kryterium z prawem unijnym, podkreślano jednak, że czasowy charakter tego ograniczenia może przesądzać o proporcjonalności rozwiązania, gdyż zapewnia minimalną wzajemność wydatku fiskalnego oraz korzyści społecznej<sup>38</sup>.

### 7. ASPEKT CZASOWY

W kontekście omawianych ulg należy rozróżnić moment powstania prawa do ulgi (dokonania odpowiedniej inwestycji) oraz okres jego wykonywania (okresy podatkowe, w których korzysta się z odpowiednich odliczeń – znaczenie może mieć moment przyjęcia do użytkowania oraz moment włączenia do sieci produkcyjnej podatnika). Wskazać należy także na warunkowy charakter ulgi – w obu krajach jest ona przyznana pod warunkiem rozwijającym w postaci sprzedaży środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej przed końcem ich amortyzacji lub końcem okresu leasingu.

#### 7.1. Powstanie prawa do ulgi na robotyzację

Zarówno w Polsce, jak i we Włoszech wprowadzone rozwiązania mają charakter czasowy – inwestycji należy dokonać w okresie ich obowiązywania. Co to znaczy dokonać inwestycji? Polska ustawa odnosi się do poniesienia kosztu, co ze względu na brak definicji szczególnej należy rozumieć zgodnie z zasadami ogólnymi, tj. dany wydatek staje się kosztem uzyskania przychodu dla celów podatkowych – musi to nastąpić w okresie obowiązywania ulgi<sup>39</sup>. Na potrzeby ulgi włoskiej nabycie w rozumieniu przepisów podatkowych musi nastąpić w okresie obowiązywania ulgi<sup>40</sup>.

Wydawałoby się, że przedstawiona zasada jest w obu krajach podobna, niemniej prowadzi ona do rozbieżnych rezultatów, które mają doniosłe znaczenie dla rozliczenia ulgi w czasie. O ile we Włoszech przedmiotem ulgi jest cała wartość początkowa środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej), co przekłada się na wysokość odpisów amortyzacyjnych w kolejnych latach (nabycie musi być dokonane w okresie obowiązywania ulgi, aby cała jego wartość była nią objęta; decyduje co do zasady moment uzyskania faktycznego władztwa nad środkiem trwałym lub wartością niematerialną i prawną)<sup>41</sup>, o tyle w Polsce podstawą ulgi jest już bezpośrednio odpis amortyzacyjny lub tzw. amortyzacja jednorazowa (odpis lub jednorazowe odliczenie musi więc dotyczyć okresu podatkowego objętego ulgą)<sup>42</sup>. W konsekwencji w Polsce (inaczej niż we Włoszech) odpisy amortyzacyjne dotyczące okresów podatkowych następujących po okresie obowiązywania ulgi nie są nią objęte, ale też w drugą stronę – ulga podatkowa obejmuje odpisy amortyzacyjne dotyczące środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych przed okresem jej obowiązywania. W Polsce do kosztów nabycia szkoleń czy poniesionych opłat leasingowych znajduje zastosowanie przytoczona wyżej ogólna definicja kosztów uzyskania przychodu.

## 7.2. Wykonywanie prawa do ulgi na robotyzację

We Włoszech rozliczenia można dokonywać począwszy od roku, w którym zaczęto używać danego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej (gdyż od tego okresu można dokonywać odpisów amortyzacyjnych; obecnie od tego roku można dokonywać odliczeń kredytu podatkowego w co do zasady trzech równych rocznych ratach), przy czym dla skorzystania z ulgi na robotyzację konieczne jest jeszcze połączenie danego środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej) z siecią produkcyjną danego podatnika (podłączenie zidentyfikowanego urządzenia do systemów wymiany danych używanych w danym przedsiębiorstwie)<sup>43</sup>.

We Włoszech w sytuacji, w której połączenie następuje w okresie podatkowym następującym po tym, w którym oddano do używania środek trwały lub wartość niematerialną i prawną, dopiero od tego kolejnego okresu możliwe jest korzystanie z ulgi na robotyzację (w pełnym wymiarze). W odniesieniu do roku rozpoczęcia używania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej możliwe jest w takim przypadku skorzystanie z ogólnej ulgi na nowe środki trwałe (wartości niematerialne i prawne) – z koniecznością późniejszego rozliczenia uzyskanej korzyści (nie można dwa razy skorzystać z ulgi względem tego samego przedmiotu, wobec czego uzyskaną korzyść należy zaliczyć następnie na poczet właściwej ulgi na robotyzację, co odpowiednio zmniejszy jej wymiar)<sup>44</sup>.

We Włoszech dla wartości niematerialnych i prawnych znaczenie miał ponadto okres podatkowy, w którym podatnik korzystał z hiperamortyzacji względem środka trwałego – dopiero od tego okresu było możliwe objęcie ulgą także wartości niematerialnej i prawnej<sup>45</sup>. Obecnie jednak to powiązanie już nie jest wymagane. Podobnie polskie przepisy nie uzależniają możliwości korzystania z ulgi na robotyzację w zakresie wartości niematerialnych i prawnych od korzystania w tym samym okresie z ulgi na środek trwały (związek war-

tości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych ma znaczenie jedynie kwalifikacyjne).

W Polsce koszty kwalifikowane rozlicza się w odniesieniu do roku podatkowego, w którym zostały poniesione (co ma znaczenie w szczególności dla kwestii odpisów amortyzacyjnych – dokonuje się ich od roku przyjęcia danego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania). Jednakże, w sytuacji gdy w roku, w którym podatnik poniósł koszty robotyzacji, odnotował stratę lub wielkość jego dochodu była niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, to w zeznaniach za kolejno następujące po sobie 6 lat podatkowych następujących bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia, ma on prawo skorzystać z prawa do odliczenia (w całości lub w części).

## 7.3. Warunek rozwiązujący i zwrot ulgi na robotyzację

Obok samego dokonania inwestycji w obu krajach pojawia się także kryterium jej utrzymywania przez określony czas. Pierwotnie w odniesieniu do włoskiej hiperamortyzacji zasadą było, że w razie odpłatnego zbycia środka trwałego w okresie korzystania z ulgi (tj. rozliczania amortyzacji lub opłat z tytułu leasingu):

- 1) z jednej strony – nie powstawał obowiązek zwrotu uzyskanej korzyści podatkowej; w odniesieniu do okresu, w którym dokonano sprzedaży, ulgę obliczano natomiast według zasady *pro rata temporis*;
- 2) z drugiej strony – nabywca nie nabywał „nowego” środka trwałego, nie spełniał więc warunków korzystania (kontynuowania) z ulgi.

Warto przy tym zaznaczyć, że minimalny okres leasingu we Włoszech wynosi połowę okresu amortyzacji.

Później we włoskiej hiperamortyzacji wprowadzono procedurę zastąpienia. W razie sprzedaży środka trwałego, w odniesieniu do którego korzystano z ulgi, celem zachowania prawa do dalszego korzystania z niej podatnik powinien nabyć nowy środek trwały o takich samych lub lepszych cechach technologicznych, przy czym jeżeli wartość nowego środka trwałego była niższa, to ulga przysługiwała tylko do tej niższej wartości<sup>46</sup>. *Ratio* procedury zastąpienia ma uwzględniać potrzebę biznesową sięgnięcia po korzystniejsze rozwiązania techniczne w okresie korzystania z ulgi<sup>47</sup>. Brak analogicznych uregulowań w polskiej ustawie.

Finalnie we Włoszech wprowadzono mechanizm zwrotu uzyskanej korzyści podatkowej w przypadku zarówno odpłatnego zbycia środka trwałego, jak i jego przeniesienia za granicę. Zwrot następował przez zwiększenie podstawy opodatkowania o wartość wykorzystanego zwiększenia odpisów amortyzacyjnych (bez sankcji i odsetek za zwłokę) za okres, w którym doszło do zbycia (chyba że skorzystano z procedury zastąpienia)<sup>48</sup>. Przy okazji przejścia na kredyt podatkowy wprowadzono we Włoszech zasadę, że w razie odpłatnego zbycia środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej) w terminie do 31 grudnia drugiego roku następującego po tym, w którego trakcie dokonano inwestycji (obecnie: w którym dokonano wspomnianego wyżej podłączenia), przysługująca ulga jest odpowiednio zmniejszana, a wykorzystana ewentualnie nadwyżka podlega zwrotowi przez zwiększenie podatku do zapłaty za okres, w którym doszło do zbycia.

Polskie uregulowania przewidują obowiązek zwrotu (realizowany przez zwiększenie podstawy opodatkowania), gdy sprzedaż środka trwałego nastąpi przed upływem pełnego okresu trwania umowy leasingu lub przed końcem okresu amortyzacji środka trwałego w przypadku nabycia. Warto zwrócić uwagę, że przepis nakazujący zwrot wykorzystanej ulgi również nie nakazuje uiszczać odsetek za zwłokę, nakazuje natomiast zwrot przyznanej ulgi w pełnej wysokości (inaczej niż rozwiązanie włoskie).

## 8. WYMIAR PRAWA DO ULGI

Podstawę obliczenia ulgi stanowi w obu państwach co do zasady koszt nabycia środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej. W odniesieniu do leasingu w obu krajach uldze podlega część kapitałowa raty leasingowej, w Polsce natomiast dodatkowo część odsetkowa<sup>49</sup>. Jak już jednak wskazano w części dotyczącej aspektu czasowego ulgi – w obu krajach zastosowano inne mechanizmy rozliczeniowe (nawet jeśli uwzględnić wcześniejszą wersję włoskiej ulgi – hiperamortyzację).

We Włoszech, jeszcze w ramach hiperamortyzacji kwalifikowanych środków trwałych, wprowadzono degresywną skalę wymiaru ulgi, jak również (zarówno w zakresie całej super- i hiperamortyzacji) limity maksymalne inwestycji – tak aby ulga przynosiła największą korzyść tym podmiotom, dla których wydatek na robotyzację stanowi największe wyzwanie ekonomiczne. Stawka superamortyzacji wynosiła pierwotnie 40% (z czasem 30% i tylko od łącznej wartości inwestycji w danym okresie podatkowym do 2,5 mln euro). Stawka hiperamortyzacji dla środków trwałych wynosiła pierwotnie 150% – z czasem wprowadzono skalę:

- 1) 170% dla łącznej wartości inwestycji w całym okresie podatkowym w przedziale do 2,5 mln euro,
- 2) 100% dla wartości powyżej 2,5 do 10 mln euro,
- 3) 50% dla wartości powyżej 10 do 20 mln euro,
- 4) dla wartości rocznej inwestycji o wartości powyżej 20 mln euro ulga nie przysługiwała.

Stawka hiperamortyzacji na wartości niematerialnych i prawnych wynosiła 40% (bez limitu)<sup>50</sup>. Włoskie rozwiązanie przewidywało zwiększenie kosztów nabycia środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, co w konsekwencji przekładało się na zwiększoną wartość odpisów amortyzacyjnych, zmniejszających podstawę opodatkowania.

Wspieranie małych i średnich przedsiębiorstw legło u podstaw przekształcenia włoskiej super- i hiperamortyzacji (mimo wprowadzonych zmian z ulg tych korzystały przeważnie duże i średnie przedsiębiorstwa) w *bonus investmenti*, który prowadzić ma do jeszcze bardziej degresywnych korzyści podatkowych<sup>51</sup>. Pierwotnie kredyt podatkowy dla kwalifikowanych środków trwałych wynosił 40% dla wartości nabycia w okresie podatkowym do 2,5 mln euro, 20% w przedziale od powyżej 2,5 do 10 mln euro, w części inwestycji powyżej tej kwoty ulga nie przysługiwała. W odniesieniu do kwalifikowanych wartości niematerialnych i prawnych ulga wynosiła 15% kosztu nabycia do wysokości 700 tys. euro. Dla porównania „zwykłe” środki trwałe korzystały z kredytu wynoszącego 6%. Obecnie skala ta została istotnie rozbudowana (podniesiono stawki kosztów kwalifikowanych oraz limity wartości, do której ulga ma zastosowanie, jak też rozszerzo-

no ulgę na wartości niematerialne i prawne inne niż kwalifikowane)<sup>52</sup>. Obliczoną w ten sposób ulgę odlicza się w kilku, co do zasady trzech równych rocznych ratach.

W Polsce podatnik ma prawo odliczyć dodatkowo do 50% rozpoznanego w danym okresie podatkowym kosztu nabycia środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej (tj. odpisu amortyzacyjnego lub tzw. amortyzacji jednorazowej), względnie kosztu nabycia szkolenia lub opłaty leasingowej (tj. części odsetkowej raty leasingowej). Polska ustawa nie przewiduje limitu odliczenia innego niż wysokość dochodu osiągniętego przez podatnika z działalności operacyjnej w danym roku podatkowym.

## 9. WNIOSKI I POSTULATY

W świetle przedstawionych informacji dotyczących rozwiązania włoskiego i polskiego wydaje się, że rozwiązanie włoskie w sposób bardziej kompleksowy i przekrojowy adreduje wyzwania wynikające z potrzeby wsparcia przez państwo transformacji przedsiębiorstw w kierunku Gospodarki 4.0. Pilotażowy charakter polskiej ulgi na robotyzację może jednak tłumaczyć jej punktowy charakter.

Obie ulgi powinny się przekładać na ilościowy i jakościowy wzrost robotyzacji w gospodarce. Dowodzą tego statystyki dotyczące ulgi włoskiej. W roku 2020 we Włoszech zainstalowane były średnio 224<sup>53</sup> roboty w przemyśle wytwórczym na 10 000 pracowników w porównaniu z 185 robotami na 10 000 pracowników w przemyśle wytwórczym w roku 2016<sup>54</sup>. Przyjęty w polskich regulacjach katalog środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych objętych ulgą, ze względu na swój definicyjny charakter (a nie charakter enumeratywnego wyliczenia jak we Włoszech), cechuje się większą elastycznością, co powinno odpowiadać dynamice rozwoju techniki. Słabszą stroną polskiego rozwiązania może być jego ograniczony charakter – ulga dotyczy bowiem tylko niektórych odpisów amortyzacyjnych, a nie całej wartości początkowej, co nie stanowi intuicyjnego rozumienia przepisu. Równocześnie problem ten może się rozwiązać, jeżeli ulga zostanie przedłużona na kolejne okresy (należy podkreślić jej pilotażowy charakter). Co więcej, polskie rozwiązanie umożliwi objęcie ulgą także inwestycji, które zostały dokonane przed wejściem ulgi w życie, jeżeli tylko odpisy amortyzacyjne są dokonywane w okresie objętym ulgą, a środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne spełniają ustawowe definicje – co w przypadku przedłużenia obowiązywania polskiej ulgi stanowiłoby atut w porównaniu z ulgą włoską.

Na plus polskiemu ustawodawcy należy zaliczyć rozszerzenie katalogu kosztów kwalifikowanych również na – funkcjonalnie powiązane z kwalifikowanymi środkami trwałymi oraz wartościami niematerialnymi i prawnymi – usługi szkoleniowe oraz część odsetkową raty leasingu finansowego, co z pewnością ułatwi nabywanie kwalifikowanych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w szczególności małym podmiotom. Stanowi to pewną rekompensatę za to, że polska ulga w przeciwieństwie do włoskiej nie jest oparta na degresywnej skali korzyści podatkowej. Rozwiązanie włoskie budzi szereg wątpliwości pod kątem zgodności z prawem unijnym ze względu na przesłankę terytorialną (która zawęża ulgę do środków trwałych zlokalizowanych we Włoszech), jak też dywersyfikację korzyści



podatkowej według kryterium rozmiaru podatnika na zasadzie degresywnej.

Kreowanie skutecznych polityk gospodarczych, odpowiadających na wyzwania wynikające z transformacji w kierunku Gospodarki 4.0, z pewnością wymaga zastosowania również instrumentów podatkowych. Jeśli założy się, że analizowane rozwiązania odniosą sukces mierzony m.in. wzrostem wskaźnika robotyzacji polskich przedsiębiorstw, można przypuszczać, że spełnienie krótkookresowego pozafiskalnego celu rozwiązania może się przyczynić w perspektywie długoterminowej do spełnienia podstawowego, fiskalnego celu podatków.

#### Przypisy

- 1 Na mocy ustawy z dnia 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. poz. 2105 ze zm., dalej: ustawa z dnia 29 października 2021 r.), będącej częścią programu Polski Ład.
- 2 Szerzej zob. np. B. Gryziak, *Polityka fiskalna jako instrument ochrony zabytków na przykładzie Włoch*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 10, s. 15-21.
- 3 Agenzia delle Entrate, Circolare 30 marzo 2017, n. 4/E (Okólnik z dnia 30 marca 2017 r. nr 4/E).
- 4 OECD, *The Next Production Revolution. Implications for Governments and Business*, Paris 2017, s. 29.
- 5 Dane zostały przedstawione w raporcie Instytutu Prognoz i Analiz Gospodarczych, *Wpływ robotyzacji na konkurencyjność polskich przedsiębiorstw. III edycja*, 2019, [https://www.ipag.org.pl/Content/Uploaded/files/Raport\\_Roboty\\_3ed.pdf](https://www.ipag.org.pl/Content/Uploaded/files/Raport_Roboty_3ed.pdf), dostęp: 22.11.2022.
- 6 S. Capolupo, *Super-ammortamento: terza versione*, „il fisco” 2019, n. 3, s. 2231.
- 7 Superamortyzację wprowadzono po raz pierwszy ustawą o budżetową na rok 2016 w odniesieniu do inwestycji dokonanych w okresie od dnia 15 października 2015 r. do dnia 31 grudnia 2016 r. (Legge 28 dicembre 2015, n. 208 [ustawa z dnia 28 grudnia 2015 r. nr 208] – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato [legge di stabilità 2016], Gazzetta Ufficiale n. 302 del 30.12.2015 – Suppl. Ordinario n. 70, art. 1 ust. 91-94 i 97, dalej: Legge n. 208). Następnie przedłużono jej zastosowanie na okres do dnia 31 grudnia 2017 r. lub pod pewnymi warunkami do dnia 30 czerwca 2018 r. (Legge 11 dicembre 2016, n. 232 [ustawa z dnia 11 grudnia 2016 r. nr 232] – Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019, Gazzetta Ufficiale n. 297 del 21.12.2016 – Suppl. Ordinario n. 57, art. 1 ust. 8 i 12, dalej: Legge n. 232). Po raz drugi ustanowiono („odnowiono”) superamortyzację na okres od dnia 1 stycznia 2018 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., a pod pewnymi warunkami do dnia 30 czerwca 2019 r. (Legge 27 dicembre 2017, n. 205 [ustawa z dnia 27 grudnia 2017 r. nr 205] – Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020, Gazzetta Ufficiale n. 302 del 29.12.2017 – Suppl. Ordinario n. 62, art. 1 ust. 29-36, dalej: Legge n. 205). Po raz trzeci superamortyzację wprowadzono na okres od dnia 1 kwietnia 2019 r. do dnia 31 grudnia 2019 r., a pod pewnymi warunkami do dnia 30 czerwca 2020 r. (Decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 [dekret z mocą ustawy z dnia 30 kwietnia 2019 r. nr 34] – Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi, Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 100 del 30.04.2019, art. 1; zatwierdzony na mocy Legge 28 giugno 2019, n. 58 [ustawa z dnia 28 czerwca 2019 r. nr 58] – Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, recante misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi, Gazzetta Ufficiale n. 151 del 29.06.2019 – Suppl. Ordinario n. 26).
- 8 Mających cechy istotne dla transformacji w kierunku Gospodarki 4.0, wymienionych w Allegato A (załączniku A) do Legge n. 232, zob. szerzej pkt 5.2. poniżej.
- 9 Określonych w Allegato B (załączniku B) do Legge n. 232, zob. szerzej pkt 5.2. poniżej.
- 10 Hiperamortyzację dodano do superamortyzacji na okres do dnia 31 grudnia 2017 r., a pod pewnymi warunkami do dnia 30 września 2018 r. (Legge n. 232, art. 1 ust. 9-12). Następnie przedłużono ją na okres do dnia 31 grudnia 2018 r. lub – pod pewnymi warunkami – do dnia 31 grudnia 2019 r. (Legge n. 205, art. 1 ust. 30-36), ze zmianami wprowadzonymi na mocy art. 7 Decreto-legge 12 luglio 2018, n. 87 (dekretu z mocą ustawy z dnia 12 lipca 2018 r. nr 87) – Disposizioni urgenti per la dignita' dei lavoratori e delle imprese (Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 161 del 13.07.2018, dalej: Decreto-legge n. 87), zatwierdzonego przez Legge 9 agosto 2018, n. 96 (ustawę z dnia 9 sierpnia 2018 r. nr 96) – Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 12 luglio 2018, n. 87, recante disposizioni urgenti per la dignita' dei lavoratori e delle imprese (Gazzetta Ufficiale n. 186 del 11.08.2018, dalej: Legge n. 96). Hiperamortyzację przedłużono po raz kolejny na okres do dnia 31 grudnia 2019 r. lub – pod pewnymi warunkami – do dnia 31 grudnia 2020 r. (Legge 30 dicembre 2018, n. 145 [ustawa z dnia 30 grudnia 2018 r. nr 145] – Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021, Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 302 del 31.12.2018 – Suppl. Ordinario n. 62, art. 1 ust. 60-65). Zaznaczyć należy, że rozróżnienie między super- a hiperamortyzacją następowało według kryterium skali zwiększenia kosztów nabycia, wobec czego w zakresie wartości niematerialnych i prawnych również mówiono o superamortyzacji. W niniejszym opracowaniu, dla zachowania czytelności, przez superamortyzację rozumie się ogólną ulgę na nowe środki trwałe, a przez hiperamortyzację – szczególną ulgę na kwalifikowane środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, ujęte odpowiednio w załączniku A i B do Legge n. 232.
- 11 *Bonus investimenti* wprowadzono ustawą o budżetową na okres od dnia 1 stycznia 2020 r. do dnia 31 grudnia 2020 r. lub – pod pewnymi warunkami – do dnia 30 czerwca 2021 r. (Legge 27 dicembre 2019, n. 160 [ustawa z dnia 27 grudnia 2019 r. nr 160] – Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022, Gazzetta Ufficiale n. 304 del 30.12.2019 – Suppl. Ordinario n. 45, art. 1 ust. 184-197). Powtórnie ulgę wprowadzono na okres od dnia 16 listopada 2020 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. lub – pod pewnymi warunkami – do dnia 30 czerwca 2023 r. (Legge 30 dicembre 2020, n. 178 [ustawa z dnia 30 grudnia 2020 r. nr 178] – Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2021 e bilancio pluriennale per il triennio 2021-2023, Gazzetta Ufficiale n. 322 del 30.12.2020 – Suppl. Ordinario n. 46, art. 1 ust. 1051-1063, dalej: Legge n. 178), a następnie ze zmianami na okres od dnia 1 stycznia 2023 r. do dnia 31 grudnia 2025 r. lub – pod pewnymi warunkami – do dnia 31 grudnia 2026 r. (Legge 30 dicembre 2021, n. 234 [ustawa z dnia 30 grudnia 2021 r. nr 234] – Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024, Gazzetta Ufficiale n. 310 del 31.12.2021 – Suppl. Ordinario n. 49, art. 1 ust. 44).
- 12 Szerzej zob. Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (dekret ustawodawczy z dnia 9 lipca 1997 r. nr 241) – Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonche' di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni, Gazzetta Ufficiale n. 174 del 28.07.1997, art. 17.
- 13 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECE-C125874A006F1417/%24File/1532-uzas.docx>, s. 94. dostęp: 22.11.2022.
- 14 Przypisy:
  - 1) art. 52jb ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.) oraz
  - 2) art. 38eb ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.)
- 15 wprowadzono ustawą z dnia 29 października 2021 r.
- 16 PIT – ang. *personal income tax* (podatek dochodowy od osób fizycznych).
- 17 CIT – ang. *corporate income tax* (podatek dochodowy od osób prawnych).
- 18 Agenzia delle Entrate, Circolare 30 marzo 2017, n. 4/E, dok. cyt.
- 19 Agenzia delle Entrate, Circolare 23 maggio 2016, n. 23/E (Okólnik z dnia 23 maja 2016 r. nr 23/E).
- 20 W szczególności art. 52jb ust. 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. oraz art. 38eb ust. 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., który odnosi się do



środków trwałych wymienionych w ust. 1 pkt 1, jak też art. 52jb ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. (art. 38eb ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.), w którym odwołano się do robotów przemysłowych i innych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w ust. 2 pkt 1 i 2.

<sup>19</sup> Legge n. 208, art. 1 ust. 93. Pojazdy wyłączono po raz pierwszy w art. 1 ust. 8 Legge n. 232.

<sup>20</sup> Odpowiednio art. 38eb ust. 2 pkt 3 i 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. i art. 52jb ust. 2 pkt 3 i 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

<sup>21</sup> Agenzia delle Entrate, Circolare 30 marzo 2017, n. 4/E, dok. cyt.

<sup>22</sup> Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 1 lipca 2022 r., 0111-KDIB1-2.4010.9.2022.1.AW, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/497118>, dostęp: 22.11.2022.

<sup>23</sup> Zmiany wprowadzone przez art. 1 ust. 1051-1053 Legge n. 178.

<sup>24</sup> Agenzia delle Entrate, Circolare 23 maggio 2016, n. 23/E, dok. cyt.

<sup>25</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, druk sejmowy nr 1602 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/840D5B4CB570D60FC-12581380036C140%24File/1602-uzasadnienie.docx>, s. 4, dostęp: 22.11.2022.

<sup>26</sup> Agenzia delle Entrate, Circolare 30 marzo 2017, n. 4/E, dok. cyt.

<sup>27</sup> Agenzia delle Entrate, Circolare 23 maggio 2016, n. 23/E, dok. cyt.

<sup>28</sup> Agenzia delle Entrate, Circolare 30 marzo 2017, n. 4/E, dok. cyt.

<sup>29</sup> Tamże.

<sup>30</sup> Dla porównania warto nadmienić, że we Włoszech warunkiem skorzystania z ulgi jest przestrzeganie przez podatnika regulacji z zakresu bezpieczeństwa i higieny pracy.

<sup>31</sup> Agenzia delle Entrate, Circolare 30 marzo 2017, n. 4/E, dok. cyt.

<sup>32</sup> Przemawia za tym wykładnia systemowa wewnętrzna – ustawodawca posługuje się bowiem w ustawie zarówno pojęciem kosztu nabycia, jak i pojęciem kosztu wytworzenia środka trwałego, co oznacza, że koszt nabycia według ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. nie obejmuje kosztów wytworzenia (por. art. 18ea ust. 5 pkt 1 tej ustawy).

<sup>33</sup> Agenzia delle Entrate, Circolare 23 maggio 2016, n. 23/E, dok. cyt.

<sup>34</sup> Agenzia delle Entrate, Circolare 30 marzo 2017, n. 4/E, dok. cyt.

<sup>35</sup> S. Capolupo, dz. cyt., s. 2234.

<sup>36</sup> Agenzia delle Entrate, Circolare 30 marzo 2017, n. 4/E, dok. cyt.

<sup>37</sup> Decreto-legge n. 87 zatwierdzony przez Legge n. 96, art. 7.

<sup>38</sup> A. Viotto, E. De Stefano, *Iper-ammortamento: irrisolte le criticità su recapture e requisito territoriale*, „il fisco” 2019, nr 12, s. 1120.

<sup>39</sup> Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 1 lipca 2022 r., 0111-KDIB1-2.4010.9.2022.1.AW, DKIS, dok. cyt.

<sup>40</sup> Agenzia delle Entrate, Circolare 23 maggio 2016, n. 23/E, dok. cyt.

<sup>41</sup> Moment nabycia określa art. 109 Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 – Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi (ustawy o podatkach dochodowych), Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 302 del 31.12.1986 – Suppl. Ordinario n. 126.

<sup>42</sup> Na to, że kosztem kwalifikowanym jest odpis amortyzacyjny, wskazuje art. 52jb ust. 8 w związku z art. 26e ust. 3k ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Biorąc pod uwagę, że przedmiotem nabycia jest środek trwały lub wartość niematerialna i prawna kosztem nabycia może być tylko odpis amortyzacyjny lub jednorazowe zaliczenie w koszty uzyskania przychodu (jeżeli ze względu na wartość zakupu nie podlega on amortyzacji). Zob. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, W. Modzelewski (red.), Warszawa 2022, komentarz do art. 38eb.

<sup>43</sup> Agenzia delle Entrate, Circolare 30 marzo 2017, n. 4/E, dok. cyt.

<sup>44</sup> Tamże.

<sup>45</sup> Tamże.

<sup>46</sup> Legge n. 205, art. 1 ust. 35 i 36.

<sup>47</sup> Senato della Repubblica, *Atto parlamentare n. 2960. Tomo I*, s. 118.

<sup>48</sup> Decreto-legge n. 87 zatwierdzony przez Legge n. 96, art. 7.

<sup>49</sup> Zgodnie z art. 52jb ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. i analogicznie art. 38eb ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

<sup>50</sup> S. Capolupo, dz. cyt., s. 2231.

<sup>51</sup> G. Ferranti, *La riforma degli incentivi per gli investimenti in beni strumentali nuovi*, „il fisco” 2020, nr 3, s. 210.

<sup>52</sup> Zob. art. 1 ust. 1051-1063 Legge n. 178.

<sup>53</sup> Za: International Federation of Robotics, *Robot Density nearly Doubled globally*, <https://ifr.org/ifr-press-releases/news/robot-density-nearly-doubled-globally>, dostęp: 30.09.2022.

<sup>54</sup> Za: International Federation of Robotics, *Robot density rises globally*, <https://ifr.org/ifr-press-releases/news/robot-density-rises-globally>, dostęp: 30.09.2022.

## Bibliografia

### Literatura

Capolupo S., *Super-ammortamento: terza versione*, „il fisco” 2019, n. 3.  
Ferranti G., *La riforma degli incentivi per gli investimenti in beni strumentali nuovi*, „il fisco” 2020, nr 3.

Gryziak B., *Polityka fiskalna jako instrument ochrony zabytków na przykładzie Włoch*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 10.

Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, *Wpływ robotyzacji na konkurencyjność polskich przedsiębiorstw. III edycja*, 2019, [https://www.ipag.org.pl/Content/Uploaded/files/Raport\\_Roboty\\_3ed.pdf](https://www.ipag.org.pl/Content/Uploaded/files/Raport_Roboty_3ed.pdf), dostęp: 22.11.2022.

*Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, W. Modzelewski (red.), Warszawa 2022.

OECD, *The Next Production Revolution. Implications for Governments and Business*, Paris 2017.

Viotto A., De Stefano E., *Iper-ammortamento: irrisolte le criticità su recapture e requisito territoriale*, „il fisco” 2019, nr 12.

### Źródła internetowe

International Federation of Robotics, *Robot Density nearly Doubled globally*, <https://ifr.org/ifr-press-releases/news/robot-density-nearly-doubled-globally>, dostęp: 30.09.2022.

International Federation of Robotics, *Robot density rises globally*, <https://ifr.org/ifr-press-releases/news/robot-density-rises-globally>, dostęp: 30.09.2022.

### Akty prawne

Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 – Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi, Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 302 del 31.12.1986 – Suppl. Ordinario n. 126.

Decreto-legge 12 luglio 2018, n. 87 – Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese, Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 161 del 13.07.2018.

Decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 – Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi, Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 100 del 30.04.2019.

Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 – Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni, Gazzetta Ufficiale n. 174 del 28.07.1997.

Legge 9 agosto 2018, n. 96 – Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 12 luglio 2018, n. 87, recante disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese, Gazzetta Ufficiale n. 186 del 11.08.2018.

Legge 11 dicembre 2016, n. 232 – Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019, Gazzetta Ufficiale n. 297 del 21.12.2016 – Suppl. Ordinario n. 57.

Legge 27 dicembre 2019, n. 160 – Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022, Gazzetta Ufficiale n. 304 del 30.12.2019 – Suppl. Ordinario n. 45.

Legge 27 dicembre 2017, n. 205 – Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020, Gazzetta Ufficiale n. 302 del 29.12.2017 – Suppl. Ordinario n. 62.

Legge 28 dicembre 2015, n. 208 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016), Gazzetta Ufficiale n. 302 del 30.12.2015 – Suppl. Ordinario n. 70.

Legge 28 giugno 2019, n. 58 – Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, recante misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi, Gazzetta Ufficiale n. 151 del 29.06.2019 – Suppl. Ordinario n. 26.

Legge 30 dicembre 2018, n. 145 – Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021, Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 302 del 31.12.2018 – Suppl. Ordinario n. 62.

Legge 30 dicembre 2020, n. 178 – Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2021 e bilancio pluriennale per il triennio 2021-2023, Gazzetta Ufficiale n. 322 del 30.12.2020 – Suppl. Ordinario n. 46.

Legge 30 dicembre 2021, n. 234 – Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024, Gazzetta Ufficiale n. 310 del 31.12.2021 – Suppl. Ordinario n. 49.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.

Ustawa z dnia 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. poz. 2105 ze zm.

Interpretacje indywidualne

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 1 lipca 2022 r., 0111-KDIB1-2.4010.9.2022.1.AW, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/497118>, dostęp: 22.11.2022.

## Inne źródła

Agenzia delle Entrate, Circolare 23 maggio 2016, n. 23/E.

Agenzia delle Entrate, Circolare 30 marzo 2017, n. 4/E.

Senato della Repubblica, *Atto parlamentare n. 2960. Tomo I.*

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, druk sejmowy nr 1602 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/840D5B4CB570D60FC-12581380036C140/%24File/1602-uzasadnienie.docx>, dostęp: 22.11.2022.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECE-C125874A006F1417/%24File/1532-uzas.docx>, dostęp: 22.11.2022.