

Z początkiem 2023 r. po raz kolejny znowelizowane zostały przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznym (dalej: ustawa o PIT) oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa o CIT). Wyjątkowo w tym roku zmiany w niewielkim stopniu dotyczyły przepisów o kosztach uzyskania przychodów.

1. Zmiany w przepisach o kosztach uzyskania przychodów na 2023 r.

Najważniejsze dokonane z początkiem 2023 r. zmiany w przepisach o kosztach uzyskania przychodów polegały na:

- 1) zmianie momentu zaliczania do kosztów uzyskania przychodów składek z tytułu przychodów ze stosunku pracy i zrównanych, w części finansowanej przez płatnika, składek na Fundusz Pracy, Fundusz Solidarnościowy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych,
- 2) wprowadzeniu możliwości składania przez pracowników wniosków o niestosowanie przez pracodawców podwyższonych kosztów uzyskania przychodów.

Ponadto należy przypomnieć, że z końcem 2022 r. zakończył się okres przejściowy, w którym nadal można było amortyzować nieruchomości mieszkalne (tj. budynki mieszkalne, lokale mieszkalne stanowiące odrębną nieruchomość, spółdzielcze własnościowe prawa do lokali mieszkalnych oraz prawa do domów jednorodzinnych w spółdzielniach mieszkaniowych). Z dniem 1 stycznia 2023 r. możliwość podatkowej amortyzacji nieruchomości mieszkalnych definitywnie przestała istnieć.

Z początkiem 2023 r. miały wejść w życie uchwalone jeszcze w 2021 r. przepisy wyłączonej możliwości zaliczania do podatkowych kosztów uzyskania przychodów tzw. kosztów ukrytych dywidend. Ostatecznie jednak ustawodawca zrezygnował z ich wprowadzenia.

1.1. Zmiana momentu zaliczania do kosztów uzyskania przychodów składek ZUS, składek na Fundusz Pracy, Fundusz Solidarnościowy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych

Do końca 2022 r. składki z tytułu należności, o których mowa w art. 22 ust. 6ba ustawy o PIT oraz art. 15 ust. 4g ustawy o CIT, określone w ustawie z 13 października 1998 r.

o systemie ubezpieczeń społecznych, w części finansowanej przez płatnika składek, składki na Fundusz Pracy, Fundusz Solidarnościowy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych stanowiły koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który należności były należne. Było to możliwe pod warunkiem, że składki te zostały opłacone:

- 1) z tytułu należności wypłacanych lub postawionych do dyspozycji w miesiącu, za który są należne – w terminie wynikającym z odrębnych przepisów;
- 2) z tytułu należności wypłacanych lub postawionych do dyspozycji w miesiącu następnym, w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony – nie później niż do 15 dnia tego miesiąca (zob. art. 22 ust. 6bb ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do końca 2022 r. oraz art. 15 ust. 4h ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym do końca 2022 r.).

W przypadku naruszenia wskazanych warunków składki na ubezpieczenie społeczne zaliczane mogły być do kosztów uzyskania przychodów dopiero w dacie opłacenia (zob. art. 23 ust. 1 pkt 55a i ust. 3d ustawy o PIT oraz art. 16 ust. 1 pkt 57a i ust. 7d ustawy o CIT).

Od 1 stycznia 2023 r. wymienione składki stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który należności te są należne, pod warunkiem że składki zostały opłacone w terminie wynikającym z odrębnych przepisów (zob. obecne brzmienie art. 22 ust. 6bb ustawy o PIT oraz art. 15 ust. 4h ustawy o CIT). W przypadku naruszenia tego warunku składki te nadal mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów (podobnie jak obecnie) dopiero w dacie ich opłacenia do ZUS (zob. art. 23 ust. 1 pkt 55a ustawy o PIT oraz art. 16 ust. 1 pkt 57a ustawy o CIT).

Przykład 1

Na początku lutego 2023 r. spółka z o.o. wypłaci wynagrodzenie swoim pracownikom za styczeń 2023 r. Termin zapłaty składek na ubezpieczenie społeczne w części finansowanej przez spółkę upłyne 15 marca 2023 r. Jeżeli spółka zapłaci te składki na rachunek ZUS w tym terminie, będzie je mogła zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów stycznia 2023 r. (a nie dopiero do kosztów uzyskania przychodów marca 2023 r., jak by było, gdyby treść przepisów nie uległa zmianie).

1.2 Wnioski o niestosowanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów

Na podstawie art. 22 ust. 2 pkt 3 i 4 ustawy o PIT pracownikom przysługiwać mogą podwyższone koszty uzyskania przychodów. Przy czym obowiązujące do końca 2022 r. przepisy nie przewidywały możliwości zrezygnowania przez pracownika ze stosowania przez pracodawcę podwyższonych miesięcznych zryczałtowanych pracowniczych kosztów uzyskania przychodów.

Z dniem 1 stycznia 2023 r. stan prawny w tym zakresie uległ zmianie. Obecnie na podstawie art. 32 ust. 6 ustawy o PIT pracownicy mogą składać pracodawcom wnioski o niestosowanie takich podwyższonych kosztów uzyskania przychodów.

2. Charakterystyka kosztów uzyskania przychodów

Koszty uzyskania przychodów pełnią fundamentalną rolę przy ustalaniu wysokości podatku dochodowego. Opodatkowaniu tym podatkiem podlegają bowiem, co do zasady, nie przychody, lecz dochody osiągnane przez podatników podatku dochodowego (zob. art. 9 ust. 1 ustawy o PIT oraz art. 7 ust. 1 ustawy o CIT). Dochodami są osiągnane przez podatników nadwyżki przychodów nad kosztami ich uzyskania (zob. art. 9 ust. 2 ustawy o PIT oraz art. 7 ust. 2 ustawy o CIT).

2.1. Rodzaje kosztów uzyskania przychodów

Przepisy ustawy o podatku dochodowym wyróżniają dwa rodzaje kosztów uzyskania przychodów. Są to:

- 1) koszty uzyskania przychodów rozpoznawane w rzeczywistej wysokości,
- 2) koszty uzyskania przychodów rozpoznawane w wysokości zryczałtowanej.

Koszty uzyskania przychodów w wysokości zryczałtowanej występują tylko na gruncie ustawy o PIT (więcej na ten temat w części 3. **Zryczałtowane koszty uzyskania przychodów**), przy czym stosowane są one tylko do mniejszej części przychodów opodatkowanych tym podatkiem (od większości przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych potrącane są koszty uzyskania przychodów w rzeczywistej wysokości). Natomiast podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych rozpoznają koszty uzyskania przychodów wyłącznie w rzeczywistej ich wysokości.

2.2. Definicja kosztów uzyskania przychodów

Pojęcie kosztów uzyskania przychodów definiują przepisy art. 22 ust. 1 ustawy o PIT oraz art. 15 ust. 1 ustawy o CIT. Z przepisów tych wynika, że kosztami uzyskania przychodów są koszty spełniające łącznie dwa warunki, tj.:

- 1) są kosztami poniesionymi w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów (ciężar udowodnienia, że warunek ten jest spełniony, spoczywa przede wszystkim na podatniku – zob. przykładowo wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 22 grudnia 2014 r., I SA/Bd 1104/14, czy wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 maja 2017 r., II FSK 1340/15),
- 2) nie należą do kosztów wymienionych jako niestanowiące kosztów uzyskania przychodów.

Ad 1. Określenia „koszty poniesione” nie należy rozumieć jako wydatków podatników. Ze słownika języka polskiego wynika bowiem, że „ponieść” oznacza „być obciążonym, obciążonym”. Powoduje to, że kosztami poniesionymi przez podatników są nie tyle ich wydatki (koszty zapłacone), ile koszty, którymi zostali obciążeni.