

Jarosław Ziółkowski

Koszty uzyskania przychodów w CIT.

Co jest, a co nie jest kosztem – przykłady, komentarze, interpretacje

Nota aktualizacyjna – styczeń 2023

Ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2022 r., poz. 2180) wprowadziła m.in. poprawki do przepisów tzw. Polskiego Ładu w zakresie podatku CIT. Z mocą wsteczną, to jest od 1 stycznia 2022 r., doprecyzowano, że wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów kosztów finansowania dłużnego następuje w części, w jakiej nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przekracza wyższą z kwot: 3.000.000 zł albo 30% tzw. podatkowego EBITDA (art. 15c ust. 1 ustawy o CIT).

Także od **1 stycznia 2022 r.** obowiązuje złagodzenie zakazu zaliczania do kosztów uzyskania przychodów kosztów finansowania dłużnego uzyskanego przez spółkę albo spółkę niebędącą osobą prawną od podmiotu powiązanego, w części, w jakiej zostało ono przeznaczone na transakcje kapitałowe, w szczególności na nabycie lub objęcie udziałów (akcji), nabycie ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną, wniesienie dopłat, podwyższenie kapitału zakładowego lub wykup udziałów własnych w celu ich umorzenia (art. 16 ust. 1 pkt 13f ustawy o CIT). Ograniczenie to nie odnosi się kosztów finansowania dłużnego udzielonego:

- a) na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) lub ogółu praw i obowiązków w podmiotach niepowiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT z podatnikiem, w tym na nabycie lub objęcie kolejnych udziałów (akcji) w tych podmiotach niepowiązanych, w których podatnik uprzednio nabył lub objął część udziałów (akcji), w przypadku gdy kolejne nabycie lub objęcie nastąpi w terminie 12 miesięcy, licząc od dnia nabycia lub objęcia pierwszych udziałów (akcji),
- b) przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, mające siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

Od **1 stycznia 2023 r.** obowiązuje zasada, że składki z tytułu należności ze stosunku pracy oraz stosunków pokrewnych, określone w ustawie z dnia 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, stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który należności te są należne, pod warunkiem że składki zostaną opłacone w terminie wynikającym z odrębnych przepisów (art. 15 ust. 4h ustawy o CIT).

Ustawa z dnia 16 listopada 2022 r. o zmianie ustawy o podatku od niektórych instytucji finansowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2022 r. poz. 2745) ograniczyła od **1 lutego 2023 r.** możliwość korzystania z tzw. ulgi na robotyzację. Nie podlegają bowiem odliczeniu koszty uzyskania przychodów poniesione na robotyzację dotyczące działań lub aktywów:

- 1) 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);

2) 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 Wytucznych technicznych KE dotyczących stosowania zasady „Nie czyni poważnych szkód” (2021/C58/01),
- b) składowisk odpadów, spalarni odpadów lub instalacji do mechaniczno-biologicznego przetwarzania odpadów (art. 38eb ust. 5a ustawy o CIT).

Ustawa z dnia 2 grudnia 2021 r. o zmianie ustawy o elektromobilności i paliwach alternatywnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2021 r. poz. 2269) wprowadza od **1 stycznia 2026 r.** zróżnicowane limity kosztów uzyskania przychodów dla samochodów osobowych. Nie będą kosztami podatkowymi odpisy amortyzacyjne w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej kwotę:

- a) 225.000 zł – w przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1083 i 1260) oraz w przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem napędzanym wodorem w rozumieniu art. 2 pkt 15 tej ustawy,
- b) 150.000 zł – jeśli emisja CO₂ silnika spalinowego samochodu osobowego, określona na podstawie danych zawartych w centralnej ewidencji pojazdów, o której mowa w art. 80a ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 988, 1002, 1768 i 1783), wynosi mniej niż 50 g na kilometr,
- c) 100.000 zł – jeśli emisja CO₂ silnika spalinowego samochodu osobowego, określona na podstawie danych zawartych w centralnej ewidencji pojazdów, o której mowa w art. 80a ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym, jest równa lub wyższa niż 50 g na kilometr (art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT).

W ten sam sposób zostaną zmodyfikowane limity odliczeń związane z korzystaniem z samochodu osobowego na podstawie umów leasingu podatkowego, najmu, dzierżawy i o podobnym charakterze (art. 16 ust. 1 pkt 49a ustawy o CIT).

Nota aktualizacyjna – lipiec 2023

Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 14 czerwca 2023 r. w sprawie odwołania na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego (Dz.U. z 2023 r. poz. 1118) z dniem 1 lipca 2023 r. odwołało stan zagrożenia epidemicznego w związku z zakażeniami wirusem SARS-CoV-2.

W konsekwencji, dokonując **od 1 lipca 2023 r.** płatności za dostawę towarów lub świadczenie usług przelewem na inny rachunek niż zawarty w wykazie podatników VAT, by zachować prawo do uwzględnienia w kosztach uzyskania przychodów poniesionego wydatku, należy złożyć zawiadomienie ZAW-NR w terminie 7 dni, licząc od dnia zlecenia przelewu.

Ponadto **od 1 lipca 2023 r.** znika możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kar umownych i odszkodowań, jeżeli wada dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoka w dostarczeniu towaru wolnego od wad lub zwłoka w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług powstała w związku ze stanem zagrożenia epidemicznego lub stanem epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19.

Ponadto **w dniu 30 marca 2023 r.** została wydana interpretacja ogólna Ministra Finansów nr DD3.8203.1.2023 w sprawie konsekwencji podatkowych zapłaty przez płatnika zaległych składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne. Wynika z niej m.in., że wydatek płatnika składek będącego podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych poniesiony tytułem zapłaty zaległych składek na ubezpieczenia społeczne lub zaległych składek na ubezpieczenie zdrowotne nie będzie stanowił kosztu uzyskania przychodów, w części, w jakiej składki te powinny być sfinansowane przez pracownika lub zleceniobiorcę, względnie byłego pracownika lub byłego zleceniobiorcę. Dokument jest dostępny na stronie internetowej <https://eureka.mf.gov.pl/>.