



# تحديد الدخل الخاضع للضريبة

## دليل ضريبة الشركات | CTGDTI1

يوليو 2024



## قائمة المحتويات

<b>5</b>	<b>1. قائمة المصطلحات</b>
<b>10</b>	<b>2. المقدمة</b>
10	2.1 لمحـة عـامـة .....
10	2.2 الـهـدـفـ منـ هـذـاـ الدـلـيـل .....
10	2.3 مـنـ الـذـيـ تـجـبـ عـلـيـهـ قـرـاءـةـ هـذـاـ الدـلـيـل .....
10	2.4 كـيفـيـةـ اـسـتـخـادـ هـذـاـ الدـلـيـل .....
11	2.5 المـرـاجـعـ التـشـريـعـيـة .....
12	2.6 حـالـةـ الدـلـيـل .....
<b>14</b>	<b>3. لمحـةـ عـامـةـ عنـ تـحـديـدـ الدـخـلـ خـاصـعـ لـلـضـرـبـيـةـ وـحـسـابـ ضـرـبـيـةـ الشـرـكـاتـ الـمـسـتـحـقـةـ الدـفـع .....</b>
14	3.1 مـقـمـة .....
14	3.2 تـحـديـدـ الدـخـلـ خـاصـعـ لـلـضـرـبـيـة .....
16	3.3 حـسـابـ ضـرـبـيـةـ الشـرـكـاتـ الـمـسـتـحـقـةـ الدـفـع .....
17	3.4 لـمحـةـ عـامـةـ عنـ درـاسـاتـ الـحـالـات .....
<b>19</b>	<b>4. مـفـاهـيمـ رـئـيـسـيـةـ حـولـ تـحـديـدـ الدـخـلـ خـاصـعـ لـلـضـرـبـيـةـ وـحـسـابـ ضـرـبـيـةـ الشـرـكـاتـ الـمـسـتـحـقـةـ الدـفـع .....</b>
19	4.1 نـقطـةـ الـبـداـيـةـ لـتـحـديـدـ الدـخـلـ خـاصـعـ لـلـضـرـبـيـة .....
20	4.2 الـفـتـرـةـ الضـرـبـيـة .....
20	4.3 الـمـكـاـبـ وـالـخـسـائـرـ غـيرـ الـمـحـقـقـة .....
20	4.3.1 اـخـتـيـارـ تـطـيـقـ طـرـيـقـةـ الـمـاحـاسـبـةـ عـلـىـ أـسـاسـ التـحـقـق .....
21	4.4 الـدـخـلـ الـمـعـفـى .....
21	4.4.1 أـربـاحـ الـأـسـهـمـ أوـ الـحـصـصـ الـمـحلـيـة .....
22	4.4.2 إـغـفاءـ الـمـشـارـكـة .....
23	4.4.3 إـغـفاءـ الـمـنـشـأـةـ الـدـانـمـةـ الـأـجـنبـيـة .....
24	4.5 الـنـفـقـاتـ الـقـابـلـةـ لـلـخـصـمـ وـالـنـفـقـاتـ غـيرـ الـقـابـلـةـ لـلـخـصـم .....
25	4.5.1 الـنـفـقـاتـ الـمـتـكـبـدةـ بـشـكـلـ كـلـيـ وـحـصـرـيـ لـأـغـراضـ الـأـعـمـال .....
25	4.5.2 الـنـفـقـاتـ الـمـرـتـبـطـةـ بـالـتـوـظـيف .....
25	4.5.3 الـنـفـقـاتـ الـمـتـكـبـدةـ لـتـحـقـيقـ دـخـلـ مـعـفـى .....
26	4.5.4 الـنـفـقـاتـ الـمـتـكـبـدةـ لـأـكـثـرـ مـنـ غـرـض .....
27	4.5.5 نـفـقـاتـ لـاـ تـتوـافـقـ مـعـ مـيـدـاـ السـعـرـ الـمـحـايـد .....
27	4.5.6 الـنـفـقـاتـ الـرـأسـالـيـة .....
29	4.5.7 نـفـقـاتـ مـاـ قـبـلـ التـأـسـيـسـ أوـ بـدـءـ الـأـعـمـال .....
30	4.5.8 إـنشـاءـ الـمـخـصـصـاتـ وـعـكـسـهاـ فـيـ الدـافـاتـرـ (ـشـطـبـ الـدـيـونـ الـمـعـدـومـةـ وـاستـرـادـهـا) .....
31	4.5.9 الـنـفـقـاتـ غـيرـ الـقـابـلـةـ لـلـخـصـم .....
32	4.5.10 نـفـقـاتـ التـرـفـيه .....
34	4.6 الـقـاعـدـةـ الـعـامـةـ لـقـيـودـ خـصـمـ الـفـانـدـة .....
34	4.6.1 ماـ الـمـقصـودـ بـمـصـطـلحـ "ـفـانـدـةـ" .....
36	4.6.2 تـطـبـيقـ الـقـاعـدـةـ الـعـامـةـ لـقـيـودـ خـصـمـ الـفـانـدـة .....

37 .....	4.6.3 حساب نفقات الفائدة الصافية .....
38 .....	4.6.4 حساب نسبة ثلاثة بالمائة (30%) من الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل .....
39 .....	4.6.5 استثناءات القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة .....
40 .....	4.7 القاعدة الخاصة لقيود خصم الفائدة .....
40 .....	4.8 الخسائر الضريبية .....
41 .....	4.8.1 تسهيلات الخسارة الضريبية .....
42 .....	4.8.2 قيود ترحيل الخسائر الضريبية .....
42 .....	4.8.3 نقل الخسائر الضريبية .....
43 .....	4.9 الأرصدة الضريبية .....
44 .....	4.9.1 رصيد الضريبة الأجنبية .....
44 .....	4.9.2 كيفية حساب رصيد الضريبة الأجنبية .....
45 .....	4.9.3 رصيد الضريبة الأجنبية غير المستخدم .....
45 .....	4.10 فرض الضريبة على الأشخاص غير المقيمين .....
46 .....	4.10.1 الدخل العائد إلى المنشأة الدائمة .....
<b>48 .....</b>	<b>5. دراسة الحالة (1): النفقات القابلة للفحص والنفقات غير القابلة للفحص .....</b>

48 .....	5.1 الحقائق .....
50 .....	5.2 تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع .....
51 .....	5.3 القرارات التوضيحية .....
51 .....	5.3.1 النفقات المتکبدة كلياً وحصرياً لأغراض الأعمال .....
52 .....	5.3.2 النفقات الرأسمالية مقابل نفقات الإيرادات .....
52 .....	5.3.3 النفقات غير المتکبدة لأغراض الأعمال .....
52 .....	5.3.4 النفقات المتکبدة لأكثر من غرض .....
53 .....	5.3.5 نفقات الترفيه .....
53 .....	5.3.6 التبرعات والهدايا .....
54 .....	5.3.7 الغرامات والعقوبات المالية والتعويضات .....
54 .....	5.3.8 الرشاوى والدفعات غير المشروعة .....
55 .....	5.3.9 الدفعات للأشخاص المتصلين .....
55 .....	5.3.10 ضريبة القيمة المضافة على المدخلات .....
55 .....	5.3.11 الاشتراكات في صندوق المعاشات الخاص .....
56 .....	5.3.12 النفقات المتکبدة قبل بدء الأعمال .....
56 .....	5.3.13 إنشاء المخصصات وعكس قيدها .....

<b>58 .....</b>	<b>6. دراسة الحالة (2): نفقات الفائدة .....</b>
58 .....	6.1 الحقائق .....
59 .....	6.2 تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع .....
60 .....	6.3 القرارات التوضيحية .....
60 .....	6.3.1 التعديلات المتعلقة بالدخل المُعفى .....
60 .....	6.3.2 التعديلات المتعلقة بالنفقات المتکبدة لتحقيق دخل مُعفى .....

61 .....	6.3.3 القاعدة الخاصة لقيود خصم الفائدة.....
61 .....	6.3.4 القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة.....
<b>66 .....</b>	<b>7. دراسة الحالة (3): تسهيلات الخسارة الضريبية</b>
66 .....	7.1 الحقائق.....
67 .....	7.2 تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع.....
68 .....	7.3 الفقرات التوضيحية .....
68 .....	7.3.1 الدخل المُعفى: إعفاء المشاركة.....
68 .....	7.3.2 الدخل المُعفى: المنشأة الدائمة الأجنبية.....
69 .....	7.3.3 تسهيلات الخسارة الضريبية.....
<b>71 .....</b>	<b>8. دراسة الحالة (4): نفقات الفائدة وتسهيلات الخسارة الضريبية</b>
71 .....	8.1 الحقائق.....
71 .....	8.2 تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع.....
72 .....	8.3 الفقرات التوضيحية .....
72 .....	8.3.1 القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة.....
73 .....	8.3.2 حساب نفقات الفائدة الصافية.....
73 .....	8.3.3 حساب 30% من الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل.....
74 .....	8.3.4 تحديد نفقات الفائدة الصافية القابلة للخصم وغير القابلة للخصم.....
76 .....	8.3.5 تحديد تسهيلات الخسارة الضريبية والخسارة الضريبية المُرحلة.....
<b>77 .....</b>	<b>9. دراسة الحالة (5): نقل الخسارة الضريبية وقيود ترحيل الخسارة الضريبية</b>
77 .....	9.1 الحقائق.....
78 .....	9.2 تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع.....
79 .....	9.3 الفقرات التوضيحية .....
79 .....	9.3.1 شروط نقل الخسارة الضريبية.....
80 .....	9.3.2 قيود ترحيل الخسارة الضريبية.....
<b>81 .....</b>	<b>10. دراسة الحالة (6): الأساس النظري المحاسبي</b>
81 .....	10.1 الحقائق.....
82 .....	10.2 تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع.....
83 .....	10.3 الفقرات التوضيحية .....
83 .....	10.3.1 الأساس النظري المحاسبي.....
83 .....	10.3.2 حساب الإيرادات.....
84 .....	10.3.3 الدخل والنفقات المعترف بها على أساس الدفع.....
84 .....	10.3.4 الدخل المُعفى: توزيعات الأرباح من الشخص المقيم .....
84 .....	10.3.5 نفقات الترفيه .....
85 .....	10.3.6 الاشتراكات في صندوق المعاشات الخاص .....
85 .....	10.3.7 النفقات الرأسمالية .....
85 .....	10.3.8 نفقات الفائدة .....

## **11 دراسة الحالة (7 أ): المكاسب والخسائر غير المحققة والدخل المُغفى**

87 .....	11.1 الحقائق.....
88 .....	11.2 تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع.....
89 .....	11.3 الفقرات التوضيحية.....
89 .....	11.3.1 المكاسب والخسائر غير المحققة.....
90 .....	11.3.2 الدخل المُغفى: توزيعات الأرباح من الشخص المقيم.....
91 .....	11.3.3 الدخل المُغفى: إعفاء المشاركة.....
91 .....	11.3.4 النفقات غير القابلة للشخص: النفقات المتکبدة لتحقيق الدخل المُغفى.....
91 .....	11.3.5 النفقات غير القابلة للشخص: استهلاك النفقات المرسمة.....

## **12 دراسة الحالة (7 ب): المنشأة الدائمة الأجنبية**

92 .....	12.1 الحقائق.....
93 .....	12.2 تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع.....
94 .....	12.3 الفقرات التوضيحية.....
94 .....	12.3.1 المكاسب والخسائر غير المحققة.....
94 .....	12.3.2 معاملة مع طرف مرتب.....
95 .....	12.3.3 الدخل المُغفى: المنشأة الدائمة الأجنبية.....
95 .....	12.3.4 رصيد الضريبة الأجنبية.....
97 .....	12.3.5 تحديد رصيد الضريبة الأجنبية المتاح للشخص من مبلغ ضريبة الشركات.....
97 .....	12.3.6 رصيد الضريبة الأجنبية غير المستخدم.....

## **13 دراسة الحالة (8): الشخص غير المقيم الذي يمارس أعمالاً في الدولة**

98 .....	13.1 الحقائق.....
98 .....	13.2 تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع.....
99 .....	13.3 الفقرات التوضيحية.....
99 .....	13.3.1 الدخل العائد إلى منشأة دائمة.....
100 .....	13.3.2 نفقات المقر الرئيسي.....
100 .....	13.3.3 الدخل العائد لصلة في الدولة.....
100 .....	13.3.4 الدخل المُغفى: توزيعات الأرباح من شخص اعتباري يكون شخصاً مقيماً.....
100 .....	13.3.5 النفقات غير القابلة للشخص.....

## **14. التحديثات والتعديلات**

## 1. قائمة المصطلحات

**اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي:** اتفاقية دولية موقعة بين دولتين أو أكثر لأغراض تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي بشأن الدخل ورأس المال.

**أداة مالية إسلامية:** أداة مالية متوافقة مع مبادئ الشريعة الإسلامية ومعادلة اقتصادياً لأي أداة منصوص عليها في البند (2) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023، أو مزيجاً منها.

**أساس الاستحقاق المحاسبي:** طريقة محاسبة يقوم بموجبها الخاضع للضريبة بالاعتراف بالدخل عند اكتسابه والنفقات عند تكبدتها.

**إعفاء المشاركة:** إعفاء من ضريبة الشركات للدخل المتحقق من حصص المشاركة كما هو منصوص عليه بموجب المادة (23) من قانون ضريبة الشركات وكما هو محدد بموجب القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

**الأساس النقدي المحاسبي:** طريقة المحاسبة التي يقوم بموجبها الخاضع للضريبة بالاعتراف بالدخل والنفقات عند استلام وسداد الدفعات النقدية.

**الأموال غير المنقوله:** تعني أيًّا مما يأتي:

أ. أي قطعة أرض تنشأ عليها حقوق أو مصالح أو خدمات.

ب. أي مبني أو هيكل أو عمل هندي ملتحق بالأرض بشكل دائم أو ملتحق بقاع البحر.

ج. أي تجهيزات أو معدات تنشأ كجزء دائم من الأرض أو تلتحق بشكل دائم بالمبني أو الهيكل أو العمل الهندسي أو تلتحق بقاع البحر.

**الأعمال:** أي نشاط يمارس بانتظام واستمرارية واستقلالية من قبل أي شخص وفي أي مكان، مثل النشاط الصناعي أو التجاري أو الزراعي أو الحرفي أو المهني أو الخدمي أو أنشطة التقى أو أي نشاط آخر يتعلق باستعمال الممتلكات المادية أو غير المادية.

**الإقرارات الضريبية:** معلومات مقدمة إلى الهيئة لأغراض ضريبة الشركات وفقاً للنماذج والإجراءات التي تحددها الهيئة، وتشمل أي جداول أو مرفقات تابعة لها بما في ذلك أي تعديل لها.

**الائتلاف المشترك:** علاقة تنشأ بموجب عقد بين شخصين أو أكثر كالشراكة أو العُهدة أو أي ارتباط آخر مشابه بين شخصين أو أكثر وفقاً للتشريعات السارية في الدولة.

**الإيرادات:** إجمالي مبلغ الدخل المحقق خلال فترة ضريبية.

**التسعير التحويلي:** القواعد الخاصة بتحديد أسعار المعاملات بين أطراف ذوي علاقة وفقاً لمبدأ السعر المحايد، بما في ذلك، دون الحصر، توريد أو استلام السلع والخدمات وتوفير القروض والأصول غير المادية.

**الخاضع للضريبة:** الشخص الذي يخضع لضريبة الشركات في الدولة بموجب قانون ضريبة الشركات.

**الخسارة الضريبية:** الدخل السلبي الخاضع للضريبة عن الفترة الضريبية المعنية الذي يتم احتسابه بموجب قانون ضريبة الشركات.

**الدخل الخاضع للضريبة:** الدخل الخاضع لضريبة الشركات بموجب قانون ضريبة الشركات.

**الدخل المحاسبي:** صافي الربح أو الخسارة المحاسبية عن الفترة الضريبية المعنية، وفقاً للقوائم المالية المعدة طبقاً لأحكام المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.

**الدخل المُعفى:** أي دخل مُعفى من ضريبة الشركات بموجب قانون ضريبة الشركات.

**الدخل المؤهل:** أي دخل محقق من قبل شخص مؤهل قائم في المنطقة الحرة يكون خاضعاً لضريبة الشركات وفقاً للنسبة المنصوص عليها في الفقرة (أ) من البند (2) من المادة (3) من قانون ضريبة الشركات.

**الدخل الناشئ في الدولة:** الدخل المستحق في الدولة أو المتحقق منها وفقاً لما هو منصوص في المادة (13) من قانون ضريبة الشركات.

**الدولة:** الإمارات العربية المتحدة.

**السنة المالية:** السنة الميلادية أو فترة (12) الإثنى عشر شهراً التي يقوم الخاضع للضريبة بإعداد قوائم مالية لها.

**الشخص القائم على مشروع البنية التحتية المؤهل:** شخص مقيم يستوفي شروط البند (2) من المادة (14) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

**الشخص القائم في المنطقة الحرة:** الشخص الاعتباري الذي تم تأسيسه أو إنشاؤه في المنطقة الحرة، أو تم تسجيله بأي شكل آخر فيها، ويشمل فرع الشخص غير المقيم المسجل في المنطقة الحرة.

**الشخص المُتصل:** أي شخص تابع للخاضع للضريبة كما هو محدد في البند (2) من المادة (36) من قانون ضريبة الشركات.

**الشخص المُعفى:** الشخص المُعفى من ضريبة الشركات وفقاً للمادة (4) من قانون ضريبة الشركات.

**الشخص المقيم:** الخاضع للضريبة المحدد في البند (3) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات.

**الشخص المؤهل القائم في المنطقة الحرة:** الشخص القائم في المنطقة الحرة الذي يستوفي الشروط المنصوص عليها في المادة (18) من قانون ضريبة الشركات ويخضع لضريبة الشركات بموجب البند (2) من المادة (3) من قانون ضريبة الشركات.

**الشخص غير القائم في المنطقة الحرة:** أي شخص لا يُعد شخصاً قائماً في المنطقة الحرة.

**الشخص غير المقيم:** الخاضع للضريبة المحدد في البند (4) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات.

**الشخص:** أي شخص طبيعي أو شخص اعتباري.

**الضريبة المقطعة من المنبع:** ضريبة الشركات التي يتم اقتطاعها من الدخل الناشئ في الدولة وفقاً للمادة (45) من قانون ضريبة الشركات.

**الطرف المرتبط:** أي شخص مرتبط بالخاضع للضريبة كما هو محدد في البند (1) من المادة (35) من قانون ضريبة الشركات.

**العائدات:** إجمالي مبلغ الدخل المحقق خلال سنة ميلادية معينة.

**الفائدة:** أي مبلغ متකد أو مستحق مقابل استخدام المال أو الانتeman، بما في ذلك الخصومات والأقساط والأرباح المدفوعة بواسطة أداة مالية إسلامية، وأي دفعات أخرى معادلة للفائدة من الناحية الاقتصادية، وأي مبالغ أخرى متکدة تتعلق بالحصول على التمويل، باستثناء دفعات أصل المبلغ.

**الفترة الضريبية:** الفترة التي يجب تقديم الإقرار الضريبي عنها.

**القاعدة الخاصة لقيود خصم الفائدة:** القيد الوارد بالمادة (31) من قانون ضريبة الشركات.

**القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة:** القيد الوارد بالمادة (30) من قانون ضريبة الشركات.

**القواعد المالية:** مجموعة كاملة من القوائم كما هي محددة وفقاً للمعايير المحاسبية المطبقة من قبل الخاضع للضريبة، وتشمل دون الحصر بيان الدخل وبيان الدخل الشامل الآخر والميزانية العمومية وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية.

**القيمة السوقية:** السعر الذي يمكن أن يتم الاتفاق عليه في معاملة سوقية حرة وفق مبدأ السعر المحايد بين الأشخاص الذين ليسوا أطرافاً مرتبطة أو أشخاصاً متصلة في ظروف مماثلة.

**المجموعة المؤهلة:** شخصان أو أكثر خاضعان للضريبة يستوفون الشروط المنصوص عليها في البند (2) من المادة (26) من قانون ضريبة الشركات.

**المشاركة:** الشخص الاعتباري الذي يحتفظ بحصة المشاركة فيه.

**المعايير المحاسبية:** المعايير المحاسبية المحددة في القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.

**المصرف:** الشخص المرخص في الدولة كمصرف أو مؤسسة تمويل أو نشاط مرخص مماثل ومسموح له بقبول الودائع ومنح الاعتمادات كما هو معروف في التشريعات السارية في الدولة.

**المنشأة الدائمة الأجنبية:** المكان الذي تمارس فيها الأعمال أو أي شكل آخر من أشكال الوجود خارج الدولة للشخص المقيم، والذي يتم تحديده وفقاً للمعايير المنصوص عليها في المادة (14) من قانون ضريبة الشركات.

**المنشأة الدائمة:** المكان الذي تمارس فيه الأعمال أو أي شكل من أشكال الوجود في الدولة للشخص غير المقيم وفقاً للمادة (14) من قانون ضريبة الشركات.

**الهيئة:** الهيئة الاتحادية للضرائب، وهي المسؤولة عن إدارة وتحصيل وتنفيذ الضرائب الاتحادية في الدولة.

**الوزير:** وزير المالية.

**تحليل الوظائف:** تحليل يهدف إلى تحديد الأنشطة ذات الأهمية الاقتصادية والمسؤوليات التي يتضطلع بها أطراف المعاملات والأصول التي يستخدمونها أو يساهمون بها والمخاطر المتوقع أن يتحملونها في تلك المعاملات.

**تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال:** هي تسهيلات لضريبة الشركات تُمنح لمعاملات إعادة هيكلة الأعمال بموجب المادة (27) من قانون ضريبة الشركات وعلى النحو المنصوص عليه في القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.

**تسهيلات الأعمال الصغيرة:** هي تسهيلات لضريبة الشركات تسمح للخاضعين لضريبة المؤهلين بأن تتم معاملتهم على أنهم لم يحققوا أي دخل خاضع للضريبة عن الفترة الضريبية ذات الصلة وفقاً للمادة (21) من قانون ضريبة الشركات والقرار الوزاري رقم (73) لسنة 2023.

**تسهيلات المجموعة المؤهلة:** هي تسهيلات لضريبة الشركات تُمنح لمعاملات النقل داخل المجموعة المؤهلة بموجب المادة (26) من قانون ضريبة الشركات وكما هو محدد بموجب القرار الوزاري رقم (132) لسنة 2023.

**توزيعات الأرباح:** أي مدفوعات أو توزيعات يتم الإعلان عنها أو دفعها على الأسهم أو في العلاقة بها أو بالحقوق الأخرى التي تشارك في أرباح مصدر هذه الأسهم أو الحقوق والتي لا تشكل عائدًا على رأس المال أو عائدًا على مطالبات الديون، سواء كانت هذه المدفوعات أو التوزيعات نقدية أو أوراقًا مالية أو ممتلكات أخرى، وسواء كانت مستحقة الدفع من الأرباح أو الأرباح المحتجزة أو من أي حساب أو احتياطي قانوني أو من احتياطي رأس المال أو الإيرادات. ويشمل ذلك أي مدفوعات أو مزايا تُشكّل في جوهرها أو أثرها توزيعاً للأرباح يتم إجراؤه فيما يتعلق بالاستحواذ على الأسهم أو باستردادها أو بإلغائها أو بإنهاء حقوق أو حصص الملكية الأخرى أو أي معاملة أو ترتيب مع طرف مرتبط أو شخص متصل لا يتوافق مع المادة (34) من قانون ضريبة الشركات.

**جهة النفع العام المؤهلة:** أي جهة تستوفي الشروط المنصوص عليها في المادة (9) من قانون ضريبة الشركات ويصدر بتحديدها قرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح الوزير.

**حصص المشاركة:** حصص ملكية في أسهم أو رأس مال شخص اعتباري تستوفي الشروط المنصوص عليها في المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

درهم: الدرهم الإماراتي.

**رصيد الضريبة الأجنبية:** الضريبة المسددة بموجب التشريعات المطبقة في دولة أخرى أوإقليميأجنبي على الدخل أو الأرباح القابلة للخصم من ضريبة الشركات المستحقة، وفقاً للشروط المنصوص عليها في البند (2) من المادة (47) من قانون ضريبة الشركات.

**رصيد الضريبة المقطعة من المنبع:** مبلغ ضريبة الشركات الذي يمكن خصمها من ضريبة الشركات المستحقة وفقاً للشروط المنصوص عليها في المادة (46) من قانون ضريبة الشركات.

**سوق الأسهم المعتمد:** أي من أسواق الأسهم المنشأة داخل الدولة التي يتم ترخيصها وتنظيمها من الجهة المعنية المختصة، أو ما يماثلها من أسواق الأسهم المنشأة خارج الدولة.

**ضريبة الشركات المستحقة الدفع:** ضريبة الشركات التي حلّ أو سيحلّ موعد سدادها إلى الهيئة عن فترة ضريبية واحدة أو أكثر.

**ضريبة الشركات:** الضريبة التي تفرض بموجب قانون ضريبة الشركات على الأشخاص الاعتباريين ودخل الأعمال.

**عضو نظام المعاشات:** شخص طبيعي يشتراك في صندوق المعاشات الخاص أو تدفع اشتراكات لصندوق المعاشات الخاص بالنيابة عنه ويقوم بجمع أصول أو استحقاقات في صندوق المعاشات الخاص.

**قانون ضريبة الشركات:** المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال وتعديلاته.

**مشروع البنية التحتية المؤهل:** مشروع يستوفي الشروط الواردة في المادة (14) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

**مقدم خدمة التأمين:** الشخص المرخص في الدولة كمقدم خدمات تأمين الذي يقبل المخاطر عن طريق إبرام أو تنفيذ عقود التأمين في قطاعي التأمين على الحياة وتأمين المخاطر على حد سواء، بما في ذلك عقود إعادة التأمين والتأمين الاحتكاري، كما هو معروف في التشريعات السارية في الدولة.

**نشاط الأعمال:** أي معاملة أو نشاط أو سلسلة معاملات أو سلسلة أنشطة يمارسها الشخص في سياق أعماله.

**نظام المعاشات:** عقد يهدف صراحة لتقديم منافع عند بلوغ سن التقاعد المحدد في الدولة، والذي لا يمكن قبل بلوغه دفع المنافع دون تكبد غرامة تعاقدية كبيرة. ويجوز أن يقدم أيضاً منافع في حالة العجز والوفاة.

**نفقات الفائدة الصافية:** نفقات الفائدة التي تزيد عن مبلغ الدخل المحقق من الفائدة التي يتم تحديدها وفقاً لأحكام قانون ضريبة الشركات.

## 2. المقدمة

### 2.1 لمحة عامة

صدر المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال ("قانون ضريبة الشركات") وتعديلاته في 3 أكتوبر 2022، ونشر في العدد رقم 737 من الجريدة الرسمية لدولة الإمارات العربية المتحدة ("الدولة") في 10 أكتوبر 2022.

ويوفر قانون ضريبة الشركات الأساس التشريعي لفرض ضريبة اتحادية على أرباح الشركات والأعمال ("ضريبة الشركات") في الدولة.

وتطبق أحكام قانون ضريبة الشركات على الفترات الضريبية التي تبدأ في أو بعد تاريخ 1 يونيو 2023.

### 2.2 الهدف من هذا الدليل

صُمم هذا الدليل لتوفير إرشادات عامة للخاضعين للضريبة لتحديد دخلهم الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع عليهم بموجب قانون ضريبة الشركات. يقدم هذا الدليل للقراء لمحة عامة عن:

- التعديلات الواجب إجراؤها على الدخل المحاسبي لتحديد الدخل الخاضع للضريبة بموجب قانون ضريبة الشركات.
- والتعديلات الواجب إجراؤها على الدخل الخاضع للضريبة لحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع بموجب قانون ضريبة الشركات.

لا يشمل هذا الدليل جوانب محددة من قانون ضريبة الشركات والتي يتم تناولها بالتفصيل في أدلة أخرى. نشرت الهيئة عدداً من أدلة ضريبة الشركات خاصة بموضوعات محددة بما في ذلك المجموعات الضريبية والانطلاق المشتركة وتسهيلات الأعمال الصغيرة والأشخاص القائمين في المنطقة الحرة والأعمال الاستخراجية وأعمال الموارد الطبيعية غير الاستخراجية وتسهيلات المجموعة المؤهلة وتسهيلات إعادة هيكلة الأعمال والتسيير التحويلي.

### 2.3 من الذي يجب عليه قراءة هذا الدليل؟

هذا الدليل موجّه إلى أي شخص يرغب في معرفة كيفية تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع.

تجب قراءة هذا الدليل بالتزامن مع قانون ضريبة الشركات والقرارات التنفيذية والأدلة الأخرى ذات الصلة التي تقوم الهيئة بنشرها.

### 2.4 كيفية استخدام هذا الدليل

تمت الإشارة إلى المواد ذات الصلة من قانون ضريبة الشركات والقرارات التنفيذية في كل قسم من أقسام هذا الدليل.

يُوصى بقراءة الدليل بكامله للوصول إلى الفهم الكامل للتعرifات والعلاقات بين القواعد المختلفة. ومن الممكن الوصول إلى إرشادات أخرى حول بعض الموضوعات التي يتناولها هذا الدليل في الأدلة الأخرى المخصصة لتلك الموضوعات.

في بعض الحالات، تستخدم أمثلة مبسطة لشرح كيفية تطبيق العناصر الرئيسية لقانون ضريبة الشركات على الخاضع للضريبة لتحديد دخله الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع عليه. إن الأمثلة المتوفرة في هذا الدليل:

- تعكس تطبيق تلك العناصر بشكل منفصل دون أن تتناول ارتباطها بالأحكام الأخرى الواردة في قانون ضريبة الشركات. ولا تشمل هذه الأمثلة، ولا يقصد بها أن تشمل، الحقائق الكاملة للسينarioهات الافتراضية المستخدمة ولا كافة جوانب نظام ضريبة الشركات، كما أنه لا ينبغي الاعتماد عليها لأغراض المشورة القانونية أو الضريبية.
- ويتمثل الغرض منها فقط في تزويد القراء بمعلومات عامة حول موضوع هذا الدليل. وتهدف حصرياً إلى شرح القواعد المتعلقة بموضوع هذا الدليل، ولا تمت بصلة على الإطلاق إلى الوضع الضريبي أو القانوني لأي شخص اعتباري أو طبيعي محدد.

## 2.5 المراجع التشريعية

- في هذا الدليل، يُشار إلى التشريعات الآتية كما يأتي:
- المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة وتعديلاته، يُشار إليه بعبارة ("المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017").
  - المرسوم بقانون اتحادي رقم (32) لسنة 2021 بشأن الشركات التجارية، يُشار إليه بعبارة ("المرسوم بقانون اتحادي رقم (32) لسنة 2021").
  - المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال وتعديلاته، يُشار إليه بعبارة ("قانون ضريبة الشركات").
  - المرسوم بقانون اتحادي رقم (41) لسنة 2023 بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، يُشار إليه بعبارة ("المرسوم بقانون اتحادي رقم (41) لسنة 2023").
  - قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2023 في شأن تحديد فئات الأعمال أو أنشطة الأعمال التي يمارسها الشخص الطبيعي المقيم أو غير المقيم التي تخضع لضريبة الشركات، يُشار إليه بعبارة ("قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2023").
  - قرار مجلس الوزراء رقم (56) لسنة 2023 بشأن تحديد صلة الشخص غير المقيم في الدولة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال، يُشار إليه بعبارة ("قرار مجلس الوزراء رقم (56) لسنة 2023").
  - القرار الوزاري رقم (403) لسنة 2015 بشأن المعايير الدولية لمهنة التدقيق، يُشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (403) لسنة 2015").
  - القرار الوزاري رقم (73) لسنة 2023 في شأن تسهيلات الأعمال الصغيرة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال، يُشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (73) لسنة 2023").
  - القرار الوزاري رقم (82) لسنة 2023 في شأن تحديد فئات من الخاضعين للضريبة الملزمين بإعداد قوائم مالية مدققة والاحفاظ بها لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال، يُشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (82) لسنة 2023").

- القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023 في شأن المعايير والطرق المحاسبية لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال، يُشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023").
- القرار الوزاري رقم (115) لسنة 2023 في شأن صناديق المعاشات الخاصة وصناديق التأمينات الاجتماعية الخاصة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال، يُشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (115) لسنة 2023").
- القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023 في شأن إعفاء المشاركة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال، يُشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023").
- القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023 في شأن التعديلات بموجب الأحكام الانتقالية لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال، يُشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023").
- القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023 في شأن القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال، يُشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023").
- القرار الوزاري رقم (132) لسنة 2023 في شأن النقل داخل المجموعة المؤهلة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال، يُشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (132) لسنة 2023").
- القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023 في شأن تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال، يُشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023").
- القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023 في شأن القواعد العامة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الأعمال والشركات، يُشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023").
- قرار الهيئة الاتحادية للضرائب رقم (5) لسنة 2023 في شأن شروط تغيير الفترة الضريبية لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال، يُشار إليه بعبارة ("قرار الهيئة رقم (5) لسنة 2023").

## 2.6 حالة الدليل

لا يعتبر هذا الدليل بمثابة نص ملزم قانوناً، إنما يهدف للمساعدة في فهم الآثار الضريبية المترتبة على تطبيق ضريبة الشركات في الدولة. ولا ينبغي تفسير المعلومات الواردة بهذا الدليل على أنها مشورة قانونية أو ضريبية. ولا يقصد من هذا الدليل أن يكون شاملًا، أو أن يقدم إجابة محددة لكل حالة. وقد تم إعداد هذا الدليل بناءً على التشريعات بحالتها التي كانت عليها وقت نشر الدليل. ويجب النظر في الظروف المحددة الخاصة بكل شخص على حدة.

سيحدد قانون ضريبة الشركات والقرارات التنفيذية والمواد الإرشادية المشار إليها في هذا الدليل، المبادئ والقواعد التي تُنظم تطبيق ضريبة الشركات في الدولة. ولا يوجد في هذا المنشور أي شيء من شأنه أن يُعدّل، أو يُقصد منه تعديل، متطلبات أي تشريعات.

يخضع هذا الدليل للتغيير من دون إشعار مسبق.

### 3. لمحة عامة عن تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع

#### 3.1 مقدمة

بموجب قانون ضريبة الشركات في الدولة، فإن نقطة البداية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي الدخل المحاسبي والذي يكون هو صافي الربح أو الخسارة المحاسبية عن الفترة الضريبية المعنية، وفقاً للقواعد المالية المعمدة طبقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتعددة الحجم أو وفقاً لبيان الدخل الذي يحتفظ به الخاضعون للضريبة الذي يطبقون الأساس الندلي المحاسبي.

ويخضع الدخل المحاسبي للتغيرات المذكورة في البند (2) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات، وذلك لتحديد الدخل الخاضع للضريبة لأغراض قانون ضريبة الشركات.

#### 3.2 تحديد الدخل الخاضع للضريبة

فيما يأتي قائمة توضيحية بالتعديلات التي قد تكون ذات صلة عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة:

المرجع القانوني <sup>1</sup>	المبلغ (درهم)	البند	التعديل
<b>الدخل المحاسبي للخاضع للضريبة</b>			
الفقرة (أ) من البند (2) من المادة (20)	...	مكسب غير محقق أو خسارة غير متحقق (في حال إجراء الاختيار)	+/-
الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (20)	...	الدخل المغفى (والخسائر المغفاة): <ul style="list-style-type: none"> <li>• أرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح</li> <li>• الدخل الآخر/ الخسارة الأخرى من حصة المشاركة</li> <li>• دخل/ نفقات المنشأة الدائمة الأجنبية (في حال إجراء الاختيار)</li> </ul>	+/-
الفقرة (ج) من البند (2) من المادة (20)	...	التسهيلات: <ul style="list-style-type: none"> <li>• تسهيلات المجموعة المؤهلة</li> <li>• تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال</li> </ul>	+/-
الفقرة (د) من البند (2) من المادة (20)	...	النفقات غير القابلة للخصم: <ul style="list-style-type: none"> <li>• النفقات التي لم يتم تكبدها بشكل كلي وحصرى لأغراض الأعمال</li> <li>• نفقات رأسمالية في طبيعتها</li> </ul>	+

<sup>1</sup> يشير هذا العمود إلى الفقرة ذات الصلة من البند (2) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات لكل فئة من التعديلات.

ال التعديل	البند	نفقات الفائدة الصافية غير القابلة للخصم (التي سيتم ترحيلها) وتكليف الفائدة الخاصة غير القابلة للخصم	المبلغ (درهم)	المرجع القانوني <sup>1</sup>
	•	نفقات الترفيه غير القابلة للخصم		
	•	النفقات المتعلقة بالدخل المُعفى		
	•	نفقات أخرى غير قابلة للخصم		
+/-		تعديلات المعاملات التي تتم بين الأطراف المرتبطة التي لا تستوفي معيار السعر المحايد	...	الفقرة (هـ) من البند (2) من المادة (20)
-		حواجز / تسهيلات خاصة (غير متوفرة حالياً)	...	الفقرة (زـ) من البند (2) من المادة (20)
+/-		تعديلات محددة في قرار وزير <sup>2</sup>	...	الفقرة (طـ) من البند (2) من المادة (20)
		<b>الدخل الخاضع للضريبة قبل تسهيلات الخسارة الضريبية</b>	xxx/(xxx)	
-		خصم تسهيلات الخسائر الضريبية (راجع الجدول أدناه)	(xx)	الفقرة (وـ) من البند (2) من المادة (20)
		<b>الدخل الخاضع للضريبة</b>	xxx/(xxx)	

<b>حساب تسهيلات الخسائر الضريبية</b>				
ال التعديل	البند	نفقات الفائدة الصافية غير القابلة للخصم	المبلغ (درهم)	المرجع القانوني
-		الخسارة الضريبية المُرحلة من فترة سابقة	xxx	الفقرة (وـ) من البند (2) من المادة (20)
+		الخسارة الضريبية المنقولة إلى خاضع للضريبة آخر (إن وجدت)	xxx	
-		الخسارة الضريبية المستلمة من خاضع للضريبة آخر (إن وجدت)	xxx	
		<b>الإجمالي الفرعي: الخسائر الضريبية</b>	xxx	
		الخسارة الضريبية التي يجوز خصمها بنسبة 75% من الدخل الخاضع للضريبة قبل تطبيق تسهيلات الخسارة الضريبية.	xxx	

إن القائمة أعلاه ليست شاملة، وقد تكون هناك حاجة لإجراء تعديلات إضافية وفقاً لظروف الخاضع للضريبة المحددة.

2 على سبيل المثال، القرار الوزاري رقم (120) و(134) لسنة 2023.

### 3.3 حساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع

بمجرد تحديد الدخل الخاضع للضريبة الضريبية للفترة الضريبية المعنية فإنه يخضع لضربي الشراكات بالنسبة الآتية:

- نسبة (0%) صفر بالمائة على الجزء من الدخل الخاضع للضريبة الذي لا يجاوز مبلغ 375,000 درهم.
  - نسبة (9%) تسعه بالمائة على الجزء من الدخل الخاضع للضريبة الذي يجاوز مبلغ 375,000 درهم.

يُخضع الشخص المؤهل القائم في المنطقة الحرة لضريبة الشركات بالنسبة الآتية:<sup>4</sup>

- نسبة (0%) صفر بالمائة على الدخل المؤهل.
  - نسبة (9%) تسعه بالمائة على الدخل الخاضع للضريبة الذي لا يكون دخلاً مؤهلاً.

سيتناول هذا الدليل الشخص المؤهل القائم في المنطقة الحرة إلى القدر الذي يكون لديه دخلٌ خاضع للضريبة ولا يكون دخلاً مؤهلاً.

يتم تخفيض المبالغ الضريبية المستحقة لضريبة الشركات بما يعادل رصيد الضريبة المقطعة من المنبع أولًا<sup>5</sup> ثم بما يعادل رصيد الضريبة الأختبية<sup>6</sup> وذلك من أجل حساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع أو القابلة للاسترداد.<sup>7</sup>

١٤١  
تطبق الضريبة المقطعة من المنبع في الدولة حالياً بنسبة ٥%. ومع ذلك، لا تطبق الضريبة المقطعة من المنبع في الدولة حتى يتم تحديد فات الدخل الخاضع للضريبة المقطعة من المنبع في قرار يصدر عن مجلس الوزراء، والذي لم يتم إصداره

وهو ضح الحدوأ، أدناه ذلك.

التعديل	البند	الدخل الخاضع للضريبة لضريبة الشركات	المبلغ (درهم)	المرجع القانوني <sup>8</sup>
		xxx/(xxx)		
	البند (1) من المادة (3)	نسبة 0 % على الجزء من الدخل الذي لا يتجاوز 375,000 درهم	0	
		نسبة 9 % على الجزء من الدخل الذي يتجاوز 375,000 درهم	xxx/0	
		المبالغ المستحقة لضريبة الشركات	xxx/(xxx)	
	(44) المادة	- رصيد الضريبة المقطعة من المنبع	...	
		- رصيد الضريبة الأجنبية (بموجب المادة (47) من قانون ضريبة الشركات أو بموجب اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ذات الصلة)	(xxx)	
		ضريبة الشركات المستحقة الدفع / (القابلة للاسترداد)	xxx/(xxx)	

3 البند (1) من المادة (3) من قانون ضريبة الشركات.

4 البند (2) من المادة (3) من قانون ضريبة الشركات.

الكلمات الشائعة (46) من قانون ضريبة الماد

المادة (47) من قانون ضريبة الشركات

٧- البند (١) و (٢) من المادة (٤٤) من قانون ضريبة الشراكات

٨. يشترى هذا العدد لا الالقى ذات الصلة من قائمتين خريطة الشكارات اولا خطمه.

### 3.4 لمحة عامة عن دراسات الحالات

يتناول هذا الدليل المفاهيم الأساسية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة بالإضافة إلى 9 دراسات حالة في الأقسام من 5 إلى 13 لتوسيع بعض هذه المفاهيم بشكل أكبر. تقدم كل دراسة حالة جزءاً توضيحيًا للمعلومات المالية من القوائم المالية لأغراض توضيح مبادئ قانون ضريبة الشركات. لا يقصد من هذه الأجزاء أن تمثل قوائم مالية كاملة أو وجهة نظر الهيئة بشأن تطبيق المعايير المحاسبية.

لا يهدف الدليل إلى تقديم مناقشة تفصيلية حول مفاهيم أو مواضيع تم تناولها في أدلة أخرى.

تناول دراسات الحالات في هذا الدليل المفاهيم الآتية:

<b>النفقات القابلة للخصم والنفقات غير القابلة للخصم</b> تتناول دراسة الحالات هذه التعديلات التي يتغير إجراؤها على الدخل المحاسبى فيما يتعلق بالنفقات القابلة للخصم والنفقات غير القابلة للخصم (باستثناء قواعد قيود خصم الفائدة).	<b>دراسة الحالة (1):</b>
<b>نفقات الفائدة</b> تتناول دراسة الحالات هذه التعديلات التي يتغير إجراؤها على الدخل المحاسبى فيما يتعلق بنفقات الفائدة. حيث تشمل إمكانية تطبيق القواعد العامة والخاصة لقيود خصم الفائدة (أى نفقات الفائدة القابلة للخصم ونفقات الفائدة غير القابلة للخصم ومعاملة نفقات الفائدة الصافية غير المسموح بخصمها/ غير المستخدمة).	<b>دراسة الحالة (2):</b>
<b>تسهيلات الخسائر الضريبية</b> تتناول دراسة الحالات هذه التعديلات التي يتغير إجراؤها على الدخل المحاسبى فيما يتعلق بتسهيلات الخسائر الضريبية ومعاملة الخسائر الضريبية غير المستخدمة.	<b>دراسة الحالة (3):</b>
<b>نفقات الفائدة وتسهيلات الخسائر الضريبية</b> تتناول دراسة الحالات هذه التعديلات التي يتغير إجراؤها على الدخل المحاسبى في حال وجود كل من نفقات الفائدة الصافية والخسائر الضريبية غير المستخدمة/ المُرحلة.	<b>دراسة الحالة (4):</b>
<b>نقل الخسائر الضريبية وقيود ترحيلها</b> تتناول دراسة الحالات هذه تطبيق الأحكام المتعلقة بنقل الخسارة الضريبية وقيود استخدام ترحيل الخسارة الضريبية.	<b>دراسة الحالة (5):</b>
<b>الأساس الندلي المحاسبى</b> تتناول دراسة الحالات هذه تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع في حال كان لدى الخاضع للضريبة إيرادات تساوي أو تقل عن 3 ملايين درهم ويقوم بتطبيق الأساس الندلي المحاسبى.	<b>دراسة الحالة (6):</b>
<b>المكاسب والخسائر غير المحققة، الدخل المُعفى</b>	<b>دراسة الحالة (7 أ):</b>

<p>تتناول دراسة الحالة هذه التعديلات التي يتعين إجراؤها على الدخل المحاسبي للمكاسب أو الخسائر غير المحققة وللدخل المُعفى (مثل توزيعات الأرباح والدخل الناشئ من حصة المشاركة) بما في ذلك النفقات المتکبدة لتحقيق دخل مُعفى.</p>	
<p><b>المنشأة الدائمة الأجنبية</b></p> <p>تتناول دراسة الحالة هذه التعديلات التي يتعين إجراؤها على الدخل الخاضع للضريبة الذي يتعلق بإعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية.</p>	<b>دراسة الحالة (7 ب):</b>
<p><b>الشخص غير المقيم الذي يمارس أعمالاً في الدولة من خلال منشأة دائمة</b></p> <p>تتناول دراسة الحالة هذه تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع في حال كان الشخص غير المقيم يعمل في الدولة من خلال منشأة دائمة.</p>	<b>دراسة الحالة (8):</b>

## 4. مفاهيم رئيسية حول تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع

يقدم هذا القسم لمحة عامة شاملة عن المفاهيم الأكثر شيوعاً بموجب قانون ضريبة الشركات التي تتعلق بتحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع. سوف يتم تناول التطبيق العملي لهذه المفاهيم بدءاً من [القسم 5](#) والأقسام اللاحقة من خلال تقديم دراسات حالة متنوعة.

إن الموضوعات المختارة ليست شاملة، ولذلك، ينصح الخاطئون للضريبة بقراءة هذا الدليل مع الدليل العام لضريبة الشركات و/أو الأدلة الأخرى ذات الموضوعات المحددة التي قد تطبق بناءً على ظروف وحقائق الخاضع للضريبة.

### 4.1 نقطة البداية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة

القواعد المالية هي مجموعة من المستندات التي تُسجل الأنشطة والأداء المالي للأعمال، وتعد عنصراً رئيسياً من عناصر حساب الدخل الخاضع للضريبة. يستخدم الدخل المحاسبى للخاضع للضريبة (صافي الربح المحاسبى أو صافي الخسارة المحاسبية) كما هو ورداً في القواعد المالية كنقطة بداية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.

يجوز للخاطئين للضريبة الذين يحققون إيرادات لا تتجاوز مبلغ 3 ملايين درهم في فترة ضريبية استخدام الأساس النظري المحاسبى.<sup>9</sup> بمجرد تجاوز إيرادات الخاضع للضريبة مبلغ 3 ملايين درهم في فترة ضريبية، يتعين عليه إعداد القواعد المالية باستخدام أساس الاستحقاق المحاسبى فيما عدا حالات استثنائية بعد موافقة الهيئة.<sup>10</sup> يتعين الأخذ في الاعتبار مبلغ الإيرادات (البالغ 3 ملايين درهم) بما يتتوافق مع معيار السعر المحايد.

يتعين على الخاطئين للضريبة إعداد القواعد المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ومع ذلك، يجوز للخاطئين للضريبة الذين يحققون إيرادات لا تتجاوز مبلغ 50 مليون درهم تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.<sup>11</sup> يتعين الأخذ في الاعتبار مبلغ الإيرادات (البالغ 50 مليون درهم) بما يتتوافق مع معيار السعر المحايد.

بالإضافة إلى ذلك، يتعين على الخاطئين للضريبة الذين يحققون إيرادات تتجاوز مبلغ 50 مليون درهم في الفترة الضريبية المعنية الاحتفاظ بقواعد مالية مدققة.<sup>12</sup>

بالنسبة للشركات التي تم تأسيسها في الدولة (أو التي تمارس أنشطتها في الدولة من خلال منشأة دائمة موجودة في الدولة)، يتعين إجراء عملية التدقيق من قبل مدقق مسجل في الدولة وفقاً للمرسوم بقانون اتحادي رقم (41) لسنة 2023 بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق وتعديلاته والقرار الوزاري رقم (403) لسنة 2015 في شأن المعايير الدولية لمهنة التدقيق أو أي تشريعات أخرى معنوية بها.

9 البند (1) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.

10 البند (1) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات والمادة (2) من القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.

11 البند (2) من المادة (4) من القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.

12 البند (2) من المادة (54) من قانون ضريبة الشركات والمادة (2) من القرار الوزاري رقم (82) لسنة 2023.

## 4.2 الفترة الضريبية

إن الفترة الضريبية للخاضع للضريبة (الذي لا يكون شخصاً طبيعياً) هي سنته المالية، أو جزء منها، والتي يتعين تقديم إقرار ضريبي عنها. وتكون عادةً فترة (12) الإثنى عشر شهراً التي يقوم الخاضع للضريبة بإعدادقوائم المالية عنها.

في حال تقدم الخاضع للضريبة (الذي لا يكون شخصاً طبيعياً) بطلب إلى الهيئة لتغيير فترته الضريبية، فلا يجوز أن تكون الفترة الضريبية الأولى الناتجة عن هذا التغيير أقصر من 6 أشهر أو أطول من 18 شهر.

إن الفترة الضريبية للخاضع للضريبة الذي يكون شخصاً طبيعياً هي دائمًا السنة الميلادية، أي من 1 يناير إلى 31 ديسمبر. وبغض النظر عن التاريخ الذي يبدأ فيه الشخص الطبيعي أعماله خلال سنة ميلادية محددة، فإن فترته الضريبية ستكون هي السنة الميلادية (أي فترة (12) الإثنى عشر شهراً من 1 يناير إلى 31 ديسمبر) التي (1) بدأ فيها الأعمال و(2) تجاوزت عائداته خلالها مبلغ مليون درهم.

تكون الفترة الضريبية الأولى للأشخاص الطبيعيين هي فترة (12) الإثنى عشر شهراً من 1 يناير 2024 إلى 31 ديسمبر 2024.

## 4.3 المكاسب والخسائر غير المحققة

من الشائع أن تتغير الأصول أو الالتزامات التي تحتفظ بها الأعمال من حيث القيمة للأغراض المحاسبية حتى في حالة عدم حدوث معاملات. فعلى سبيل المثال، قد تتم إعادة تقييم الأصول المدرجة في الميزانية العمومية أو قد تشهد حيارات العملات الأجنبية أو التزامات قروض مقومة بعملة أجنبية تقبلاً مع أسعار الصرف.

نظرًا لأن قيمة الأصل أو الالتزام تتغير، فيمكن أن تنشأ مكاسب أو خسائر حتى في حالة عدم وجود تصرف أو نقل فعلي (أي تحقق) في الأصل أو الالتزام. يجب على الخاضعين للضريبة تضمين أي مكاسب أو خسائر محققة أو غير محققة مقيدة في القوائم المالية عند تحديد دخلهم الخاضع للضريبة. وهذا ما لم يتم اختيار تطبيق طريقة المحاسبة على أساس التتحقق بحيث يتم الأخذ في الاعتبار المكاسب والخسائر المحققة فقط عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

بالإضافة إلى ذلك، عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة يتعين أن تؤخذ في الاعتبار أي مكاسب و خسائر محققة أو غير محققة معلنة في القوائم المالية وبالقدر الذي لن يُعرف فيها لاحقاً في بيان الدخل.<sup>13</sup> فعلى سبيل المثال، في حال لم يتم الاعتراف بمبلغ الدخل في بيان الدخل، ولكنه تم تضمينه في بيان الدخل الشامل في القوائم المالية، عندئذٍ قد يحتاج إلى الأخذ في الاعتبار هذا الدخل عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

### 4.3.1 اختيار تطبيق طريقة المحاسبة على أساس التتحقق

لفرض تحديد الدخل الخاضع للضريبة، يمكن للخاضع للضريبة الذي يعد قوائمه المالية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي أن يختار الاعتراف بالمكاسب والخسائر على أساس التتحقق.<sup>14</sup> وبصفة عامة، يمكن إجراء هذا الاختيار إما فيما يتعلق بكلفة الأصول والالتزامات التي تكون خاضعة للمحاسبة بالقيمة العادلة أو بانخفاض القيمة بموجب المعايير المحاسبية المعمول

13 البند (1) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

14 البند (1) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

بها (أي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتعددة الحجم)، أو فيما يتعلق فقط بالأصول المحفظ بها في حساب رأس المال.<sup>15</sup>

يتعين اختيار تطبيق طريقة المحاسبة على أساس التحقق من قبل الخاضع للضريبة خلال الفترة الضريبية الأولى. وبعد الاختيار غير قابل للرجوع عنه، إلا في حالات استثنائية وبناءً على موافقة الهيئة.<sup>16</sup> وإذا لم يقم الخاضع للضريبة باختيار تطبيق طريقة المحاسبة على أساس التتحقق خلال أول فترة ضريبية له، فسيعتبر ذلك بمثابة اختيار غير قابل للرجوع عنه في حد ذاته.

يرجى الرجوع إلى القسم [11](#) والاطلاع على دراسة الحال (7) للحصول على تفاصيل حول معاملة المكاسب أو الخسائر غير المحققة عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

#### **4.4 الدخل المُعفى**

ينص نظام ضريبة الشركات على العديد من إعفاءات الدخل.<sup>17</sup> ويتمثل الغرض من هذه الإعفاءات في حصول أي مما يأتي:

- إعفاء الدخل الناشئ من حصص الملكية في شخص اعتباري آخر أو منشأة دائمة أجنبية على أساس الخضوع للضريبة بالفعل.
- أو موائمة المعاملة الضريبية لأغراض ضريبة الشركات في الدولة مع المعايير الدولية، وعلى وجه الخصوص فيما يتعلق بفرض الضرائب على النقل الدولي.

بشكل عام، في حال عدم وجود نصّ محدد يخالف ذلك، فإن هذه الإعفاءات تكون متماثلة. مما يعني عادةً أنه من غير الممكن خصم النفقات المتکيدة لتحقيق الدخل المُعفى لأغراض ضريبة الشركات.<sup>18</sup>

##### **4.4.1 أرباح الأسهم أو الحصص المحلية**

تُعفى من ضريبة الشركات أرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح المُحصلة من شخص اعتباري والذي يكون شخصاً مقيماً.<sup>19</sup> لا توجد شروط إضافية يجب على الخاضع للضريبة استيفاؤها حتى يمكنه الاستفادة من هذا الإعفاء.

15 البند (3) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.

16 البند (3) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

17 المواد من (22) إلى (25) من قانون ضريبة الشركات.

18 الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (28) من قانون ضريبة الشركات.

19 البند (1) من المادة (22) من قانون ضريبة الشركات.

#### 4.4.2 إعفاء المشاركة

##### 4.4.2.1 أرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح المحصلة من الأشخاص الاعتباريين الأجانب

تُعفى أرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح المحصلة منأشخاص اعتباريين أجانب من ضريبة الشركات إذا كان متلقى تلك الأرباح لديه حصة مشاركة في شخص اعتباري أجنبي.<sup>20</sup> يقصد بحصة المشاركة تملك حصة ملكية بنسبة 5% أو أكثر في أسهم أو رأس مال شخص اعتباري ("المشاركة")، وذلك رهناً باستيفاء الشروط أدناه.

تنشأ حصة المشاركة في حال استيفاء جميع الشروط الآتية:<sup>21</sup>

- أن يمتلك الخاضع للضريبة حصة ملكية بنسبة 5% أو أكثر في أسهم أو رأس مال المشاركة. وكبديل لمتطلب امتلاك حصة ملكية بنسبة 5% أو أكثر، يُعامل الخاضع للضريبة على أنه لديه حصة مشاركة في "المشاركة" إذا كانت الكلفة الإجمالية للاستحواذ على الملكية في ذلك الشخص الاعتباري تبلغ 4 ملايين درهم أو أكثر.
- أن يتم الاحتفاظ بالمشاركة أو إبداء الرغبة في الاحتفاظ بها لمدة متواصلة لا تقل عن (12) اثنى عشر شهراً.
- أن يحق للخاضع للضريبة الحصول على نسبة لا تقل عن 5% من الأرباح المتاحة للتوزيع من قبل المشاركة وعلى نسبة لا تقل عن 5% من عائدات التصفية الخاصة بالمشاركة.
- أن لا تشكل الأصول المباشرة وغير المباشرة للمشاركة أكثر من 50% من حصة الملكية التي لم تكن تؤهل لإعفاء المشاركة إذا تملك الخاضع للضريبة تلك الأصول بشكل مباشر.
- أن تكون المشاركة مقيمة لأغراض الضريبة طوال فترة ضريبية معينة في دولة أخرى تفرض ضريبة يتم تطبيقها على أساس مماثل لضريبة الشركات وبنسبة ضريبة قانونية أساسية لا تقل عن 9% (أي استيفاء متطلب "الخposure للضريبة"). كما يعتبر متطلب الخposure للضريبة مستوفياً إذا كان من الممكن إثبات أن المشاركة تخضع لضريبة على الدخل أو حقوق الملكية أو القيمة الصافية للأصول بنسبة فعلية لا تقل عن 9% على الأرباح.

##### 4.4.2.2 إعفاء المشاركة للدخل الآخر والمكاسب الأخرى

يجوز أيضاً إعفاء الدخل والمكاسب الأخرى إذا كانت محققة من حصة مشاركة. ويجدر بالذكر أن المتطلبات لكل من حصص المشاركة المحلية والأجنبية هي ذاتها، باستثناء أن حصة المشاركة في شخص مؤهل قائم في المنطقة الحرة أو في شخص مُعفى تعتبر مستوفية لمتطلب الخposure للضريبة.<sup>22</sup>

في حال امتلاك خاضع للضريبة حصة مشاركة مع استمرار استيفاء الشروط ذات الصلة، فيُعفى الخاضع للضريبة من ضريبة الشركات على:

- المكاسب أو الخسائر الناشئة عن نقل حصة المشاركة أو بيعها أو التصرف فيها أو أي جزء منها.<sup>23</sup>
- المكاسب أو الخسائر عن سعر صرف العملات المرتبطة بحصة المشاركة.<sup>24</sup>

20 البندان (2) و(3) من المادة (22) من قانون ضريبة الشركات.

21 البند (2) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

22 البند (4) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

23 الفقرة (ب) من البند (5) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

24 الفقرة (ج) من البند (5) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

- ومكاسب أو خسائر انخفاض القيمة المرتبطة بمحصل المشاركة.<sup>25</sup>

لا يجوز خصم النفقات المتکبدة فيما يتعلق بالاستحواذ أو نقل أو التصرف في حصة مشاركة كاملة أو جزء منها عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.<sup>26</sup> تشمل هذه النفقات الأتعاب المهنية وتكاليف تدابير العناية الواجبة وتكاليف التقاضي والعمولات وأتعاب السمسرة وتكاليف المرتبطة الأخرى.<sup>27</sup> وبدلاً من ذلك، يتعين رسملة هذه النفقات كجزء من تكلفة الاستحواذ على حصة المشاركة.<sup>28</sup>

ويُعفى فقط الدخل الذي يحصل عليه الخاضع للضريبة بصفته مساهمًا (أي مالكاً لحصة الملكية). بينما يظل الدخل الآخر المتحقق من المشاركة في علاقات أخرى كعلاقة الدائن والمدين (مثل دخل الفائدة المستلم) أو مقدم الخدمة (مثل أتعاب الخدمة المستلمة) خاضعاً لضريبة الشركات إلا إذا كان معيناً بموجب أحكام سارية أخرى.<sup>29</sup>

يرجى الرجوع إلى القسم [11](#) والاطلاع على دراسة الحالات ([7](#)) للحصول على تفاصيل حول معاملة توزيعات الأرباح المحلية والدخل المتحقق من حصة المشاركة والنفقات المتکبدة فيما يتعلق بالدخل المُعفى عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

#### 4.4.3 إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية

لتجنب حدوث ازدواج ضريبي دولي محتمل، يجوز للشخص المقيم أن يختار إعفاء الدخل والنفقات المرتبطة به المحققة من منشآت دائمة أجنبية من ضريبة الشركات في الدولة عند استيفاء الشروط ذات الصلة.<sup>30</sup>

في حال إجراء هذا الاختيار، يجب أن لا يقوم الشخص المقيم بإدراج البنود الآتية عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة:

- الخسائر في أي من منشآته الدائمة الأجنبية المؤهلة.<sup>31</sup>
- والدخل والنفقات المرتبطة به في أي من منشآته الدائمة الأجنبية المؤهلة.<sup>32</sup>

بالإضافة إلى ذلك، في حال إجراء الاختيار لن يسمح للشخص المقيم باستخدام أي رصيد ضريبة أجنبية متاح بأي طريقة كانت كتخفيض من ضريبة الشركات المستحقة الدفع.<sup>33</sup>

25 الفقرة (د) من البند (5) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

26 البند (1) من المادة (10) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

27 البند (2) من المادة (10) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

28 البند (4) من المادة (10) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

29 البند (2) من المادة (11) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

30 البند (1) من المادة (24) من قانون ضريبة الشركات.

31 الفقرة (أ) من البند (2) من المادة (24) من قانون ضريبة الشركات.

32 الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (24) من قانون ضريبة الشركات.

33 الفقرة (ج) من البند (2) من المادة (24) من قانون ضريبة الشركات.

عند تحديد الدخل أو النفقات أو الخسارة لكل منشأة أجنبية تُعامل على أنها معفاة، يجب أن يُعامل الشخص المقيم ومنشأته الدائمة الأجنبية كأشخاص منفصلين ومستقلين وفقاً للطرق المتعارف عليها دولياً لتصنيص الأرباح مثل نهج الكيان المنفصل، ويجب أن تُعامل أي معاملات تتم فيما بينهم على أنها قد تمت بالقيمة السوقية.<sup>34</sup>

في حال اختيار شخص مقيم استبعاد دخل ونفقات وخسائر المنشآت الدائمة الأجنبية من حساب دخله الخاضع للضريبة، فإن هذا الاختيار سيُطبق على جميع المنشآت الدائمة الأجنبية للشخص المقيم التي تخضع لضريبة الشركات أو أي ضريبة أخرى مماثلة لضريبة الشركات في الدولة الأجنبية المعنية بنسبة لا تقل عن 9% (أي "متطلب الخضوع للضريبة").<sup>35</sup>

بالإضافة إلى ذلك، في حال استخدام الشخص المقيم خسارة ضريبية تكبدتها في منشأته الدائمة الأجنبية، يجب خصم تلك الخسارة الضريبية بالكامل من الدخل الخاضع للضريبة المُحقق من تلك المنشأة الدائمة الأجنبية في الفترة أو الفترات الضريبية اللاحقة قبل أن يختار الشخص المقيم تطبيق إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية.<sup>36</sup>

يرجى الرجوع إلى القسم [12](#) والاطلاع على دراسة الحال [\(7 ب\)](#) للحصول على تفاصيل حول إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

#### **4.5 النفقات القابلة للخصم والنفقات غير القابلة للخصم**

يتم حساب الدخل المحاسبى من خلال خصم النفقات اليومية العادية للأعمال؛ أي نفقات الإيرادات المتکبدة في سياق العمليات المنتظمة للأعمال، من الإيرادات المحققة في ذات الفترة الضريبية. ومع ذلك، لا يتم خصم جميع النفقات المعترف بها بموجب قواعد المحاسبة العامة لأغراض ضريبة الشركات. ويجب إضافة النفقات غير القابلة للخصم مرة أخرى إلى الدخل المحاسبى عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

وبصفة عامة، لكي تكون النفقات قابلة للخصم، يتبعن تكبدتها بشكل كلي وحصرى لأغراض أعمال الخاضع للضريبة وأن لا تكون رأسمالية في طبيعتها. يتم تناول هذه الجوانب باختصار في القسمين [4.5.1](#) إلى [4.5.7](#) أدناه. يسري شرط "شكـل كـلـي وحـصـرى" على جميع النفقات التي يُطالب بها كنفقات قابلة للخصم لأغراض ضريبة الشركات.

بموجب أحكام قانون ضريبة الشركات، تكون النفقات قابلة للخصم في الفترة الضريبية التي يتم تكبدتها فيها مع مراعاة:

ولا يُسمح بخصم أي مما يأتي:

- النفقات التي لم يتم تكبدتها لأغراض أعمال الخاضع للضريبة.
- النفقات التي يتم تكبدتها لتحقيق دخل مُعفى.
- والخسائر التي لا ترتبط بأعمال الخاضع للضريبة أو لا تنشأ عنها.

34 البندان (4) و(5) من المادة (24) من قانون ضريبة الشركات.

35 البندان (6) و(7) من المادة (24) من قانون ضريبة الشركات.

36 البند (1) من المادة (13) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

#### 4.5.1 النفقات المتکبدة بـشكل کلي وحصري لأغراض الأعمال

تتمثل القاعدة العامة في أنه يتعين تکبد النفقات بـشكل کلي وحصري لأغراض أعمال الخاضع للضريبة وأن لا تكون رأسمالية في طبيعتها حتى تكون نفقات قابلة للخصم لأغراض ضريبة الشركات.<sup>37</sup>

تنطبق قواعد خصم إضافية محددة على فئات محددة من النفقات، مثل نفقات الترفيه (راجع القسم [4.5.10](#)) ونفقات الفائدة (راجع القسمين [4.6](#) و [4.7](#)).

من الضروري النظر في الغرض من تکبد النفقات لتقدير ما إذا كان يمكن خصمها لأغراض ضريبة الشركات. لكي تكون النفقات قابلة للخصم بالكامل، يجب أن تكون النفقات متکبدة "بـشكل کلي وحصري" لأغراض الأعمال. إذا تم تکبد النفقات لأكثر من غرض، فإن نسبة النفقات التي يتم تکبدتها لغير أغراض الأعمال لن تكون قابلة للخصم لأغراض ضريبة الشركات ويجب إضافتها مرة أخرى عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.<sup>38</sup>

#### 4.5.2 النفقات المرتبطة بالتوظيف

بشكل عام، تعتبر تكاليف الموظفين أنها متکبدة بـشكل کلي وحصري لأغراض الأعمال شريطة أن لا يكون مبالغًا فيها (وتخضع لمطلب استيفاء معيار السعر المحايد في حال كان الموظفون أطرافًا مرتبطة أو أشخاصًا متصلين).

على هذا النحو، فإن تقاضي الموظف أجره بالكامل في شكل نقدi أو تلقیه مزايا أخرى، مثل استلامه سيارة لاستخدامه الشخصي، لن يغير من المعاملة في شيء. في هذه الحالة، يجب النظر إلى المزايا الأخرى الممنوحة للموظف للاستخدام الشخصي بهذه الطريقة كما لو أن الموظف يُنفق راتبه النقدي على أشياء لمنفعته الشخصية. يسري الأمر ذاته على المزايا الأخرى مثل التأمين الطبي أو بدل طيران (للزوج / الزوجة والأطفال). بعبارة أخرى، أن التكاليف تكون بـشكل کلي وحصري لأغراض الأعمال لأن مكافأة الموظفين تكون كليًّا لغرض الأعمال. يسري المبدأ ذاته فيما يتعلق بالتكاليف المتکبدة لترفيه الموظفين، مثل إقامة فعالية موسمية لبناء روح الفريق، أو التكاليف المتکبدة لمكافأة الأداء.

يجب تمييز هذه النفقات عن نفقات الترفيه التي يتم تکبدتها لترفيه شركاء الأعمال أو العملاء كما هو موضح على نحو أكثر تفصيلًا في القسم [4.5.10](#) أدناه.

راجع القسم [5](#) للاطلاع على دراسة الحالة (1) والتعرف على معاملة النفقات المتکبدة بـشكل کلي وحصري لأغراض الأعمال عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

#### 4.5.3 النفقات المتکبدة لتحقيق دخل مُعفى

لا يجوز خصم النفقات المتکبدة لتحقيق الدخل المُعفى عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.<sup>39</sup>

37 البند (1) من المادة (28) من قانون ضريبة الشركات.

38 الفقرة (أ) من البند (2) من المادة (28) من قانون ضريبة الشركات.

39 الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (28) من قانون ضريبة الشركات.

#### 4.5.4 النفقات المتکبدة لأكثر من غرض

في حال تکبد النفقات لأكثر من غرض، يتعین تحديد نسبة النفقات التي يجوز خصمها كما يأتي:<sup>40</sup>

- أي جزء أو نسبة قابلة للتحديد من النفقات المتکبدة بشكل كلي وحصري من أجل تحقيق الدخل الخاضع للضريبة يكون قابلاً للخصم.
- وأي نسبة ملائمة من أي جزء أو نسبة من النفقات غير القابلة للتحديد والمتکبدة لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة والتي تُحدد وفقاً لأسس عادلة ومعقولة بعد الأخذ في الاعتبار الحقائق والظروف المحيطة بأعمال الخاضع للضريبة يكون قابلاً للخصم.

بناءً على ما سبق، إذا تم تکبد النفقات جزئياً لأغراض الأعمال وجزئياً لغرض آخر، يجب تقسيم المبلغ بحيث يسمح فقط بخصم الجزء الذي يتعلق بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. ويشمل ذلك أي جزء أو نسبة قابلة للتحديد من أي نفقات غير قابلة للتحديد يتم تکبدها بشكل كلي وحصري لأغراض تحقيق دخل خاضع للضريبة والذي تم تحديده على أساس عادل ومعقول.<sup>41</sup> ويعتمد ما إذا كان الأساس عادلاً ومعقولاً على ظروف وحقائق كل حالة. في كثير من الحالات، سيكون هناك أكثر من طريقة واحدة عادلة ومعقولة لتقسيم النفقات.

إن أساس التخصيص هي معايير تستخدم لتحديد كيفية تحويل النفقات أو توزيعها على مختلف الإدارات أو المنتجات أو الخدمات أو الأقسام داخل الأعمال. ترتكز هذه الأساس على عوامل مثل عدد الموظفين أو المساحة أو الاستخدام أو الوقت المستغرق أو أي أساس أخرى قابلة للقياس ومعقولة. إذ يتمثل الهدف الرئيسي لأسس التخصيص في توفير توزيع عادل ودقيق للنفقات مما يسمح بتحديد أكثر دقة للدخل الناشئ من كل عنصر من عناصر الدخل.

يعتمد أساس التخصيص المناسب على طبيعة النفقات والمساهمة التي تقدمها لكل عنصر من عناصر الدخل. في العديد من الحالات، يعتبر التخصيص الذي يقسم النفقات بالتناسب على أساس الإيرادات بمثابة تخصيص معقول. لكن، لن يكون هذا هو الحال دائماً، حيث يتعين الأخذ في الاعتبار المبادئ الآتية لتحديد ما إذا كانت الإيرادات أو أي أساس آخر مناسباً لتخصيص كل عنصر من عناصر النفقات. على سبيل المثال:

**السبب والنتيجة:** يجب أن يتواافق التخصيص مع علاقات السبب والنتيجة القابلة للتحديد (مثلاً، قد تكون ساعات تشغيل الآلات بمثابة أساس تخصيص مناسب لتوزيع تكاليف الصيانة).

**المزايا المقدمة:** يجب أن يكون التخصيص متناسباً مع المزايا التي تم الحصول عليها.

يجب أن يكون أساس التخصيص المختار منطقياً ويجب أن يمثل بشكل عادل المزايا التي تتحققها النفقات لكل عنصر من عناصر الدخل. كما يجب أن يستخدم أساس التخصيص بشكل مستمر لكل فترة ضريبية، ما لم يكن هناك تغيير في نمط الحقائق والذي قد يبرر التغيير في التخصيص أو المنهجية.

40 البند (3) من المادة (28) من قانون ضريبة الشركات.

41 البند (3) من المادة (28) من قانون ضريبة الشركات.

يجب أن تعكس المنهجية العادلة والمعقولة المُختارة للتخصيص النشاط الأساسي بشكل دقيق، بحيث لا تُمثل أمراً مرهقاً ومعدداً دون داعٍ بالنسبة للخاضع للضريبة لتحديدها وتبريرها أو بالنسبة للمَهِيَّة لفهمها ومراجعتها.

إذا لم يكن من الممكن تقسيم النفقات المتکبدة لأكثر من غرض على أساس عادل ومعقول، فلن يُسمح بخصمتها لأغراض ضريبة الشركات.

راجع القسم [5](#) للاطلاع على دراسة الحالة (1) حول معاملة النفقات المتکبدة لأكثر من غرض عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

#### **4.5.5 نفقات لا تتوافق مع مبدأ السعر المحايد**

تكون الدفعات أو المنافع التي يقدمها الخاضع للضريبة إلى الأطراف المرتبطة به و/أو الأشخاص المتصلين به قبلة للخصم فقط في حال وبالقدر الذي يتتناسب مع القيمة السوقية للخدمة أو المنفعة التي يقدمها الأطراف المرتبطة و/أو الأشخاص المتصلين، وعندما يتم تکبد الدفعة أو المنفعة بشكل كلي وحصري لأغراض أعمال الخاضع للضريبة.<sup>42</sup>

على سبيل المثال، عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة فإن الرواتب أو المكافآت المدفوعة إلى أعضاء مجلس الإدارة أو المسؤولين لدى الشركة أو مالك للخاضع للضريبة تكون قبلة للخصم فقط في حال وبالقدر الذي تتناسب فيه هذه الرواتب مع معدلات القيمة السوقية لهذه الخدمات المقدمة. ويجب تطبيق معيار السعر المحايد لتحديد ما إذا كانت قيمة الخدمة أو المنفعة المقدمة تتوافق مع قيمتها السوقية.<sup>43</sup>

#### **4.5.6 النفقات الرأسمالية**

تكون النفقات الرأسمالية غير قبلة للخصم عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة. النفقات الرأسمالية هي أي نفقات تُشكّل فائدة دائمة للأعمال، وهي على عكس نفقات الإيرادات التي تدعم العمليات اليومية للأعمال. على سبيل المثال، يُمثل شراء أصول طويلة الأجل (مثل الآلات) نفقات رأسمالية، بينما يُمثل دفع تكاليف الصيانة الروتينية لحفظ هذه الآلات نفقات إيرادات. يعتمد تحديد ما إذا كانت النفقات هي نفقات رأسمالية أو نفقات إيرادات على حقوق وظروف كل حالة على حدة بما يتوافق مع المعايير المحاسبية التي يطبقها الخاضع للضريبة.

- فيما يتعلق بالنفقات الرأسمالية، تنص المادة (7) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023 على المبادئ الآتية:
- لا يجوز الخصم للاستهلاك أو الإطفاء أو لتغيير آخر مرتبط بالنفقات المرسلة، في حال لم تكن تلك النفقات قبلة للخصم فيما لو كانت نفقات غير رأسمالية بطبعتها.
  - إن النفقات الرأسمالية بطبعتها التي لم يتم خصمها لأغراض احتساب الدخل الخاضع للضريبة غير تلك المنصوص عليها في البند أعلاه، تكون قبلة للخصم عند احتساب المكاسب أو الخسائر عند تحقق الأصل أو الالتزام.
  - وفي هذا الشأن، فإن النفقات الرأسمالية بطبعتها هي تلك التي تُعامل كذلك بموجب المعايير المحاسبية المطبقة من قبل الخاضع للضريبة.

42 المواد (34) و(35) و(36) من قانون ضريبة الشركات.

43 المادة (34) والبند (5) من المادة (36) من قانون ضريبة الشركات.

في حين أن النفقات الرأسمالية غير قابلة للخصم عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة، إلا أن استهلاك تكلفة الأصول الرأسمالية هو بمثابة نفقات قابلة للخصم لأغراض ضريبة الشركات. والاستهلاك هو مفهوم محاسبي يسمح بتوزيع تكلفة الأصل على مدى عمر الأصل (أي يمثل انخفاض قيمة الأصل).

في حالات معينة، قد يكون للخاضع للضريبة سياسة محاسبية تقضي بعدم رسملة العناصر ذات القيمة الرأسمالية المنخفضة التي لا تستوفي معايير الاعتراف وفقاً للمعايير المحاسبية ذات الصلة. ويتم تحويل هذه النفقات بشكل مباشر في بيان الدخل. وفي مثل هذه الظروف، يتبع اتباع المعاملة المحاسبية وتكون النفقات قابلة للخصم بالكامل في الفترة الضريبية التي تم تكبدها فيها، بشرط أن لا تكون غير قابلة للخصم لسبب آخر.

وفقاً للمعيار المحاسبى ذى الصلة، يجوز للخاضع للضريبة رسملة التكاليف العائدة بشكل مباشر للاستحواذ على أصل أو إنشائه أو المتكبدة مبدئياً لقيام بذلك. وفي حالات معينة، عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة لن يُسمح بخصم أي عنصر من عناصر هذه التكاليف إذا تم خصمها في بيان الدخل.

تنص المادة (7) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023 على أنه لأغراض تحديد الدخل الخاضع للضريبة، لن يتم السماح بخصم تكلفة الاستهلاك/ الإطفاء التي تتعلق بالنفقات غير القابلة للخصم. تشمل الأمثلة على النفقات التي يمكن رسملتها الأتعاب المدفوعة إلى الأطراف المرتبطة/ الأشخاص المتصلين التي لا تستوفي معيار السعر المحايد (راجع القسم [4.5.5](#)) أو الغرامات والعقوبات المالية التي تفرضها هيئة تنظيمية/ حكومية عند الاستحواذ على أصل أو إنشائه (راجع القسم [4.5.9](#))، وغير ذلك. بما أن هذه النفقات تكون غير قابلة للخصم بشكل عام عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة، فإن تكاليف الاستهلاك المقابلة لن تكون أيضاً قابلة للخصم.

#### **مثال 1: النفقات المرسملة غير القابلة للخصم**

تتطلب شركة غرامة بمبلغ 50,000 درهم بسبب عدم الامتثال للوائح البيئية أثناء بناء نظام تحكم بيئي. ويكون هذا المبلغ غير قابل للخصم عند احتساب الدخل الخاضع للضريبة لأنه يعتبر مصروفاً مدفوعاً كغرامة وليس مصروفاً عادياً للأعمال.

في حال قامت الشركة برسملة هذه الغرامة كجزء من أساس تكلفة نظام التحكم البيئي (الأصل)، بقصد استهلاك المبلغ على فترة 10 سنوات (العمر الافتراضي للأصل)، فستختلف معاملة ضريبة الشركات عن المعاملة المحاسبية. وعلى أساس المادة (7) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023، لا يُسمح بإجراء خصم استهلاك لمصروف لن يكون قابلاً للخصم إذا لم تتم رسمنته (أي مبلغ 50,000 درهم في هذه الحالة).

بالتالي، على الرغم من رسملة الغرامة وإدراجها في تكلفة الأصل، لن يُسمح للشركة المطالبة بخصم استهلاك سنوي بمبلغ 5,000 درهم (أي 50,000 درهم / 10 سنوات).

يتناول القسم 5 (دراسة الحالة (1)) والقسم 11 (دراسة الحالة (7)) معاملة النفقات الرأسمالية عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة لخاضع للضريبة يطبق أساس الاستحقاق المحاسبي. ويتناول القسم 10 (دراسة الحالة (6)) معاملة النفقات الرأسمالية عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة يطبق الأساس النظري المحاسبي.

#### 4.5.7 نفقات ما قبل التأسيس أو بدء الأعمال

قد يتم تكبد نفقات معينة قبل تأسيس الأعمال بشكل رسمي (تأسيس شركة على سبيل المثال)، وترتبط هذه النفقات عادةً بعملية تأسيس/ إنشاء الأعمال. من الأمثلة على ذلك، دراسات الجدوى ورسوم التسجيل والأتعاب القانونية والمهنية التي تتعلق بوثائق التأسيس وما إلى ذلك.

كقاعدة عامة، وما لم ينصل على خلاف ذلك، تكون النفقات التي يتم تكبدتها بشكل كلي ومحصري لأغراض الأعمال، والتي لا تكون نفقات رأسمالية في طبيعتها، قابلة للخصم في الفترة الضريبية التي تم فيها تكبد النفقات.<sup>44</sup> يعني مصطلح "تكبد" الوقت الذي يتبع فيه تسجيل النفقات في القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في حال كان الخاضع للضريبة يستخدم أساس الاستحقاق المحاسبي.

وبالمثل، في حالة استخدام الأساس النظري المحاسبي، تكون نفقات ما قبل التأسيس قابلة للخصم في الفترة الضريبية الأولى بقدر تسجيلها في بيان الدخل.

بالتالي، سوف يُسمح بخصم نفقات ما قبل التأسيس (بالرغم من تكبدتها قبل تأسيس الأعمال أو إنشائها رسمياً) بقدر تسجيلها في بيان الدخل بمجرد تأسيس الشركة (أو إنشاء الأعمال) بما يتوافق مع المعايير المحاسبية ذات الصلة، وذلك رهنًا باستيفاء معايير الخصم العامة بموجب قانون ضريبة الشركات<sup>45</sup> وبشرط أن لا يكون قد تمت المطالبة بها كنفقات قابلة للخصم من قبل خاضع للضريبة آخر.

كما قد يتکبد الخاضع للضريبة نفقات ما قبل بدء الأعمال، أي النفقات التي يتم تكبدتها بعد تأسيس الأعمال أو إنشائها ولكن قبل بدء الأعمال في تحقيق إيرادات أو قيامها بالعمليات التجارية المعتادة. ويتم تکبد هذه النفقات عادةً أثناء مرحلة ما قبل الافتتاح عندما تكون الأعمال في مرحلة التحضير لبدء أنشطتها التجارية. وتشمل الأمثلة على ذلك التكاليف المرتبطة بتطوير المنتجات ونفقات التسويق والدعاية وتکاليف تأسيس المكتب والمرافق ومعدات المكتب ونفقات توظيف وتدريب الموظفين قل بدء تنفيذ العمليات، وما إلى ذلك.

في حال تسجيل نفقات ما قبل بدء الأعمال كمصروف في القوائم المالية، فسيتم السماح بخصمها في الفترة الضريبية التي تم تكبدتها فيها، وذلك رهنًا باستيفاء المعايير العامة للخصم بموجب قانون ضريبة الشركات<sup>46</sup>، حتى ولو كانت الأعمال لم تبدأ بعد في تحقيق إيرادات خلال الفترة الضريبية التي تم فيها تکبد تلك النفقات.

44 البند (1) من المادة (28) من قانون ضريبة الشركات.

45 الفصل التاسع من قانون ضريبة الشركات.

46 الفصل التاسع من قانون ضريبة الشركات.

راجع القسم 5 للاطلاع على دراسة الحالة (1) حول معاملة النفقات المتکبدة قبل بدء الأعمال عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

#### 4.5.8 إنشاء المخصصات وعكسها في الدفاتر (شطب الديون المعدومة واستردادها)

يتم الاعتراف بالمخصل عادةً عندما يؤدي حدث سابق إلى إنشاء التزام قانوني أو استدلالي، ويكون من المحتمل حدوث تدفق للموارد، ويكون من الممكن تقدير مبلغ الالتزام بشكل موثوق. وبالتالي، يكون المبلغ المعترف به هو أفضل تقدير لمبلغ التسوية في نهاية السنة المالية.

وبالنظر إلى ما ورد أعلاه، إذا قام خاضع للضريبة بتسجيل مخصص في قوائمها المالية وفقاً للمعايير المحاسبية ذات الصلة (أي المعايير المحاسبية لإعداد التقارير المالية أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتروطة الحجم)، فسيتم السماح بخصم المخصص، طالما أنه يستوفي متطلبات خصم النفقات بموجب قانون ضريبة الشركات (إذا فعلى سبيل المثال، لا يتعلق المخصص بأي مدفوّعات غير قانونية – راجع القسم 4.5.9).

في حال تم إلغاء هذا المخصص أو عكس القيد الخاص به في الدفاتر في فترة ضريبية لاحقة، فلا يتغير إجراء تعديلات محددة على إلغاء المخصص أو عكس قيده في الدفاتر. وبالتالي، سيُعامل رصيد المخصص ذي الصلة في القوائم المالية (أي الدخل) كدخل خاضع للضريبة لأغراض ضريبة الشركات.

في الحالات التي يتم فيها تسجيل مخصص قبل الفترة الضريبية الأولى للخاضع للضريبة، ثم يتم عكس قيد ذلك المخصص في الدفاتر بعد أن يصبح الشخص خاضعاً لضريبة الشركات، فإن عملية عكس القيد ستكون خاضعةً للضريبة عند تسجيل رصيد المخصص في القوائم المالية.

#### 4.5.8.1 شطب الديون المعدومة واستردادها

الديون المعدومة هي دمم مدينة يتم تحديدها على أنها غير قابلة للتخصيل، مما قد يؤدي إلى تكون مخصص ولكنه قد يؤدي أيضاً إلى قيام الأعمال بشطب الدمم المدينة، أي عدم الاعتراف بها. في كلتا الحالتين، سيكون هناك عادةً نفقات في بيان الدخل.

في حال تم شطب رصيد الدين معدوم وكان ذلك وفقاً للمعايير المحاسبية ذات الصلة (أي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتروطة الحجم)، فإن نفقات الدين المعدوم ستكون قابلةً للخصم عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة طالما أنها تستوفي متطلبات خصم النفقات في قانون ضريبة الشركات. علاوة على ذلك، في حالة الاسترداد اللاحق لرصيد تم شطبه مسبقاً في فترة ضريبية سابقة، فإن الرصيد المسترد المضاف إلى بيان الدخل سيكون خاضعاً لضريبة في الفترة الضريبية التي يتم فيها الاعتراف به وفقاً لمتطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتروطة الحجم، بحسب الاقتضاء.

راجع القسم 5 للاطلاع على دراسة الحالة (1) حول معاملة المخصصات عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

#### 4.5.9 النفقات غير القابلة للخصم

بالإضافة إلى الظروف التي تمت الإشارة إليها أعلاه، لا يجوز خصم أي مما يأتي على وجه الخصوص:

- التبرعات أو المنح أو الهدايا التي تُقدم إلى جهة ليست جهة نفع عام مؤهلة (راجع القسم 5 للاطلاع على دراسة الحالة (1) لمزيد من التفاصيل).<sup>47</sup> إن أي مبالغ مدفوعة من قبل خاضعين للضريبة فيما يتعلق بالزكاة تكون قابلة للخصم فقط في حال كانت مدفوعة لجهة نفع عام مؤهلة.
- الغرامات والعقوبات المالية فيما عدا المبالغ المحكوم بها كتعويض عن الأضرار أو الإخلال بالعقود (راجع القسم 5 للاطلاع على دراسة الحالة (1) لمزيد من التفاصيل).<sup>48</sup>
- الرشوة أو أي دفعات غير مشروعة (راجع القسم 5، للاطلاع على دراسة الحالة (1) لمزيد من التفاصيل).<sup>49</sup>
- أرباح الأسهم أو الحصص أو توزيعات الأرباح أو منافع ذات طبيعة مماثلة تُدفع لمالك الخاضع للضريبة (راجع القسم 5، للاطلاع على دراسة الحالة (1) لمزيد من التفاصيل).<sup>50</sup>
- المبالغ المسحوبة من الأعمال من قبل شخص طبيعي يكون خاضعاً للضريبة أو شريكاً في ائتلاف مشترك.<sup>51</sup>
- ضريبة الشركات.<sup>52</sup>
- ضريبة القيمة المضافة على المدخلات القابلة للاسترداد (راجع القسم 5، للاطلاع على دراسة الحالة (1) لمزيد من التفاصيل).<sup>53</sup>
- الضريبة على الدخل التي يتم فرضها على الخاضع للضريبة خارج الدولة (ومع ذلك يمكن أن يُتاح التسهيل الضريبي كرصيد ضريبة أجنبية).<sup>54</sup>
- واشتراكات بدفعها صاحب العمل في صندوق المعاشات الخاص عن موظفيه، والتي لم يتم دفعها في الفترة الضريبية أو التي تجاوزت نسبة 15% من إجمالي أجر الموظف في الفترة الضريبية المعنية (راجع القسم 5، للاطلاع على دراسة الحالة (1) لمزيد من التفاصيل).<sup>55</sup>

يتم خصم الضرائب المحلية التي لا تكون ذات طبيعة مماثلة لضريبة الشركات مثل ضريبة خدمات البلدية والضريبة العقارية.

ومع ذلك، لا يُسمح بخصم الضريبة المفروضة بموجب قانون كل إمارة، فعلى سبيل المثال لا يُسمح بخصم الضريبة التي تدفعها فروع المصادر الأجنبية في الدولة من الدخل الخاضع للضريبة بموجب قانون ضريبة الشركات. وسواء توفر أو لم يتوفر رصيد ضريبي مقابل ضريبة مفروضة بموجب قانون الإمارة، مثل تلك المفروضة بموجب قانون إمارة دبي رقم (1) لسنة 2024 بشأن الضريبة على المصادر الأجنبية التي تعمل في إمارة دبي، فإن ذلك لا يُغير هذه القاعدة.

47 البند (1) من المادة (33) من قانون ضريبة الشركات.

48 البند (2) من المادة (33) من قانون ضريبة الشركات.

49 البند (3) من المادة (33) من قانون ضريبة الشركات.

50 البند (4) من المادة (33) من قانون ضريبة الشركات.

51 البند (5) من المادة (33) من قانون ضريبة الشركات.

52 البند (6) من المادة (33) من قانون ضريبة الشركات.

53 البند (7) من المادة (33) من قانون ضريبة الشركات.

54 البند (8) من المادة (33) والمادة (47) من قانون ضريبة الشركات.

55 البند (2) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (115) لسنة 2023.

#### 4.5.10 نفقات الترفيه

يعتبر الترفيه بمثابة نوعاً من أنواع الضيافة وتعد نفقات الترفيه هي المصروف المتكمد لتوفير الترفيه. من الشائع تكمد هذه التكاليف من أجل ترفيه أو تسليه أو استجمام العملاء أو المساهمين أو الموردين أو غيرهم من شركاء الأعمال، مثل الضيافة في المطاعم والفعاليات الثقافية والأحداث الرياضية والإقامة في الفنادق والرحلات المماثلة. تساهمن نفقات الترفيه عادةً في بناء العلاقات وتعزيز الأعمال في بيئة غير رسمية أو اجتماعية. وتشمل نفقات الترفيه النفقات المتعلقة بالوجبات (الأطعمة والمشروبات) والإقامة والنقل ورسوم الدخول والمرافق والمعدات المستخدمة المتعلقة بذلك الترفيه.<sup>56</sup>

ومع ذلك، يتضمن هذا النوع من النفقات عادةً عنصراً خاصاً يتم توفيره لأغراض استمتاع أو ضيافة المستفيدين/ الضيوف والذي من شأنه أن يمنع تكمد النفقات بشكل كلي وحصري لأغراض الأعمال. وبالتالي، يجوز خصم 50% من نفقات الترفيه لأغراض ضريبة الشركات.<sup>57</sup>

ولأغراض ضريبة الشركات، لا يعتبر التصنيف المحاسبي لمصروف معين مهمًا عند النظر فيما إذا كان هذا المصروف يمثل نفقات ترفيه.

#### 4.5.10.1 ترفيه الموظفين

يجب التمييز بين نفقات الترفيه والنفقات المتكمدة فيما يتعلق بالموظفين. النفقات المتعلقة بالتوظيف لا تدرج ضمن نطاق نفقات الترفيه ويجب أن تكون قابلة للخصم بالكامل شريطة أن يتم تكمدها بشكل كلي وحصري لأعمال الخاضع للضريبة.

وبناءً على ما سبق، فإن النفقات المقيدة في القوائم المالية والمتمكدة لترفيه الموظفين/ فريق العمل – مثل حفلات الموظفين، أو الفعاليات خارج موقع العمل/ الأيام التي يقضيها الموظفون بعيداً عن العمل، أو المكافآت المصروفة لتحقيق مستهدفات الأداء – تعتبر أنها متعلقة بالموظفين وليس ضمن نفقات الترفيه، وبالتالي يمكن خصمها بالكامل لأغراض ضريبة الشركات. ومع ذلك، لا يكون المصروف قابلاً للخصم لأغراض ضريبة الشركات إذا تكمد لقيام بحدث خاص بطبعته، مثل حفل زفاف أحد أفراد الأسرة الذي يكون أيضاً أحد أعضاء فريق العمل.

في حال قيام الخاضع للضريبة بتنظيم مؤتمرات و/ أو فعاليات أعمال للموظفين وأزواجهم/ زوجاتهم وأطفالهم (مثل فعاليات بناء الفريق أو الفعاليات الموسمية)، فإن نفقات تقديم الطعام المتمكدة في ذلك السياق تكون قابلة للخصم لأنها تتعلق بأعمال الخاضع للضريبة ولا يُقصد منها الترفيه عن غير الموظفين، وذلك شريطة أن لا تكون تلك النفقات مبالغًا فيها.

#### 4.5.10.2 النفقات العرضية

إن أي نفقات متكمدة بشكل عرضي لغرض الأعمال (مثل الأطعمة أو المشروبات المقدمة أثناء اجتماعات الأعمال) لا تعتبر نفقات ترفيه. بشكل عام، سُتعتبر نفقات الأطعمة والمرطبات المقدمة في بيئة العمل (داخل المكاتب) نفقات عرضية متعلقة

56 البند (2) من المادة (32) من قانون ضريبة الشركات.

57 البند (1) من المادة (32) من قانون ضريبة الشركات.

بالأعمال، وبالتالي ستكون قابلة للخصم بالكامل. ومن الأمثلة الأخرى على النفقات العرضية التي لن تعتبر نفقات ترفيه قيام بائع تجزئة بتقديم مرطبات مجانية لعملاء محتملين.

لا يمكن اعتبار النفقات المتكبدة لأغراض الأعمال (بخلاف تلك المتكبدة للموظفين) على الأطعمة والمشروبات في مكان مثل أحد المطاعم – سواء كانت مصحوبة بأي شكل آخر من أشكال الترفيه أم لا (عرض مباشر لفرقة موسيقية على سبيل المثال) – بمثابة نفقات عرضية، وبالتالي ستكون نفقات ترفيه خاضعة لقاعدة الخصم بنسبة 50%.

#### **4.5.10.3 الضيافة التجارية**

في حال قيام الخاضع للضريبة بتقديم ضيافة تجارية كجزء من أعماله أو نشاط أعماله، فإن هذه النفقات لا تعتبر نفقات ترفيه. على سبيل المثال، في حال قامت شركة طيران بتوفير حقيبة لمستلزمات النظافة أو الترفيه على متن رحلة الطيران أو في حال قامت الفنادق بتقديم عروض ترويجية لباتاً أو عروض منتصف الأسبوع، فإن هذه النفقات تعتبر نفقات أعمال عادلة وليس نفقات ترفيه. ومع ذلك، في حال تقديم منافع للعملاء وشركاء الأعمال والتي لا تعتبر ضيافة تجارية أو عروض ترويجية (مثل تزويد شركاء الأعمال بإقامة مجانية في الفنادق)، فإن هذه النفقات المتكبدة ستعتبر نفقات ترفيه وستخضع لقاعدة الخصم بنسبة 50%.

#### **4.5.10.4 نفقات التسويق أو الإعلان**

لا تطبق قاعدة الخصم بنسبة 50% على نفقات التسويق الأخرى مثل الإعلان أو الترويج عبر الإنترنت أو حضور المعارض التجارية أو حملات التسويق المباشرة والتي تكون قابلة للخصم بما يتوافق مع المبادئ العامة لقانون ضريبة الشركات رهناً بتكبد تلك النفقات بشكل كلي وحصري لأغراض الأعمال.

يعتمد ما إذا كان يمكن اعتبار عنصر الإنفاق بمثابة نفقات تسويق أو نفقات ترفيه اعتماداً كبيراً على القطاع الذي يعمل فيه الخاضع للضريبة. في حال كان التسويق يتضمن نفقات ترويج سلع أو خدمات الخاضع للضريبة، مثل عرض سيارة في مضمار سباق، فإن التكاليف الالزامية للقيام بذلك لا تخضع لقاعدة الخصم بنسبة 50%.

ومع ذلك، فإن التكاليف (التي تكون تقديرية عادة) المتكبدة لتوفير ضيافة في الفعاليات مثل تكاليف الوجبات أو العرض الموسيقي أو الإقامة ستخضع لقاعدة الخصم بنسبة 50% باعتبارها نفقات ترفيه.

لن تخضع النفقات لقاعدة الخصم بنسبة 50% عندما تتضمن إعلان الأعمال عن خدماتها أو منتجاتها الخاصة من خلال إتاحتها للجمهور بسعر مخفض أو مجاناً. ويكون هذا هو الحال أيضاً عندما يمكن فقط لأفراد معينين الاستفادة من تلك الخدمات أو المنتجات لأنهم سيقومون بالدعایة للأعمال، مثل مطعم يقدم وجبة مجانية لناقد طعام (ناقد أغذية)، أو منتج صحى يوفر دخولاً مجانياً لأحد المؤثرين على موقع التواصل الاجتماعي، أو افتتاح تجربىي لمرافق فندقية مقدمة إلى مشترٍ بالجملة للمنتج محتمل، وغيرها من الأمثلة.

كمثال آخر، سُتعامل نفقات الخاضع للضريبة الذي يصطحب مجموعة من العملاء إلى حدث رياضي ويتوفر لهم تذاكر ووجبات ومشروبات في مقصورة خاصة بالشركة على أنها نفقات ترفيه. وبالتالي، سُتعامل نسبة 50% من تلك النفقات فقط على أنها نفقات قابلة للخصم لأغراض ضريبة الشركات، في حين سُتعامل نفقات الخاضع للضريبة الذي يقوم بشراء كذلك

في أحد المعارض التجارية لعرض خط إنتاج جديد للشركة على أنها نفقات مبيعات/نفقات تسويق لتشغيل الأعمال، وبالتالي ستكون تلك النفقات قابلة للخصم لأغراض ضريبة الشركات.

ستكون تكاليف الرعاية (كرعاية إحدى الفعاليات على سبيل المثال) قابلة للخصم في حال تکبد هذه التكاليف لأغراض التسويق. ومع ذلك، فإن قيمة المزايا ستعتبر نفقات ترفيه وستخضع للخصم بنسبة 50% إلى الحد الذي يتم فيه تلقي هذه المزايا كجزء من تلك الرعاية (على سبيل المثال، تذاكر لحضور حدث رياضي)، ويتم استخدام المزايا للترفيه عن شركاء الأعمال و/أو العملاء.

راجع القسم [5](#) للاطلاع على دراسة الحالة (1) والحصول على معلومات حول معاملة نفقات الترفيه عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

## 4.6 القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة

### 4.6.1 ما المقصود بمصطلح "الفائدة"

تقوم الأعمال عادةً باقتراض الأموال والحصول على قروض لمجموعة متنوعة من الأسباب مثل شراء أصول للأعمال أو تغطية التكاليف أو زيادة رأس المال العامل. وبالتالي، تكون الفائدة ضمن النفقات العامة للأعمال.

يمكن خصم نفقات الفائدة عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة للفترة الضريبية التي تم فيها تکبد تلك النفقات مع مراعاة القواعد العامة للدخل.<sup>58</sup> بالإضافة إلى ذلك، تخضع هذه النفقات إلى القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة (راجع القسم [4.6](#) للاطلاع على التفاصيل).<sup>59</sup>

ولأغراض القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة، فإنه يقصد بعبارة "الفائدة" أي مبلغ متکبد أو مستحق مقابل استخدام المال أو الائتمان، بما في ذلك الخصومات والأقساط والأرباح المدفوعة بواسطة أداة مالية إسلامية، وأي دفعات أخرى معادلة للفائدة من الناحية الاقتصادية، وأي مبالغ أخرى متکبة تتعلق بالحصول على التمويل، باستثناء دفعات أصل المبلغ.<sup>60</sup> وسوف نوضح أدناه تفاصيل هذه الفئات.

#### 4.6.1.1 عنصر الفائدة على الأصول والالتزامات المالية

يعتبر عنصر الفائدة (أو المدفوّعات الأخرى المعادلة اقتصاديًا للفائدة) المتضمن في العائدات المالية للأصول أو الالتزامات المالية، بمثابة نفقات أو إيرادات فائدة لأغراض القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة، وذلك بغض النظر عن تصنيف ومعاملة عنصر الفائدة وفق المعايير المحاسبية المعمول بها (أي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم).<sup>61</sup>

58 المادةان (28) و(29) من قانون ضريبة الشركات.

59 المادة (30) من قانون ضريبة الشركات.

60 المادة (1) من قانون ضريبة الشركات.

61 البند (1) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

تشمل الفائدة – على سبيل المثال لا الحصر – عنصر الفائدة على أي مما يأتي:<sup>62</sup>

- أدوات الدين المنتظمة والمعترضة.
- الفائدة المحفظ بها في برامج الاستثمار الجماعي التي تستثمر بشكل أساسي في النقد وما يعادله.
- سندات الدين المدعومة بالأصول المضمونة والأدوات المماثلة.
- اتفاقيات البيع وإعادة الشراء اللاحق لذات الورقة المالية في تاريخ مستقبلي بسعر منفق عليه.
- إقرارات الأسهم والاتفاقيات المماثلة للتصرف في أوراق مالية خاضعةلتزام أو حق في استعادة الورقة المالية المعنية أو ورقة مالية مماثلة.
- عمليات التوريق والمعاملات المماثلة التي تنتهي على نقل الأصول مقابل إصدار أوراق مالية تخول حاملها الحصول على العائدات التي تنتجه عن تلك الأصول.
- ترتيبات التأجير أو الشراء التأجيري التي يتم فيها نقل جميع المخاطر والمزايا المرتبطة بملكية الأصل الأساسي إلى المستأجر.
- والتخصيم والمعاملات الشرائية المماثلة للحسابات المستحقة القبض.

#### **4.6.1.2 المبالغ المتکبدة فيما يتعلق بالحصول على التمويل**

تعتبر المبالغ المتکبدة فيما يتعلق بالحصول على التمويل نفقات أو دخل فائدة لأغراض القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة.<sup>63</sup> وتشمل الفائدة – على سبيل المثال لا الحصر، ما يأتي:<sup>64</sup>

- الرسوم مثل رسوم الضمان ورسوم الترتيب ورسوم الارتباط وغيرها.
- عنصر الفائدة على أدوات المشتقات المالية مثل العقود الآجلة والعقود المستقبلية والخيارات المالية واتفاقيات مقايضة أسعار الفائدة ومقايضة أسعار صرف العملات الأجنبية أو أي أدوات مشتقات مالية أخرى مستخدمة للتحوط من المخاطر المتصلة مباشرة بالحصول على التمويل.

#### **4.6.1.3 الأدوات المالية الإسلامية**

الأدوات المالية الإسلامية هي أدوات مالية متواقة مع مبادئ الشريعة الإسلامية ومُعادلة اقتصادياً لأي أداة مذكورة في القسم أعلاه. يُعامل العنصر المُعادل للفائدة على الأدوات المالية الإسلامية على أنه نفقات أو دخل فائدة لأغراض القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة.<sup>65</sup>

#### **4.6.1.4 التأجير التمويلي وغير التمويلي**

يعتبر عنصر التمويل لمدفووعات التأجير التمويلي وغير التمويلي فائدة لأغراض القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة، ويشمل ذلك كلاً من النفقات المتعلقة بعنصر تكلفة التمويل والإيراد المتحصل منه.<sup>66</sup>

62 البند (2) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

63 البند (1) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

64 البندان (2) و(3) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

65 المادة (4) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

66 المادة (5) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

- لأغراض مدفوعات التأجير التمويلي، يعتبر عنصر التمويل كما هو مسجل في حسابات الخاضع للضريبة المعدة وفق المعايير المحاسبية المعتمد بها (أي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتروضة الحجم) بمثابة فائدة.
- لأغراض مدفوعات التأجير غير التمويلي، يكون عنصر التمويل هو حصة أي دفعه إيجار بالتناسب مع حصة التكالفة الإجمالية لعقد الإيجار المنسوبة إلى إجمالي عنصر التمويل.

#### 4.6.1.5 تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية

تعتبر جميع مكاسب وخسائر صرف العملات الأجنبية المحققة من الفائدة هي الأخرى فائدة لأغراض القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة.<sup>67</sup>

#### 4.6.1.6 الفائدة المرسملة

إذا تمت رسملة مبلغ تم اعتباره فائدة في حسابات الخاضع للضريبة وفق المعايير المحاسبية المعتمد بها (أي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتروضة الحجم)، فإن الدخل والنفقات المنسوبين إلى مبلغ الفائدة المرسملة يخضعان للقاعدة العامة لقيود خصم خصم الفائدة.<sup>68</sup>

#### 4.6.2 تطبيق القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة

تخضع نفقات الفائدة الصافية للخاضع للضريبة للقاعدة العامة لقيود خصم الفائدة. تمثل نفقات الفائدة الصافية الفرق بين مبلغ نفقات الفائدة المتکبدة (بما في ذلك أي نفقات فائدة صافية مرحلة) ودخل الفائدة المحقق خلال فترة ضريبية.<sup>69</sup>

في حال جاوزت نفقات الفائدة الصافية الحد البالغ 12 مليون درهم في فترة ضريبية، فسيكون مبلغ نفقات الفائدة الصافية القابلة للاضم هو المبلغ الأكبر مما يأتي:

- نسبة ثلاثة بالمائة (3%) من الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل عن الفترة الضريبية والمحتسبة على أنها الدخل الخاضع للضريبة مع إجراء تعديلات إضافية:<sup>70</sup>
  - نفقات الفائدة الصافية عن الفترة الضريبية المعنية
  - نفقات الاستهلاك والإطفاء المأخوذة في الاعتبار لتحديد الدخل الخاضع للضريبة عن الفترة الضريبية المعنية.
  - أي نفقات فائدة (مطروحاً منها دخل الفائدة) متعلقة بأصول أو التزامات مالية تاريخية محفوظ بها قبل 9 ديسمبر 2022.
  - وأي نفقات فائدة (مطروحاً منها دخل الفائدة) متعلقة بمشاريع البنية التحتية المؤهلة.
- أو الحد الأدنى البالغ 12 مليون درهم.<sup>71</sup>

67 المادة (6) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

68 المادة (7) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

69 البند (2) من المادة (30) من قانون ضريبة الشركات.

70 البند (1) من المادة (30) من قانون ضريبة الشركات والبند (1) من المادة (9) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

71 المادة (8) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

ويُعرف ما سبق بمصطلح القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة.

لا تسري القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة إذا لم تتجاوز نفقات الفائدة الصافية للفترة الضريبية الحد الأدنى البالغ 12 مليون درهم.<sup>72</sup> ويُقصد بذلك أنه مع مراعاة القاعدة الخاصة لقيود خصم الفائدة، يمكن خصم كامل مبلغ نفقات الفائدة المتکبدة في فترة ضريبية.<sup>73</sup>

إذا كانت الفترة الضريبية المعنية أكثر أو أقل من 12 شهراً، فإنه يتم تعديل الحد الأدنى البالغ 12 مليون درهم بما يتناسب مع مدة الفترة الضريبية.<sup>74</sup>

لا يلزم إجراء أي تعديل بموجب القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة إذا كانت نفقات الفائدة الصافية أقل من 30% من الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل (راجع القسم [4.6.4](#)) أو مبلغ 12 مليون درهم – أيهما أعلى – (كما تم تعديلها لفترة ضريبية تزيد عن 12 شهراً أو نقل عن ذلك). وتكون نفقات الفائدة الصافية للفترة الضريبية المعنية قابلة للاخصم.

يجوز ترحيل مبلغ نفقات الفائدة الصافية غير المسموح بخصمه في فترة ضريبية وفقاً للقاعدة العامة لقيود خصم الفائدة واستخدامه في الفترات الضريبية العشر اللاحقة، حسب ترتيب تکبدة ومع مراعاة الشروط ذاتها وفقاً للقاعدة العامة لقيود خصم الفائدة.<sup>75</sup>

يجب حساب العناصر الآتية لتحديد نفقات الفائدة الصافية القابلة للاخصم وغير القابلة للاخصم:

- نفقات الفائدة الصافية.
- ونسبة ثلاثة بالمائة (30%) من الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل.

#### **4.6.3 حساب نفقات الفائدة الصافية**

كما هو مذكور أعلاه، فإن نفقات الفائدة الصافية تمثل الفرق بين مبلغ نفقات الفائدة المتکبدة (بما في ذلك أي نفقات فائدة صافية مرحلة) ودخل الفائدة المستحق. وسوف تشمل نفقات الفائدة الصافية جميع عناصر الفائدة الموضحة في القسم [4.6.1](#).

ومع ذلك، لن يؤخذ ما يأتي في الاعتبار عند حساب نفقات الفائدة الصافية لأغراض القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة:

- نفقات الفائدة غير المسموح بخصتها بموجب أي أحكام أخرى من قانون ضريبة الشركات<sup>76</sup> مثل القاعدة الخاصة لقيود خصم الفائدة<sup>77</sup> (راجع القسم [4.7](#)) أو المبالغ التي لا تتوافق مع مبدأ السعر المحايد.<sup>78</sup>

72 البند (1) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

73 المادة (31) من قانون ضريبة الشركات.

74 البند (3) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

75 البند (4) من المادة (30) من قانون ضريبة الشركات.

76 البندان (2) و(5) من المادة (30) من قانون ضريبة الشركات.

77 المادة (31) من قانون ضريبة الشركات.

78 المادة (34) من قانون ضريبة الشركات.

- دخل الفائدة أو نفقات الفائدة المتعلقة بالديون السابقة (أي السابقة لـ 9 ديسمبر 2022).<sup>79</sup>
- ودخل الفائدة ونفقات الفائدة المتعلقة بمشاريع البنية التحتية المؤهلة.<sup>80</sup>

وترد أدناه قائمة توضيحية بالتعديلات التي قد تكون ذات صلة بحساب نفقات الفائدة الصافية:

التعديل	حساب نفقات الفائدة الصافية	المبلغ (درهم)
	نفقات الفائدة الصافية وفقاً لقوائم المالية (أي نفقات الفائدة مطروحاً منها دخل الفائدة)	xxx
مطروحاً منها:	نفقات الفائدة غير المسموح بخصمها بموجب أي أحكام أخرى من قانون ضريبة الشركات. <sup>81</sup>	(xxx)
مطروحاً منها:	نفقات الفائدة الصافية المتعلقة بالديون السابقة. <sup>82</sup>	(xxx)
مطروحاً منها:	نفقات الفائدة الصافية المتعلقة بمشاريع البنية التحتية المؤهلة. <sup>83</sup>	(xxx)
مضافاً إليها:	نفقات الفائدة الصافية المرحلّة من الفترات الضريبية العشر السابقة. <sup>84</sup>	xxx
إجمالي نفقات الفائدة الصافية للفترة الضريبية المعنية		xxx

#### 4.6.4 حساب نسبة ثلاثة (30%) من الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل

لأغراض القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة، فإن الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء للفترة الضريبية تمثل الدخل الخاضع للضريبة المحسوب وفقاً لقواعد العامة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة<sup>85</sup> (أي يجب إجراء جميع التعديلات باستثناء التعديلات المتعلقة بالقاعدة العامة لقيود خصم الفائدة وأحكام تسهيلات نقل الخسارة الضريبية). ويجب إضافة ما يأتي إلى الدخل الخاضع للضريبة (حتى لو كانت القيمة سالبة) قبل تطبيق القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة وتسهيلات نقل الخسارة الضريبية للوصول إلى الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل لأغراض القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة:<sup>86</sup>

- نفقات الفائدة الصافية عن الفترة الضريبية المعنية (راجع القسم 4.6.3.).
- نفقات الاستهلاك والإطفاء المأخوذة في الاعتبار عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة عن الفترة الضريبية المعنية.
- أي دخل أو نفقات فائدة متعلقة بأصول أو التزامات مالية تاريخية محتفظ بها قبل 9 ديسمبر 2022.
- وأي دخل أو نفقات فائدة متعلقة بمشاريع البنية التحتية المؤهلة.

79 المادة (11) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

80 البند (2) من المادة (9) والمادة (14) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

81 البند (5) من المادة (30) من قانون ضريبة الشركات.

82 المادتان (9) و(11) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

83 المادتان (9) و(14) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

84 البندان (2) و(4) من المادة (30) من قانون ضريبة الشركات.

85 المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.

86 البندان (1) و(2) من المادة (9) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

تُعتبر الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل صفر درهم إذا كانت قيمتها سالبة وفقاً للنتائج المذكورة أعلاه.<sup>87</sup>

وترد أدناه قائمة توضيحية بالتعديلات التي قد تكون ذات صلة بحساب الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل:

المبلغ (درهم) (xxx)/xxx	حساب الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل <b>الدخل المحاسبي / (الخسارة المحاسبية)</b>	التعديل
(xxx)/xxx	جميع التعديلات وفقاً للمادة (20) من قانون ضريبة الشركات باستثناء القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة وأحكام الخسارة الضريبية	-/+
xxx	الدخل الخاضع للضريبة قبل القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة وتسهيلات نقل الخسارة الضريبية	
xxx	نفقات الفائدة الصافية عدا النفقات المتعلقة بأدوات الديون السابقة ومشاريع البنية التحتية المؤهلة (راجع القسم <a href="#">4.6.3</a> )	+
xxx	استهلاك الأصول الثابتة	+
xxx	إطفاء تكلفة التطوير	+
xxx	نفقات الفائدة الصافية المتعلقة بأدوات الديون السابقة (راجع القسم <a href="#">4.6.3</a> )	+
xxx	نفقات الفائدة الصافية المتعلقة بمشاريع البنية التحتية المؤهلة (راجع القسم <a href="#">4.6.3</a> )	+
xxx	الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل	
xxx	30% من الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل	

#### 4.6.5 استثناءات القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة

لا تسرى القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة على ما يأتي:<sup>88</sup>

- المصادر.
- مقدمي خدمة التأمين.
- أو الشخص الطبيعي الذي يزاول الأعمال أو نشاط الأعمال في الدولة.

راجع القسم [6](#) للاطلاع على دراسة الحالة (2) للحصول على تفاصيل تطبيق القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة عند تحديد ضريبة الشركات.

87 البند (1) من المادة (9) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

88 البند (6) من المادة (30) من قانون ضريبة الشركات.

#### 4.7 القاعدة الخاصة لقيود خصم الفائدة

لا يجوز خصم أي نفقات فائدة تم تكبدها عن قروض تم الحصول عليها بشكل مباشر أو غير مباشر من طرف مرتبط فيما يتعلق بأي من المعاملات الآتية:<sup>89</sup>

- أرباح الأسهم أو الحصص أو توزيعات الأرباح التي تُسدد إلى الطرف المرتبط.
- استرداد رأس المال من قبل الطرف المرتبط أو إعادة شرائه أو إنقاذه أو إعادةه.
- مساهمة في رأس مال الطرف المرتبط.
- أو الاستحواذ على حصة الملكية في شخص يكون أو يصبح طرفاً مرتبطاً بعد الاستحواذ.

يتمثل الغرض من هذا البند في منع تأكل وعاء ضريبة الشركات بسبب معاملات وترتيبات بين الخاضعين للضريبة والأطراف المرتبطين بهم والتي يتمثل هدفها الوحيد أو الرئيسي في خلق نفقات فائدة قابلة للخصم يمكن من خلالها أن يستفيد الدخل المحقق من المعاملة أو الترتيب ذي الصلة من الإعفاء من ضريبة الشركات.

بالرغم من أن هذه الخصومات غير مسموح بها بشكل عام لأغراض ضريبة الشركات، لا تتطبق قيود الخصم إذا كان بإمكان الخاضع للضريبة إثبات أن الغرض الأساسي من الحصول على القرض وإجراء المعاملات لم يكن لتحقيق أي ميزة ترتبط بضريبة الشركات.<sup>90</sup> ويستند هذا إلى الحقائق والظروف المحددة التي تتطبق على كل معاملة. ومع ذلك، لن يتم اعتبار أن أي ميزة ترتبط بضريبة الشركات قد نشأت إذا أمكن إثبات أن الطرف المرتبط الذي يتلقى الفائدة يخضع لضريبة الشركات أو لأي ضريبة مماثلة في دولة أخرى بنسبة لا تقل 9% على دخل الفائدة.<sup>91</sup>

راجع [القسم 6](#) للاطلاع على دراسة الحال (2) للحصول على تفاصيل تطبيق القاعدة الخاصة لقيود خصم الفائدة عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

#### 4.8 الخسائر الضريبية

سيكون للخاضع للضريبة دخل سالب خاضع للضريبة في حال جاوزت نفقاته القابلة للخصم دخله الخاضع لضريبة الشركات. ويُعرف هذا بالخسارة الضريبية.

سيكون بإمكان الخاضع للضريبة الذي تكبد خسارة ضريبية استخدام الخسارة الضريبية لتخفيض دخله الخاضع للضريبة في فترات ضريبية لاحقة (شرط استيفاء الشروط الازمة، راجع [القسم 4.8.2](#)).<sup>92</sup>

يجوز للخاضع للضريبة ترحيل الخسارة الضريبية وخصمها من الدخل الخاضع للضريبة في فترات ضريبية لاحقة، حيث يمكنه استخدام الخسارة الضريبية المُرحلة لتخفيض الدخل الخاضع للضريبة في الفترات الضريبية اللاحقة بما لا يجاوز نسبة 75% من الدخل الخاضع للضريبة.<sup>93</sup>

89 البند (1) من المادة (31) من قانون ضريبة الشركات.

90 البند (2) من المادة (31) من قانون ضريبة الشركات.

91 البند (3) من المادة (31) من قانون ضريبة الشركات.

92 المادتان (37) و(39) من قانون ضريبة الشركات.

93 البند (2) من المادة (37) من قانون ضريبة الشركات.

لا يجوز للخاضع للضريبة أن يطلب تسهيل الخسارة الضريبية لأي مما يأتي:<sup>94</sup>

- الخسائر المتکبدة قبل تاريخ فرض ضريبة الشركات.
- الخسائر المتکبدة قبل أن يصبح الشخص خاضعاً للضريبة.
- أو الخسائر المتکبدة من الأصول أو النشاط الذي يُعفى دخله من ضريبة الشركات.

ويجوز في حالات معينة خصم الخسارة الضريبية من الدخل الخاضع للضريبة العائد لخاضع للضريبة آخر (راجع القسم

[\(4.8.3\)](#)

#### 4.8.1 تسهيلات الخسارة الضريبية

يعين على الخاضع للضريبة أولاً خصم الخسارة الضريبية من دخله الخاضع للضريبة قبل نقلها إلى خاضع للضريبة آخر أو ترحيلها إلى فترات ضريبية لاحقة. وإذا لم يتمكن الخاضع للضريبة في أي فترة ضريبية من خصم الخسارة الضريبية من دخله الخاضع للضريبة، فيمكنه نقل الخسارة الضريبية إلى خاضع للضريبة آخر أو ترحيل الخسارة الضريبية (بشرط استيفاء الشروط الالزمة).<sup>95</sup>

في حين أن نقل الخسارة الضريبية إلى خاضع للضريبة آخر أمر اختياري، فإن ترحيل أي خسارة ضريبية غير مستخدمة ليس كذلك. على سبيل المثال، إذا تكبدت الشركة (أ) خسارة ضريبية بمبلغ 8,000,000 درهم في السنة الأولى، فيمكنها نقل الخسارة الضريبية إلى الشركة (ب) (بافتراض استيفاء الشروط الالزمة لنقل الخسارة الضريبية) في السنة الأولى بحد أقصى نسبة 75% من الدخل الخاضع للضريبة للشركة (ب) في السنة الأولى. إذا كان لدى الشركة (أ) أي خسارة ضريبية غير مستخدمة (على سبيل المثال 5,000,000 درهم) بعد النقل إلى الشركة (ب)، يجب ترحيل الخسارة الضريبية المتبقية من قبل الشركة (أ) إلى السنة الثانية (بافتراض استيفاء الشروط الالزمة لترحيل الخسارة الضريبية).

استكمالاً لما سبق وعلى سبيل المثال، يبلغ الدخل الخاضع للضريبة لكل من الشركة (أ) والشركة (ب) 4,000,000 درهم و 7,000,000 درهم على التوالي في السنة الثانية. يتعين على الشركة (أ) استخدام 3,000,000 درهم (تمثل 75% من دخلها الخاضع للضريبة البالغ 4,000,000 درهم) من الخسارة الضريبية التي رُحلت من السنة الأولى (أي 5,000,000 درهم) قبل نقل أي جزء من هذه الخسارة الضريبية إلى الشركة (ب). يمكن للشركة (أ) نقل الخسارة الضريبية المتبقية وبالبالغة 2,000,000 درهم (أي 5,000,000 درهم مطروحاً منها 3,000,000 درهم) إلى الشركة (ب) بعد أن تخصم الشركة (أ) الخسارة الضريبية المُرحلة من دخلها الخاضع للضريبة.

إذا قام الخاضع للضريبة بترحيل خسائر ضريبية من فترة ضريبية سابقة بما يقل عن 75% من دخله الخاضع للضريبة، فيجب عليه استخدام جميع الخسائر الضريبية في الفترة الضريبية الحالية ولا يمكنه اختيار ترحيل هذه الخسائر الضريبية إلى فترة ضريبية لاحقة (أو نقلها).<sup>96</sup> ولا يمكن ترحيل الخسائر الضريبية إلى فترات ضريبية سابقة.

94 البند (3) من المادة (37) من قانون ضريبة الشركات.

95 البند (4) من المادة (37) والمادتان (38) و(39) من قانون ضريبة الشركات.

96 البند (4) من المادة (37) من قانون ضريبة الشركات.

يجب على الخاضع للضريبة استخدام خسائره الضريبية المُرخصة أولاً قبل أن يتمكن من استخدام الخسارة الضريبية المنقولة إلى.<sup>97</sup>

راجع القسم [7](#) للاطلاع على دراسة الحالة (3) حول معاملة الخسارة الضريبية عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

#### 4.8.2 قيود ترحيل الخسائر الضريبية

تسري قواعد محددة على الأشخاص الاعتباريين الذين لديهم خسائر ضريبية مرحلة وتغيير في الملكية في الفترة الضريبية.

يجوز ترحيل الخسارة الضريبية من قبل الخاضع للضريبة بشرط أن يحتفظ المالك الخاضع للضريبة بشكل مستمر بما لا يقل عن 50%， وذلك من بداية الفترة الضريبية التي تم فيها تكب الخسارة الضريبية ولغاية نهاية الفترة الضريبية التي تم فيها خصم الخسارة الضريبية من الدخل الخاضع للضريبة.

إذا كان هناك تغيير في الملكية بما يزيد عن 50%， فيجوز ترحيل الخسائر الضريبية بشرط أن تمارس ذات الأعمال أو ما يشابهها بعد التغيير في الملكية.<sup>98</sup>

لا تسري هذه القواعد على الخاضع للضريبة المدرجة أسهمه في سوق أسهم معتمد.<sup>99</sup>

يتعين ترحيل الخسائر الضريبية إذا تم استيفاء الشروط.

يمكن للشخص الطبيعي ترحيل خسارة ضريبية دون الحاجة إلى النظر في قاعدة قيود الخصم المذكورة أعلاه لأن مفهوم حصص الملكية لا يسري على حالة الشخص الطبيعي.

راجع القسم [9](#) للاطلاع على دراسة الحالة (5) حول معاملة الخسارة الضريبية عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة في حال كان هناك تغيير في الملكية.

#### 4.8.3 نقل الخسائر الضريبية

يجوز نقل الخسائر الضريبية بين خاضعين للضريبة يكون كلّ منها شخصاً مقيماً وشخصاً اعتبارياً، مع مراعاة استيفاء جميع الشروط الآتية:<sup>100</sup>

- أن يملك أي من الخاضعين للضريبة، بشكل مباشر أو غير مباشر، نسبة 75% على الأقل من حصص الملكية في الشخص الآخر، أو أن يملك شخص ثالث، بشكل مباشر أو غير مباشر، نسبة 75% على الأقل من حصص الملكية في كلٍ من الخاضعين للضريبة.
- أن تنتهي السنة المالية لكلٍ منهما في ذات التاريخ.
- أن يقوم كلٌ منهما بإعداد قوائمه المالية باستخدام ذات المعايير المحاسبية.

97 البند (4) من المادة (37) من قانون ضريبة الشركات.

98 الفقرتان (أ) و(ب) من البند (1) من المادة (39) من قانون ضريبة الشركات.

99 البند (3) من المادة (39) من قانون ضريبة الشركات.

100 البند (1) من المادة (38) من قانون ضريبة الشركات.

- وأن لا يكون أي منهما شخصاً معملاً أو شخصاً مؤهلاً قائماً في المنطقة الحرة.

يجب أن يستوفي الخاضعون للضريبة الملكية المشتركة المؤهلة منذ بداية الفترة الضريبية التي تم فيها تكبد الخسارة الضريبية ولغاية نهاية الفترة الضريبية التي يقوم فيها الخاضع للضريبة المنقوله إليه الخسارة بخصمها من دخله الخاضع للضريبة.<sup>101</sup>

سيخصم الخاضع للضريبة الذي ينقل الخسائر الضريبية خسارته الضريبية المتاحة بقدر مبلغ الخسارة الضريبية المنقوله.<sup>102</sup>

يمكن خصم الخسائر الضريبية المنقوله من الدخل الخاضع للضريبة للخاضع للضريبة المنقوله إليه الخسارة بحد أقصى 75% من دخله الخاضع للضريبة في الفترة الضريبية المعنية.<sup>103</sup> وبالتالي، يكون الحد الأقصى للخسارة الضريبية التي يمكن نقلها إلى الخاضع للضريبة المنقوله إليه الخسارة هو 75% من دخله الخاضع للضريبة في الفترة الضريبية المعنية. لا يمكن نقل خسارة ضريبية تزيد عن 75% من الدخل الخاضع للضريبة للخاضع للضريبة المنقوله إليه الخسارة.

يجوز للخاضع للضريبة الواحد نقل خسائره الضريبية إلى أكثر من خاضع للضريبة واحد شريطة أن تستوفي علاقة الخاضع للضريبة المنقوله إليه الخسارة بالخاضع للضريبة الذي ينقل خسائره الضريبية الشروط ذات الصلة في كل حالة. وبالتالي، يمكن للشركة المنقوله إليها الخسارة المطالبة بالخسائر الضريبية من أكثر من شركة تنقل الخسارة بشرط أن لا يتجاوز إجمالي خصم الخسارة الضريبية 75% من دخل الخاضع للضريبة المنقوله إليه الخسارة وأن يتم استيفاء جميع الشروط الأخرى لنقل الخسائر الضريبية.

راجع القسم 9 للاطلاع على دراسة الحاله (5) حول تبعات نقل الخسارة الضريبية عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

#### 4.9 الأرصدة الضريبية

في بعض الحالات قد يحق للخاضعين للضريبة الحصول على أرصدة يمكنهم استخدامها لتخفيض التزاماتهم الضريبية فيما يتعلق بضريبة الشركات. وتنشأ هذه الأرصدة إذا كان الخاضعون للضريبة قد دفعوا ضريبة على الدخل ذاته بالفعل، سواء في الدولة أو في دولة أخرى.

كماء من تطبيق ضريبة الشركات، قامت الدولة باستحداث الضريبة المقاطعة من المنبع التي تطبق على فئات معينة من الدخل المدفوع لشخص غير مقيم إلى الحد الذي لا يعود فيه الدخل إلى منشأة دائمة له في الدولة.<sup>104</sup> لم تحدد أي فئات دخل بهذه حتى الآن وتبلغ نسبة هذه الضريبة 0%， ما يعني أنه لا تقطع أي ضريبة في الوقت الحالي.

101 الفقرة (د) من البند (1) من المادة (38) من قانون ضريبة الشركات.

102 الفقرة (ج) من البند (2) من المادة (38) من قانون ضريبة الشركات.

103 الفقرتان (أ) و(ب) من البند (2) من المادة (38) من قانون ضريبة الشركات.

104 البند (1) من المادة (45) من قانون ضريبة الشركات.

وإن تغيرت نسبة هذه الضريبة في المستقبل، فسيكون بإمكان الشخص غير المقيم الذي يصبح خاضعاً لضريبة الشركات تخفيض ضريبة الشركات المستحقة الدفع بما يعادل رصيد الضريبة المقطعة من المنبع عن الفترة الضريبية ذاتها. ويعرف هذا برصيد الضريبة المقطعة من المنبع.<sup>105</sup> وسيتم رد فائض رصيد الضريبة المقطعة من المنبع.<sup>106</sup>

#### 4.9.1 رصيد الضريبة الأجنبية

يجوز تخفيض ضريبة الشركات المستحقة بما يعادل مبلغ رصيد الضريبة الأجنبية المتاح للفترة الضريبية ذاتها.<sup>107</sup> ورصيد الضريبة الأجنبية هو مبلغ الضرائب الأجنبية المدفوعة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية والذي لم يتم إعفاؤه من الضريبة. يسمح بخصم رصيد الضريبة الأجنبية بموجب المادة (47) من قانون ضريبة الشركات حتى وإن دُفعت الضريبة الأجنبية في دولة أخرى أوإقليم أجنبي لم تُبرم الدولة معها/ معه اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي.

قد تحدد اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي التي تكون الدولة طرفاً فيها آلية تقديم إعفاء من الازدواج الضريبي تختلف عن قواعد رصيد الضريبة الأجنبية المنصوص عليها في المادة (47) من قانون ضريبة الشركات. تنص المادة (66) من قانون ضريبة الشركات على أن تكون الأولوية في التطبيق لأحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي في حال تعارض أحكام تلك الاتفاقية مع أحكام قانون ضريبة الشركات.

يُتاح رصيد الضريبة الأجنبية لأي ضريبة أجنبية ذات طابع مشابه لضريبة الشركات. ويجب استيفاء جميع الشروط الآتية لاعتبار الضريبة الأجنبية ذات طابع مماثل لضريبة الشركات:

- أن تفرض الضريبة الأجنبية من قبل الحكومة (حكومة اتحادية أو حكومة محلية) في دولة أخرى أوإقليم أجنبي وأن تكون مستحقة الدفع لتلك الحكومة.
- أن يعتبر سداد الضريبة الأجنبية إلزامياً وقابلً للإنفاذ بموجب القوانين الضريبية في تلك الدولة الأخرى أو الإقليم الأجنبي.
- وأن تفرض الضريبة الأجنبية على الربح أو صافي الدخل (أي الدخل مطروحاً منه الخصومات). تعتبر الضريبة الأجنبية المقطعة من المنبع مستوفية لهذا الشرط.

من أجل المطالبة برصيد الضريبة الأجنبية، يتبعن تضمين الدخل الناشئ من مصادر أجنبية قبل حساب الضريبة في الدخل الخاضع للضريبة الخاص بالخاضع للضريبة. ويجب احتساب مبلغ ضريبة الشركات المستحقة بناءً على إجمالي الدخل الخاضع للضريبة، ومن ثم يجوز خصم رصيد الضريبة الأجنبية من مبلغ ضريبة الشركات المستحقة الدفع.

#### 4.9.2 كيفية حساب رصيد الضريبة الأجنبية

يجب أن لا يجاوز مبلغ رصيد الضريبة الأجنبية مبلغ ضريبة الشركات المستحقة في الدولة عن الدخل الناشئ من مصادر أجنبية.<sup>108</sup> وبالتالي، يكون مبلغ رصيد الضريبة الأجنبية هو المبلغ الأقل مما يأتي:

105 البند (1) من المادة (46) من قانون ضريبة الشركات.

106 البند (3) من المادة (46) من قانون ضريبة الشركات.

107 البند (1) من المادة (47) من قانون ضريبة الشركات.

108 البند (2) من المادة (47) من قانون ضريبة الشركات.

- 1) المبلغ الفعلي للضريبة المدفوعة عن الدخل الناشئ من مصادر أجنبية في الدولة الأخرى أو الإقليم الأجنبي.
- 2) مبلغ ضريبة الشركات المستحقة في الدولة عن الدخل الناشئ من مصادر أجنبية.

نظراً لأن ضريبة الشركات تطبق على صافي الدخل (الإيرادات مطروحاً منها النفقات)، يُحدد صافي الدخل الناشئ من مصادر أجنبية عن طريق خصم النفقات المرتبطة اقتصادياً من الدخل المعنى. وسيتم خصم النفقات وفقاً للقواعد ذات الصلة في قانون ضريبة الشركات.<sup>109</sup> يُحتمل أن تكون الدولة الأجنبية قد فرضت ضريبة على إجمالي الدخل الناشئ من مصادر أجنبية لا سيما في حالة الضريبة المقطعة من المتبقي. ومع ذلك، وبما أن قانون ضريبة الشركات يفرض الضريبة على الدخل الصافي مخصوصاً منه النفقات، يُحدد رصيد الضريبة الأجنبية بناءً على صافي الدخل الناشئ من مصادر أجنبية.

وحيث أنه هناك نسبتين لضريبة الشركات في الدولة (أي 0% و9%)، تُحدد ضريبة الشركات المستحقة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية على أساس المتوسط المرجح باستخدام المعادلة الآتية:

ضريبة الشركات المستحقة عن الدخل المعنى الناشئ من مصادر أجنبية = س × ص/ع، حيث أن:

س = ضريبة الشركات المستحقة عن إجمالي الدخل الخاضع للضريبة الخاص بالخاضع للضريبة قبل أي رصيد ضريبة أجنبية.

ص = صافي الدخل المعنى الناشئ من مصادر أجنبية.

ع = إجمالي الدخل الخاضع للضريبة الخاص بالخاضع للضريبة.

#### 4.9.3 رصيد الضريبة الأجنبية غير المستخدم

لا يجوز ترحيل أي رصيد ضريبة أجنبية غير مستخدم لفترات ضريبية لاحقة أو سابقة.<sup>110</sup> وبالتالي، يكون رصيد الضريبة الأجنبية غير المستخدم غير قابل للخصم. علاوةً على ذلك، لا يمكن خصم رصيد الضريبة الأجنبية غير المستخدم من ضريبة الشركات.<sup>111</sup> ولن يُرد أي مبلغ مقابل رصيد الضريبة الأجنبية غير المستخدم.

بالإضافة إلى ذلك، يمكن استخدام رصيد الضريبة الأجنبية فقط بعد استخدام أي رصيد ضريبة مقطعة من المتبقي.<sup>112</sup>

#### 4.10 فرض الضريبة على الأشخاص غير المقيمين

يخضع الشخص غير المقيم لضريبة الشركات في الدولة إذا كان يمارس أعمالاً في الدولة من خلال منشأة دائمة<sup>113</sup> أو كان يحقق دخلاً ناشئاً في الدولة<sup>114</sup> أو يحقق دخلاً من خلال صلة (أي أموال غير منقولة موجودة في الدولة) في حالة الشخص الاعتباري.<sup>115</sup>

109 كما هو محدد في الفصل التاسع من قانون ضريبة الشركات.

110 البند (3) من المادة (47) من قانون ضريبة الشركات.

111 البند (8) من المادة (33) من قانون ضريبة الشركات.

112 البندان (1) و(2) من المادة (44) من قانون ضريبة الشركات.

113 الفقرة (أ) من البند (4) من المادة (11) والمادة (14) من قانون ضريبة الشركات.

114 الفقرة (ب) من البند (4) من المادة (11) والمادة (13) من قانون ضريبة الشركات.

115 الفقرة (ج) من البند (4) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات بقراءة متزامنة مع قرار مجلس الوزراء رقم (56) لسنة 2023.

إذا كان لدى الشخص غير المقيم منشأة دائمة أو له صلة في الدولة، فسيخضع لضريبة الشركات فيما يتعلق بالدخل الخاضع للضريبة العائد إلى هذه المنشأة الدائمة أو العائد للصلة.<sup>116</sup>

#### 4.10.1 الدخل العائد إلى المنشأة الدائمة

يرد تعريف المنشأة الدائمة في المادة (14) من قانون ضريبة الشركات. يُعد الشخص ومنشأته الدائمة طرفيين مرتبطين<sup>117</sup> ويجب معاملتهم ككيانين منفصلين ومستقلين. ويُعرف هذا النهج باسم "نهج الكيان المنفصل".

يجب إجراء المعاملات بين الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلين التي يكون فيها أحد الطرفين منشأة دائمة بما يتوافق مع مبدأ السعر المحايد.

##### 4.10.1.1 نهج الكيان المنفصل

في حالات معينة، قد يمارس شخص غير مقيم أنشطة يترتب عليها تشكيل منشأة دائمة في الدولة.

ويتعين على ذلك الشخص غير المقيم تخصيص المبلغ المناسب من الدخل والتكاليف المرتبطة به إلى منشأته الدائمة وفقاً لمبدأ السعر المحايد.

يتطلب مبدأ السعر المحايد معاملة المنشأة الدائمة كما لو كانت كياناً منفصلاً يعمل بشكل مستقل عن الكيان الأم الذي تنتهي إليه المنشأة الدائمة (أي مقرّها الرئيسي) وعن الكيانات الأخرى التابعة للمجموعة.

من أجل تخصيص الأرباح بين المنشأة الدائمة والشركة الأم تخصيصاً دقيقاً، يجب إجراء تحليل من خطوتين:

- **الخطوة الأولى:** إجراء تحليل للوظائف لتحديد الأنشطة التي تمارسها المنشأة الدائمة من ناحية، والتي يمارسها المقرّ الرئيسي من ناحية أخرى، ومعاملة كل منها باعتباره كياناً منفصلاً عن الآخر. وينبغي أن يأخذ هذا التحليل أيضاً في الاعتبار الأصول التي تستخدمها والمخاطر التي تتحملها المنشأة الدائمة والمقرّ الرئيسي على التوالي.
- **الخطوة الثانية:** تحديد المقابل المتعلق بالترتيبيات أو التعاملات بين المنشأة الدائمة والمقرّ الرئيسي بما يتناسب مع الوظائف التي يؤديها كل منها والأصول المستخدمة والمخاطر التي تتحملها كل منها.

يرجى الاطلاع على دليل ضريبة الشركات الصادر عن الهيئة بشأن التسعير التحويلي لمزيدٍ من المعلومات حول النهج المكون من خطوتين. ويتوقع أن يشكل هذا التحليل جزءاً من مستندات التسعير التحويلي المعدة لكل فترة.

ينبغي أن يكون النهج المتبّع عملياً مع مراعاة اعتبارات التكلفة والعائد وينبغي أن يكون محدداً بحسب الواقع والظروف.

ينبغي تخصيص النفقات المتکبدة لمصدر دخل معين مباشرةً لذات فئة الدخل. ومع ذلك، إذا تکد المقرّ الرئيسي نفقات لا يمكن تخصيصها مباشرةً إلى المنشأة الدائمة، فسيتعين على المقرّ الرئيسي تخصيص النفقات بين المقرّ الرئيسي والمنشأة

116 الفقرتان (أ) و(ب) من البند (3) من المادة (12) من قانون ضريبة الشركات.

117 الفقرة (د) من البند (1) من المادة (35) من قانون ضريبة الشركات.

الدائمة على أساس السعر المحايد باستخدام أسس التخصيص المناسب. يجب أن يكون التخصيص متوافقاً مع مبدأ السعر المحايد (يرجى الرجوع إلى القسم [4.5.4](#) للاطلاع على توضيحات إضافية بشأن أسس التخصيص).

راجع القسم [13](#) للاطلاع على دراسة الحالة (8) حول تحديد الدخل الخاضع للضريبة في حالة الشخص غير المقيم الذي يمارس أعماله في الدولة من خلال منشأة دائمة.

## 5. دراسة الحالة (1): النفقات القابلة للخصم والنفقات غير القابلة للخصم

تشمل دراسة الحالة هذه التعديلات التي يتعين إجراؤها على الدخل المحاسبي عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة لأغراض ضريبة الشركات والتي تتعلق بالنفقات القابلة للخصم والنفقات غير القابلة للخصم (الفقرة (د) من البند (2) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات). يتناول القسم 6 (دراسة الحالة (2)) التعديلات المتعلقة بقواعد قيود خصم الفائدة.

### 5.1 الحقائق

الشركة (و) هي شركة تأسست في الدولة ومقيمة ضريبياً فيها، و تعمل الشركة في قطاع الرعاية الصحية. تأسست الشركة في 1 يناير 2024، وتقوم باعداد القوائم المالية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي وتعتمد السنة الميلادية كفترتها الضريبية.

لدى الشركة (و) شركة تابعة مملوكة لها بالكامل هي الشركة (ف) (شركة تأسست في الدولة ومقيمة ضريبياً فيها). تعد الشركة (ف) الذراع الخيرية للشركة (و). والشركة (ف) هي جهة نفع عام مؤهلة ومُعفاة لأغراض ضريبة الشركات.<sup>118</sup>

الأنسة (ك) هي إحدى كبار الموظفين الرئيسيين في الشركة (و) و تعمل أيضاً بمنصب المدير الإداري للشركة (ف). تظهر سجلات الموظفين لدى الشركة (و) (أي سجلات الدوام) أن الأنسة (ك) تقضي ما يقارب 70% من وقتها في العمل لصالح أعمال الشركة (و) (بما في ذلك إعداد استراتيجيات التسويق وتنسيق علاقات العملاء)، و تقضي نسبة الوقت المتبقية البالغة 30% على الأنشطة الخيرية للشركة (ف) (تنظيم فعاليات مجتمعية ومشاريع خدمية). الأنسة (ك) هي موظفة لدى الشركة (و) التي تحمل تكلفة راتبها بالكامل.

نستعرض فيما يأتي جزءاً من القوائم المالية المستقلة للشركة (و) للسنة الميلادية 2024 (المبالغ بالدرهم):

الإجمالي الكلي	الإجمالي الفرعي	الأرقام ذات الصلة
70,000,000		الإيرادات من المبيعات
<b>70,000,000</b>		<b>إجمالي الإيرادات (أ)</b>
		<b>النفقات:</b>
(23,000,000)		تكلفة السلع المباعة
		الرواتب والأجور والمكافآت (بما في ذلك بدل السكن والتأمين الصحي للموظفين وأسرهم وبدل السفر جواً للموظفين وأسرهم، وغير ذلك):
	(10,500,00)	• للموظفين
	(5,000,000)	• لأعضاء مجلس الإدارة (الذين يكونون مساهمين)
(17,500,000)	(2,000,000)	• تكلفة الموظفين العاملين بشكل مشترك في كلتا الشركتين
(500,000)	-	استحقاقات الموظفين (مقابل العمل عن بعد)

118 المادة (9) من قانون ضريبة الشركات.

(500,000)		الضرائب المحلية (الضريبة العقارية وضريبة خدمات البلدية)	
		مشتريات أخرى:	
	(900,000)	• رخصة برمجيات (حق الاستخدام لسنة واحدة)	
	(700,000)	• معدات طبية منخفضة التكلفة وبكمية كبيرة (عمرها ستنان)	
(2,300,000)	(700,000)	• مشتريات للشركة التابعة	
		نفقات سفر الموظفين:	
	(50,000)	• خلال أيام العمل	
(70,000)	(20,000)	• خلال أيام العطلات	
		نفقات الترفيه:	
	(900,000)	• ترفيه (الموظفين)	
	(500,000)	• ترفيه (شركاء الأعمال)	
(1,600,000)	(200,000)	• ترفيه (أفراد أسر المساهمين)	
		التبرعات والهدايا:	
	(500,000)	• جهات نفع عام مؤهلة	
(1,200,000)	(700,000)	• أشخاص آخرين	
		الغرامات/ العقوبات المالية والتعويضات:	
	(20,000)	• مخالفات السرعة - للموظفين	
	(600,000)	• الإخلال بعقود العملاء	
	(900,000)	• تعويضات العملاء	
(1,920,000)	(400,000)	• أتعاب مهنية (مقابل الدفاع في الدعاوى القضائية المعروف عن قبل العملاء)	
(2,000,000)	-	رسوة مدفوعة لموظف أحد العملاء لإبرام عقد جديد	
(900,000)	-	إيجار (مدفع لمساهم مقابل مساحات مكتبية)	
(150,000)		ضريبة المدخلات (القيمة المضافة) غير القابلة للاسترداد	
* (3,000,000)		اشتراكات في صندوق معاشات خاص*	
(500,000)		نفقات ما قبل التأسيس (متکبدة من قبل المساهمين)	
(500,000)		مخصص للديون المعدومة	
(600,000)		مخصص للضمادات المقدمة للعملاء	
(1,000,000)		مخصص للغرامات والعقوبات المالية	
<b>(57,240,000)</b>		<b>إجمالي النفقات (ب)</b>	

<b>12,760,000</b>	الدخل المحاسبي ((أ) - (ب))
-------------------	----------------------------

\*ينبغي مبلغ 1,000,000 درهم غير مدفوع خلال السنة الميلادية 2024 من أصل مبلغ 3,000,000 درهم كاشتراكات في صندوق المعاشات الخاص.

## 5.2 تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع

يكون حساب الشركة (و) للدخل الخاضع للضريبة وضريبة الشركات المستحقة الدفع للسنة الميلادية 2024 بالإضافة إلى التعديلات ذات الصلة والفرقات التوضيحية (المبالغ بالدرهم) على النحو الآتي:

الفقرة التوضيحية	المبلغ	التعديلات ذات الصلة
	<b>12,760,000</b>	الدخل المحاسبي
		النفقات غير المسموح بخصمها بموجب المادة (28): <sup>119</sup> +
5.3.3	700,000	• غير متکبدة لأغراض الأعمال: مشتريات نيابة عن الشركة التابعة (لم تُرد)
5.3.4	600,000	• نفقات متکبدة لأكثر من غرض
5.3.3	200,000	• نفقات ترفيه أفراد أسر المساهمين
		النفقات غير المسموح بخصمها بموجب المادة (32): <sup>120</sup> +
5.3.5	250,000	• 50% من نفقات الترفيه لشركاء الأعمال
		النفقات غير المسموح بخصمها بموجب المادة (33): <sup>121</sup> +
5.3.6	700,000	التبرعات والهدايا للأشخاص بخلاف جهات النفع العام المؤهلة
5.3.7	20,000	• الغرامات والعقوبات المالية المتعلقة بالسرعة
5.3.8	2,000,000	• رشوة استئمالة مدفوعة لموظ夫 أحد العملاء لإبرام عقد جديد
		• نفقات أخرى غير مسموح بخصمها +
5.3.11	1,000,000	اشتراكات غير مدفوعة لصندوق المعاشات الخاص
5.3.13	1,000,000	• مخصص لغرامات والعقوبات المالية (فيما يتعلق بالهيئة التنظيمية لقطاع الرعاية الصحية)
	<b>19,230,000</b>	• الدخل الخاضع للضريبة
	0	0% حتى 375,000 درهم
	1,696,950	9% لما يتجاوز 375,000 درهم
	<b>1,696,950</b>	ضريبة الشركات المستحقة الدفع

119 المادة (28) من قانون ضريبة الشركات.

120 البند (1) من المادة (32) من قانون ضريبة الشركات.

121 المادة (33) من قانون ضريبة الشركات.

### 5.3 الفرات التوضيحية

#### 5.3.1 النفقات المتکبدة كلياً وحصرياً لأغراض الأعمال

كما ذُكر في القسم [4.5.1](#)، تكون النفقات التي يتم تكبدها بشكل كلي وحصري لأغراض أعمال الخاضع للضريبة (والتي لا تكون نفقات رأسمالية في طبيعتها) قابلة للخصم لأغراض ضريبة الشركات.<sup>122</sup>

(أ) الرواتب والمكافآت المدفوعة لأعضاء مجلس الإدارة الذين يكونون مساهمين:

يعمل المساهمان السيد (أ) والسيد (ب) كمدیرین تنفيذیین للشركة (و) ویشاران العمليات اليومية للشركة، وقد قاما بتوقيع عقد عمل مع الشركة (و). يعد كل من الراتب والأجر المتغير لهذین المدیرین المساهمین متواافقاً مع المعايير السائدة في القطاع. وتمثل المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات التي قدمها السيد (أ) والسيد (ب) إلى الشركة (و) بصفتهما مدیرین تنفيذیین وليس كمساهمین.

وعليه، سُتعتبر المبالغ المدفوعة للمدیرین التنفيذيین كموظفين متکبدة كلياً وحصرياً لأعمال الشركة (و)، وبالتالي تُعتبر نفقات قابلة للخصم، أي عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة لا يلزم إجراء أي تعديل على الدخل المحاسبي فيما يتعلق بمبلغ 5,000,000 درهم المدفوع للمدیرین. يفترض لغرض المثال أن المبلغ المدفوع إلى المدیرین المساهمین قد تم وفقاً لمبدأ السعر المحايد.

(ب) استحقاقات الموظفين (مقابل العمل عن بعد):

توظف الشركة (و) بعض المهندسين الذين يطلب منهم العمل حصرياً عن بعد. توافق الشركة (و) على سداد التكلفة المتزايدة المرتبطة بهؤلاء الموظفين (مثل تجهيز المكتب بالمنزل للعمل عن بعد وسداد جزء من فواتير المرافق).

سُتعتبر التكلفة المتکبدة مقابل عمل الموظفين عن بعد تم تكبدها كلياً وحصرياً لأغراض أعمال الشركة (و)، وبالتالي تُعتبر نفقات قابلة للخصم، أي لا يلزم عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة إجراء أي تعديل على الدخل المحاسبي فيما يتعلق بتکاليف العمل عن بعد البالغة 500,000 درهم.

(ج) الضرائب المحلية

سدّدت الشركة (و) ضرائب محلية على مقرّات أعمالها تبلغ 500,000 درهم فيما يتعلق بضريبة العقارات وضريبة خدمات البلدية. تتكبد الشركة (و) هذه النفقات كلياً وحصرياً لأغراض أعمالها.<sup>123</sup>

هذه الضرائب المحلية ليست مماثلة لضريبة الشركات في طبيعتها، والتي كانت سُتعامل على وجه التحديد كنفقات غير قابلة للخصم.<sup>124</sup> وبالتالي، ستكون هذه الضرائب المحلية قابلة للخصم ولا يلزم إجراء مزيد من التعديلات.

122 البند (1) من المادة (28) من قانون ضريبة الشركات.

123 البند (1) من المادة (28) من قانون ضريبة الشركات.

124 البند (6) من المادة (33) من قانون ضريبة الشركات.

### 5.3.2 النفقات الرأسمالية مقابل نفقات الإيرادات

كما ذكر في القسم [4.5.6](#)، فإن النفقات الرأسمالية هي نفقات تُحسب للأعمال ميزة دائمة وتكون غير قابلة للخصم لأغراض ضريبة الشركات.

تكبدت الشركة (و) نفقات رأسمالية تبلغ 700,000 درهم فيما يتعلق ببعض المعدات الطبية منخفضة القيمة والمشترأة بكمية كبيرة وبلغ عمرها الافتراضي سنتين. حسب السياسة المحاسبية للشركة (و) لا تتم رسملة البنود الرأسمالية منخفضة القيمة، وبالتالي تُقيد هذه النفقات كمصاروف في بيان الدخل. وعليه، لا تعامل الشركة (و) هذه النفقات على أنها نفقات رأسمالية للأغراض المحاسبية. في ظل هذه الظروف، ينبغي أن تكون هذه النفقات قابلة للخصم في السنة التي تُكبدت فيها، ولن تكون تكلفة الاستحواذ قابلة للخصم في حال رسملة المعدات الطبية. ومع ذلك، يكون الاستهلاك المتعلق بهذه المعدات قابلاً للخصم.

ستكون رسوم الرخصة لاستخدام برمجيات محددة لمدة سنة واحدة نفقات إيرادات في حالة عدم وجود أي ميزة دائمة. وبالتالي، يُعد مبلغ 900,000 درهم قابلاً للخصم ولا يلزم إجراء أي تعديل.

### 5.3.3 النفقات غير المتكبدة لأغراض الأعمال

كما ذكر في القسم [4.5.1](#)، لا يجوز خصم النفقات التي لم يتم تكبدها لأغراض أعمال الخاضع للضريبة، بل يجب إضافتها مرة أخرى عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.<sup>125</sup>

قامت الشركة (و) ببعض المشتريات نيابة عن شركتها التابعة. وعليه، عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة لا يُسمح بخصم مبلغ 700,000 درهم الذي لم يتم تكبده لأغراض أعمال الشركة (و)، وذلك على افتراض عدم قيام الشركة التابعة بسداد النفقات للشركة (و).

إذا قامت الشركة التابعة بسداد جزء من النفقات للشركة (و)، فإن المبلغ الذي لم يتم سداده هو فقط الذي لن يُسمح بخصمه ضمن الوعاء الضريبي للشركة (و) لأنه لم يتم تكبده لأغراض أعمال الشركة (و).

علاوة على ذلك، تكبدت الشركة (و) مبلغ 200,000 درهم لترفيه أفراد أسر المساهمين، ولا يُسمح بخصم هذه النفقات لأنه لم يتم تكبدها لأغراض أعمال الشركة (و).

### 5.3.4 النفقات المتكبدة لأكثر من غرض

كما ذكر في القسم [4.5.4](#)، إذا تُكبدت النفقات جزئياً لأغراض الأعمال وجزئياً لأغراض أخرى، فيجب تقسيم المبلغ بحيث يُسمح فقط بخصم الجزء المتعلق بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

(أ) نفقات سفر الموظفين:

تكبدت الشركة (و) مبلغ 70,000 درهم كنفقات سفر لموظفيها. ويتعلق مبلغ 20,000 درهم منها برحلات السفر الشخصي للموظفين خلال عطلات نهاية الأسبوع أو خارج ساعات العمل. ومع ذلك، ترتبط النفقات بأعمال الشركة (و) مباشرةً نظراً

125 الفقرة (أ) من البند (2) من المادة (28) من قانون ضريبة الشركات.

لأن إجمالي النفقات البالغ 70,000 درهم يتم تكبدة لمنفعة/ رفاهية الموظفين كجزء من جهود الشركة لمكافأة الموظفين والاحتفاظ بهم. ولذلك، سيتم اعتبار التكفة الإجمالية متکدة لأغراض أعمال الشركة (و) – بذات الطريقة التي يتم بها توفير ميزة للموظفين في السوق العادلة على سبيل المثال. وبالتالي، سيسمح بخصم النفقات، أي لا يلزم إجراء تعديل عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة بشرط أن يتتوافق المبلغ الإجمالي مع مبدأ السعر المحايد.

(ب) تكلفة الموظفين العاملين بشكل مشترك في كلتا الشركاتين:

تكبدت الشركة (و) مبلغ 2,000,000 درهم مقابل تكلفة راتب الأنسنة (ك) (بما في ذلك بدل السكن والتأمين الصحي المنوه للموظفين وأسرهم وبدل السفر جواً للموظفين وأسرهم وغيرها من البدلات). تقضي الأنسنة (ك) 30% من وقتها في العمل لدى الشركة (ف). ويعني ذلك أنه سيترتب على تقسيم إجمالي راتب الأنسنة (ك) البالغ 2,000,000 درهم على أساس الوقت الذي تقضيه في العمل لدى الشركة (و) والشركة (ف) أن يكون مبلغ 1,400,000 درهم (70% من إجمالي 2,000,000 درهم) مؤهلاً ل النفقات بأعمال الشركة (و)، ولا يُسمح بخصم المبلغ المتبقى البالغ 600,000 درهم (30% من إجمالي 2,000,000 درهم) ل النفقات بأعمال. وعليه، لن يُسمح بخصم مبلغ 600,000 درهم، بل سيضاف عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة للشركة (و) ما لم تُردد هذه التكفة للشركة (ف) على أساس السعر المحايد.

### 5.3.5 نفقات الترفيه

تكبدت الشركة (و) نفقات ترفيه بمبلغ 1,600,000 درهم. كما ذكر في القسم [4.5.10](#) وفقاً لقواعد المحددة المتعلقة بنفقات الترفيه، سيطبق ما يأتي:

- أ) يكون مبلغ 900,000 درهم مقابل الترفيه عن موظفي الشركة قابلاً لخصم بنسبة 100%.
- ب) يكون مبلغ 500,000 درهم مقابل الترفيه عن شركاء الأعمال قابلاً لخصم بنسبة 50%， أي 250,000 درهم.

علاوةً على ذلك وكما ذكر في القسم [5.3.3](#)، لا يُسمح بخصم مبلغ 200,000 درهم مقابل الترفيه عن أسر المساهمين، وذلك لأنه لم يتم تكبدة لأغراض الأعمال.

وعليه، لا يُسمح بخصم النفقات الآتية، بل ستضاف عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة:

- أ) مبلغ 250,000 درهم مقابل نفقات الترفيه عن شركاء الأعمال.
- ب) مبلغ 200,000 درهم مقابل نفقات الترفيه عن أسر المساهمين. (راجع القسم [5.3.3](#)).

### 5.3.6 التبرعات والهدايا

كما ذكر في القسم [4.5.9](#)، تكون التبرعات أو المنح أو الهدايا التي تُقدم إلى شخص ليس جهة نفع عام مؤهلة نفقات غير قابلة لخصم لأغراض ضريبة الشركات.<sup>126</sup>

وعليه، لا يُسمح بخصم مبلغ 700,000 درهم المتعلق بالتبرعات والهدايا المقدمة لأشخاص ليسوا جهة نفع عام مؤهلة، بل سيضاف عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

126 البند (1) من المادة (33) من قانون ضريبة الشركات.

### 5.3.7 الغرامات والعقوبات المالية والتعويضات

- الغرامات والعقوبات المالية

كما ذكر في القسم [4.5.1](#), يعتمد خصم أي نفقات على ما إذا كانت قد تم تكبدها كلياً وحصرياً لأغراض الأعمال.

لن يُسمح بخصم النفقات لأغراض ضريبة الشركات إذا كانت مبلغاً مدفوعاً مقابل مخالفة/ انتهك لأي قوانين أو قواعد أو لوائح أو إذا كانت مبلغاً مفروضاً كعقوبة مالية، مثل الغرامات والعقوبات المالية التي تفرضها هيئة تنظيمية/ حكومية. وبغض النظر عما إذا تم تكبده هذه النفقات في السياق المعتمد للأعمال أم لا فلن يُسمح بخصم هذه الغرامات أو العقوبات المالية لأغراض ضريبة الشركات.

بالتالي وكما ذكر في القسم [4.5.9](#), لا يعتبر مبلغ الغرامات أو العقوبات المالية – بخلاف التعويضات عن الأضرار أو الإخلال بالعقود – نفقات قابلة للخصم.<sup>127</sup>

دفعت الشركة (و) مبلغ 20,000 درهم يتعلق بمخالفات سرعة فُرست على موظفي الشركة، والتي تم تكبدها أثناء أداء الموظفين لعملهم. وبالنظر إلى طبيعة المبلغ المدفوع كغرامة مالية ناتجة عن مخالفة القانون، ف تكون هذه النفقات غير قابلة للخصم.

- التعويضات عن الأضرار أو الإخلال بالعقود:

بشكل عام، في حال كان الغرض من المبلغ المدفوع تقديم تعويضات عن أضرار ناجمة عن عمليات معتادة/ يومية للأعمال، مثل التعويضات المدفوعة للعميل مقابل الإخلال بالعقد، فسوف يُسمح بخصم هذا المبلغ لأغراض ضريبة الشركات.

وبالنسبة للنفقات المتعلقة بالإخلال بعقد العملاء البالغة 600,000 درهم، والتعويضات المدفوعة للعملاء البالغة 900,000 درهم، والأتعاب المهنية للدفاع في دعوى قضائية رفعها عميل لمطالبات قانونية البالغة 400,000 درهم، فإنها تتعلق بالعمليات المعتادة/ اليومية لأعمال الشركة (و). وهذه المبالغ، أي التعويضات والأتعاب المهنية للدفاع في الدعاوى القضائية، تكون قابلة للخصم لأغراض ضريبة الشركات، الأمر الذي لا يلزم معه إجراء أي تعديل عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

### 5.3.8 الرشاوى والدفوعات غير المشروعة

لا يُسمح بخصم الرشاوى أو غيرها من الدفوعات غير المشروعة حتى وإن ثُقِّلت النفقات كتكلفة بمحض المبادئ المحاسبية.<sup>128</sup> في هذا المثال، تتعلق النفقات البالغة 2,000,000 درهم بالسعى غير اللائق للتأثير على موظف لدى العميل بهدف ترسية عقد الشركة (و). وهذا المبلغ هو رشوة بطبيعته حتى لو تم تكبده بالكامل لأغراض الأعمال وبعد غير قابل للخصم لأغراض ضريبة الشركات، بل يضاف عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

127 البند (2) من المادة (33) من قانون ضريبة الشركات.

128 البند (3) من المادة (33) من قانون ضريبة الشركات.

### 5.3.9 الدفعات للأشخاص المتصلين

تكون الدفعات التي يقدمها الخاضع للضريبة للأشخاص المتصلين به – بما في ذلك المالك أو المدير – قابلة للخصم فقط بالقدر الذي يتناسب مع القيمة السوقية للخدمة أو المنفعة المقدمة.<sup>129</sup>

أبرمت الشركة (و) مع المساهم السيد (أ) عقد لاستئجار مساحة مكتبية بالقيمة السوقية. طالما أن النفقات تم تكبدها فقط لأغراض أعمال الشركة (و) وبالقيمة السوقية، فلا يلزم إجراء أي تعديل بالنسبة للايجار البالغ 900,000 درهم والمدفوع للمساهم.

### 5.3.10 ضريبة القيمة المضافة على المدخلات

كما ذكر في القسم [4.5.9](#)، لا يُسمح بخصم ضريبة القيمة المضافة المفروضة على المدخلات والتي يتكبدها الخاضع للضريبة ويمكنه استردادها.<sup>130</sup> ولكن، يُسمح بخصم ضريبة القيمة المضافة على المدخلات غير القابلة للاسترداد، وذلك لأنها تمثل تكلفة دائمة للأعمال بشرط أن تستوفي تلك النفقات الأساسية القواعد العامة للخصم، أي أن يتم تكبدها كلياً وحصرياً لأغراض الأعمال. وعليه، سيسمح عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة بخصم ضريبة القيمة المضافة على المدخلات غير القابلة للاسترداد بمبلغ 150,000 درهم والمتکبدة كلياً وحصرياً لأغراض الأعمال.

وإذا فرضت ضريبة القيمة المضافة على نفقات لا تؤهل كنفقات قابلة للخصم لأغراض ضريبة الشركات، فلا تكون هذه الضريبة قابلة للخصم هي الأخرى. على سبيل المثال، أي ضريبة قيمة مضافة مفروضة على نفقات شخصية (خلاف الأعمال) تكون غير قابلة للخصم.

في حال قيد ضريبة القيمة المضافة القابلة للاسترداد كمصروف في الحسابات، فلا تكون قابلة للخصم، أي يجب عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة إضافتها مرة أخرى إذا قُيدت كمصروف.

### 5.3.11 الاشتراكات في صندوق المعاشات الخاص

كما ذكر في القسم [4.5.9](#)، يجوز لصاحب العمل المطالبة بخصم الاشتراكات المدفوعة إلى صندوق معاشات خاص عن العاملين من أعضاء نظام المعاشات في الفترة الضريبية التي يتم فيها "دفع" هذه الاشتراكات.<sup>131</sup> ومع ذلك، لا يجوز لصاحب العمل المطالبة بخصم الاشتراكات التي تتجاوز 15% من إجمالي أجر الموظف للفترة الضريبية المعنية.<sup>132</sup> وبالتالي، حتى تكون الاشتراكات ذات الصلة قابلة للخصم يجب دفعها بالفعل خلال الفترة الضريبية المعنية، كما يجب أن لا تتجاوز الحد الأقصى البالغ 15%. ولذلك، لن يُسمح بخصم أي اشتراكات غير مدفوعة وأي اشتراكات مدفوعة بالإضافة (أي اشتراكات تتجاوز نسبة 15% من إجمالي أجر الموظف).

129 البندان (1) و(2) من المادة (36) من قانون ضريبة الشركات.

130 المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017.

131 البند (1) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (115) لسنة 2023.

132 البند (2) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (115) لسنة 2023.

بناءً على ذلك، لن يُسمح بخصم الاشتراكات غير المدفوعة البالغة 1,000,000 درهم من التكلفة الإجمالية لصندوق المعاشات البالغة 3,000,000 درهم، بل تضاف مرة أخرى عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة. يندرج رصيد الاشتراكات البالغ 2,000,000 درهم الذي دفعته الشركة (و) ضمن الحد الأقصى البالغ 15% من إجمالي أجر كل موظف، وبالتالي يكون قابلًا للخصم.

### 5.3.12 النفقات المتبددة قبل بدء الأعمال

كما ذُكر في القسم 4.5.7 ومع مراعاة أي قيود محددة، تتمثل القاعدة العامة في أن أي نفقات يتم تكبدها بشكل كلي وحصري لأغراض الأعمال تكون قابلة للخصم في الفترة الضريبية التي تم فيها تكبدها النفقات.<sup>133</sup>

تكتب السيد (أ) والسيد (ب) المساهمان في الشركة نفقات ترجع لما قبل التأسيس تتعلق بتأهيل مهنية ورسوم تسجيل وغيرها من التكاليف المتعلقة بتأسيس الشركة (و). تقوم الشركة (و) بسداد هذه التكاليف إلى السيد (أ) والسيد (ب) وتقيدتها بمصروف وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في سنتها المالية الأولى، أي الفترة الضريبية الحالية. وعليه، لا يلزم عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة إجراء أي تعديل فيما يتعلق بنفقات ما قبل التأسيس البالغة 500,000 درهم.

### 5.3.13 إنشاء المخصصات وعكس قيدها

كما ذُكر في القسم 4.5.8، إذا تضمنت القوائم المالية للخاضع للضريبة مخصصاً وفقاً للمعايير المحاسبية المعتمدة بها (أي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم)، فيؤخذ في الاعتبار عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة أي حركة لها المخصص وستكون قابلة للخصم – إن وجدت – طالما كان هذا المخصص يتعلق بنفقات قابلة للخصم بموجب قانون ضريبة الشركات.

إذا تم رد المخصص أو عكس قيده في الدفاتر في الفترة الضريبية التالية، فلا يلزم إجراء تعديلات محددة تتعلق برد المخصص أو عكس قيده في الدفاتر. وبالتالي، سيعامل رصيد المخصص ذي الصلة في القوائم المالية على أنه دخل خاضع للضريبة لأغراض ضريبة الشركات. ومع ذلك، عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة لن يُسمح بخصم مخصص تم إنشاؤه فيما يتعلق بنفقات غير مسموح بخصمها بموجب قانون ضريبة الشركات.

وعليه، لا يلزم إجراء أي تعديل عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة للمخصصات الآتية:

- مخصص الديون المعدومة البالغ 500,000 درهم.
- ومخصص الضمانات المنوحة للعملاء البالغ 600,000 درهم (ضمانات العملاء فيما يتعلق ببيع المعدات الطبية المختلفة).

ومع ذلك، أنشأت الشركة (و) أيضاً مخصصاً للغرامات والعقوبات المالية بقيمة 1,000,000 درهم ترقباً لفرضها من قبل الهيئة التنظيمية لقطاع الرعاية الصحية. ونظراً لأن المخصص يتعلق بنفقات رئيسية غير قابلة للخصم بموجب قانون ضريبة

133 البند (1) من المادة (28) من قانون ضريبة الشركات.

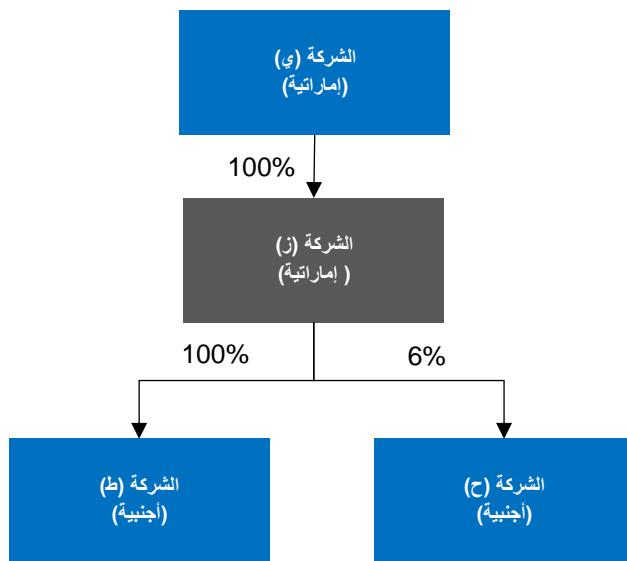
الشركات، أي الغرامات والعقوبات المالية، فعند تحديد الدخل الخاضع للضريبة لن يُسمح بخصم المخصص بل تجب إضافته مرة أخرى.

## 6. دراسة الحالة (2): نفقات الفائدة

تشمل دراسة الحالة هذه التعديلات التي يتعين إجراؤها على الدخل المحاسبي عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة لأغراض ضريبة الشركات والتي تتعلق بالنفقات القابلة للخصم والنفقات غير القابلة للخصم (الفقرة (د) من البند (2) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات). كما تشمل إمكانية تطبيق القواعد العامة والخاصة لقيود خصم الفائدة (أي نفقات الفائدة القابلة للخصم ونفقات الفائدة غير القابلة للخصم ومعاملة نفقات الفائدة الصافية غير المسموح بخصمها/ غير المستخدمة).

### 6.1 الحقائق

الشركة (ز) هي شركة تأسست في الدولة ومقيدة ضريبياً فيها، و تعمل في تجارة المعدات الإلكترونية في الدولة. تقوم الشركة بإعداد القوائم المالية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي وتستخدم السنة الميلادية كفترتها الضريبية.



تمتلك الشركة (ز) 6% من الأسهم في الشركة (ح)، وهي شركة تأسست في الدولة (ح) ومقيدة ضريبياً فيها. الشركة (ح) هي حصة مشاركة للشركة (ز) وتستوفى جميع شروط إعفاء المشاركة.

خلال السنة الميلادية 2025، قامت الشركة (ز) بما يأتي:

- في 1 ديسمبر 2025، حصلت على قرض من شركتها التابعة المملوكة لها بالكامل الشركة (ط)، وهي شركة تأسست في الدولة (ط) ومقيدة ضريبياً فيها. لا تفرض الدولة (ط) ضريبة مماثلة لضريبة الشركات.
- في 5 ديسمبر 2025، قامت بالإعلان عن توزيعات أرباح الأسهم والخصص ودفعتها لشركتها القابضة الشركة (ي)، وهي شركة تأسست في دولة الإمارات ومقيدة ضريبياً فيها. يتم تمويل أرباح الأسهم والخصص من خلال قرض تم الحصول عليه من الشركة (ط).

نستعرض فيما يأتي جزءاً من القوائم المالية المستقلة للشركة (ز) للسنة الميلادية 2025 والسنة الميلادية 2026 (المبالغ بالدرهم):

الرقم ذات الصلة	المبلغ 2025	المبلغ 2026
الإيرادات:		
دخل الأعمال التجارية	150,000,000	170,000,000
توزيعات أرباح الأسهم والحق من الشركة (ح) (حصة المشاركة)	20,000,000	25,000,000
دخل الفائدة:		
• دخل الفائدة (الذمم المدينة التجارية، أي المدينون)	20,000,000	32,000,000
• دخل الفائدة (قروض لأطراف ثالثة مستقلة)	12,000,000	22,000,000
إجمالي الإيرادات (أ)	202,000,000	249,000,000
مطروحًا منه: النفقات		
نكلفة السلع المباعة	(60,000,000)	(51,000,000)
الرواتب والأجور	(15,000,000)	(34,000,000)
نفقات عامة	(7,500,000)	(8,500,000)
أتعاب مهنية (مقابل الاستحواذ على الشركة (ح)، أي حصة المشاركة)	(7,500,000)	-
استهلاك الأصول الثابتة	(3,000,000)	(4,000,000)
الإطفاء الخاص بتكلفة التطوير	(1,000,000)	(2,000,000)
نفقات الفائدة:		
• نفقات الفائدة (على القرض للاستحواذ على الشركة (ح))	(10,000,000)	(8,000,000)
• نفقات الفائدة على أداة الدين المنفق عليها في 2022	(2,000,000)	(2,000,000)
• نفقات الفائدة (قرض مصرفي بالدولار الأمريكي)	(30,000,000)	(18,000,000)
• خسارة سعر صرف العملات الأجنبية على فائدة القرض المصرفي	(2,500,000)	(3,000,000)
• نفقات الفائدة (الذمم الدائنة التجارية، أي الدائنون)	(22,500,000)	(23,000,000)
• رسوم الضمان (غير المتعلقة بالقرض من الشركة (ط) أو أداة الدين لسنة 2022)	(1,000,000)	(2,500,000)
• نفقات الفائدة (قرض من الشركة (ط))	(28,000,000)	(30,000,000)
إجمالي النفقات (ب)	190,000,000	186,000,000
الدخل المحاسبي قبل الضريبة ((أ) - (ب))	12,000,000	63,000,000

## 6.2 تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع

يكون حساب الدخل الخاضع للضريبة للشركة (ز) وضريبة الشركات المستحقة الدفع عن السنة الميلادية 2025 والسنة الميلادية 2026 بالإضافة إلى التعديلات ذات الصلة والفرقات التوضيحية (المبالغ بالدرهم) على النحو الآتي:

الفقرة التوضيحية	المبلغ 2026	المبلغ 2025	التعديلات ذات الصلة	
-	63,000,000	12,000,000	<b>الدخل المحاسبي</b>	
6.3.1	(25,000,000)	(20,000,000)	الدخل المُعفى: إعفاء المشاركة	-
6.3.2	-	7,500,000	النفقات غير القابلة للخصم: المتکبدة لتحقيق الدخل المُعفى	+
6.3.3	30,000,000	28,000,000	النفقات غير القابلة للخصم: نفقات الفائدة على القرض من طرف مرتبط (الشركة (ط))	+
6.3.4	(13,750,000)	13,750,000	نفقات الفائدة الصافية	-/+
-	<b>54,250,000</b>	<b>41,250,000</b>	<b>الدخل الخاضع للضريبة</b>	
-	0	0	% 375,000 درهم	
-	4,848,750	3,678,750	% 375,000 درهم لـما يتجاوز 9	
	<b>4,848,750</b>	<b>3,678,750</b>	<b>ضريبة الشركات المستحقة الدفع</b>	

### 6.3 الفقرات التوضيحية

يمكن خصم نفقات الفائدة عند حساب الدخل الخاضع للضريبة للفترة الضريبية التي يتم فيها تكبد تلك النفقات، مع مراعاة القواعد العامة والخاصة لقيود خصم الفائدة كما هو موضح أدناه.<sup>134</sup>

#### 6.3.1 التعديلات المتعلقة بالدخل المُعفى

كما ذُكر في القسم [4.4.2.1](#)، تكون الأرباح من حصص المشاركة في شخص اعتباري أجنبي مُعفاة.<sup>135</sup> بناءً على ذلك، لا تؤخذ في الاعتبار توزيعات الأرباح البالغة 20,000,000 درهم (في سنة 2025) و25,000,000 درهم (في سنة 2026) التي يتم الحصول عليها من الشركة (ح)، أي تخصم.<sup>136</sup>

#### 6.3.2 التعديلات المتعلقة بالنفقات المتکبدة لتحقيق دخل مُعفى

كما ذُكر في القسم [4.5.3](#)، عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة تكون النفقات المتکبدة فيما يتعلق بتحقيق الدخل المُعفى (باستثناء نفقات الفائدة) غير قابلة للخصم.<sup>137</sup>

تكبدت الشركة (ز) أتعاباً مهنية تتعلق بحصص مشاركة ستؤدي إلى نشوء دخل مُعفى. بناء عليه، تضاف الأتعاب المهنية البالغة 7,500,000 درهم مرة أخرى في عام 2025.

134 المادة (29) من قانون ضريبة الشركات.

135 البند (2) من المادة (22) من قانون ضريبة الشركات.

136 الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.

137 الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (28) من قانون ضريبة الشركات.

لا يتعين إضافة نفقات الفائدة البالغة 10,000,000 درهم (في عام 2025) و8,000,000 درهم (في عام 2026) مرتين أخرى والمتصلة بالاستحواذ والاحتفاظ بمحصل المشاركه. حيث أنها قابلة للخصم وفقاً لقاعدة العامة لقيود خصم الفائدة.<sup>138</sup>

### 6.3.3 القاعدة الخاصة لقيود خصم الفائدة

كما ذُكر في القسم [4.7](#)، فإن القاعدة الخاصة لقيود خصم الفائدة لا تسمح بخصم أي نفقات فائدة متکبدة على قرض تم الحصول عليه بشكل مباشر أو غير مباشر من طرف مرتبط فيما يتعلق، من بين أمور أخرى، بتوزيعات أرباح أسهم أو حصص أو توزيعات أرباح تسدد إلى طرف مرتبط<sup>139</sup> إذا كان الطرف المرتبط متلقى الفائدة لا يخضع لضريبة الشركات أو لأي ضريبة مماثلة في دولة أخرى أوإقليم أجنبى بنسبة لا تقل عن 9% على دخل الفائدة.<sup>140</sup>

في هذه الحالة، تکبدت الشركة (ز) نفقات الفائدة على قرض من طرف مرتبط، أي الشركة (ط) التي لا تخضع لضريبة الشركات في دولة الإمارات أو في الدولة (ط). علاوةً على ذلك، استخدمت الشركة (ز) الأموال المقترضة لدفع توزيعات الأرباح لمساهمتها، أي الشركة (ي). بناءً عليه، بموجب القاعدة الخاصة لقيود خصم الفائدة لن يُسمح بخصم نفقات الفائدة على القرض الذي تم الحصول عليها من الشركة (ط) وبالنسبة (ط) وبلغة 28,000,000 درهم (في عام 2025) و30,000,000 درهم (في عام 2026).<sup>141</sup>

لن تشكل هذه الفائدة جزءاً من نفقات الفائدة الصافية عند تطبيق القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة<sup>142</sup> (راجع القسم [6.3.4.1](#)).

### 6.3.4 القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة

كما ذُكر في القسم [4.6.2](#)، وفقاً لقاعدة العامة لقيود خصم الفائدة في حال تجاوز نفقات الفائدة الصافية مبلغ 12 مليون درهم في فترة ضريبية، فإن نفقات الفائدة الصافية القابلة للخصم تكون المبلغ الأعلى مما يأتي:

- 30% من الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل عن الفترة الضريبية.
- الح الأدنى البالغ 12 مليون درهم.<sup>143</sup>

بالنظر إلى ما سبق، لتحديد نفقات الفائدة القابلة للخصم يتعين حساب العناصر الآتية:<sup>144</sup>

- نفقات الفائدة الصافية.
- و30% من الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل.

138 البند (3) من المادة (10) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

139 البند (1) من المادة (31) من قانون ضريبة الشركات.

140 البند (3) من المادة (31) من قانون ضريبة الشركات.

141 الفقرة (د) من البند (2) من المادة (20) والمادتان (28) و(31) من قانون ضريبة الشركات.

142 البند (5) من المادة (30) من قانون ضريبة الشركات.

143 المادة (8) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

144 المواد (29)، (30) و(31) من قانون ضريبة الشركات.

#### 6.3.4.1 حساب نفقات الفائدة الصافية

لأغراض القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة فإن المبالغ الآتية، من جملة مبالغ أخرى، تعتبر فائدة وبالتالي، يجب تضمينها في حساب نفقات الفائدة الصافية:

- مكاسب وخسائر سعر صرف العملات الأجنبية المحققة من الفائدة<sup>145</sup> وبناءً عليه، يتعين عند حساب نفقات الفائدة الصافية أن تؤخذ في الاعتبار خسائر سعر صرف العملات الأجنبية البالغة 2,500,000 درهم (لسنة 2025) و3,000,000 درهم (لسنة 2026) المتعلقة بفوائد القرض المصري.
- رسوم الضمان المتکبدة فيما يتعلق بالحصول على التمويل<sup>146</sup> وبناءً عليه، يتعين عند حساب نفقات الفائدة الصافية أن تؤخذ في الاعتبار رسوم الضمان البالغة 1,000,000 درهم (لسنة 2025) و2,500,000 درهم (لسنة 2026).

مع ذلك، لأغراض القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة، لا يتضمن حساب نفقات الفائدة الصافية المبالغ الآتية:

- نفقات الفائدة الصافية المتعلقة بالديون القديمة (أي قبل 9 ديسمبر 2022)<sup>147</sup> وبناءً عليه، لا يتعين عند حساب نفقات الفائدة الصافية أن تؤخذ في الاعتبار نفقات الفائدة على أداء الدين المنفق عليها في سنة 2022 والبالغ 2,000,000 درهم (لسنة 2025) و2,000,000 درهم (لسنة 2026).
- حساب نفقات الفائدة الصافية لا يتضمن نفقات الفائدة غير المسموح بخصمها بموجب أي أحكام أخرى من قانون ضريبة الشركات (أي خلاف القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة) مثل أحكام المادة (34) الخاصة بمبدأ السعر المحايد أو أحكام المادة (31) الخاصة بالقاعدة الخاصة لقيود خصم الفائدة<sup>148</sup> وبناءً عليه، تُستثنى من حساب نفقات الفائدة الصافية الفائدة على القرض من الشركة (ط) (وهي طرف مرتبطة) البالغة 28,000,000 درهم (لسنة 2025) و30,000,000 درهم (لسنة 2026) المستخدمة لدفع توزيعات أرباح الأسهم أو الحصص (راجع القسم [6.3.3](#)).

بالنظر إلى ما سبق، يكون حساب نفقات الفائدة الصافية للشركة (ز) لفترتين الضريبيتين 2025 و2026 (المبالغ بالدرهم) على النحو الآتي:

نفقات الفائدة الصافية	المبلغ 2026	المبلغ 2025
نفقات الفائدة:		
نفقات الفائدة على القرض للاستحواذ على الشركة (ح) (المشاركة)	8,000,000	10,000,000
نفقات الفائدة (القرض المصرفي بالدولار الأمريكي)	18,000,000	30,000,000
خسائر سعر صرف العملات الأجنبية للفائدة على القرض المصرفي	3,000,000	2,500,000
نفقات الفائدة (الدّمّن الدائنة التجارية، أي الدائنوں)	23,000,000	22,500,000
رسوم الضمان (غير المتعلقة بالقرض من الشركة (ط) وبأداء الدين لسنة (2022)	2,500,000	1,000,000

145 المادة (6) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

146 البند (2) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

147 المادة (11) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

148 البند (5) من المادة (30) من قانون ضريبة الشركات.

<b>54,500,000</b>	<b>66,000,000</b>	<b>إجمالي نفقات الفائدة (أ)</b>
		<b>دخل الفائدة:</b>
32,000,000	20,000,000	دخل الفائدة (الذمم المدينة التجارية، أي المدينون)
22,000,000	12,000,000	دخل الفائدة (القروض لأطراف ثالثة مستقلة)
<b>54,000,000</b>	<b>32,000,000</b>	<b>إجمالي دخل الفائدة (ب)</b>
<b>500,000</b>	<b>34,000,000</b>	<b>المجموع الفرعي: نفقات الفائدة الصافية لسنة الحالية ((أ) - (ب))</b>
13,750,000	-	نفقات الفائدة الصافية غير المسموح بخصمها/ المرحلة من 2025 (راجع <a href="#">القسم (6.3.4.3)</a>
<b>14,250,000</b>	<b>34,000,000</b>	<b>إجمالي نفقات الفائدة الصافية</b>

#### 6.3.4.2 حساب 30% من الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل

لأغراض القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة، فإن الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء للفترة الضريبية تمثل الدخل الخاضع للضريبة المحسوب وفقاً للقواعد العامة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة بموجب المادة (20) من قانون ضريبة الشركات، أي يتغير إجراء جميع التعديلات باستثناء التعديلات المتعلقة بالقاعدة العامة لقيود خصم الفائدة وأحكام تسهيلات الخسارة الضريبية. ولأغراض القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة، يجب إضافة البنود الآتية إلى الدخل الخاضع للضريبة (أو الخسارة) قبل تطبيق القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة وتسهيلات الخسارة الضريبية للوصول إلى الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل:

- نفقات الفائدة الصافية للفترة الضريبية ذات الصلة.
- نفقات الاستهلاك والإطفاء المأخوذة في الاعتبار لتحديد الدخل الخاضع للضريبة ذات الصلة.
- أي دخل أو نفقات فائدة متعلقة بأصول أو التزامات مالية تاريخية مُحتفظ بها قبل 9 ديسمبر 2022.
- وأي دخل أو نفقات فائدة متعلقة بمشاريع البنية التحتية المؤهلة.

وفقاً للنتائج المذكورة أعلاه، تعتبر الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل صفرًا إذا كانت قيمتها سالبة.<sup>149</sup>

نظرًا لما سبق، فإنه لأغراض القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة يكون حساب الأرباح المعدلة قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء لفترتين الضريبيتين 2025 و2026 للشركة (ز) على النحو الآتي (المبالغ بالدرهم):

الفقرة التوضيحية	المبلغ 2026	المبلغ 2025	إجمالي دخل الخاضع للضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل
	63,000,000	12,000,000	الدخل المحاسبي / (الخسارة المحاسبية)
6.3.1	(25,000,000)	(20,000,000)	الدخل المُعفى: إعفاء المشاركة
6.3.2	-	7,500,000	النفقات غير القابلة للخصم: المتکبدة لتحقيق الدخل المُعفى

.149 المادة (9) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

6.3.3	30,000,000	28,000,000	النفقات غير القابلة للخصم: نفقات الفائدة على القرض من الطرف المرتبط (الشركة (ط))	+
	<b>68,000,000</b>	<b>27,500,000</b>	<b>الدخل الخاضع للضريبة قبل تطبيق القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة وتسهيلات الخسارة الضريبية</b>	
6.3.4.1	14,250,000	34,000,000	نفقات الفائدة الصافية	+
	4,000,000	3,000,000	استهلاك الأصول الثابتة	+
	2,000,000	1,000,000	الإطفاء الخاص بتكلفة التطوير	+
	2,000,000	2,000,000	نفقات الفائدة على أداة الدين المتفق عليها في سنة 2022	+
	<b>90,250,000</b>	<b>67,500,000</b>	<b>الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل</b>	
	<b>27,075,000</b>	<b>20,250,000</b>	<b>30% من الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل</b>	

#### 6.3.4.3 تحديد نفقات الفائدة الصافية القابلة للخصم وغير القابلة للخصم

كما ذُكر أعلاه، يكون مبلغ نفقات الفائدة الصافية القابلة للخصم المبلغ الأعلى من بين ما يأتي:

- 30% من الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل.
- الحد الأدنى البالغ 12 مليون درهم.

نظراً لما سبق، يكون حساب نفقات الفائدة الصافية القابلة للخصم وغير القابلة للخصم لفترتين الضريبيتين 2025 و 2026 للشركة (ز) كما يأتي:

الفترة الضريبية 2025:

تكون نفقات الفائدة الصافية للشركة (ز) البالغة 34,000,000 درهم (راجع القسم [6.3.4.1](#)) قابلة للخصم بحد أقصى: إما نسبة لا تزيد عن 30% من الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل، أي 20,250,000 درهم (راجع القسم [6.3.4.2](#))، أو مبلغ 12,000,000 درهم أيهما أعلى. نظراً لأن 30% من الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل أعلى من الحد الأدنى، تكون نفقات الفائدة الصافية القابلة للخصم لفترة الضريبة 2025 هي مبلغ 20,250,000 درهم. وبالتالي، يكون تعديل الدخل المحاسبي فيما يتعلق بنفقات الفائدة الصافية عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة على النحو الآتي (المبالغ بالدرهم):

الرقم ذات الصلة	المبلغ
نفقات الفائدة الصافية	34,000,000
مطروحاً منها: نفقات الفائدة الصافية المسموح خصمها	(20,250,000)
التعديل على الدخل المحاسبي: نفقات الفائدة الصافية غير المسموح بخصمها (أي المبلغ الذي سيعاد إضافته مرة أخرى) والمُرحلة للفترة الضريبية 2026	13,750,000

تبليغ نفقات الفائدة الصافية للشركة (ز) في سنة 2025 مبلغ 34,000,000 درهم والذي يمكن أن يُخصم منه 20,250,000 درهم فقط في الفترة الضريبية 2025. بناءً عليه، لن يكون مبلغ 13,750,000 درهم (34,000,000 درهم مطروحاً منه 20,250,000 درهم) قابلاً للخصم (أي سُيعاد إضافته مرة أخرى إلى حساب الدخل الخاضع للضريبة) ولكن يمكن ترحيله إلى الفترات الضريبية العشر اللاحقة.<sup>150</sup>

#### الفترة الضريبية 2026:

تبليغ نفقات الفائدة الصافية للشركة (ز) للفترة الضريبية 2026 مبلغ 14,250,000 درهم (راجع القسم [6.3.4.1](#)) والذي يتضمن:

- نفقات الفائدة الصافية للسنة الحالية وتبلغ 500,000 درهم.
- ونفقات الفائدة الصافية غير المسموح بخصمتها/ المُرحلة من الفترة الضريبية 2025 وتبلغ 13,750,000 درهم.

تكون نفقات الفائدة الصافية للشركة (ز) للفترة الضريبية 2026 والتي تبلغ 14,250,000 درهم قابلاً للخصم بحد أقصى: إما نسبة لا تزيد عن 30% من الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل، أي 27,075,000 درهم (راجع القسم [6.3.4.2](#)، أو مبلغ 12,000,000 درهم، أيهما أعلى. نظراً لأن 30% من الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل أعلى من الحد الأدنى، فسيتم تحديد مبلغ نفقات الفائدة الصافية القابلاً للخصم للفترة الضريبية لسنة 2026 بحد أقصى نسبة 30% من الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل (أي 27,075,000 درهم). وبالتالي، يكون كامل مبلغ نفقات الفائدة الصافية البالغ 14,250,000 درهم قابلاً للخصم في الفترة الضريبية 2026. بناءً عليه، يكون تعديل الدخل المحاسبي فيما يتعلق بنفقات الفائدة الصافية على النحو الآتي (المبالغ بالدرهم):

الرقم ذات الصلة	المعنى
نفقات الفائدة الصافية للسنة الحالية (المبلغ الموضح في بيان الدخل)	500,000
مطروحاً منها: إجمالي نفقات الفائدة الصافية المسموح خصمها (بما في ذلك نفقات الفائدة الصافية المُرحلة)	(14,250,000)
التعديل على الدخل المحاسبي (أي نفقات الفائدة الصافية الإضافية الواجب خصمها)	(13,750,000)

بالتالي، تحصل الشركة (ز) في سنة 2026 على تسهيلات لكامل الفائدة غير المسموح بخصمتها في سنة 2025 بالإضافة إلى نفقات الفائدة الصافية للسنة الحالية.

150 البند (4) من المادة (30) من قانون ضريبة الشركات.

## 7. دراسة الحالة (3): تسهيلات الخسارة الضريبية

تتناول دراسة الحالة هذه التعديلات التي يتعين إجراؤها على الدخل المحاسبي عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة لأغراض ضريبة الشركات فيما يتعلق بتسهيلات الخسارة الضريبية ومعاملة الخسارة الضريبية غير المستخدمة بموجب المادة (37) كما وردت في الفقرة (و) من البند (2) من المادة (20).

راجع القسم 9 لاطلاع على دراسة الحالة (5) حول تطبيق الأحكام المتعلقة بنقل الخسارة الضريبية والقيود المفروضة على الخسارة الضريبية المُرحلة.

### 7.1 الحقائق

الشركة (ك) هي شركة تأسست في الدولة ومقيمة ضريبياً فيها. تعمل الشركة في مجال تصنيع وبيع الملابس في الدولة. تقوم الشركة (ك) بإعداد قوائمها المالية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي وتعتمد السنة الميلادية كفترتها الضريبية. وفيما يأتي الحقائق ذات الصلة:

- لدى الشركة (ك) فرع في الدولة (ل) يقوم بتصنيع وبيع المنتجات في الدولة (ل). وفقاً للقوانين الضريبية المحلية للدولة (ل)، يعامل الفرع كمنشأة دائمة للشركة (ك) في الدولة (ل) وتخضع تلك العمليات للضريبة بنسبة 10% في الدولة (ل). لم يتم تكبد أي خسارة سابقاً في الدولة (ل) حتى الفترة الضريبية 2025. علاوة على ذلك، لا يوجد أي اتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبي مبرمة بين دولة الإمارات والدولة (ل).
- في 1 يناير 2025، استحوذت الشركة (ك) على 100% من أسهم الشركة (م) (وهي شركة تأسست في الدولة (م) ومقيمة ضريبياً فيها). الشركة (م) هي حصة مشاركة للشركة (ك) وتستوفي كافة شروط إعفاء المشاركة. في 31 مايو 2026، تم التصرف في أسهم الشركة (م) مقابل خسارة قدرها 1,000,000 درهم.
- اختارت الشركة (ك) إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية لفترات الضريبة المنتهية في 31 ديسمبر من 2025 و2026.<sup>151</sup>
- لم يطرأ أي تغيير على مساهمي الشركة (ك) أو أعمالها خلال السنتين الميلاديتين 2025 و2026.<sup>152</sup>

نستعرض فيما يأتي القوائم المالية المستقلة للشركة (ك) للسنتين الميلاديتين 2025 و2026 (المبالغ بالدرهم):

الإيرادات من المبيعات (أ)	الأرقام ذات الصلة	المبلغ 2025	المبلغ 2026
مطروحاً منها: النفقات:			
تكلفة السلع المباعة		(44,000,000)	(32,000,000)
شطب المخزون غير القابل للاستهلاك		(500,000)	-
الرواتب والأجور		(20,000,000)	(26,000,000)

151 المادة (24) من قانون ضريبة الشركات.

152 من المفترض عدم مخالفة الشروط الواردة في المادة (39) من قانون ضريبة الشركات.

الرقم ذات الصلة	المبلغ 2025	المبلغ 2026
فعالية ترفيهية لشركاء الأعمال في الدولة (ل)	(1,000,000)	(1,500,000)
الاستهلاك	(5,500,000)	(6,000,000)
نفقات التسويق	(5,000,000)	(7,000,000)
رخصة تجارية (العمليات البيع في الشركة (ل))	(50,000)	(50,000)
خسارة بيع الأسهم (الشركة (م))	-	(1,000,000)
خسارة سعر صرف العملات الأجنبية على بيع الأسهم (الشركة (م))	-	(2,000)
إجمالي النفقات (ب)	(76,050,000)	(73,552,000)
الدخل المحاسبي [(أ) - (ب)]	(16,050,000)	12,448,000

نستعرض فيما يأتي الدخل والنفقات العائد للعمليات في الدولة (ل) (أي عمليات الفرع) والمتضمنة في الأرقام الموضحة أعلاه (المبالغ بالدرهم):

الرقم ذات الصلة	المبلغ سنة 2025	المبلغ سنة 2026
الإيرادات من المبيعات (أ)	5,000,000	7,000,000
مطروحاً منها: النفقات		
• تكلفة السلع المباعة	(6,500,000)	(4,500,000)
• فعالية ترفيهية لشركاء الأعمال في الدولة (ل)	(1,000,000)	(1,500,000)
• رخصة تجارية (تم الحصول عليها لعمليات البيع في الدولة (ل))	(50,000)	(50,000)
إجمالي النفقات (ب)	(7,550,000)	(6,050,000)
الدخل المحاسبي [(أ) - (ب)]	(2,550,000)	950,000

## 7.2 تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع

تقوم الشركة (ك) بحساب الدخل الخاضع للضريبة وضريبة الشركات المستحقة الدفع للسندين الميلاديين 2025 و 2026 بالإضافة إلى التعديلات ذات الصلة والقرارات التوضيحية على النحو الآتي (المبالغ بالدرهم):

التعديل	التعديلات ذات الصلة	المبلغ 2025	المبلغ 2026	الفقرة التوضيحية
	الدخل المحاسبي	(16,050,000)	12,448,000	
+	الخسارة المُغفاة: إعفاء المشاركة	-	1,000,000	7.3.1

الفترة التوضيحية	المبلغ 2026	المبلغ 2025	التعديلات ذات الصلة	التعديل
7.3.1	2,000	-	خسارة سعر صرف العملات الأجنبية المرتبطة بإعفاء المشاركة	+
7.3.2	(950,000)	2,550,000	الخسارة المعاقة / الدخل المُعفى: إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية	+/-
	<b>12,500,000</b>	<b>(13,500,000)</b>	الدخل الخاضع للضريبة / الخسارة الخاضعة للضريبة قبل تسهيلات نقل الخسارة الضريبية	
7.3.3	(9,375,000)	-	تسهيلات نقل الخسارة الضريبية	-
	<b>3,125,000</b>	<b>(13,500,000)</b>	الدخل الخاضع للضريبة / الخسارة الضريبية	
	0	0	% حتى 375,000 درهم	
	247,500	-	% 9 لـ ما يتجاوز 375,000 درهم	
	247,500	-	المبالغ الضريبية المستحقة لضريبة الشركات	
7.3.2	-	-	رصيد الضريبة الأجنبية	-
	<b>247,500</b>	-	ضريبة الشركات المستحقة الدفع	
7.3.3	4,125,000	13,500,000	الخسارة الضريبية التي سيتم ترحيلها	

### 7.3 الفقرات التوضيحية

#### 7.3.1 الدخل المُعفى: إعفاء المشاركة

كما ذكر في القسم [4.4.2.2](#)، يتم استبعاد المكافآت أو الخسائر الناتجة عن التصرف في حصة المشارك (أو أي جزء منها) من الدخل الخاضع للضريبة. وبالمثل، تُستبعد مكافآت أو خسائر سعر صرف العملات الأجنبية المرتبطة بحصة المشارك عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.<sup>153</sup>

وبناءً عليه، يتم إضافة الخسارة الناتجة عن بيع أسهم الشركة (م) البالغة 1,000,000 درهم وخسارة سعر صرف العملات الأجنبية البالغة 2,000 درهم المرتبطة ببيع أسهم الشركة (م) مرة أخرى للفترة الضريبية 2026.

#### 7.3.2 الدخل المُعفى: المنشأة الدائمة الأجنبية

يتم إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية للأسباب الآتية:

153 الفقرة (ج) من البند (5) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

- أن تخضع المنشأة الدائمة الأجنبية لضريبة الشركات بنسبة لا تقل عن 9% (وفي هذه الحالة تخضع لنسبة 10% في الدولة (ل)).<sup>154</sup>
- أن لا يتم استخدام الخسائر الضريبية من المنشأة الدائمة الأجنبية مسبقاً.<sup>155</sup>

ولذلك، اختارت الشركة (ك) في الفترتين الضريبيتين 2025 و2026 استبعاد صافي الأرباح والخسائر العائدة إلى منشاتها الدائمة الأجنبية عند تحديد دخلها الخاضع للضريبة لأغراض ضريبة الشركات. وبناءً عليه، يتم إجراء التعديلات الآتية على حساب الدخل الخاضع للضريبة للشركة (ك):

- تم إضافة صافي الخسارة البالغة 2,550,000 درهم المتکبدة خلال الفترة الضريبية 2025 مرة أخرى.
- ويتم خصم صافي الدخل البالغ 950,000 درهم المحقق خلال الفترة الضريبية 2026.

وبناءً على ذلك، فإن رصيد الضريبة الأجنبية التي دفعتها الشركة (ك) عن عملياتها في الدولة (ل) لن يكون متاحاً للخصم عند اختيار إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية.<sup>156</sup>

### 7.3.3 تسهيلات الخسارة الضريبية

كما ذكر في القسم 4.8، يجوز للخاضع للضريبة ترحيل الخسارة الضريبية وخصمها من الدخل الخاضع للضريبة في الفترات الضريبية اللاحقة بشرط استيفاء شروط معينة.<sup>157</sup> ويجوز استخدام الخسارة الضريبية المُرَحَّلة لتخفيف دخل الخاضع للضريبة في الفترة الضريبية بما لا يزيد عن نسبة 75% من ذلك الدخل الخاضع للضريبة.

في هذه الحالة، يبلغ الدخل الخاضع للضريبة للشركة (ك) للفترة الضريبية 2026 مبلغ 12,500,000 درهم. وبناءً عليه، يجوز للشركة (ك) استخدام مبلغ 9,375,000 درهم من الخسارة الضريبية وخصمه من دخلها الخاضع للضريبة (أي 75% من 12,500,000 درهم).<sup>158</sup> وبالنظر إلى ما تقدم، تكون تسهيلات الخسارة الضريبية والخسارة الضريبية المُرَحَّلة للشركة (ك) على النحو الآتي (المبالغ بالدرهم):

تفاصيل الخسارة الضريبية	المبلغ 2025	المبلغ 2026
الخسارة الضريبية للسنة الحالية	13,500,000	-
الخسارة الضريبية المُرَحَّلة	-	13,500,000
(1) إجمالي الخسارة الضريبية المتاحة للاستخدام	13,500,000	13,500,000
(2) الحد الأقصى لخصم الخسارة الضريبية (75% من 12,500,000 درهم في سنة 2026)	-	9,375,000
(3) الخسارة الضريبية المستخدمة خلال الفترة الضريبية [الأقل من بين (1) أو (2)]	-	(9,375,000)

154 البند (7) من المادة (24) من قانون ضريبة الشركات.

155 البند (1) من المادة (13) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

156 الفقرة (ج) من البند (2) من المادة (24) من قانون ضريبة الشركات.

157 المادة (39) من قانون ضريبة الشركات.

158 البند (2) من المادة (37) من قانون ضريبة الشركات.

تفاصيل الخسارة الضريبية	الخسارة الضريبية المرحالة [١(١) - ٣(١)]	المبلغ 2025	المبلغ 2026
	٤,١٢٥,٠٠٠	١٣,٥٠٠,٠٠٠	

بالإضافة إلى ذلك، لا يمكن خصم الخسارة الضريبية المتعلقة بالمنشأة الدائمة الأجنبية من العمليات في الدولة، وذلك لأن الشركة (ك) قد اختارت إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية.<sup>159</sup>

---

159 الفقرة (ج) من البند (3) من المادة (37) من قانون ضريبة الشركات.

## 8. دراسة الحالة (4): نفقات الفائدة وتسهيلات الخسارة الضريبية

تتناول دراسة الحالة هذه التعديلات التي يتبعها على الدخل المحاسبي عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة لأغراض ضريبة الشركات في حالة وجود كل من نفقات الفائدة الصافية والخسائر الضريبية غير المستخدمة أو المُرحلة.

### 8.1 الحقائق

الشركة (ن) هي شركة تأسست في الدولة ومقيمة ضريبياً فيها. تعمل الشركة في قطاع الضيافة في الدولة. وتقوم بإعداد قوائمها المالية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي وتعتمد السنة الميلادية كفترتها الضريبية.

نستعرض فيما يأتي جزءاً من القوائم المالية المستقلة للشركة (ن) للسنتين الميلاديتين 2025 و2026 (المبالغ بالدرهم):

المبلغ 2026	المبلغ 2025	الأرقام ذات الصلة	
132,500,000	110,000,000	الإيرادات من المبيعات	
1,200,000	3,500,000	دخل الفائدة على الودائع البنكية	
<b>133,700,000</b>	<b>113,500,000</b>	<b>إجمالي الإيرادات (أ)</b>	
			<b>مطروحاً منها</b>
(72,000,000)	(64,000,000)	• تكلفة المبيعات	
(8,000,000)	(8,000,000)	• الاستهلاك والإطفاء	
(5,000,000)	(55,000,000)	• نفقات عامة	
(15,200,000)	(19,000,000)	• نفقات الفائدة (قرض مصرفي)	
<b>(100,200,000)</b>	<b>(146,000,000)</b>	<b>إجمالي النفقات (ب)</b>	
<b>33,500,000</b>	<b>(32,500,000)</b>	<b>الدخل المحاسبي [(أ) - (ب)]</b>	

### 8.2 تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع

يكون حساب الشركة (ن) للدخل الخاضع للضريبة وضريبة الشركات المستحقة الدفع للسنتين الميلاديتين 2025 و2026 بالإضافة إلى التعديلات ذات الصلة والتقرارات التوضيحية على النحو الآتي (المبالغ بالدرهم):

الفقرة التوضيحية	المبلغ 2026	المبلغ 2025	التعديلات ذات الصلة	المعدل
	(29,000,000)	0	<b>الخسارة الضريبية المُرحلة</b>	
	<b>33,500,000</b>	<b>(32,500,000)</b>	<b>الدخل المحاسبي / الخسارة المحاسبية</b>	
8.3.4	(3,500,000)	3,500,000	نفقات الفائدة الصافية	+/-
	30,000,000	(29,000,000)	الدخل الخاضع للضريبة (قبل تسهيلات نقل الخسارة الضريبية)	

الفقرة التوضيحية	المبلغ 2026	المبلغ 2025	التعديلات ذات الصلة	التعديل
8.3.5	(22,500,000)	لا ينطبق	تسهيلات الخسارة الضريبية المسموح بخصمها (75% من الدخل الخاضع للضريبة)	-
	7,500,000	(29,000,000)	الدخل الخاضع للضريبة	
	-	لا ينطبق	حتى 375,000 درهم %0	
	641,250	لا ينطبق	لما يجاوز 375,000 درهم %9	
	<b>641,250</b>	لا ينطبق	ضريبة الشركات المستحقة الدفع	

تفاصيل الخسارة الضريبية		
المبلغ 2026	المبلغ 2025	
-	29,000,000	الخسارة الضريبية للسنة
29,000,000	-	الخسارة الضريبية المُرحلة
(22,500,000)	-	الخسارة الضريبية المستخدمة (75% من الدخل الخاضع للضريبة)
6,500,000	29,000,000	الخسارة الضريبية غير المستخدمة المُرحلة

### 8.3 الفقرات التوضيحية

#### 8.3.1 القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة

كما ذكر في القسم 6 (دراسة الحالة (2)) ووفقاً للقاعدة العامة لقيود خصم الفائدة، في حال جاوزت نفقات الفائدة الصافية مبلغ 12,000,000 درهم في فترة ضريبية، تكون نفقات الفائدة الصافية القابلة للخصم هي المبلغ الأعلى من بين ما يأتي:

- 30% من الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل.
- والحد الأدنى البالغ 12,000,000 درهم.

وبأخذ ما سبق في الاعتبار، يتعين حساب العناصر الآتية لتحديد نفقات الفائدة القابلة للخصم:<sup>160</sup>

- نفقات الفائدة الصافية.

- و30% من مبلغ الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل.

160 المواد (29) و(30) و(31) من قانون ضريبة الشركات.

161 البندان (2) و(5) من المادة (30) من قانون ضريبة الشركات.

### 8.3.2 حساب نفقات الفائدة الصافية

كما ذكر في القسم [4.6.2](#)، تمثل نفقات الفائدة الصافية الفرق بين مبلغ نفقات الفائدة المُتكبدة (بما في ذلك أي نفقات فائدة صافية مُرحلة) ودخل الفائدة المحقق خلال فترة ضريبية. وبأخذ ما ذكر أعلاه في الاعتبار، يكون حساب نفقات الفائدة الصافية للشركة (ن) لفترتين الضريبيتين 2025 و2026 كما يأتي:

نفقات الفائدة الصافية			
المبلغ 2026	المبلغ 2025		
+ نفقات الفائدة على القرض المصرفي	15,200,000	19,000,000	
- دخل الفائدة من الودائع البنكية	(1,200,000)	(3,500,000)	
<b>الإجمالي الفرعي: نفقات الفائدة الصافية للسنة</b>	<b>14,000,000</b>	<b>15,500,000</b>	
+ نفقات الفائدة الصافية غير المسموح بخصمها/ المُرحلة من سنة 2025 (راجع القسم <a href="#">8.3.4</a> )	3,500,000	-	
<b>إجمالي نفقات الفائدة الصافية</b>	<b>17,500,000</b>	<b>15,500,000</b>	

### 8.3.3 حساب 30% من الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل

لأغراض القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة، تُعد الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء للفترة الضريبية هي الدخل الخاضع للضريبة المحاسب بناءً على القواعد العامة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة وفقاً للمادة (20) من قانون ضريبة الشركات، أي يجب إجراء جميع التعديلات باستثناء التعديلات المتعلقة بالقاعدة العامة لقيود خصم الفائدة وأحكام تسهيلات نقل الخسارة الضريبية. للوصول إلى "الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل" لأغراض القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة، يجب إضافة العناصر الآتية إلى الدخل الخاضع للضريبة (أو الخسارة) قبل تطبيق القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة وتسهيلات الخسارة الضريبية:

- نفقات الفائدة الصافية عن الفترة الضريبية المعنية.
- نفقات الاستهلاك والإطفاء المأخوذة في الاعتبار لتحديد الدخل الخاضع للضريبة عن الفترة الضريبية المعنية.
- دخل أو نفقات فائدة تتعلق بأصول أو التزامات مالية تاريخية محفظة بها قبل 9 ديسمبر 2022.
- دخل أو نفقات فائدة تتعلق بمشروعات البنية التحتية المؤهلة.

وفقاً للنتائج المذكورة أعلاه، تعتبر الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل صفر درهم إذا كانت قيمتها سالبة<sup>162</sup>.

نظراً لما سبق، نستعرض فيما يأتي حساب الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل لأغراض القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة لفترتين الضريبيتين 2025 و2026 للشركة (ن) (المبالغ بالدرهم):

162 المادة (9) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

الفقرة التوضيحية	2026	2025	%30 من الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل	
	<b>33,500,000</b>	<b>(32,500,000)</b>	الدخل المحاسبى / الخسارة المحاسبية	
	<b>33,500,000</b>	<b>(32,500,000)</b>	الدخل الخاضع للضريبة قبل تطبيق القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة وتسهيلات الخسارة الضريبية	
8.3.2	17,500,000	15,500,000	نفقات الفائدة الصافية	+
	8,000,000	8,000,000	الاستهلاك والإطفاء	+
	<b>59,000,000</b>	<b>(9,000,000)</b>	الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل	
	<b>17,700,000</b>	-	%30 من الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء	

#### 8.3.4 تحديد نفقات الفائدة الصافية القابلة للخصم وغير القابلة للخصم

كما ذكر أعلاه، تمثل نفقات الفائدة الصافية القابلة للخصم المبلغ الأعلى من بين ما يأتي:

- %30 من الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل.
- والحد الأدنى البالغ 12,000,000 درهم.

وفقاً لما ورد أعلاه، تعتبر الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل صفر درهم إذا كانت قيمتها سالبة.<sup>163</sup>

ولذلك، يكون حساب نفقات الفائدة الصافية القابلة للخصم وغير القابلة للخصم لفترتين الضريبيتين 2025 و2026 للشركة (ن) كما يأتي:

الفترة الضريبية 2025:

تُعد نفقات الفائدة الصافية للشركة (ن) البالغة 15,500,000 درهم (راجع القسم 8.3.2) قابلة للخصم بحد أقصى: إما نسبة لا تزيد عن 30% من الأرباح قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل، أي صفر (راجع القسم 8.3.3) أو مبلغ 12,000,000 درهم، أيهما أعلى. لذلك، يُمثل مبلغ 12,000,000 درهم الحد الأقصى لنفقات الفائدة الصافية القابلة للخصم في سنة 2025. وبالتالي، يكون التعديل على الدخل المحاسبى المتعلق بنفقات الفائدة الصافية على النحو الآتى (المبالغ بالدرهم):

المبلغ	الأرقام ذات الصلة
15,500,000	نفقات الفائدة الصافية

.163 المادة (9) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

(12,000,000)	مطروحاً منها: نفقات الفائدة الصافية القابلة للخصم
3,500,000	التعديل على الدخل المحاسبي: نفقات الفائدة الصافية غير القابلة للخصم (مرحلة إلى الفترة الضريبية 2026)، والتي يجب إضافتها مرة أخرى.

تبلغ نفقات الفائدة الصافية للشركة (ن) في سنة 2025 مبلغ 15,500,000 درهم، يمكن أن يُخصم منها فقط مبلغ 12,000,000 درهم في الفترة الضريبية 2025. وعليه، يجوز ترحيل مبلغ 3,500,000 درهم (15,500,000 درهم مطروحاً منه 12,000,000 درهم) إلى الفترات الضريبية العشر اللاحقة.<sup>164</sup>

#### الفترة الضريبية 2026:

تبلغ نفقات الفائدة الصافية القابلة للخصم للشركة (ن) مبلغ 17,500,000 درهم وتتضمن الآتي:

- نفقات الفائدة الصافية للسنة الحالية وتبلغ 14,000,000 درهم.
- ونفقات الفائدة الصافية غير القابلة للخصم أو المرحلة من الفترة الضريبية 2025 والتي تبلغ 3,500,000 درهم.

تكون نفقات الفائدة الصافية القابلة للخصم للشركة (ن) والبالغة 17,500,000 للفترة الضريبية 2026 قابلة للخصم بحد أقصى: إما نسبة لا تزيد عن 30% من الأرباح قبل خصم الفائدة الضريبية والاستهلاك والإطفاء بعد التعديل (أي 17,700,000 درهم) (راجع القسم [8.3.3](#)) أو مبلغ 12,000,000 درهم، أيهما أعلى. لذلك، يجوز للشركة (ن) خصم كامل نفقات الفائدة الصافية البالغة 17,500,000 درهم في سنة 2026. وبالتالي، يكون التعديل على الدخل المحاسبي المتعلق بنفقات الفائدة الصافية كما يأتي (المبالغ بالدرهم):

المبلغ	الأرقام ذات الصلة
14,000,000	نفقات الفائدة الصافية للسنة الحالية (المبلغ مدرج في بيان الدخل)
(17,500,000)	مطروحاً منها: إجمالي نفقات الفائدة الصافية القابلة للخصم (يشمل نفقات الفائدة الصافية المرحلة)
(3,500,000)	التعديل على الدخل المحاسبي (أي نفقات الفائدة الصافية الإضافية التي يجب خصمها)

ولذلك، تحصل الشركة (ن) في سنة 2026 على تسهيلات لجميع نفقات الفائدة التي لم تكن قابلة للخصم في 2025 ونفقات الفائدة الصافية في 2026.

164 البند (4) من المادة (30) من قانون ضريبة الشركات.

### 8.3.5 تحديد تسهيلات الخسارة الضريبية والخسارة الضريبية المُرحلة

كما ذكر في القسم 7 (دراسة الحالة (3))، يجوز استخدام الخسارة الضريبية لتخفيض الدخل الخاضع للضريبة في الفترات الضريبية اللاحقة (بشرط استيفاء الشروط الالزامية).<sup>165</sup> كما يجوز استخدام الخسارة الضريبية المُرحلة لتخفيض دخل الخاضع للضريبة في الفترة الضريبية بنسبة لا تزيد عن 75% من الدخل الخاضع للضريبة لتلك الفترة الضريبية.<sup>166</sup>

تبلغ الخسارة الضريبية المُمکدة في الفترة الضريبية لسنة 2025 مبلغ 29,000,000 درهم. بناءً عليه، يجوز للشركة (ن) خصم مبلغ 22,500,000 درهم من دخلها الخاضع للضريبة للسنة الميلادية 2026 (أي نسبة 75% من 30,000,000 درهم). كما يجوز ترحيل الخسارة الضريبية غير المستخدمة البالغة 6,500,000 درهم إلى فترات ضريبية لاحقة إلى أجل غير مسمى.<sup>167</sup>

165 البند (1) من المادة (37) والمادة (39) من قانون ضريبة الشركات.

166 البند (2) من المادة (37) من قانون ضريبة الشركات.

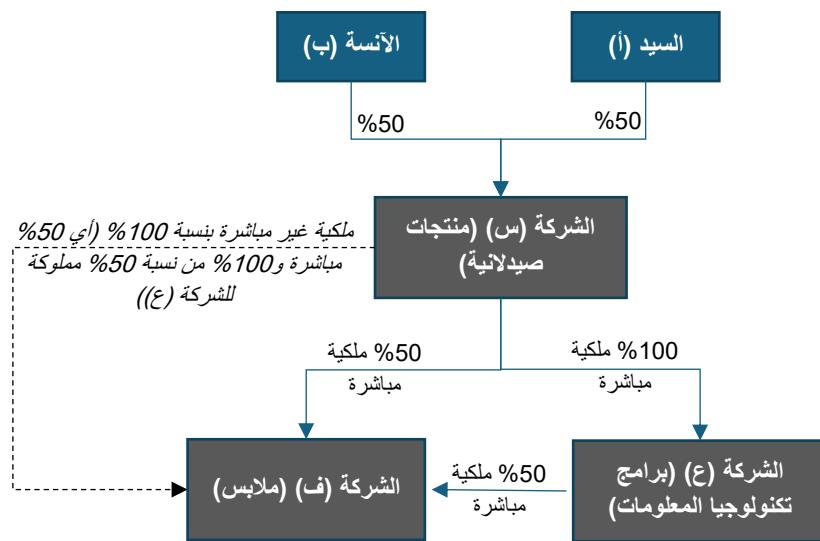
167 البند (4) من المادة (37) من قانون ضريبة الشركات.

## 9. دراسة الحالة (5): نقل الخسارة الضريبية وقيود ترحيل الخسارة الضريبية

تتناول دراسة الحالة هذه تطبيق الأحكام المتعلقة بنقل الخسارة الضريبية وقيود ترحيل الخسارة الضريبية (المادتان (38) و(39) من قانون ضريبة الشركات).

### 9.1 الحقائق

الشركات (س) و(ع) و(ف) هي شركات تأسست في الدولة وتقيم ضريبياً فيها. تعمل الشركات الثلاث على التوالي في تصنيع وتطوير المنتجات الصيدلانية، وبرامج تكنولوجيا المعلومات، والملابس. ولديهم جميعاً فترة ضريبية تتوافق مع السنة الميلادية، كما يقومون بإعداد قوائمهم المالية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي ويستخدمون المعايير المحاسبية ذاتها. يتمثل هيكل الملكية لكل شركة فيما يأتي:



نستعرض أدناه تفاصيل الدخل الخاضع للضريبة قبل تسهيلات الخسارة الضريبية لكل شركة من الشركات (المبالغ بالدرهم):

الدخل الخاضع للضريبة			السنة
الشركة (ف)	الشركة (ع)	الشركة (س)	
5,000,000	10,000,000	(40,000,000)	2024
8,000,000	4,000,000	10,000,000	2025
5,000,000	6,000,000	7,000,000	2026

- بالنسبة للسندين الميلاديين 2024 و2025، قامت الشركة (س) بنقل جزء من خسارتها الضريبية إلى الشركة (ع) وإلى الشركة (ف) بنسبة تصل إلى 75% من الدخل الخاضع للضريبة لكل منها (راجع القسم [9.2](#) للاطلاع على التفاصيل).

- قرر كل من السيد (أ) والأنسة (ب) خلال السنة الميلادية 2026 نقل جزء من أسهمهما (40% لكل منهما، أي 80% إجمالاً) في الشركة (س) إلى السيد (ج) والأنسة (د) بالتساوي، ثم فرراً تغيير أعمال الشركة (س) من تصنيع المنتجات الصيدلانية إلى إجراء تجارب سريرية. أدى ذلك إلى تغيير كبير فيأصول الأعمال، بما في ذلك الموظفين وعمليات أخرى. لم يتم إجراء أي تغيير على حصص الملكية أو أعمال الشركة (ع) والشركة (ف).

## 9.2 تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع

نستعرض أدناه حساب الدخل الخاضع للضريبة وضريبة الشركات المستحقة الدفع للسنوات الميلادية 2024 و 2025 و 2026 لكل شركة بالإضافة إلى التعديلات ذات الصلة والقرارات التوضيحية (المبالغ بالدرهم):

الفقرة التوضيحية	الشركة (ف)	الشركة (ع)	الشركة (س)	سنة 2024: تفاصيل الخسارة الضريبية
9.3.1 (أ)	5,000,000	10,000,000	(40,000,000)	الدخل الخاضع للضريبة قبل تسهيلات الخسارة الضريبية
	(3,750,000)	(7,500,000)	لا ينطبق	مطروحاً منه: تسهيلات الخسارة الضريبية
	1,250,000	2,500,000		الدخل الخاضع للضريبة
	-	-		حتى 375,000 درهم %0
	78,750	191,250		لما يتجاوز 375,000 درهم %9
	78,750	191,250	-	ضريبة الشركات المستحقة الدفع
	-	-	28,750,000	الخسارة الضريبية المرحلية

الفقرة التوضيحية	الشركة (ف)	الشركة (ع)	الشركة (س)	سنة 2025: تفاصيل الخسارة الضريبية
9.3.1 (ب)	8,000,000	4,000,000	10,000,000	الدخل الخاضع للضريبة قبل تسهيلات الخسارة الضريبية
	(6,000,000)	(3,000,000)	(7,500,000)	مطروحاً منه: تسهيلات الخسارة الضريبية
	2,000,000	1,000,000	2,500,000	الدخل الخاضع للضريبة
	-	-	-	حتى 375,000 درهم %0
	146,250	56,250	191,250	لما يتجاوز 375,000 درهم %9
	146,250	56,250	191,250	ضريبة الشركات المستحقة الدفع
	-	-	12,250,000	الخسارة الضريبية المرحلية

الفقرة التوضيحية	الشركة (ف)	الشركة (ع)	الشركة (س)	سنة 2026: تفاصيل الخسارة الضريبية
9.3.2	5,000,000	6,000,000	7,000,000	الدخل الخاضع للضريبة قبل تسهيلات الخسارة الضريبية

	-	-	-	مطروحاً منها: تسهيلات الخسارة الضريبية
5,000,000	6,000,000	7,000,000		الدخل الخاضع للضريبة
-	-	-		375,000 درهم حتى 0%
416,250	506,250	596,250		375,000 درهم لما يتجاوز 9%
416,250	506,250	596,250		ضريبة الشركات المستحقة الدفع
-	-	-		الخسارة الضريبية المُرحلة

### 9.3 الفقرات التوضيحية

#### 9.3.1 شروط نقل الخسارة الضريبية

كما ذكر في القسمين [4.8.1](#) و [4.8.3](#)، يجب على الخاضع للضريبة أن يخصم أولاً الخسارة الضريبية من دخله الخاضع للضريبة قبل نقلها إلى خاضع للضريبة آخر أو ترحيلها إلى فترات ضريبية لاحقة. وإذا لم يتمكن الخاضع للضريبة في أي فترة ضريبية من خصم الخسارة الضريبية من دخله الخاضع للضريبة، فيمكنه نقل الخسارة الضريبية إلى خاضع للضريبة آخر أو ترحيلها (بشرط استيفاء الشروط الازمة).<sup>168</sup>

- (أ) تكبدت الشركة (س) في سنة 2024 خسارة ضريبية. يمكن للشركة (س) نقل الخسارة الضريبية المتکدة في 2024 على النحو الآتي:
- الشركة (ع): 7,500,000 درهم؛ أي 75% من الدخل الخاضع للضريبة للشركة (ع) البالغ 10,000,000 درهم.
- والشركة (ف): 3,750,000 درهم؛ أي 75% من الدخل الخاضع للضريبة للشركة (ف) البالغ 5,000,000 درهم.

تقوم الشركة (س) بترحيل الخسارة الضريبية المتبقية إلى سنة 2025 على النحو الآتي (المبالغ بالدرهم):

الشركة (س)	سنة 2024: تفاصيل الخسارة الضريبية
40,000,000	الخسارة الضريبية المتکدة في سنة 2024
(7,500,000)	مطروحاً منها: الخسارة الضريبية المنقوله إلى الشركة (ع)
(3,750,000)	مطروحاً منها: الخسارة الضريبية المنقوله إلى الشركة (ف)
28,750,000	الخسارة الضريبية المُرحلة إلى سنة 2025

- (ب) كما ذكر أعلاه، فإنه يجب على الشركة (س) استخدام الخسارة الضريبية المُرحلة للخصم من دخلها الخاضع للضريبة لسنة 2025 بنسبة لا تزيد عن 75% من الدخل الخاضع للضريبة لسنة 2025 (أي 7,500,000 درهم) قبل أن يصبح من الممكن نقل أي خسارة ضريبية متبقية إلى شركات المجموعة، وذلك على النحو الآتي:
- الشركة (ع): 3,000,000 درهم؛ أي 75% من الدخل الخاضع للضريبة للشركة (ع) البالغ 4,000,000 درهم.

168 البند (4) من المادة (37) والمادتان (38) و(39) من قانون ضريبة الشركات.

- والشركة (ف): 6,000,000 درهم؛ أي 75% من الدخل الخاضع للضريبة للشركة (ف) البالغ 8,000,000 درهم.

تقوم الشركة (س) بترحيل الخسارة الضريبية المتبقية إلى سنة 2026 على النحو الآتي (المبالغ بالدرهم):

الشركة (س)	سنة 2025: تفاصيل الخسارة الضريبية
28,750,000	الخسارة الضريبية المُرحلة من 2024
(7,500,000)	مطروحاً منها: الخسارة الضريبية التي استخدمتها الشركة (س) في سنة 2025
(3,000,000)	مطروحاً منها: الخسارة الضريبية المنقولة إلى الشركة (ع)
(6,000,000)	مطروحاً منها: الخسارة الضريبية المنقولة إلى الشركة (ف)
12,250,000	الخسارة الضريبية المُرحلة إلى سنة 2026

### 9.3.2 قيود ترحيل الخسارة الضريبية

كما ذكر في القسم [4.8.2](#)، يجوز للخاضع للضريبة ترحيل الخسارة الضريبية بشرط أن يحتفظ مالكو الخاضع للضريبة بشكل مستمر بنسبة ملكية لا تقل عن 50% منذ بداية الفترة التي تم فيها تكبد الخسارة الضريبية حتى نهاية الفترة الضريبية التي تم فيها خصم الخسارة الضريبية من الدخل الخاضع للضريبة أو ممارسة الأعمال ذاتها أو ما يشابهها بعد تغيير الملكية.<sup>169</sup>

في الفترة الضريبية 2026، لم يعد مالكو الشركة (س) يحتفظون بنسبة ملكية تبلغ 50% على الأقل من حصص المالكية. بالإضافة إلى ذلك، يوجد تغيير في أعمال الشركة (س). ونظراً لأن الشركة (س) لا تستوفي الشروط المطلوبة التي تمت مناقشتها أعلاه، فلا يمكنها استخدام الخسارة الضريبية المتبقية البالغة 12,250,000 درهم أو نقلها أو ترحيلها، وبالتالي لن يكون من الممكن خصمها.

169 المادة (39) من قانون ضريبة الشركات.

## 10. دراسة الحالة (6): الأساس النقيدي المحاسبي

يجوز للخاضع للضريبة الذي يحقق إيرادات لا تتجاوز مبلغ 3,000,000 درهم في الفترة الضريبية استخدام الأساس النقيدي المحاسبي.<sup>170</sup> وب مجرد تجاوز إيرادات الخاضع للضريبة مبلغ 3,000,000 درهم في الفترة الضريبية، فسيتعين عليه إعداد القوائم المالية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي إلا في حالات استثنائية وبعد الحصول على موافقة الهيئة.<sup>171</sup> تتناول دراسة الحالة هذه آلية تحديد الدخل الخاضع للضريبة وضريبة الشركات المستحقة الدفع في الحالات التي يستخدم فيها الخاضع للضريبة الأساس النقيدي المحاسبي.

### 10.1 الحقائق

الشركة (ت) هي شركة تأسست في الدولة ومقيمة ضريبياً فيها، تقوم الشركة (ت) بإدارة وكالة سفر. تقوم الشركة بإعداد حساباتها والاحتفاظ بها وفقاً لأساس النقيدي المحاسبي، وتعتمد السنة الميلادية كفترتها الضريبية. اختارت الشركة عدم تطبيق تسهيلات الأعمال الصغيرة المتاحة بموجب قانون ضريبة الشركات.<sup>172</sup>

نستعرض فيما يأتي جزءاً من حسابات الشركة (ت) للسنة الميلادية 2025 (المبالغ بالدرهم وتشير إلى إيصالات ومدفوعات فعلية):

الرقم ذات الصلة	المبلغ	المبلغ
الإيرادات المتعلقة بالخدمات:		
• التي تم تقديمها والحصول عليها في سنة 2025	1,900,000	
• التي سيتم تقديمها في سنة 2026 (تم استلام دفعات مقدمة)	700,000	
• التي تم تقديمها في سنة 2024 (تم استلام دفعات متأخرة)	2,900,000	300,000
توزيعات أرباح مستلمة من الشركة (ث) (شركة في الدولة)	45,000	
المبالغ التي تم استلامها من بيع أجهزة الحاسوب القديمة	40,000	
<b>إجمالي الإيرادات (أ)</b>	<b>2,985,000</b>	
مطروحاً منها		
الرواتب والأجور والمكافآت المدفوعة في 2025:		
• المتعلقة بسنة 2024	(290,000)	
• المتعلقة بسنة 2025	(725,000)	(435,000)
إيجار المدفوع في سنة 2025:		

170 البند (1) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.

171 البند (1) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات والبند (1) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.

172 المادة (21) من قانون ضريبة الشركات.

الرقم ذات الصلة	المبلغ	المبلغ
• المتعلق بسنة 2025		(232,000)
• المتعلق بسنة 2026		(406,000) (174,000)
الاشتراكات في صندوق المعاشات الخاص المدفوعة في *2025		(181,250) *
نفقات الترفيه المدفوعة:		(55,100)
• للموظفين		(95,700) (40,600)
• لشركاء الأعمال		(600,000)
المبلغ المدفوع لشراء أجهزة حاسوب جديدة		(400,000)
الفائدة المدفوعة على القروض		(2,407,950)
إجمالي النفقات (ب)		577,050
الدخل المحاسبى [(أ) - (ب)]		

\*يتعلق مبلغ 130,000 درهم من أصل 181,250 درهم بالاشتراكات المقدمة (المدفوعة فعلياً) إلى صندوق المعاشات الخاص والتي تزيد عن نسبة 15% من إجمالي أجر كل موظف (أي إجمالي أجر العضو في نظام المعاشات).

بالإضافة إلى الموضح أعلاه، تلقت الشركة (ت) أيضاً قرض رأس مال عامل من طرف غير مرتبط بقيمة 1,500,000 درهم خلال السنة الميلادية 2025.

استخدمت الشركة (ت) الأساس النظري المحاسبى في الفترة الضريبية 2025، ومن المفترض أن تستخدم الشركة (ت) الأساس النظري المحاسبى في الفترة الضريبية 2026.

## 10.2 تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع

نستعرض فيما يأتي حساب الشركة (ت) للدخل الخاضع للضريبة وضريبة الشركات المستحقة الدفع للسنة الميلادية 2025 بالإضافة إلى التعديلات ذات الصلة والقرارات التوضيحية (المبالغ بالدرهم):

التعديل	التعديلات ذات الصلة	المبلغ	الفقرة التوضيحية
	الدخل المحاسبى	577,050	
-	الدخل المُعفى: توزيعات أرباح مستلمة من الشركة (ث) (شركة في الدولة)	(45,000)	10.3.4
	النفقات غير قابلة الخصم:		
+	• نفقات الترفيه لشركاء الأعمال (%50)	20,300	10.3.5
+	• اشتراكات زائدة في صندوق المعاشات الخاص	130,000	10.3.6
	الدخل الخاضع للضريبة	682,350	

التعديل	التعديلات ذات الصلة	المبلغ	الفقرة التوضيحية
	375,000 درهم %0 حتى	-	
	375,000 درهم %9 لما يجاوز	27,662	
	ضريبة الشركات المستحقة الدفع	27,662	

### 10.3 الفقرات التوضيحية

#### 10.3.1 الأساس النكيي المحسبي

كما ذكر في القسم [4.1](#)، يشكل صافي الربح أو صافي الخسارة المحاسبية في القوائم المالية للخاضع للضريبة نقطة البداية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة لأغراض ضريبة الشركات.

ستحدد طريقة المحاسبة المالية التي يستخدمها الخاضع للضريبة متى يتم الاعتراف بالدخل والنفقات في القوائم المالية. ويجوز للخاضع للضريبة الذي يحقق إيرادات لا تتجاوز 3,000,000 درهم استخدام الأساس النكيي المحسبي الذي يتم بموجبه الاعتراف بالدخل والنفقات عند استلام أو سداد المدفوعات النقدية فعلياً.

#### 10.3.2 حساب الإيرادات

يُعرف قانون ضريبة الشركات الإيرادات على أنها "إجمالي مبلغ الدخل المحقق خلال فترة ضريبية".<sup>173</sup> ولا تقصر الإيرادات على بيع الأعمال للسلع أو الخدمات، بل تتضمن كافة الدخل المتحقق في فترة ضريبية، كما ستتضمن على سبيل المثال الدخل المتحقق من بيع الأصول والدخل المعفى وغيره من الإيرادات.

تحتاج الإيرادات عن الأرباح. حيث تمثل الأرباح الفرق بين إيرادات الأعمال ونفقاتها. بينما الإيرادات فقط – وليس النفقات – هي العامل المؤثر في تحديد إمكانية استخدام الأساس النكيي المحسبي.

يتعين على الأعمال المسجلة لضريبة القيمة المضافة فرض ضريبة القيمة المضافة على بعض المنتجات أو الخدمات التي تبيعها أو تقدمها. ولا يجب تضمين ضريبة القيمة المضافة المفروضة في حساب الإيرادات. حيث يجب أن تُحول ضريبة القيمة المضافة التي يتم تحصيلها إلى الهيئة، وبالتالي فهي لا تخصل الأعمال.

لا يغير الأساس النكيي المحسبي من طبيعة المدفوعات. على سبيل المثال، فإن استلام قرض أو سداد قرض (مبلغ القرض الأصلي) لا يمثل إيرادات أو نفقات (بالرغم من أن عنصر الفائدة المفروضة على مثل هذه القروض سيكون خاصاً للضريبة أو قابلاً للخصم وفقاً للقواعد العادلة). عليه، لا ينبغي إدراج القرض البالغ 1,500,000 درهم الذي استلمته الشركة (ت) خلال السنة الميلادية 2025 ضمن حساب الإيرادات.

ونظراً لعدم تجاوز إيرادات الشركة (ت) الحد البالغ 3,000,000 درهم، فإنها مؤهلة لاستخدام الأساس النكيي المحسبي.

173 المادة (1) من قانون ضريبة الشركات.

### 10.3.3 الدخل والنفقات المعترف بها على أساس الدفع

كما ذكر أعلاه، يتم الاعتراف بالدخل والنفقات عند الاستلام أو السداد الفعلي للدفعات النقدية وفقاً للأساس النقدي المحاسبي.

إذا تلقت الشركة (ت) أي دخل في الفترة الضريبية الحالية يتعلق بفترات ضريبية سابقة (أي مدفوّعات متأخرة) أو يتعلق بفترات ضريبية مستقبلية (أي مدفوّعات مقدمة)، ستُعتبر هذه المدفوّعات على أنها إيرادات للفترة الضريبية الحالية. وبالتالي، سيؤخذ الدخل الآتي في الاعتبار لأغراض ضريبة الشركات في السنة الميلادية 2025، أي سنة الاستلام، حتى وإن لم تنفذ الشركة (ت) الخدمات خلال الفترة الضريبية ذاتها:

- الدخل المستلم مقدماً وبالبالغ 700,000 درهم مقابل الخدمات التي لم تقدمها الشركة (ت) بعد.
- والدخل المستلم متأخراً (أي مدفوّعات متأخرة من العملاء) وبالبالغ 300,000 درهم مقابل الخدمات التي نفذتها الشركة (ت) في السنة الميلادية 2024.

وبالمثل، إذا دفعت الشركة (ت) دفعات خلال الفترة الضريبية الحالية تتصل بفترات ضريبية سابقة (أي دفعات متأخرة) أو بفترات ضريبية مستقبلية (أي دفعات مقدمة)، سُتعامل هذه الدفعات على أنها نفقات في الفترة الضريبية الحالية. وبالتالي، ستؤخذ النفقات الآتية في الاعتبار لأغراض ضريبة الشركات للسنة الميلادية 2025، أي سنة الدفع، حتى وإن لم تستلم الشركة (ت) الخدمات خلال الفترة الضريبية ذاتها:

- الرواتب المتعلقة بالسنة الميلادية 2024 وبالنسبة 290,000 درهم.
- والإيجار المتعلق بالسنة الميلادية 2026 وبالنسبة 174,000 درهم.

عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة، لا يتعين إجراء أي تغييرات تتصل ببنود الدخل والنفقات أعلاه. ويكون الدخل المحاسبي البالغ 577,050 درهم بمثابة نقطة البداية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة للشركة (ت).

### 10.3.4 الدخل المُعفى: توزيعات الأرباح من الشخص المقيم

كما ذكر في القسم [4.4.1](#)، تُعفى من ضريبة الشركات أرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح المحصلة من الشخص المقيم الذي يعَد شخصاً اعتبارياً<sup>174</sup>. ولا توجد شروط إضافية للاستفادة من هذا الإعفاء.

بالتالي، عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة يتم استبعاد توزيعات الأرباح البالغة 45,000 درهم المُحصلة من الشركة (ث) (أي يتم خصمها).

### 10.3.5 نفقات الترفيه

تكبدت الشركة (ت) نفقات ترفيه بواقع 95,700 درهم والتي يتعلّق مبلغ 40,600 درهم منها بشركاء الأعمال. وفقاً للقواعد المحددة المتعلقة بنفقات الترفيه كما هو مذكور في القسم [4.5.10](#)، سُيسْمِح فقط بخصم نسبة 50% من نفقات الترفيه المتکبدة فيما يتعلق بشركاء الأعمال؛ أي مبلغ 20,300 درهم (أي 50% من مبلغ 40,600 درهم).

<sup>174</sup> البند (1) من المادة (22) من قانون ضريبة الشركات.

### 10.3.6 الاشتراكات في صندوق المعاشات الخاص

كما ذكر في القسم [4.5.9](#)، يجوز لصاحب العمل المطالبة خصم الاشتراكات في صندوق المعاشات الخاص فيما يتعلق بالعاملين لديه من أعضاء نظام المعاشات في الفترة الضريبية التي يتم فيها "دفع" هذه الاشتراكات.<sup>175</sup> ومع ذلك، لا يجوز لصاحب العمل المطالبة بخصم الاشتراكات التي تتجاوز نسبة 15% من إجمالي أجر الموظف (عضو نظام المعاشات) في الفترة الضريبية المعنية.<sup>176</sup>

بناءً عليه، لن يُسمح بخصم الاشتراكات الزائدة التي تبلغ 130,000 درهم على الرغم من أن الشركة (ت) قد دفعتها بالفعل، أي سُتصاف مرة أخرى عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

### 10.3.7 النفقات الرأسمالية

كما ذكر في القسم [4.5.6](#)، فإن النفقات الرأسمالية هي نفقات ينتج عنها منفعة دائمة للأعمال ولا تكون قابلة للخصم لأغراض ضريبة الشركات. ومع ذلك، يُعد استهلاك تكاليف الأصول الرأسمالية نفقات قابلة للخصم لأغراض ضريبة الشركات.

يُعد الاستهلاك مفهوماً محاسبياً يسمح بتوزيع تكلفة الأصل على مدار عمر الأصل (يمثل انخفاض قيمة الأصل)، وذلك برغم عدم وجود نفقات نقدية تتكبدها الأعمال.

ومع ذلك، فإن الخاضعين للضريبة الذين يطبقون الأساس النقطي المحاسبي لا يسجلون في دفاتر حساباتهم أي بنود افتراضية مثل الاستهلاك (أي بنود لا تُندرج ضمن الأعمال أي نفقات نقدية)، أي يتم تسجيل الدخل والنفقات فقط عند سداد الدفعات أو استلامها بالفعل. ولذلك، يجوز بموجب الأساس النقطي المحاسبي أخذ الخصم في الاعتبار فيما يتعلق بالأصول التي تم شراؤها. ويحل هذا محل التسهيلات الضريبية التي تُمنحك عادةً مقابل الاستهلاك عند استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي (نظراً لعدم تسجيل أي استهلاك بموجب الأساس النقطي المحاسبي).

في هذه الحالة، اشترت الشركة (ت) أجهزة حاسوب بسعر 600,000 درهم وسيعامل هذا المبلغ على أنه خصم مسحوب به لأغراض ضريبة الشركات على الرغم من أنه ذو طبيعة رأسمالية لأن الشركة (ت) تستخدم الأساس النقطي المحاسبي. وبالتالي، لا يتعين إجراء أي تعديل على الدخل المحاسبي عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة في هذا الخصوص.

### 10.3.8 نفقات الفائدة

تكون نفقات الفائدة قابلة للخصم في الفترة الضريبية التي تم تكبدها فيها<sup>177</sup> (أو "دفعها" في حالة الخاضع للضريبة الذي يستخدم الأساس النقطي المحاسبي) وفقاً لقاعدة العامة والقاعدة الخاصة لقيود خصم الفائدة.<sup>178</sup>

175 البند (1) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (115) لسنة 2023.

176 البند (2) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (115) لسنة 2023.

177 المادة (29) من قانون ضريبة الشركات.

178 المادتان (30) و(31) من قانون ضريبة الشركات.

إذا كانت نفقات الفائدة الصافية أقل من الحد الأدنى البالغ 12,000,000 درهم لفترة ضريبية، فلا يجب تطبيق القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة.<sup>179</sup> ومع ذلك، يتم تطبيق القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة إذا جاوزت نفقات الفائدة للخاضع للضريبة الذي يستخدم الأساس النقدي المحاسبي مبلغ 12,000,000 درهم.

---

.179 البند (3) من المادة (30) من قانون ضريبة الشركات والبند (1) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023.

## 11. دراسة الحالة (7 أ): المكاسب والخسائر غير المُحققة والدخل المُعفى

تتناول دراسة الحالة هذه التعديلات التي يتعين إجراؤها على الدخل المحاسبي عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة لأغراض ضريبة الشركات ف بما يأتي:

- المكاسب أو الخسائر غير المُحققة (الفقرة (أ) من البند (2) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات).
- والدخل المُعفى والنفقات ذات الصلة (الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات).

### 11.1 الحقائق

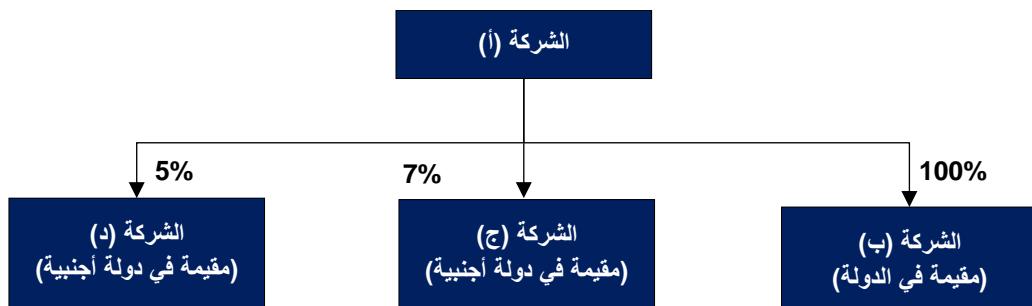
الشركة (أ) هي شركة تأسست في الدولة ومقيمة ضريبياً فيها. تعمل الشركة (أ) في تصنيع المنتجات الصيدلانية وبيعها في الدولة. تقوم الشركة بإعداد قوائمها المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية باستخدام أساس الاستحقاق المحاسبي، وتعتمد السنة الميلادية كفترتها الضريبية.

لدى الشركة (أ) حصص الملكية/ العمليات طويلة الأجل الآتية:

- 100% من أسهم الشركة (ب)، وهي شركة تأسست في الدولة ومقيمة ضريبياً فيها.

استحوذت الشركة (أ) خلال السنة الميلادية 2025 على ما يأتي:

- 7% من أسهم الشركة (ج)، وهي شركة تأسست في الدولة (ج) ومقيمة ضريبياً فيها.
- 5% من أسهم الشركة (د) وهي شركة تأسست في الدولة (د) ومقيمة ضريبياً فيها.
- تمثل كلٌ من الشركة (ج) والشركة (د) حصة مشاركة للشركة (أ).<sup>180</sup>



اختارت الشركة (أ) أن تأخذ في الاعتبار المكاسب والخسائر لكافة الأصول والالتزامات التي تكون خاضعة للمحاسبة بالقيمة العادلة أو بانخفاض القيمة على أساس التحقق.<sup>181</sup>

180 من المفترض استيفاء الشروط الواردة في المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

181 الفقرة (أ) من البند (2) من المادة (20) والفقرة (أ) من البند (3) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.

نستعرض فيما يأتي جزءاً من القوائم المالية المستقلة للشركة (أ) للسنة الميلادية 2025 (المبالغ بالدرهم):

النوع	القيمة	البيانات ذات الصلة
	50,000,000	الإيرادات من المبيعات
		الدخل الآخر:
•	1,000,000	مكاسب غير محققة تنشأ فيما يتعلق بالأراضي
•	500,000	توزيعات أرباح من الشركة (ب)
•	500,000	توزيعات أرباح من الشركة (ج)
	<b>52,000,000</b>	<b>إجمالي الإيرادات (أ)</b>
		مطروحاً منها: النفقات:
(17,500,000)		تكلفة السلع المباعة
(10,000,000)		الرواتب والأجور
(6,000,000)		نفقات عامة
(7,000,000)		استهلاك بنود خلاف البنود الواردة أدناه
(500,000)		استهلاك النفقات الرأسمالية - أتعاب مهنية مدفوعة لشخص متصل، لم تتوافق مع مبدأ السعر المحايد
(1,200,000)		خسارة غير محققة تنشأ فيما يتعلق بالمخزون
(900,000)		خسارة انخفاض القيمة على أسهم الشركة (د) (غير مباعة)
(1,000,000)		تكاليف الاستحواذ على الأسهم في الشركة (ج) والشركة (د) (تكاليف تدابير العناية الواجبة والعمولات)
<b>(44,100,000)</b>		<b>إجمالي النفقات (ب)</b>
<b>7,900,000</b>		<b>الدخل المحاسبي [(أ) - (ب)]</b>

## 11.2 تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع

نستعرض فيما يأتي حساب الشركة (أ) للدخل الخاضع للضريبة وضريبة الشركات المستحقة الدفع للسنة الميلادية 2025 بالإضافة إلى التعديلات ذات الصلة والفقرات التوضيحية (المبالغ بالدرهم):

الفقرة التوضيحية	المبلغ	التعديلات ذات الصلة
	<b>7,900,000</b>	<b>الدخل المحاسبي</b>
11.3.1	(1,000,000)	مكاسب غير محققة تنشأ فيما يتعلق بالأراضي -
	1,200,000	خسارة غير محققة تنشأ فيما يتعلق بالمخزون +
	900,000	خسارة انخفاض قيمة أسهم الشركة (د) +
11.3.2	(500,000)	دخل مُعفى: توزيعات أرباح من شخص مقيم -
11.3.3	(500,000)	دخل مُعفى: إعفاء المشاركة -

الفقرة التوضيحية	المبلغ	التعديلات ذات الصلة
11.3.4	1,000,000	نفقات غير قابلة للخصم: متکدة فيما يتعلق بتحقيق دخل مُعفى
11.3.5	500,000	نفقات غير قابلة للخصم: استهلاك النفقات المرسمة
	<b>9,500,000</b>	<b>الدخل الخاضع للضريبة</b>
	-	٣٧٥,٠٠٠ درهم حتى ٥٪
	821,250	٣٧٥,٠٠٠ درهم لما يجاوز ٩٪
	821,250	<b>ضريبة الشركات المستحقة الدفع</b>

### 11.3 الفقرات التوضيحية

#### 11.3.1 المكاسب والخسائر غير المحققة

كما ذُكر في القسم 4.1، يجوز للأعمال التي تقوم بإعداد قوائمها المالية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي أن تأخذ في الاعتبار المكاسب والخسائر تبعاً لأساس التحقق.

اختارت الشركة (أ) أن تأخذ في الاعتبار المكاسب أو الخسائر المعنية تبعاً لأساس التحقق (أي عند التصرف في/ نقل) كافة الأصول والالتزامات التي تكون خاضعة للمحاسبة بالقيمة العادلة أو بانخفاض القيمة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.<sup>182</sup> وبالتالي، يجب عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة تعديل البنود الآتية المتعلقة بالمكاسب أو الخسائر غير المحققة التي تشكل جزءاً من الدخل المحاسبي كما يأتي:

- (أ) خصم المكاسب غير المحققة الناشئة فيما يتعلق بالأراضي البالغة 1,000,000 درهم.
- (ب) إضافة الخسارة غير المحققة الناشئة فيما يتعلق بالمخزون البالغة 1,200,000 درهم، مرة أخرى.
- (ج) وإضافة خسارة انخفاض قيمة أسهم الشركة (د) البالغة 900,000 درهم، مرة أخرى (أي تكون غير قابلة للخصم).

ونتيجة لذلك، لتحديد الدخل الخاضع للضريبة يضاف إلى الدخل المحاسبي صافي خسارة غير محققة يبلغ 1,100,000 درهم.

يجوز أيضاً معاملة خسارة انخفاض قيمة الأسهم البالغة 900,000 درهم على أنها غير قابلة للخصم بموجب الفقرة (د) من البند (5) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات لأنها تتعلق بحصة مشاركة (حيث تمثل الشركة (د) حصة مشاركة للشركة (أ)).

**تعديل (1) على المثال: تختار الشركة (أ) بموجب الفقرة (ب) من البند (3) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات أساس التحقق فقط للأصول والالتزامات المحتفظ بها في حساب رأس المال:**

إذا أجرت الشركة (أ) اختياراً بموجب الفقرة (ب) من البند (3) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات، فيجب عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة إجراء التعديلات الآتية على الدخل المحاسبي:

<sup>182</sup> الفقرة (أ) من البند (2) من المادة (20) والفقرة (أ) من البند (3) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.

- (أ) يجب خصم المكاسب غير المُتحققة الناشئة فيما يتعلق بالأراضي البالغة 1,000,000 درهم.
- (ب) لا يلزم إجراء أي تعديل بخصوص الخسارة غير المُتحققة الناشئة فيما يتعلق بالمخزون البالغة 1,200,000 درهم، لأنها غير مُحتفظ بها في حساب رأس المال.
- (ج) ويجب إضافة خسارة انخفاض قيمة أسهم الشركة (د) البالغة 900,000 درهم (المُحتفظ بها في حساب رأس المال).

كنتيجة لذلك، لتحديد الدخل الخاضع للضريبة يُخصم صافي المكاسب غير المُتحققة البالغة 100,000 درهم من الدخل المحاسبي.

يجوز أيضاً، بموجب الفقرة (د) من البند (5) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات، معاملة خسارة انخفاض قيمة الأسهم البالغة 900,000 درهم على أنها غير قابلة للخصم لأنها تتعلق بحصة مشاركة (تمثل الشركة (د) حصة مشاركة بالنسبة للشركة (أ)).

#### تعديل (2) على المثال: لا تُجري الشركة (أ) اختياراً بموجب البند (3) من المادة (20):

إذا لم تُقم الشركة (أ) بإجراء اختيار بموجب البند (3) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات، فلا يلزم إجراء تعديل فيما يتعلق بالمكاسب أو الخسائر غير المُتحققة، وذلك بغض النظر عما إذا كانت الأصول أو الالتزامات مُحتفظ بها في حساب رأس المال أو في حساب الإيرادات ما لم تكن إذا كانت الخسائر أو المكاسب غير المُتحققة تتعلق بمكاسب أو خسائر انخفاض القيمة فيما يتعلق بحصة المشاركة.<sup>183</sup>

في هذه الحالة، تمثل الشركة (د) حصة مشاركة للشركة (أ). وبالتالي، عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة يجب إضافة خسارة انخفاض قيمة أسهم الشركة (د) البالغة 900,000 درهم، وذلك بغض النظر عما إذا تم إجراء اختيار بموجب البند (3) من المادة (20) أم لا.

### 11.3.2 الدخل المُعفى: توزيعات الأرباح من الشخص المقيم

كما ذكر في القسم [4.4.1](#)، تُعفى من ضريبة الشركات أرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح المحصللة من الشخص المقيم الذي يكون شخصاً اعتبارياً.<sup>184</sup> ولا توجد شروط إضافية للاستفادة من هذا الإعفاء.

وبالتالي، عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة، يتم استبعاد توزيعات الأرباح البالغة 500,000 درهم المُحصللة من الشركة (ب) (أي يتم خصمها).

183 الفقرة (د) من البند (5) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

184 البند (1) من المادة (22) من قانون ضريبة الشركات.

### 11.3.3 الدخل المُغْفِي: إعفاء المشاركة

كما ذُكر في القسم [4.4.2.1](#), تُعفى من ضريبة الشركات أرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح المحصلة من شخص اعتباري أجنبي إذا كان المستلم يمتلك حصة مشاركة في الشركة الأجنبية (أي لن يتمأخذها في الاعتبار عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة).<sup>185</sup>

وبالتالي، عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة، يتم استبعاد توزيعات الأرباح البالغة 500,000 درهم المحصلة من الشركة (ج) (أي يتم خصمها).

### 11.3.4 النفقات غير القابلة للخصم: النفقات المتکبدة لتحقيق الدخل المُغْفِي

كما ذُكر في القسم [4.5.3](#), عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة لا تكون النفقات المتکبدة فيما يتعلق بتحقيق الدخل المُغْفِي قابلة للخصم.<sup>186</sup>

تکبدت الشركة (أ) رسوم وعمولة تدابير عناية واجبة تبلغ 1,000,000 درهم عند الاستحواذ على الأسهم في الشركة (ج) والشركة (د). تُعد الأسهم حصص مشاركة ويكون الدخل الذي تحققه الشركة (أ) منها دخلاً مُغْفِي. وبناءً عليه، عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة، لن يُسمح بخصم النفقات المتکبدة البالغة 1,000,000 درهم. وبدلًا من ذلك، يجب رسملة هذه النفقات كجزء من تكلفة الاستحواذ على حصص المشاركة.<sup>187</sup>

### 11.3.5 النفقات غير القابلة للخصم: استهلاك النفقات المرسملة

كما ذُكر في القسم [4.5.6](#), فإن استهلاك النفقات المرسملة، التي لا تكون قابلة للخصم، لن يكون على أي حال، قابلاً للخصم عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

دفعت الشركة (أ) أتعاباً مهنية إلى شخص متصل بما لا يتوافق مع مبدأ السعر المُحايد. تمت رسملة هذه الدفعـة كجزء من تکفة الأصل وفقاً للمعايير المحاسبية ذات الصلة، وذلك لكونها عائدة مباشرة إلى نقل الأصل إلى الموقع وتجهيزه في الوضع اللازم للتشغيل. بلغت رسوم الاستهلاك خلال العام فيما يتعلق بهذا الأصل مبلغ 500,000 درهم. وبما أن جزء من الدفعـة (أي الأتعاب المهنية في هذه الحالة) تم دفعـه إلى الشخص المتصل بشكل لا يتوافق مع مبدأ السعر المُحايد ولن يكون قابلاً للخصم لأغراض ضريبة الشركات، فعند تحديد الدخل الخاضع للضريبة يكون العنصر المقابل لنفقات الاستهلاك المتعلقة بالمبلغ المُرسمـل غير قابل للخصم أيضـاً.

185 البندان (2) و(3) من المادة (22) من قانون ضريبة الشركات.

186 الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (28) من قانون ضريبة الشركات.

187 المادة (10) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

## 12. دراسة الحالة (7 ب): المنشأة الدائمة الأجنبية

تناول دراسة الحالة هذه التعديلات التي يتعين إجراؤها على الدخل المحاسبي للدخل المُعفى فيما يتعلق بالمنشآت الدائمة الأجنبية، بما في ذلك النفقات المتکبدة في تحقيق هذا الدخل المُعفى.

تستند هذه الدراسة إلى ما تمت مناقشته في القسم [11](#). ولكن يتم في هذا القسم مناقشة جوانب إضافية تتعلق بالمنشأة الدائمة الأجنبية فقط.

### 12.1 الحقائق

بالإضافة إلى الحقائق الواردة في القسم [11](#) (دراسة الحالة (7 أ)):

- لدى الشركة (أ) فرع (هـ) في الدولة (هـ) لتصنيع منتجات صيدلانية وبيعها في الدولة (هـ).
- يُعد الفرع (هـ) منشأة دائمة للشركة (أ) في الدولة (هـ) بموجب القوانين الضريبية المحلية للدولة (هـ).
- تبلغ نسبة ضريبة الشركات في الدولة (هـ) 10%.
- لم يتم تكبد أي خسائر في الفرع (هـ) إلى الآن (أي حتى الفترة الضريبية 2025).
- لا توجد اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي بين دولة الإمارات والدولة (هـ).

خلال السنة الميلادية 2025:

- قامت الشركة (ب) (شركة تابعة للشركة (أ)) بتوريد مخزون يبلغ 2,000,000 درهم إلى الفرع (هـ) دون مقابل.
- تم استهلاك/بيع المخزون خلال العام.

أجرت الشركة (أ) اختياراً لإعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية.<sup>188</sup>

نستعرض فيما يأتي جزءاً من القوائم المالية المستقلة للشركة (أ) للسنة الميلادية 2025 (المبالغ بالدرهم):

الرقم ذات الصلة	إيرادات من المبيعات:	مبلغ العمليات في دولة الإمارات	مبلغ العمليات في الفرع (هـ)	المبلغ الإجمالي
الدخل الآخر:				85,000,000
• مكاسب غير محققة ناشئة فيما يتعلق بالأراضي		1,000,000	-	1,000,000
• توزيعات أرباح من الشركة (ب)		500,000	-	500,000
• توزيعات أرباح من الشركة (ج)		500,000	-	500,000
<b>إجمالي الإيرادات (أ)</b>		<b>52,000,000</b>	<b>35,000,000</b>	<b>87,000,000</b>
مطروحاً منها النفقات:				

188 المادة (24) من قانون ضريبة الشركات.

الرقم ذات الصلة	مبلغ العمليات في دولة الإمارات	مبلغ العمليات في الفرع (هـ)	المبلغ الإجمالي
• تكلفة السلع المباعة*	(17,500,000)	(11,200,000)	(28,700,000)
• الرواتب والأجور	(10,000,000)	(7,000,000)	(17,000,000)
• نفقات عامة	(6,000,000)	(5,250,000)	(11,250,000)
• الاستهلاك	(7,500,000)	(3,500,000)	(11,000,000)
• خسائر سعر صرف العملات الأجنبية (فعالية)	-	(90,000)	(90,000)
• خسارة غير محققة ناشئة فيما يتعلق بالمخزون	(1,200,000)	(700,000)	(1,900,000)
• خسارة انخفاض القيمة (أسهم الشركة (د) – غير مباعة)	(900,000)	-	(900,000)
• تكلفة الاستحواذ (تكليف تدابير العناية الواجبة والعمولات)	(1,000,000)	-	(1,000,000)
إجمالي النفقات (ب)	(44,100,000)	(27,740,000)	(71,840,000)
الدخل المحاسبي [(أ) – (ب)]	7,900,000	7,260,000	15,160,000
الضريبة المدفوعة في الدولة (هـ)	-	726,000	726,000

\*تم استلام المخزون بقيمة 2,000,000 درهم من الشركة (ب) دون مقابل ولم يتم تسجيل أي تكلفة. مع ذلك، سُجلت إيرادات عند بيع المخزون خلال العام.

لم يؤخذ في الاعتبار أثر تعديلات التسويق التحويلي عند قيام الشركة (أ) بدفع الضرائب المستحقة (البالغة 726,000 درهم) في الدولة (هـ) فيما يتعلق بعمليات فرعها (هـ).

## 12.2 تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع

يكون حساب الشركة (أ) للدخل الخاضع للضريبة وضريبة الشركات المستحقة الدفع للسنة الميلادية 2025 بالإضافة إلى التعديلات ذات الصلة والقرارات التوضيحية على النحو الآتي (المبالغ بالدرهم):

التعديل	التعديلات ذات الصلة	المبلغ	الفقرة التوضيحية
الدخل المحاسبي		15,160,000	
-	مكاسب غير محققة ناشئة فيما يتعلق بالأراضي	(1,000,000)	11.3.1
+	خسارة انخفاض قيمة أسهم الشركة (د)	900,000	11.3.1
+	خسارة غير محققة ناشئة فيما يتعلق بالمخزون	1,200,000	12.3.1
-	دخل مُعفى: توزيعات أرباح من الشخص المقيم	(500,000)	11.3.2

التعديل	التعديلات ذات الصلة	المبلغ	الفقرة التوضيحية
-	دخل مُعفى: إعفاء المشاركة	(500,000)	11.3.3
+	نفقات غير قابلة للخصم: المتکبدة لتحقيق دخل مُعفى	1,000,000	11.3.4
-	معاملة مع طرف مرتبط	(2,000,000)	12.3.2
-	خسارة مُعفاة/ دخل مُعفى: إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية	(5,260,000)	12.3.3
	الدخل الخاضع للضريبة/ (الخسارة الخاضعة للضريبة)	9,000,000	
	375,000 درهم حتى %0	-	
	375,000 درهم لما يتجاوز %9	776,250	
	مبلغ ضريبة الشركات	776,250	
	رصيد الضريبة الأجنبية	-	12.3.4
	ضريبة الشركات المستحقة الدفع	776,250	

### 12.3 الفقرات التوضيحية

#### 12.3.1 المكاسب والخسائر غير المحققة

كما ذكر في القسم [11.3.1](#)، اختارت الشركة (أ) أخذ كافة المكاسب أو الخسائر في الاعتبار على أساس التحقق بالنسبة للأصول والالتزامات التي تكون خاضعة للمحاسبة بالقيمة العادلة أو بانخفاض القيمة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

لدى الشركة (أ) إجمالي خسائر غير محققة ناشئة فيما يتعلق بالمخزون تبلغ 1,900,000 درهم ويتعلق مبلغ 700,000 درهم منها بالمنشأة الدائمة الأجنبية، أي الفرع (ه).

بناءً عليه، عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة للشركة (أ) يجب إضافة الخسائر غير المحققة الناشئة فيما يتعلق بالمخزون البالغة 1,200,000 درهم المتعلقة بعمليات الدولة مرة أخرى إلى إجمالي الدخل المحاسبي.

#### 12.3.2 معاملة مع طرف مرتبط

كما ذكر في القسم [4.4.3](#)، يتغير معاملة المعاملات بين المنشأة الدائمة الأجنبية والأطراف المرتبطة (أي الشركة (ب) في هذه الحالة) وكأنها تمت بالقيمة السوقية. كما ينبغي عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة للشركة (أ) تعديل تكلفة المنتجات المجانية التي تبلغ قيمتها السوقية 2,000,000 درهم.

وتجدر الإشارة إلى أنه عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة للشركة (ب)، سيتم إجراء تعديل مماثل (أي سيضاف مبلغ 2,000,000 درهم إلى دخلها المحاسبي).

كما هو موضح أعلاه، يجب استبعاد الدخل والنفقات (المعدلة لأي معاملة مع طرف مرتبط) للمنشأة الدائمة الأجنبية على أساس أن الشركة (أ) اختارت تطبيق إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية.

### 12.3.3 الدخل المُعفى: المنشأة الدائمة الأجنبية

كما ذُكر في القسم 4.4.3، يكون إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية متاحاً إذا تم استيفاء كلا الشرطين الآتيين:

- أن تخضع المنشأة الدائمة الأجنبية لضريبة الشركات بنسبة لا تقل عن 9% (وهي 10% في الدولة (ه)).<sup>189</sup>
- لم تُستخدم مسبقاً أي خسارة ضريبية عائدة للمنشأة الدائمة الأجنبية.<sup>190</sup>

نظراً لاستيفاء الشرطين أعلاه، اختارت الشركة (أ) إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية فيما يتعلق بالفرع (ه). وبالتالي، يجب حساب الدخل والنفقات المرتبطة به للفرع (ه) كما لو كان الفرع (ه) أعمالاً منفصلة ومستقلة وفقاً للطرق المتعارف عليها دولياً لتصنيص الأرباح مثل نهج الكيان المنفصل، ويجب التعامل مع أي معاملات تتم بين الفرع (ه) ومقره الرئيسي أو الأطراف المرتبطة به (الشركة (ب) في هذه الحالة) على أنها تمت بالقيمة السوقية.<sup>191</sup> ولذلك، يجب إدراج تكفة المنتجات المجانية المشار إليها أعلاه والتي تبلغ قيمتها السوقية 2,000,000 درهم ضمن التكاليف التي تتکبدها المنشأة الدائمة الأجنبية (الفرع (ه)). ويجب عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة للشركة (أ) استبعاد هذا الدخل والنفقات المرتبطة به من دخلها المحاسبي.

نظراً لأن الشركة (أ) اختارت تطبيق إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية، فيجب عند تحديد دخلها الخاضع للضريبة استبعاد الدخل المحاسبي، أي الدخل المُعفى البالغ 5,260,000 درهم، (الدخل المحاسبي البالغ 7,260,000 درهم مطروحاً منه تعديل التسعير التحويلي البالغ 2,000,000 درهم) للمنشأة الدائمة الأجنبية.

لذلك، عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة للشركة (أ) يُخصم صافي دخل المنشأة الدائمة الأجنبية (الذي يعامل كدخل مُعفى) البالغ 5,260,000 درهم.

### 12.3.4 رصيد الضريبة الأجنبية

كما ذُكر في القسم 4.4.3، فإن اختيار إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية يعني عدم وجود رصيد متاح للضريبة الأجنبية.<sup>192</sup>

بناءً عليه، لن يكون هناك رصيد متاحاً للشركة (أ) في دولة الإمارات من الضرائب المدفوعة بمبلغ 726,000 درهم في الدولة (ه) فيما يتعلق بالمنشأة الدائمة الأجنبية، أي الفرع (ه).

189 البند (7) من المادة (24) من قانون ضريبة الشركات.

190 البند (1) من المادة (13) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

191 البندان (4) و(5) من المادة (24) والفقرة (د) من البند (1) من المادة (35) من قانون ضريبة الشركات.

192 البند (1) والفقرة (ج) من المادة (24) من قانون ضريبة الشركات.

### تعديل مثال سابق: عدم قيام الشركة (أ) باختيار إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية

يستند هذا المثال إلى الحقائق الواردة في القسمين [11](#) و[12](#) (أي دراسة الحالات [7 أ](#) و[7 ب](#))), ويوضح الفرق في معاملة ضريبة الشركات في حال عدم قيام الشركة (أ) باختيار إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية.

في حال لم تختار الشركة (أ) المطالبة بإعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية، سوف يتعين عليها عند تحديد دخلها الخاضع للضريبة لأغراض ضريبة الشركات تضمين كافة الدخل والنفقات المرتبطة المتعلقة بمنشأتها الدائمة الأجنبية، أي الفرع (هـ) في هذه الحالة. بناءً عليه، سيعتبر إجراء التعديلات الإضافية الآتية (مقارنة بالحالات التي يتم فيها اختيار إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية):

- يتمأخذ دخل ونفقات الفرع (هـ) في الاعتبار بما في ذلك الخسارة غير المحققة الناشئة فيما يتعلق بالمخزون البالغ 700,000 درهم.
- خصم المعاملة مع الطرف المرتبط البالغة 2,000,000 درهم.

يكون الدخل الخاضع للضريبة وضريبة الشركات المستحقة الدفع للشركة (أ) دون إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية كما يأتي (المبالغ بالدرهم):

الفقرة التوضيحية	المبلغ	التعديل	التعديلات ذات الصلة
	<b>15,160,000</b>		<b>الدخل المحاسبى</b>
11.3.1	(1,000,000)	-	مكاسب غير محققة ناشئة فيما يتعلق بالأراضي
11.3.1	900,000	+	خسارة انخفاض قيمة أسهم الشركة (د)
12.3.1	1,900,000	+	خسارة غير محققة ناشئة فيما يتعلق بالمخزون (بما في ذلك المتعلقة بالفرع (هـ))
11.3.2	(500,000)	-	دخل مُعفى: توزيعات أرباح من شخص مقيم
11.3.3	(500,000)	-	دخل مُعفى: إعفاء المشاركة
11.3.4	1,000,000	+	نفقات غير قابلة للخصم: متکبدة فيما يتعلق بتحقيق دخل مُعفى
12.3.2	(2,000,000)	-	معاملة مع طرف مرتبط
	<b>14,960,000</b>		<b>الدخل الخاضع للضريبة</b>
	-	0 % حتى 375,000 درهم	
	1,312,650	9 % لما يتجاوز 375,000 درهم	
	<b>1,312,650</b>		<b>مبلغ ضريبة الشركات</b>
12.3.5	(522,954)	-	رصيد الضريبة الأجنبية
	<b>789,696</b>		<b>ضريبة الشركات المستحقة الدفع</b>

### 12.3.5 تحديد رصيد الضريبة الأجنبية المتاح للخصم من مبلغ ضريبة الشركات

كما ذُكر في القسم [4.9.1](#)، يجوز تخفيض ضريبة الشركات المستحقة برصيد الضريبة الأجنبية المتعلقة بالفترة الضريبية ذاتها<sup>193</sup> بشرط أن لا يكون الدخل الناشئ من مصادر أجنبية مُعفى لأغراض ضريبة الشركات، أي أن يتم إدراج الدخل الناشئ من مصادر أجنبية (قبل الضريبة) ضمن الدخل الخاضع للضريبة. في هذه الحالة، لم تختر الشركة (أ) إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية، أي أن الدخل والنفقات المرتبطة به يشكلان جزءاً من الدخل الخاضع للضريبة، لذلك يجوز للشركة (أ) المطالبة برصيد الضريبة الأجنبية.

كما ذُكر في القسم [4.9.2](#)، فإن مبلغ رصيد الضريبة الأجنبية يجب أن لا يتجاوز مبلغ ضريبة الشركات المستحقة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية.<sup>194</sup>

لذلك، يبلغ رصيد الضريبة الأجنبية الذي يمكن خصمها من مبلغ ضريبة الشركات في حالة الشركة (أ) 522,954 درهم، وهو ما يمثل المبلغ الأقل مما يأتي:

(1) مبلغ الضريبة الفعلية المسددة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية في دولة أخرى أو إقليم أجنبي (أي 726,000 درهم).

(2) مبلغ ضريبة الشركات المستحقة على صافي الدخل الناشئ من مصادر أجنبية (أي 522,954 درهم) والذي يتم حسابه على النحو الآتي:

$$\text{ضريبة الشركات المستحقة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية} = \frac{\text{ص}}{\text{ع}} \text{ حيث إن:}$$

$\text{س} = \text{ضريبة الشركات المستحقة على إجمالي الدخل الخاضع للضريبة الخاص بالخاص للضريبة قبل أي رصيد ضريبة أجنبية (أي 1,312,650 درهم)،}$

$\text{ص} = \text{صافي الدخل المعنى الناشئ من مصادر أجنبية (أي 5,960,000 درهم)،}$

$\text{ع} = \text{إجمالي الدخل الخاضع للضريبة الخاص بالخاص للضريبة (أي 14,960,000 درهم).}$

### 12.3.6 رصيد الضريبة الأجنبية غير المستخدم

كما ذُكر في القسم [4.9.3](#)، لا يجوز ترحيل أي رصيد ضريبة أجنبية غير مستخدم لفترات ضريبة لاحقة أو سابقة.<sup>195</sup> وكذلك لا يُتاح استرداد رصيد الضريبة الأجنبية غير المستخدم.

لذلك، على الرغم من أن الشركة (أ) تකبدت ضريبة بمبلغ 726,000 درهم على عمليات الفرع (هـ) في دولة أخرى، فلن يكون من الممكن خصم الجزء غير المستخدم من رصيد الضريبة الأجنبية البالغ 203,046 درهم (مبلغ 726,000 درهم مطروحاً منه مبلغ 522,954 درهم).

193 البند (1) من المادة (47) من قانون ضريبة الشركات.

194 البند (2) من المادة (47) من قانون ضريبة الشركات.

195 البند (3) من المادة (47) من قانون ضريبة الشركات.

## 13. دراسة الحالة (8): الشخص غير المقيم الذي يمارس أعمالاً في الدولة

تتناول دراسة الحالة هذه تحديد الدخل الخاضع للضريبة وضريبة الشركات المستحقة الدفع في حالة الشخص غير المقيم الذي يعمل في الدولة من خلال منشأة دائمة.

### 13.1 الحقائق

الشركة (ن) هي شركة تأسست في الدولة (ن) ومقيدة ضريبياً فيها. تعمل الشركة (ن) في قطاع الإنشاءات. تقوم الشركة (ن) بإعداد قوائمها المالية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي، وإعداد الحسابات تبعاً للسنة الميلادية. لا يوجد اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي بين دولة الإمارات والدولة (ن).

نفّذت الشركة (ن) مشروع إنشاءات في دولة الإمارات لمدة (10) أشهر خلال السنة الميلادية 2024. نستعرض فيما يأتي تفاصيل المشروع وجزءاً من القوائم المالية للشركة (ن) للسنة الميلادية 2024 (المبالغ بالدرهم):

الأرقام ذات الصلة	مبلغ العمليات في دولة الإمارات	مبلغ العمليات في الدولة (ن)	المبلغ الإجمالي
الإيرادات من عقود الإنشاءات:	30,000,000	70,000,000	100,000,000
الدخل الآخر:	-	-	-
• دخل إيجار من عقار موجود في دولة الإمارات	2,000,000	-	2,000,000
• توزيعات أرباح من شركة في دولة الإمارات	500,000	-	500,000
<b>(أ) إجمالي الإيرادات</b>	<b>32,500,000</b>	<b>70,000,000</b>	<b>102,500,000</b>
مطروحاً منها: النفقات			
• تكلفة السلع المباعة	(21,000,000)	(49,000,000)	(70,000,000)
• الرواتب والأجور	(4,500,000)	(10,500,000)	(15,000,000)
• نفقات المقر الرئيسي	(1,500,000)	(3,500,000)	(5,000,000)
• هدايا لشركاء الأعمال	(700,000)	-	(700,000)
<b>(ب) إجمالي النفقات</b>	<b>(27,700,000)</b>	<b>(63,000,000)</b>	<b>(90,700,000)</b>
<b>الدخل المحاسبي [(أ) - (ب)]</b>	<b>4,800,000</b>	<b>7,000,000</b>	<b>11,800,000</b>

### 13.2 تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب ضريبة الشركات المستحقة الدفع

نستعرض فيما يأتي حساب الشركة (ن) للدخل الخاضع للضريبة وضريبة الشركات المستحقة الدفع للفترة الضريبية 2024 بالإضافة إلى التعديلات ذات الصلة والقرارات التوضيحية (المبالغ بالدرهم):

التفصيـة	المبلغ	التعديلات ذات الصلة	التعديل
	<b>4,800,000</b>	<b>الدخل المحاسبي (العمليات في الدولة)</b>	
13.3.4	(500,000)	الدخل المُعفى: توزيعات الأرباح	-
		نفقات غير قابلة للخصم	+
13.3.5	700,000	• هدايا لشركاء الأعمال	
	<b>5,000,000</b>	<b>الدخل الخاضع للضريبة</b>	
	-	% حتى 375,000 درهم	
	416,250	% لما يتجاوز 375,000 درهم	
	<b>416,250</b>	<b>ضريبة الشركات المستحقة الدفع</b>	

### 13.3 الفقرات التوضيحية

#### 13.3.1 الدخل العائد إلى منشأة دائمة

يخضع الشخص غير المقيم الذي يمارس أعمالاً في الدولة من خلال منشأة دائمة لضريبة الشركات على الدخل الخاضع للضريبة العائد إلى هذه المنشأة الدائمة.

ويُعامل الشخص ومنشأته الدائمة على أنها طرفان مرتبطان.<sup>196</sup> وبالتالي، وكما ذكر في القسم [4.10](#)، فعند تحديد الدخل الخاضع للضريبة للشخص غير المقيم الذي لديه منشأة دائمة في الدولة، ستتم معاملة المنشأة الدائمة في الدولة، على الرغم من أنها امتداد للشخص غير المقيم، ككيان منفصل ومستقل عن الشخص غير المقيم. يجب تنفيذ المعاملات بين المقر الرئيسي للشخص غير المقيم ومنشأته الدائمة في الدولة بما يتماشى مع معيار السعر المحايد.

في هذه الحالة، وحيث أن الشركة (ن) منشأة دائمة في الدولة، فيتعين عليها أن تقوم بتخصيص الدخل المعني والتكاليف المرتبطة به إلى المنشأة الدائمة وفقاً لمعيار السعر المحايد.

بالتالي، عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة للشركة (ن)، يجب مراعاة كافة أنواع الدخل والنفقات المرتبطة ارتباطاً مباشراً بالمنشأة الدائمة في الدولة:

- الإيرادات من عقود الإنشاءات: 30,000,000 درهم.
- تكلفة السلع المباعة: 21,000,000 درهم.
- والرواتب والأجور: 4,500,000 درهم.

196 الفقرة (د) من البند (1) من المادة (35) من قانون ضريبة الشركات.

### 13.3.2 نفقات المقر الرئيسي

بالإضافة إلى ما ورد أعلاه، تتکبد الشركة (ن) نفقات تتعلق بالموظفين الإداريين والبنية التحتية لتنمية المعلومات والخدمات المركزية مثل الموارد البشرية والوظائف القانونية في الدولة (ن)، وذلك لكافة عملياتها بما في ذلك العمليات المنفذة في دولة الإمارات.

تقوم الشركة (ن) بتخصيص هذه التكاليف المركزية لكافة عملياتها على أساس السعر المحايد. وعليه، تقوم الشركة (ن) بتخصيص مبلغ 1,500,000 درهم كنفقات للمقر الرئيسي لعملياته في الدولة.

ونظراً لأن نفقات المقر الرئيسي يتم تكبدها لأغراض أعمال الشركة (ن) في الدولة، يُعد المبلغ المخصص بمثابة نفقات مسموح بخصمها لأغراض ضريبة الشركات. وبالتالي، لا يلزم إجراء تعديلات فيما يتعلق بنفقات المقر الرئيسي البالغة 1,500,000 درهم عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

### 13.3.3 الدخل العائد لصلة في الدولة

يخضع الشخص غير المقيم الذي لديه صلة، في شكل أموال غير منقولة، في الدولة لضريبة الشركات على الدخل الخاضع للضريبة العائد إلى هذه الأموال غير المنقولة.<sup>197</sup>

تلقى الشركة (ن) دخل إيجار يبلغ 2,000,000 درهم من عقارات موجودة في الدولة، ما شكّل صلة للشركة (ن) في الدولة. وبالتالي، يخضع هذا الدخل لضريبة الشركات، ولا يلزم إجراء أي تعديل عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة لأنه يُشكّل بالفعل جزءاً من الدخل المحاسبى.

### 13.3.4 الدخل المُعفى: توزيعات الأرباح من شخص اعتباري يكون شخصاً مقيماً

كما ذُكر في القسم [4.4.1](#)، تُعفى توزيعات الأرباح المستلمة من شخص اعتباري والذي يكون شخصاً مقيماً من ضريبة الشركات.<sup>198</sup> وعليه، تستبعد توزيعات الأرباح البالغة 500,000 درهم عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة للشركة (ن).

### 13.3.5 النفقات غير القابلة للخصم

كما ذُكر في القسم [4.5.9](#)، تكون التبرعات أو المنح أو الهدايا التي تقدم إلى شخص ليس جهة نفع عام مؤهلة بمثابة نفقات غير قابلة للخصم لأغراض ضريبة الشركات.<sup>199</sup>

وبناءً عليه، لا يُسمح بخصم المبلغ 700,000 درهم المتعلق بهدايا مقدمة إلى شركاء أعمال الشركة (ن) (أي التي لم تُمنَح إلى جهة نفع عام مؤهلة)، وبالتالي تتم إضافته مرة أخرى عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

197 الفقرة (ج) من البند (4) من المادة (11) والفقرة (ج) من البند (3) من المادة (12) من قانون ضريبة الشركات وقرار مجلس الوزراء رقم (56) لسنة 2023.

198 البند (1) من المادة (22) من قانون ضريبة الشركات.

199 البند (1) من المادة (33) من قانون ضريبة الشركات.

## 14. التحديات والتعديلات

تاریخ التعديل	التعديلات التي أجريت
• 2024 يوليو	النسخة الأولى