



الأمانة العامة للجان الضريبية
General Secretariat of Tax Committees

الفصل الخامس مصاريف تحقيق الدخل

الدليل إلى نظام ضريبة الدخل



أولاً: مصاريف تحقيق الدخل

المصاريف العادية- المصاريف الضرورية- الدخل الخاضع للضريبة- السنة الضريبية- مصاريف جائزة الحسم- الوعاء الضريبي- مصاريف ذات طبيعة رأسمالية- المصاريف الأخرى.

كلمات مفتاحية:

نظام ضريبة الدخل: المادة الثانية عشرة: المصاريف المرتبطة بتحقيق الدخل

جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند احتساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل.

اللائحة التنفيذية للنظام: المادة التاسعة:

المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة
المادة التاسعة:

المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:

- 1- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء أكانت مسددة أم مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:
 - أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن الهيئة من التأكد من صحتها.
 - ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.
 - ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.
 - د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية....”



المبادئ والسوابق القضائية

- "مبلغ الضريبة المحمل بالزيادة والذي لم يتم تعديل القوائم المالية بموجبه أو تحميله على المخصص، لا يعد من المصاريف جائزة الحسم". (القرار رقم: ١٦٤١) لسنة ١٤٣٨هـ.
- "فرق رسوم الرخصة الزائدة عن ١٪ والمدفوعة للجهة الحكومية تعد نفقة حقيقية تكبدتها المنشأة، وتعتبر من المصاريف جائزة الحسم من الوعاء الضريبي". (القرار رقم: ١٦٤٣) لسنة ١٤٣٨هـ.

المعايير المحاسبية

- معيار تكاليف البحث والتطوير:
يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات القياس لتكاليف البحث والتطوير وعرضها والإفصاح عنها بحيث تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها. ويتناول المعيار كيفية قياس وإثبات التكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بالبحث والتطوير وقياس المباني واستهلاكها المتعلقة بالبحث والتطوير، وأي تكاليف أخرى مرتبطة بعملية البحث والتطوير.
 - معيار المصروفات الإدارية والتسويقية:
يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات قياس وإثبات المصروفات الإدارية والتسويقية وعرضها والإفصاح عنها بحيث تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها. ويتناول المعيار كيفية قياس المصروفات المرتبطة بالفترة ولا تعامل على أساس أنها تكلفة إنتاج وكيفية توزيعها والمبدأ المحاسبي الذي يتم على أساسه إثبات المصروفات بالقوائم المحاسبية.
- وتناول المعيار تعريف: (المصروفات التسويقية - المصروفات الإدارية - تكاليف الفترة - تكاليف الإنتاج).



- رأى لجنة معايير المحاسبة حول المحاسبة عن التكاليف الإدارية للتمويل التي تدفع مقدماً: معالجة المبلغ الذي يحسمه صندوق التنمية الصناعية السعودية مقدماً من مبلغ القرض الذي يقدمه، علماً أن هذا المبلغ ذو أهمية نسبية حيث يتراوح ما بين (٦٪) إلى (٨٪) من مبلغ القرض.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

- تنص المادة (٢٢) من القانون المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م المنظم للضريبة على الدخل على أن: “يتحدد صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح، ويشترط في التكاليف والمصروفات اللازمة واجبة الخصم ما يأتي: — أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ولزامة لمزاولة هذا النشاط. — أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بالمستندات.”
- كما تنص المادة (٢٣) من ذات القانون على أن: “يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الأخص، ما يأتي: — عوائد القروض المستخدمة في النشاط أياً كانت قيمتها، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة، أو المعفاة منها قانوناً. — الإهلاكات لأصول المنشأة والمنصوص عليها في المادة (٢٥) من هذا القانون. — الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة عدا الضريبة التي يؤديها الممول طبقاً لهذا القانون. — أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه، والتي يتم أداؤها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي. — المبالغ التي تستقطعها المنشأة سنوياً من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للمتوفي أو الادخار أو المعاش أو غيرها، سواء أكانت منشأة طبقاً لأحكام قانون



صناديق التأمين الخاصة رقم (٥٤) لسنة ١٩٧٥ م، أم القانون رقم (٦٤) لسنة ١٩٨٠ م بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة، أم كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشأة طبقاً لهذا النظام يقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش، وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص.

- أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد، وذلك بحيث لا تجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ جنيه في السنة.
- التبرعات المدفوعة للحكومة و وحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أيا كان مقداره.
- التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية، وذلك بما لا يجاوز (١٠٪) من الربح السنوي الصافي للممول.
- الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق على الممول نتيجة مسؤوليته العقدية“.

التعليق .

العلة من حسم المصاريف المشار إليها في هذه المادة أن المكلف تحمل عبئها خلال السنة الضريبية- في سبيل تحقيق الدخل الخاضع للضريبة-، وليس بالضرورة أن تكون هذه المصاريف ضرورية لتحقيق الدخل؛ إذ يكفي أن يكون أنفاقها متوقعاً- وفقاً للمجرى العادي للأموال- لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، ويشترط للحسم توافر الضوابط النظامية الآتية:

أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن المصلحة من التأكد من صحتها.

ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.

د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية.



كلمات مفتاحية:

حسم المصاريف- المصاريف غير المرتبطة- الدخل الخاضع للضريبة- مساهم-شريك- قريب- رواتب أو أجور أو مكافآت-المصاريف الترفيهية- الغرامات أو الجزاءات المالية- التزامات تعاقدية- رشاوى- عملاً جنائياً.

نظام ضريبة الدخل:المادة الثالثة عشرة:المصاريف الغير جائز حسمها

لا يجوز حسم المصاريف التالية:

- أ. المصاريف غير المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.
- ب. أي مبالغ مدفوعة أو مزايا مقدمة للمساهم أو الشريك أو لأي قريب لهما إذا كانت تمثل رواتب أو أجور أو مكافآت وما في حكمها، أو لا تتوفر بها شروط التعاملات بين أطراف مستقلة مقابل ممتلكات أو خدمات.
- ج. المصاريف الترفيهية.
- د. أي مصاريف للشخص الطبيعي عن استهلاكه الشخصي .
- هـ. ضريبة الدخل المسددة في المملكة أو في دولة أخرى.
- و. الغرامات أو الجزاءات المالية المسددة أو واجبة السداد لأي جهة في المملكة باستثناء المبالغ المسددة مقابل الإخلال بشروط والتزامات تعاقدية.
- ز. أي رشاوى أو مبالغ مشابهة والتي يعد ارتكابها عملاً جنائياً بمقتضى أنظمة المملكة حتى لو تم دفعها بالخارج.

اللائحة التنفيذية للنظام: المادة العاشرة:

لا يجوز حسم المصاريف الآتية:

- ١- الرواتب والأجور وما في حكمها - سواء أكانت نقدية أم عينية - المدفوعة للمالك أو الشريك، أو المساهم (باستثناء المساهمين في الشركات المساهمة)، أو لأي من أفراد عائلته من الوالدين والزوج والأبناء والأخوة.



- ٢- التعويض، سواءً أكان نقداً أم عيناً، المدفوع للشريك أو المساهم أو لأي من أفراد عائلته من الوالدين والزوج والأبناء والأخوة، مقابل ممتلكات أو خدمات قدمها للشركة زائداً عن سعر السوق السائد في تاريخ العملية.
 - ٣- المصاريف الترفيهية، كمصاريف الحفلات، واللقاءات الرياضية، والأنشطة والرحلات الترفيهية، وما شابه ذلك.
 - ٤- أي مصاريف للشخص الطبيعي عن استهلاكه الشخصي، مثل سحوباته الشخصية، ونفقة الإعالة لأفراد أسرته، أو نفقات تعليمهم.
 - ٥- ضريبة الدخل المسددة أو المستحقة في المملكة أو في أي دولة أخرى وأي غرامات أو جزاءات متعلقة بها.
 - ٦- الغرامات أو الجزاءات المالية المسددة أو الواجبة السداد لأي جهة في المملكة، مثل المخالفات المرورية، ومخالفات الإضرار بالمرافق العامة.
- أما الغرامات المالية المترتبة على مخالفة شروط تعاقدية كغرامات تأخير التنفيذ أو سوء التنفيذ، فيجوز حسمها بشرط أن تكون موثقة من الجهة المتعاقد معها المكلف، وأن يتم التحري عنها ضمن إيرادات المكلف في سنة استردادها.

المبادئ والسوابق القضائية

- "المصاريف المدرسية لأبناء المالك أو الشريك، وما في حكمها، لا تحسم من الوعاء الضريبي". القرار رقم (١٦٥٨) لسنة ١٤٣٨ هـ.
- "انتهت اللجنة بخصوصه فقد ظهر لهذه الدائرة أن استناد اللجنة في رفضها لاعتراض المكلف على الفقرة رقم (٥) من المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية عند تسبب قرارها بعدم احتساب مبلغ تعويض المساواة الضريبية، لم يكن موافقاً لما يعترض عليه المكلف في التعامل المفترض الصحيح مع ذلك المبلغ، وذلك أن ما يقصده المكلف هو أن مبلغ التعويض في المساواة الضريبية قد لجأت الشركة المكلفة إليه، من أجل إيجاد حافزٍ لإغراء الموظفين المطلوبين للعمل في المملكة للمساهمة في القيام بأعمال الشركة ونشاطها كأى حوافز أخرى تعطى للموظفين عند استقطابهم للعمل في أي منشأة أخرى، للتعويض عما يتحمله الموظفون في دول مختلفة بسبب اختلاف معدلات الضرائب، وعليه فإن هذا المبلغ ليس هو المعنى بحكم ما نصت عليه (٥/١٠) من اللائحة والتي تنص على أن: "ضريبة الدخل المسددة أو المستحقة في المملكة أو في أي دولة أخرى وأي غرامات أو جزاءات متعلقة بها"، والتي لا يجوز حسمها كمصاريف عند الربط، إذ المقصود بها المكلف وليس موظفيه، كما أن دعم الهيئة لموقفها بشأن عدم استبعاد مبلغ تعويض المساواة الضريبية كمصروف جاز الحسم بحجة أنها لا تعد نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية على نحو ما قررتها المادة (١/٩) من اللائحة التنفيذية، إذ الثابت من عيّنات عقود العمل وجود مثل هذه الحوافز عند حساب أجور الموظفين المتقدمين من الخارج للشركة، مما لا ينفي عدم اعتبار



مبالغ تعويض المساواة الضريبية مصروفاً جائز الحسم خلافاً لما جاء في القرار الابتدائي في ذلك الشأن". (قرار رقم: IR-2020-44، الصادر في الاستئناف المقيد برقم 105-18-2011).

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

• تنص المادة (24) من القانون المصري رقم 91 لسنة 2005 المنظم للضريبة على الدخل على أن:

"لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي:

- الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها.

- ما يُقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية.

- ضريبة الدخل المستحقة طبقاً لهذا القانون.

- العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتمي فيها الفترة الضريبية.

- عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو مُعْفَيْنَ منها".

• وتنص المادة (11- التكاليف غير القابلة للخصم) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب على أن:

1- لا تخصص من الحصيلة الخاضعة للضريبة الغرامات والذعائر والزيادات مهما كان نوعها التي تتحملها المنشآت بسبب ارتكاب مخالفات لأحكام النصوص التشريعية أو التنظيمية خصوصاً المخالفات المرتكبة فيما يتعلق بوعاء الضرائب والرسوم وتأخير دفع الضرائب والرسوم المذكورة أو المخالفات للتشريع الخاص بالشغل وللنصوص المتعلقة بتنظيم المرور ومراقبة الصرف أو الأسعار.

غير أن أحكام الفقرة أعلاه لا تطبق على التعويضات عن التأخير المنظمة بمقتضى القانون رقم (32,10) المتمم للقانون رقم (95-15) بمثابة مدونة التجارة الصادر



بتنفيذه الظهير الشريف رقم (١١١،١٤٧) بتاريخ ١٦ من رمضان ١٤٣٢هـ (١٧ أغسطس ٢٠١١م).

٢- لا يخصم من الحصيلة الخاضعة للضريبة إلا في حدود خمسة آلاف درهم عن كل يوم وعن كل مورد وفي حدود خمسين ألف درهم عن كل شهر وعن كل مورد، النفقات المترتبة على التكاليف المشار إليها في المادة ١٠ (١- ألف و"باء" و"هاء") أعلاه ولم يثبت تسديد مبلغها بشيك مسطر غير قابل للتظهير، أو كمبيالات، أو بطريقة مغناطيسية للأداء، أو تحويل بنكي، أو وسيلة إلكترونية، أو مقاصة مع ديون مستحقة على نفس الشخص، شريطة أن تتم هذه المقاصة على أساس وثائق مؤرخة وممضاة بصفة قانونية من لدن الأطراف المعنية المتضمنة قبول مبدأ المقاصة. لا يخصم كذلك من الحصيلة الخاضعة للضريبة مخصصات الاهتلاكات المتعلقة بالمستعقرات المقتناة وفق الشروط الواردة في الفقرة أعلاه. غير أن أحكام الفقرة أعلاه لا تطبق على المعاملات المتعلقة بالحيوانات الحية والمنتجات الفلاحية غير المحولة باستثناء المعاملات المنجزة بين التجار.

٣- لا يخصم من الحصيلة الخاضعة للضريبة مبالغ المشتريات والأشغال والخدمات غير المبررة بفاتورة صحيحة أو أية ورقة إثبات أخرى محررة في اسم الخاضع للضريبة تتضمن المعلومات المنصوص عليها في المادة ١٤٥ أدناه.

غير أن إعادة الإدماج التي يبلغها في هذا الشأن مفتش الضرائب على إثر مراقبة ضريبية: لا تصبح نهائية إلا إذا تعذر على الخاضع للضريبة خلال المسطرة المنصوص عليها حسب الحالة في المادة ٢٢٠ أو المادة ٢٢١ أدناه تميم فاتورته بالمعلومات الناقصة.

٤- لا يخصم من الحصيلة الخاضعة للضريبة:

- مبلغ المشتريات والخدمات التي تكتسي طابع تبرع؛

- مبلغ المساهمة من أجل دعم التماسك الاجتماعي التي تتحملها الشركات والمحدثة بموجب المادة ٩ من قانون المالية رقم ١٢-٢٢ لسنة المالية ٢٠١٢٤؛

- مبلغ المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح المنصوص عليها في القسم الثالث من الكتاب الثالث من هذه المدونة.



التعليق

القاعدة الثابتة أنه لا يجوز حسم المصاريف غير المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، وقد قدم النظام ولائحته التنفيذية أمثلة تطبيقية لهذه القاعدة يمكن ايجازها في التالي:

- ما يتم دفعه من أموال (أرباح) للمالك أو الشريك، أو المساهم أو لأحد أفراد عائلته، تحت غطاء المصاريف- كرواتب أو أجور.
- المصاريف الشخصية والعائلية للشخص الطبيعي.
- ضريبة الدخل المسددة أو المستحقة في المملكة أو في أي دولة أخرى.
- الغرامات والجزاءات المالية على اختلاف أنواعها- المسددة أو الواجبة السداد- وهذا باستثناء ما كان منها ذا طابع تعاقدى.
- الرشاوي أو أي مبالغ مشابهة والتي يعد ارتكابها عملاً جنائياً بمقتضى أنظمة المملكة.



كلمات مفتاحية:

الديون المعدومة- مكلف- حسم- بيع بضاعة أو خدمات- إيراد- دخل- دليل الإثبات.

نظام ضريبة الدخل: المادة الرابعة عشرة: الديون المعدومة

- أ. يجوز للمكلف حسم الديون المعدومة الناتجة عن بيع بضاعة أو خدمات سبق التصريح بها إيراداً في دخل المكلف الخاضع للضريبة.
- ب. يجوز حسم الدين المعدوم عند شطبه من دفاتر المكلف متى توفر دليل الإثبات المناسب على استحالة تحصيله وفقاً لما تحدده اللائحة.

اللائحة التنفيذية للنظام: المادة التاسعة:

- المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: ٣- الديون المعدومة حسب الضوابط الآتية:
- أ- أن يكون قد سبق التصريح عن الديون المعدومة في الاقرار ضمن إيرادات المكلف في سنة استحقاق الايراد.
 - ب- أن تكون الديون المعدومة ناتجة عن بيع بضاعة أو تقديم خدمات.
 - ج- أن يقدم المكلف شهادة من محاسبه القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صاحب الصلاحية.
 - د- أن يتم اتخاذ كافة إجراءات القانونية لتحصيل الديون، ويثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع، كصدور حكم قضائي، أو ثبوت إفلاس المدين.
 - هـ- ألا تكون الديون على جهات مرتبطة بالمكلف.
 - و- التزام المكلف بالتصريح عن الديون ضمن دخله متى تم تحصيلها.



المبادئ والسوابق القضائية

”يجب أن تكون القوائم المالية مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح، وينبغي على مخالفة ذلك أحقية الهيئة في إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري.“ (القرار رقم: ١٤٦١) لسنة ١٤٣٦هـ.

المعايير المحاسبية

• المعيار الدولي السابع IFRS٧ الأدوات المالية: الإفصاحات

الهدف من هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هو مطالبة المنشآت بتقديم إفصاحات عن البيانات المالية التي تمكن المستخدمين من تقييم:

- (أ) أهمية الأدوات المالية للمركز المالي للمنشأة والأداء المالي ؛ و
- (ب) طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة خلال الفترة وفي نهاية فترة إعداد التقرير ، وكيفية إدارة المنشأة لتلك المخاطر .
- تصف الإفصاحات النوعية أهداف وسياسات وعمليات الإدارة لإدارة تلك المخاطر. توفر الإفصاحات الكمية معلومات حول مدى تعرض المنشأة للمخاطر ، بناءً على المعلومات المقدمة داخلياً لموظفي الإدارة الرئيسيين في المنشأة ، توفر هذه الإفصاحات نظرة عامة على استخدام المنشأة للأدوات المالية والتعرض للمخاطر التي تسببها. ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على جميع المنشآت ، بما في ذلك المنشآت التي لديها عدد قليل من الأدوات المالية (مثل الشركة المصنعة التي تكون أدواتها المالية الوحيدة هي حسابات المدينة والحسابات الدائنة) وتلك التي لديها العديد من الأدوات المالية (مثل مؤسسة مالية معظم أصولها وخصومها هي أدوات مالية). عندما تتطلب هذا المعيار الدولي للتقارير المالية الإفصاح حسب فئة الأداة المالية ، يتعين على المنشأة تجميع الأدوات المالية في فئات مناسبة لطبيعة المعلومات المفصوح عنها والتي تأخذ في الاعتبار خصائص تلك الأدوات المالية. يجب على المنشأة تقديم معلومات كافية للسماح بتسوية البنود الواردة في بيان المركز المالي.
- تكمل المبادئ الواردة في هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية مبادئ الاعتراف والقياس وعرض الأصول المالية والخصوم المالية في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٢ - الأدوات المالية: العرض ، والمعايير المحاسبية الدولية ٣٩ الأدوات المالية: الاعتراف والقياس .

• المعيار الدولي رقم (١) IAS١ ”عرض القوائم المالية“ ، وقد ورد ذكره بالمادة الرابعة بند (١) .

- وورد في المادة (٦) من اللائحة التنفيذية (القاعدة التنفيذية رقم ٢٤ بشأن المخصصات والاحتياطات) لقانون ضريبة الدخل الكويتية رقم ١٩٥٥/٣ والمعدل بالقانون رقم ٢٠٠٨/٢ أنه: « ٢... لا يسمح بخصم المخصصات التي تقوم الهيئة المؤسسة بتكوينها، ولكن يتم السماح بالتكلفة الفعلية التي أنفقتها الهيئة المؤسسة من هذه المخصصات، وعلى سبيل المثال: الديون المعدومة المؤيدة فعليا بموجب أحكام قضائية.....»



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

- وفي ذات الاتجاه تنص المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أن: «يسمح بخصم الديون المعدومة التي قام الممول باستبعادها من دفاتر المنشأة وحساباتها إذا ماتقدم بتقرير من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر الرشوط الآتية:
 - أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة.
 - أن يكون الدين مرتبطاً بنشاط المنشأة.
 - أن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة.
 - أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله بعد ١٨ شهراً من تاريخ استحقاقه.ويعتبر من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين مايلي:
 - أ. الحصول على أمر أداء في الحالات التي يجوز فيها ذلك
 - ب. صدور حكم من محكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين.
 - ج. المطالبة بالدين في إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرامه صلحا واقيا من الإفلاسوإذا تم تحصيل الدين أو جزء منه؛ وجب إدراج ماتم تحصيله ضمن إيرادات المنشأة في السنة التي تم التحصيل فيها.
- وقد أخذ بذات الاتجاه أيضا المنظم الأردني في الفقرة (ز) من المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ م.

التعليق

تتفق المادة الماثلة مع الممارسات الدولية المقارنة من حيث جواز حسم الديون المعدومة من الوعاء الضريبي، طالما توافرت الضوابط المنصوص عليها في المادة التاسعة من اللائحة.



الاحتياطيات- المخصصات- الديون المشكوك في تحصيلها- البنوك

كلمات مفتاحية:

نظام ضريبة الدخل: المادة الخامسة عشرة: الإحتياطيات والمخصصات

لا يجوز حسم أي احتياطيات أو مخصصات خلاف مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها في البنوك، وتحدد اللائحة قواعد وضوابط تحديد هذه المخصصات .

اللائحة التنفيذية للنظام: المادة التاسعة

المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:.....

٥- الاحتياطيات والمخصصات - المكونة خلال العام - الآتية:

أ- مخصص الديون المشكوك في تحصيلها في البنوك، على أن يقدم البنك شهادة من مؤسسة النقد العربي السعودي تتضمن تحديد مقدار الديون المشكوك في تحصيلها، والديون المحصلة منها خلال العام التي يجب التصريح عنها ضمن وعاء الضريبة في سنة تحصيلها.

ب- احتياطي الأقساط غير المكتسبة، واحتياطي الأخطار القائمة، في شركات التأمين و/أو إعادة التأمين، بشرط إعادتها للوعاء في السنة الضريبية التالية، وأن يكون تحديدها وفقاً للمعايير المهنية المتبعة في هذا النشاط.

ويقصد باحتياطي الأقساط غير المكتسبة مقدار الجزء من الأقساط المحصلة أو المثبتة في الدفاتر الذي يغطي أخطار تتعلق بالسنة أو السنوات الضريبية التالية، كما يقصد باحتياطي الأخطار القائمة مقدار التعويضات عن المطالبات المستلمة أو المبلغ عنها خلال السنة الضريبية ولم تستكمل إجراءات صرفها خلال السنة الضريبية.



المعايير المحاسبية

• المعيار رقم IAS 37 "المخصصات والمطلوبات الطارئة والأصول الطارئة":

الهدف من هذا المعيار هو ضمان تطبيق معايير الاعتراف المناسبة وقواعد القياس على الأحكام والخصوم الطارئة والاحتمالية الأصول، ويتم الكشف عن تلك المعلومات الكافية في الملاحظات لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومقدارها.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٢٤) من قانون ضريبة الدخل المصري على أن: "لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي:
- الاحتياطات والمخصصات على اختلاف أنواعها"

التعليق

القاعدة أنه لا يجوز حسم أي احتياطات أو مخصصات، وهذا باستثناء نوعين منها:

الأول: مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها في البنوك. شريطة أن يقدم البنك شهادة من مؤسسة النقد العربي السعودي تتضمن تحديد مقدار هذه الديون، وما تم تحصيله منها خلال العام التي يجب التصريح عنها.

الثاني: احتياطي الأقساط غير المكتسبة، واحتياطي الأخطار القائمة، في شركات التأمين و/أو إعادة التأمين، بشرط إعادتها للوعاء في السنة الضريبية التالية.



كلمات مفتاحية:

مصاريف البحوث والتطوير- حسم- الدخل الخاضع للضريبة- مصاريف شراء الأرض أو المعدات- أغراض البحث.

نظام ضريبة الدخل: المادة السادسة عشرة: مصاريف البحوث والتطوير

يجوز حسم مصاريف البحوث والتطوير المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، ولا يجوز حسم مصاريف شراء الأرض أو المعدات التي تستخدم في أغراض البحث، حيث تستهلك المعدات وفقاً للمادة السابعة عشرة من هذا النظام.

اللائحة التنفيذية للنظام: المادة التاسعة

المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: ٩- مصاريف البحوث والتطوير المتكبدة في المملكة خلال السنة الضريبية المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، ويقصد بها مصروفات الأبحاث والتطوير، أو التجارب في المجالات الفنية، أو العلمية، أو الهندسية، أو نظم الحاسب الآلي أو نحوه، ويستثنى من ذلك مصاريف شراء الأرض وما عليها من منشآت، أو المعدات التي تستخدم في أغراض البحث، حيث تستهلك المنشآت والمعدات طبقاً للمادة السابعة عشرة من النظام.

المعايير المحاسبية

• معيار تكاليف البحث والتطوير:

“يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات القياس لتكاليف البحث والتطوير وعرضها والإفصاح عنها بحيث تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.”
ويتناول المعيار كيفية قياس وإثبات تكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بالبحث والتطوير وقياس المباني واستهلاكها المتعلقة بالبحث والتطوير، وأي تكاليف أخرى مرتبطة بعملية البحث والتطوير.



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

- تنص المادة (١٧٠) من قانون الضرائب الجزائي المباشرة والرسوم المماثلة على أن: «يخصم مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة، أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف، وذلك من أجل تحديد الضريبة».

التعليق

أجاز النظام ولائحته التنفيذية حسم مصاريف البحوث والتطوير المتكبدة في المملكة المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة عدا مصاريف شراء الأرض وما عليها من منشآت، أو المعدات التي تستخدم في أغراض البحث، حيث تستهلك المنشآت والمعدات طبقاً للمادة السابعة عشرة من النظام.



كلمات مفتاحية:

الاستهلاك- الأرض- حسم الاستهلاك- أصول المكلف- السنة الضريبية- الأصول القابلة للاستهلاك- نسب استهلاك- المباني الثابتة- المباني الصناعية والزراعية المتنقلة- المصانع والآلات- الأجهزة والبرمجيات- برامج الحاسوب- سيارات الركوب والشحن- مصاريف المسح الجيولوجي والتنقيب- قسط الاستهلاك.

نظام ضريبة الدخل: المادة السابعة عشرة: الإستهلاك

أ. باستثناء الأرض يجوز حسم الاستهلاك عن أصول المكلف ذات الطبيعة المستهلكة الملموسة وغير الملموسة التي تنقص قيمتها، بسبب الاستعمال أو التلف أو التقادم، وتستخدم جميعها أو جزء منها في در الدخل الخاضع للضريبة ويبقى لها قيمة بعد انتهاء السنة الضريبية.

ب. تقسم الأصول القابلة للاستهلاك إلى مجموعات ونسب استهلاك كما يأتي:

١. المباني الثابتة: خمسة بالمئة (٥٪).

٢. المباني الصناعية والزراعية المتنقلة: عشرة بالمئة (١٠٪).

٣. المصانع والآلات والمكائن والأجهزة والبرمجيات (برامج الحاسوب) والمعدات بما في ذلك سيارات الركوب والشحن: خمسة وعشرون بالمئة (٢٥٪).

٤. مصاريف المسح الجيولوجي والتنقيب والاستكشاف والأعمال التمهيدية لاستخراج الموارد الطبيعية وتطوير حقولها: عشرون بالمئة (٢٠٪).

٥. جميع الأصول الأخرى الملموسة وغير الملموسة ذات الطبيعة المستهلكة غير المشمولة بالمجموعات السابقة كالأثاث والطائرات والسفن والقاطرات والشهرة عشرة بالمئة (١٠٪).

ج. يحتسب مصروف الاستهلاك لكل مجموعة وفقاً للفقرات من (د) إلى (ل) من هذه المادة.

د. يحسب قسط الاستهلاك لكل مجموعة بتطبيق نسبة الاستهلاك المحددة لها بمقتضى الفقرة (ب) من هذه المادة على باقي قيمة تلك المجموعة في نهاية السنة الضريبية.

هـ. إن باقي قيمة كل مجموعة في نهاية السنة الضريبية هو إجمالي باقي قيمة المجموعة في نهاية السنة الضريبية السابقة، بعد حسم قسط الاستهلاك وفقاً لهذه المادة للسنة الضريبية السابقة، ويضاف إليه نسبة خمسين بالمئة (٥٠٪) من أساس التكلفة للأصول الموضوعة في الخدمة خلال السنة الضريبية الحالية والسابقة، مخصصاً



من المبلغ نسبة خمسين بالمائة (٥٠٪) من التعويضات عن الأصول المتصرف بها خلال السنة الضريبية الحالية والسابقة شريطة ألا يصبح الباقي سالباً. ويحتسب مقدار التعويضات للأصول المنقولة أو الموزعة والمشار إليها في الفقرة (م) من المادة التاسعة والفقرة (ج) من المادة العاشرة وفقاً لأساس التكلفة المحدد في الفقرة (م/١) من المادة التاسعة من هذا النظام.

و. إذا حول المالك الأصل المملوك له إلى الاستعمال الشخصي، أو لم يعد الأصل يستخدم نهائياً في در الدخل الخاضع للضريبة، يعد هذا العمل تصرفاً بالأصل من جانب المالك بقيمته السوقية.

ز. عندما تزيد نسبة الخمسين بالمائة (٥٠٪) من التعويض عن الأصول المتخلص منها أثناء السنة الضريبية والسنة السابقة عن باقي قيمة المجموعة في نهاية السنة الضريبية - بصرف النظر عن قيمة التعويض - تخفض قيمة المجموعة إلى صفر، ويضم ما يزيد إلى دخل المالك الخاضع للضريبة.

ح. إذا كانت قيمة المجموعة المتبقية في نهاية السنة، بعد إجازة الحسومات وفقاً للفقرة (د) من هذه المادة، أقل من ألف (١٠٠٠) ريال سعودي، فإنه يجوز حسم هذه القيمة المتبقية.

ط. إذا تم التخلص من جميع الأصول في المجموعة، يجوز حسم المبلغ المتبقي من المجموعة في نهاية السنة.

ي. في حالة شراء أو بيع أرض وعليها إنشاءات؛ توزع القيمة على الأرض والإنشاءات بشكل معقول، للتوصل إلى القيمة المنفصلة للإنشاءات.

ك. في حالة استخدام جزء من الأصول في در الدخل الخاضع للضريبة، فإنه يجوز حسم استهلاك لجزء من تكلفة الأصل مقابل الجزء من الأصل المستخدم في در الدخل الخاضع للضريبة.

ل. استثناءً من أحكام الفقرات السابقة، يجوز استهلاك أصول عقود البناء والتشغيل ثم نقل الملكية، وعقود البناء والتملك والتشغيل ثم نقل الملكية، على سنوات العقد، أو على الفترة المتبقية منه، إذا تم تأمين الأصول أو تجديدها خلالها.



اللائحة التنفيذية للنظام: المادة التاسعة

المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:

- ٤ - قسط الاستهلاك للأصول الثابتة حسب نص المادة السابعة عشرة من النظام، ووفق الضوابط الآتية:
 - أ- ألا يكون القصد من شراء الأصل إعادة بيعه، وإنما لغرض استعماله بالكامل أو جزء منه في أغراض المنشأة.
 - ب- أن يكون الأصل ذا طبيعة مستهلكة وتتناقص قيمته بسبب الاستعمال، أو التلف، أو التقادم، ويبقى له قيمة بعد انتهاء السنة الضريبية.
 - ج- أن يكون الأصل مملوكاً للمكلف بموجب وثائق رسمية كصك الملكية للمباني، وعقود وفواتير الاقتناء للأصول الأخرى.
 - د- لا يحول توقف الأصل عن العمل خلال السنة الضريبية دون حسم استهلاكه.

الأنظمة ذات العلاقة

- المرسوم الملكي رقم (م/١٣١) وتاريخ ٢٩/١٢/١٤٣٨ هـ.

المبادئ والسوابق القضائية

- "تقديم الهيئة للأدلة والمستندات المؤيدة لوجهة نظرها، يترتب عليه أحقيتها في تعديل صافي ربح المنشأة بفروق الاستهلاك". (١٤٢٣) لعام ١٤٣٥ هـ.
- "نطاق تطبيق المادة ١٧ من نظام ضريبة الدخل في تحديد الوعاء الزكوي للمنشأة، يقتصر على تحديد طريقة استهلاك الأصول ولا يمتد إلى تحديد ما يحسم وما لا يحسم من تلك الأصول". (١٢٥٦ لعام ١٤٣٤، ١٣٣١ لعام ١٤٣٥، ١٤٨٦ لعام ١٤٣٦، ١٧٣٠) لعام ١٤٣٨ هـ.
- "يتحدد نظام استهلاك الأصول وفقاً للمادة ١٧ من نظام ضريبة الدخل، ويترتب عليه عدم أحقية المنشأة في الاعتراض على نتيجة تحديد فروق الاستهلاك التي تمت وفقاً للنص المشار إليه". (١٣٣٨) لعام ١٤٣٥ هـ.



- " حيث أن اتفاقية شراء المصنع (المنجرة) المقدم للجنة نسخة منها لم توضح بشكل مستقل القيمة المدفوعة مقابل الشهرة ، وبما أن المكلف لم يقدم قوائم مالية للفترة السابقة لتاريخ الشراء والتي يمكن من خلالها قياس وتحديد الأصول المشتراة وبالتالي الوصول لقياس الشهرة ، وحيث أن معالجة المكلف باستنفاده الشهرة لا يتوافق مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول استهلاك الشهرة البالغة (٧٥,٠٠٠) ريال ضمن المصروفات جائزة الحسم لعام ٢٠٠٦ م " (١١٣٥) لعام ١٤٣٣ هـ.

المعايير المحاسبية

- المعيار رقم ٣٥ IAS "انخفاض قيمة الأصول":
الهدف من هذا المعيار هو تحديد الإجراءات التي تطبقها المنشأة للتأكد من أن أصولها لا تزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد. يتم إدراج الأصل بأكثر من قيمته القابلة للاسترداد إذا تجاوزت قيمته الدفترية المبلغ الواجب استرداده من خلال استخدام الأصل أو بيعه. إذا كان هذا هو الحال ، فإن الأصل يوصف بأنه ضعيف ويتطلب المعيار من الكيان الاعتراف بانخفاض قيمة الخسارة. يحدد المعيار أيضاً متى يجب على المنشأة عكس خسارة انخفاض القيمة ويصف الكشف.

الممارسات والمعايير في أنظمة مقارنة

- تنص المادة (٢٥) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أن: « يكون حساب الإهلاكات لأصول المنشأة على النحو الآتي:
١- (٥٪) من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أي من المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات، وذلك عن كل فترة ضريبية.
٢- (١٠٪) من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها، بما في ذلك شهرة النشاط، وذلك عن كل فترة ضريبية.
٣- يتم إهلاك الفتتين التاليتين من أصول المنشأة طبقاً لنظام أساس الإهلاك بالنسب المبينة قرين كل منها:
(أ) الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات نسبة (٥٠٪) من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.



(ب) جميع أصول النشاط الأخرى نسبة (٢٥٪) من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.

٤- لا يحسب إهلاك للأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك».

• وفي تحديد مفهوم أساس الإهلاك تنص المادة (٢٦) من ذات القانون على أن:

“ يقصد بأساس الإهلاك في تطبيق أحكام المادة (٢٥) من هذا القانون القيمة الدفترية للأصول كما هي مدرجة في الميزانية الإفتتاحية للفترة الضريبية، ويزيد هذا الأساس بما يوازي تكلفة الأصول المستخدمة، وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء، وذلك خلال الفترة الضريبية، ويقال الأساس بما يوازي قيمة الإهلاك السنوي، وقيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها، وقيمة التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدانها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية.

فإذا كان أساس الإهلاك بالسالب تضاف قيمة التصرف في الأصل أو التعويض عنه إلى الأرباح التجارية والصناعية للممول، أما إذا لم يجاوز الإهلاك عشرة آلاف جنيه يعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم”.

• وتنص المادة (٢٧) من ذات القانون على أن:

“تخصم نسبة (٣٠٪) من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج، سواء أكانت جديدة أم مستعملة، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول.

ويتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة (٢٥) من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ (٣٠٪) المذكورة.

ويشترط لتطبيق أحكام الفقرتين السابقتين أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة”.

• وتناولت اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (٩٩١) لسنة ٢٠٠٥ تفاصيل مواد القانون الخاصة بالإهلاك وفقاً للآتي:

-تنص المادة (٣٣) من هذه اللائحة على أن: “يقصد بالأصول المعنوية التي يتم شراؤها في تطبيق حكم البند [٢] من المادة (٢٥) من القانون: الأصول التي ليس لها وجود مادي ويحتفظ بها للاستخدام في الإنتاج أو لتوريد السلع أو الخدمات أو للتأجير للغير؛ كالتراخيص وحقوق الملكية الفكرية والاسم التجاري وحقوق النشر وبراءات الاختراع وحقوق الطبع وأفلام الصور المتحركة التي تحصل عليها المنشأة نظير دفع مبلغ من المال أما بالنسبة للأصول المعنوية التي يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة فيتم إهلاكها طبقاً للبند [٢] من المادة (٢٥) من القانون مع مراعاة استبعاد تكاليف إنشاء الأصل المعنوي التي تم تحميلها ضمن التكاليف في السنوات السابقة وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية”.



تنص المادة (٣٤) من اللائحة على أن: "يراعى بالنسبة لنظام أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادتين ٢٥ ، ٢٦ من القانون ما يأتي:

١- تحدد القيمة القابلة للإهلاك على أساس رصيد كل مجموعة أصول في أول الفترة مضافاً إليها مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال العام، كتكلفة نقل الأصول وكافة الإضافات خلال العام. كتكلفة نقل الأصل وتركيبه والعمرات التي تؤدي إلى إطالة العمر الإنتاجي مخصصاً منه التصرفات في الأصول أو التعويضات.

ويعامل هذا الرصيد على النحو الآتي:

أ - إذا كان الرصيد الناتج وفقاً للفقرة السابقة سالباً؛ يتم إضافة هذا الرصيد إلى أرباح النشاط.

ب - إذا كان الرصيد ١٠ آلاف ريال فأقل يحمل بالكامل على قائمة الدخل ويعد من التكاليف الواجبة الخصم في ذات السنة.

ت - إذا كان الرصيد يزيد عن ١٠ آلاف ريال يحسب الإهلاك لكل مجموعة وفقاً للنسب الواردة بالبند [٣] من المادة (٢٥) من القانون دون النظر إلى مدة استخدام أصول المجموعة، ويرحل الرصيد المتبقي - أيأ كانت قيمته - إلى الفترة الضريبية التالية كأساس للإهلاك.

٢ - لا يجوز مخالفة نسب الإهلاك المنصوص عليها في المادة (٢٥) من القانون، وذلك لأغراض حساب الضريبة.

٣- لا تخضع الأصول المهداة التي تدرج قيمتها ضمن الاحتياطات للضريبة، ولا يسري بشأنها الإهلاك المقرر في المواد ٢٥ ، ٢٦ ، ٢٧ من القانون بحسب الأحوال.

- وتنص المادة (٣٥) من ذات اللائحة على أنه: "لأغراض حساب الضريبة في تطبيق حكم المادة ٢٧ من القانون يجب استبعاد نسبة (٣٠٪) من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في مجال الإنتاج الصناعي سواء أكانت جديدة أم مستعملة في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول ويتم إدراج القيمة الباقية في أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة ٢٦ من القانون".

• وقد أخذ بنظام حسم الاستهلاك (الإهلاك) المالي المنظم الجزائري في المادة (١٧٤) من قانون الضرائب المباشرة في الجزائر. والمنظم المغربي في المادتين (١٠، ١٠٢) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب.



التعليق

باستثناء الأرض فقد أجاز النظام حسم الاستهلاك عن أصول المكلف ذات الطبيعة المستهلكة الملموسة وغير الملموسة التي تنقص قيمتها، بسبب الاستعمال أو التلف أو التقادم، وتستخدم- جميعها أو جزء منها- في در الدخل الخاضع للضريبة ويبقى لها قيمة بعد انتهاء السنة الضريبية؛ وذلك وفقا للمجموعات ونسب الاستهلاك والضوابط المشار إليها في النظام.



كلمات مفتاحية:

مصاريف إصلاحات وتحسينات الأصول- المكلف- الأصول المستهلكة- المبلغ الزائد.

نظام ضريبة الدخل: المادة الثامنة عشرة: مصاريف إصلاحات وتحسينات الأصول

- أ. يجوز حسم المصاريف المتكبدة في كل مجموعة عن الإصلاحات أو التحسينات التي أجراها المكلف على الأصول المستهلكة الواقعة في تلك المجموعة.
- ب. لا تزيد قيمة المصاريف المسموح بها وفقاً للفقرة (أ) من هذه المادة لكل سنة عن نسبة أربعة بالمئة (٤٪) من باقي قيمة المجموعة في نهاية تلك السنة.
- ج. يضاف المبلغ الزائد عن الحد المبين بالفقرة (ب) من هذه المادة إلى باقي قيمة المجموعة.

المعايير المحاسبية

- معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية":

١٠٤- يجب على المنشأة التي تصنف المصروفات بحسب وظيفتها أن تفصح عن معلومات إضافية عن طبيعة المصروفات، بما في ذلك مصروف الاستهلاك والإطفاء، ومصروف منافع الموظفين.

- معيار المحاسبة الدولي رقم ١٢ "ضرائب الدخل":

تنشأ بعض الفروق المؤقتة عندما يتم إدراج دخل أو مصروف في الربح المحاسبي في فترة ولكن يتم إدراجه في الربح الخاضع للضريبة في فترة مختلفة. ومثل هذه الفروق المؤقتة توصف - غالباً - الخاضع للضريبة في فترة مختلفة. ومثل هذه الفروق المؤقتة توصف مؤقتة خاضعة للضريبة والتي لذلك ينتج عنها التزامات ضريبية مؤجلة .

(ب) الاستهلاك المستخدم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) قد يختلف عن ذلك المستخدم عند تحديد الربح المحاسبي. الفرق المؤقت هو الفرق بين المبلغ الدفترية للأصل وأساسه الضريبي الذي هو التكلفة الأصلية للأصل بعد طرح جميع الحسميات المتعلقة بذلك الأصل التي تسمح بها السلطات الضريبية عند تحديد الربح الخاضع للضريبة للفترات الحالية والسابقة. ينشأ الفرق المؤقت الخاضع للضريبة، وينتج عنه التزام ضريبة مؤجلة، عندما يتم تعجيل الاستهلاك لأغراض الضريبة (إذا كان الاستهلاك لأغراض الضريبة أقل سرعة من الاستهلاك المحاسبي، ينشأ فرق مؤقت جائر الحسم، وينتج عنه أصل ضريبة مؤجلة).



التعليق

أجاز النظام حسم المصاريف المتكبدة في كل مجموعة عن الإصلاحات أو التحسينات التي أجراها المكلف على الأصول المستهلكة الواقعة في تلك المجموعة، شريطة ألا تزيد قيمتها لكل سنة عن نسبة (4٪) من باقي قيمة المجموعة في نهاية تلك السنة، أما ما يزيد عن هذه النسبة فيضاف إلى باقي قيمة المجموعة.



مصارييف المسح الجيولوجي- الأعمال التمهيدية لاستخراج الموارد الطبيعية- مصارييف إطفاء- معدل الاستهلاك- شراء حقوق المسح الجيولوجي

كلمات مفتاحية:

نظام ضريبة الدخل: المادة التاسعة عشرة: مصارييف المسح الجيولوجي والأعمال التمهيدية لإستخراج المواد الطبيعية

- أ. تحسم مصارييف المسح الجيولوجي والأعمال التمهيدية لاستخراج الموارد الطبيعية على شكل مصارييف إطفاء، وبمعدل الاستهلاك المحدد في الفقرة (ب) من المادة السابعة عشرة من هذا النظام، حيث تشكل هذه المصارييف مجموعة مستقلة.
- ب. تنطبق هذه المادة أيضاً على مصارييف الأصول غير الملموسة، والتي يتحملها المكلف في شراء حقوق المسح الجيولوجي ومعالجة واستغلال الموارد الطبيعية.

التعليق

تحسم مصارييف المسح الجيولوجي والأعمال التمهيدية لاستخراج الموارد الطبيعية على شكل مصارييف إطفاء، وبمعدل الاستهلاك المحدد في الفقرة (ب) من المادة السابعة عشرة من هذا النظام، حيث تشكل هذه المصارييف مجموعة مستقلة.



كلمات مفتاحية:

المساهمات- صناديق التقاعد- شركات الأموال- صاحب العمل- الحسم المسموح به

نظام ضريبة الدخل: المادة العشرون: المساهمات في صناديق التقاعد

- أ. باستثناء شركات الأموال، يجوز حسم مساهمات صاحب العمل لصالح المستخدم في صندوق تقاعد نظامي مؤسس وفقاً لأنظمة المملكة، مع مراعاة ألا يتجاوز الحسم المسموح به عن كل مستخدم نسبة خمسة وعشرين بالمائة (٢٥٪) من دخله قبل احتساب مساهمات صاحب العمل.
- ب. لشركات الأموال- للأغراض الضريبية- حسم مساهماتها في صناديق التقاعد وصناديق التأمينات الاجتماعية وأي صندوق أُسس لتوفير حقوق نهاية الخدمة أو للتعويض عن النفقات الطبية للمستخدمين مع مراعاة الآتي:
١. ألا يتجاوز الحسم مقدار الالتزامات غير الممولة الخاصة بهذه الصناديق والمستحقة اعتباراً من بداية العام المالي الذي يتم فيه الحسم.
 ٢. أن تكون هذه الصناديق ذات شخصية اعتبارية مستقلة سواء تأسست في المملكة أو خارجها.
- وعلى شركات الأموال تزويد الهيئة بمعلومات حول تلك الصناديق، وفقاً لما تحدده اللائحة.
- ج. لا يجوز حسم مساهمات المستخدم في صناديق التقاعد.

اللائحة التنفيذية للنظام: المادة التاسعة

المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:

- ٨- مساهمات صاحب العمل (باستثناء شركات الأموال) لصالح الموظف في صناديق التقاعد النظامية المؤسسة وفقاً لأنظمة المملكة التي لا تزيد، منفردة أو مجتمعة، على نسبة (٢٥٪) من دخل الموظف قبل احتساب مساهمة صاحب العمل شريطة أن:
- أن يكون الصندوق مؤسساً وفق نظام خاص به يوضح شروط وحقوق المشاركين فيه.



- أن يكون هذا الالتزام وارداً في عقد التوظيف أو في عقد تأسيس المنشأة.

- أن يكون للصندوق شخصية مستقلة عن شخصية المنشأة، وتعد له حسابات منفصلة تراجع من قبل محاسب قانوني مستقل.

وبالنسبة لشركات الأموال تحسم مساهماتها في صناديق التقاعد وصناديق التأمينات الاجتماعية وأي صندوق أسس لتوفير حقوق نهاية الخدمة أو للتعويض عن النفقات الطبية للمستخدمين مع مراعاة الآتي:

١. أن تكون هذه الصناديق ذات شخصية اعتبارية مستقلة سواء تأسست في المملكة أو خارجها، وأن يعد لها حسابات منفصلة تراجع من محاسب قانوني مستقل.

٢. ألا يتجاوز الحسم مقدار الالتزامات غير الممولة الخاصة بهذه الصناديق والتي لم تدفع اعتباراً من بداية السنة المالية التي يتم فيها الحسم، ويقصد بالالتزامات غير الممولة: التزامات صاحب العمل مقابل مساهمته في هذه الصناديق المستحقة عن السنة التي يتم فيها الحسم التي لم تدفع حتى نهاية السنة المالية.

٣. أن تكون الالتزامات غير الممولة المشار لها بالفقرة السابقة محددة بشكل واضح في القوائم المالية الخاصة بشركة الأموال المدققة من محاسب قانوني مرخص له بالعمل في المملكة.

٤. أن تنص عقود عمل الموظفين التي تدفع عنهم هذه الاشتراكات على مثل هذه الميزة.

٥. أن يتم تزويد الهيئة بمعلومات عن هذه الصناديق تشمل الآتي:

أ- نظام تأسيس الصندوق (سواء كان النظام الأساسي أو أي أداة تأسيسية أخرى) الذي يوضح أهدافه وشروط الاشتراك فيه وحقوق المشاركين فيه ومصادر تمويله.

ب- الحسابات الختامية للصندوق المدققة من مراجع حسابات خارجي مستقل في نهاية كل عام.

ج- أسماء المستفيدين سنوياً من الصندوق والمبالغ المدفوعة لهم عند الطلب من قبل الهيئة.

وفي كل الأحوال لا يجوز حسم مساهمات المستخدم في صناديق التقاعد.

المادة العاشرة:

لا يجوز حسم المصاريف الآتية:

٩- حصة الموظف في صناديق التقاعد النظامية، كصندوق معاشات التقاعد، والتأمينات الاجتماعية، أو صناديق التوفير والادخار.



الأنظمة ذات العلاقة

- المرسوم الملكي رقم (م/١٣١) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/٢٩ هـ.
- المرسوم الملكي رقم (م/١٣٥) وتاريخ ١٤٣٨/٦/٢٨ هـ والذي تضمن في البند (أولاً) منه تحديد سعر الضريبة على الوعاء الضريبي للمكلف الذي يعمل في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية، وفي البند (ثانياً) حق شركات الأموال في حسم مساهماتها في صناديق التقاعد وصناديق التأمينات الاجتماعية وأي صندوق أسس لتوفير حقوق نهاية الخدمة أو للتعويض عن النفقات الطبية للعاملين. أما البند (ثالثاً) فقد قرر سريان البندين (أولاً وثانياً) من هذا المرسوم اعتباراً من تاريخ ٢٠١٧/١/١ م.

السوابق القضائية

”فيما يخص استئناف المكلف عن فروقات التأمينات الاجتماعية،... حيث كان الثابت أن نظام ساند قد طُبّق اعتباراً من تاريخ ١٤٣٥/١١/٠١ هـ، للمنشآت التي تتبع التقويم الهجري، ومن ٢٠١٤/٠٩/٠١ م للمنشآت التي تتبع التقويم الميلادي. وعليه فإن النسب المستقطبة من الاشتراكات لحساب ساند قد تغيرت ابتداءً من تاريخ ٢٠١٤/٠٩/٠١ م، ليصبح مصروف التأمينات الاجتماعية الذي تتحمله المنشأة عن المشتركين (١٢٪) عوضاً عن (١١٪) بمقدار زيادة (١٪) عن النسبة قبل سريان تطبيق النظام بتاريخ ٢٠١٤/٠٩/٠١ م. وبناءً على ماسبق فإن المبالغ المحملة بالزيادة ناتجة عن التغير في النسب وبذلك تكون من المصاريف النظامية الجائزة الحسم“ (قرار رقم: IR-٢٠٢٠-٤٦، الصادر في الاستئناف المقيد برقم ١٤٨٧-١٨-٢٠ IW).

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

- تنص المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل المصري على أن:
”مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية المقررة بقوانين خاصة يعفى من الضريبة... اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ م.
أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش...“
- كما تنص المادة (٢٣) من ذات القانون على أن: ”يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الأخص ، ما يأتي: ...“



أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه ، والتي يتم أدائها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي.

المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنويا من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفي أو الادخار أو المعاش أو غيرها، سواء أكانت منشأة طبقا لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ م، أم القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ م بشأن أنظمة التأمين الإجتماعي الخاص البديلة، أم كانت منشأة طبقا لنظام له لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشأة طبقا لهذا النظام يقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش، وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص.

أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد ، وذلك بحيث لا تتجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ جنيه في السنة...”

• كما تنص المادة (٧٣) من قانون الضرائب المباشرة الجزائي والرسوم المماثلة على أن:

يحدد مبلغ الدخل الخاضع للضريبة بخصم ما يلي من المبلغ الإجمالي للمبالغ المدفوعة والامتيازات العينية الممنوحة:

(١) المبالغ التي يقتطعها المستخدم لتشكيل معاشات أو منح التقاعد؛

(٢) المساهمة العمالية في التأمينات الاجتماعية.

التعليق

المبدأ العام:

أ. أنه يجوز حسم مساهمات صاحب العمل لصالح المستخدم في صندوق تقاعد نظامي مؤسس وفقاً لأنظمة المملكة، مع مراعاة ألا يتجاوز الحسم المسموح به عن كل مستخدم نسبة خمسة وعشرين بالمائة (٢٥٪) من دخله قبل احتساب مساهمات صاحب العمل.

ب. أما بالنسبة لشركات الأموال فإن حسم مساهماتها في صناديق التقاعد وصناديق التأمينات الاجتماعية وأي صندوق أُسس لتوفير حقوق نهاية الخدمة أو للتعويض عن النفقات الطبية للمستخدمين لديها فإنه يخضع للشروط الآتية:

١. ألا يتجاوز الحسم مقدار الالتزامات غير الممولة الخاصة بهذه الصناديق والمستحقة اعتباراً من بداية العام المالي الذي يتم فيه الحسم.

٢. أن تكون هذه الصناديق ذات شخصية اعتبارية مستقلة سواء تأسست في المملكة أو خارجها.

وعلى شركات الأموال تزويد الهيئة بمعلومات حول تلك الصناديق، وفقاً لما تحدده اللائحة.

ج. لا يجوز حسم مساهمات المستخدم في صناديق التقاعد.



ترحيل الخسائر- صافي الخسائر التشغيلية- السنة الضريبية- الوعاء الضريبي- السنوات الضريبية التالية- استرداد- الخسارة المتراكمة-
مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية- حسم- مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية

كلمات مفتاحية:

نظام ضريبة الدخل: المادة الحادية والعشرون: ترحيل الخسائر

- أ. يجوز ترحيل صافي الخسائر التشغيلية إلى السنة الضريبية التي تلي السنة التي تحققت فيها الخسارة، وتحسم الخسارة المرحلة من الوعاء الضريبي للسنوات الضريبية التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسارة المتراكمة، وتحدد اللائحة الحدود العليا المسموح بحسمها سنوياً.
- ب. صافي الخسارة التشغيلية هي الحسومات الجائزة بمقتضى هذا الفصل والزائدة عن الدخل الخاضع للضريبة في السنة الضريبية.
- ج. لاحتساب صافي الخسارة التشغيلية للشخص الطبيعي ينظر إلى الحسومات والإيراد للنشاط فقط.
- د. لا يجوز حسم صافي الخسائر التشغيلية المتعلقة بالوعاء الضريبي الخاص بمجال استثمار الغاز الطبيعي من الوعاء الضريبي الخاص بمجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية، أو حسم صافي الخسائر التشغيلية المتعلقة بالوعاء الضريبي الخاص بمجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية من الوعاء الضريبي الخاص بمجال استثمار الغاز الطبيعي للمكلف الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية ومجال استثمار الغاز الطبيعي معاً.

اللائحة التنفيذية للنظام: المادة الحادية عشرة

- ١- يحق للمكلف ترحيل الخسائر التشغيلية المعدلة، حسب ضوابط النظام وهذه اللائحة للأغراض الضريبية، إلى السنوات الضريبية التي تلي سنة الخسارة وذلك بتخفيض أرباح السنوات التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسائر التشغيلية المتراكمة، دون التقيد بمدة محددة، على أن يكون الحد الأقصى المسموح بحسمه في كل سنة ضريبية لا يتجاوز (٢٥٪) من الربح السنوي طبقاً لإقرار المكلف.
- ٢- لا ينطبق ما ورد في الفقرة (١) أعلاه على الخسائر التشغيلية التي يتكبدها المكلف قبل نفاذ قرار مجلس الوزراء رقم (٣) وتاريخ ١٤٢١/١/٥ هـ الموافق ١٠/٤/٢٠٠٠ م، أو التي يتكبدها خلال فترة الإعفاء الضريبي، أو على الخسائر التشغيلية المتحققة من مزاولة أوجه نشاط غير خاضعة أصلاً للضريبة بموجب نظام ضريبة الدخل إذا



كان لدى المكلف أوجه نشاط خاضعة وأخرى غير خاضعة، حيث لا يحق للمكلف ترحيل مثل تلك الخسائر.

٣- لا يسمح بترحيل خسائر لم يتم تحديدها بموجب حسابات نظامية مدققة من محاسب قانوني مرخص له بالمملكة.

٤- لا يجوز ترحيل خسائر لشركة أموال حدث تغيير أو تعديل في ملكيتها أو في السيطرة عليها بما نسبته (٥٠٪) أو أكثر إلا للخسائر التي تتحقق بعد حدوث التغيير في الملكية وتنطبق عليها الضوابط الخاصة بترحيل الخسائر.

٥- في حالة الشخص الطبيعي تمثل الخسارة التشغيلية الفرق بين إيراد النشاط والمصاريف المتعلقة به فقط.

المادة الثانية عشرة:

مع مراعاة الضوابط الخاصة بتحويل العملة الواردة في المادة الثلاثين من النظام، فإنه لا يعتد بأرباح أو خسائر تحويل العملة الناتجة عن إعادة التقييم للأغراض الضريبية.

الأنظمة ذات العلاقة

• المرسوم الملكي رقم (٧٠/م) وتاريخ ١٤٣٩/٧/١١ هـ بالموافقة على إلغاء الفصل العاشر وتعديل عدد من المواد وال فقرات من نظام ضريبة الدخل (١/م) لعام ١٤٢٥ هـ والذي رسم الآتي:

أولاً: الموافقة على تعديل نظام ضريبة الدخل (١/م) لعام ١٤٢٥ هـ ٨- إضافة فقرة جديدة تحمل الترتيب (د) إلى المادة (الحادية والعشرين) بالنص التالي: د. لا يجوز حسم صافي الخسائر التشغيلية المتعلقة بالوعاء الضريبي الخاص بمجال استثمار الغاز الطبيعي من الوعاء الضريبي الخاص بمجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية، أو حسم صافي الخسائر التشغيلية المتعلقة بالوعاء الضريبي الخاص بمجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية من الوعاء الضريبي الخاص بمجال استثمار الغاز الطبيعي للمكلف الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية ومجال استثمار الغاز الطبيعي معاً.

• القرار رقم (٣٦٩) وتاريخ ١٤٣٩/٧/١٠ هـ بالموافقة على تعديل نظام ضريبة الدخل رقم (١/م) لعام ١٤٢٥ هـ على النحو الذي تضمنه المرسوم الملكي رقم (٧٠/م) وتاريخ ١٤٣٩/٧/١١ هـ السابق الإشارة إليه.

قرارات مجلس الوزراء



التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

تعميم رقم (١٤٣٦/١٦/٥٥٣٦) في ١٥/٨/١٤٣٦ هـ بشأن توحيد طريقة حسم الخسائر المرحلة للأغراض الضريبية طبقاً لأحكام المادة (٢١) من النظام.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

- تنص المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل المصري على أن: "إذا اختتم حساب الفترة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها، وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة، ويتم إعادة تسوية حساب الضريبة على هذا الأساس، ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها. فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها في الفقرة السابقة، يتم ترحيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة ٢٩ من هذا القانون".
- وتنص المادة (٣١) من ذات القانون على أن: "يعفى من الضريبة: ... ناتج تعامل الأشخاص الطبيعيين عن استثماراتهم في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية، مع عدم جواز خصم الخسائر الناتجة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية...".
- كما تنص المادة (٥٠) من ذات القانون على أن: "يعفى من الضريبة: .. ناتج التعامل الذي تحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة عن استثماراتها في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية...".

التعليق

أجاز النظام ولائحته التنفيذية مبدأ ترحيل صافي الخسائر التشغيلية إلى السنة الضريبية التي تلي السنة التي تحققت فيها الخسارة، ليتم حسمها (أي الخسارة المرحلة) من الوعاء الضريبي للسنوات الضريبية التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسارة المتراكمة، وهذا مع مراعاة الضوابط النظامية- التي وردت في النظام ولائحته التنفيذية- والتي ميزت في هذا الشأن بين الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري، كما أنها وضعت بعض الأحكام الخاصة لبعض الأنشطة كإنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية.