

تقييم المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية
من منظور علم المحاسبة الضريبية

إعداد

الباز فوزي الباز أحمد قابيل

دكتوراه المحاسبة والضرائب- كلية التجارة جامعة بورسعيد

المخلص:

يهدف هذا البحث من محاولة وصف الوضع الحالي للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية بهدف تقييمها من منظور علم المحاسبة الضريبية محاولاً تحقيق الافتراض الذي يحاول التثبت من مدى توفير التشريعات الضريبية الحالية أساساً مناسباً لترشيد التطبيق العملي للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، ومدى صحة الفرض القائل بوجود كثير من السلبيات والتحديات في تلك المعالجة من منظور علم المحاسبة الضريبية

وانتهي البحث بتقييم تلك المعالجة في ضوء التشريع الضريبي واللوائح ذات الصلة بالمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، التي أفرزت وجود مجموعة من مشكلات القياس والاعتراف الضريبي للأنشطة العقارية وبينت وجود تباين في المعالجة الضريبية بين معظم تلك الأنشطة.

ويوصي الباحث بضرورة تبني مدخل علمي يتكون من إطاراً علمياً وعملياً يستند الى علمي المحاسبة والمحاسبة الضريبية. يعمل علي حل هذه المشكلات التي أفرزها البحث بشأن المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.

الكلمات الدلالية : المعالجة الضريبية – الأنشطة العقارية.

Abstract

Purpose- Describe the current status of the tax treatment of real estate activities with a view to evaluating them from the perspective of tax accounting and the assumption that the current tax legislation provides the appropriate basis for rationalizing the practical application of tax treatment for real estate activities as well as validating the hypothesis that there are many drawbacks and challenges in accounting taxes.

Findings – The evaluation of this treatment in the light of the tax legislation and regulations related to the tax treatment of real estate activities, which resulted in a set of problems of measurement and tax recognition of real estate activities and showed a discrepancy in the tax treatment between most of these activities.

Recommendations- The need for a practical framework based on accounting and tax accounting. And work to solve these problems raised in the search for tax treatment of real estate activities.

Keywords- Tax Treatment - Real Estate Activities

أولاً: طبيعة المشكلة :

تتنوع الأنشطة العقارية وتتباين فيما بين بعضها البعض، وبين الأنشطة الأخرى الخاضعة للضريبة علي الدخل، أو الضريبة علي رأس المال، ومع ضرورة الاتفاق في منهجية القياس الضريبي الذي لا بد أن يكون موضوعي يتسم بالشمول والمعيارية الموحدة، بحيث أنه إذا تم مباشرة المعالجة الضريبية من أكثر من فاحص أو لجنة مراجعة ضريبية يكون الوعاء الخاضع متقارب وفقاً لقاعدة عامة مهمة تتمثل في أنه "لا ضريبة إلا بنص، ولا إعفاء إلا بنص من القانون".

ولكن واقع الحال يحتاج إلى تحليل لأسس القياس والاعتراف والمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية بخاصة مع تعدد، وتباين التعليمات، واللوائح والتشريعات، والأسس والإجراءات المحاسبية. والتي من خلالها يتحدد الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية، فهناك حاجة إلى تقديم دراسة تحليلية للمعالجة الضريبية لهذه الأنشطة، ثم تقييمها من منظور المحاسبة الضريبية؛ بغرض الوصول إلى النواحي السلبية التي تتطلب معالجتها وتتمثل مشكلة البحث في محاولة الإجابة عن التساؤلات الآتية:

- 1- ما طبيعة المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في الوضع الحالي؟.
- 2- هل تحقق المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية سلامة التطبيق من منظور علم المحاسبة الضريبية؟

ثانياً: أهداف البحث: في ضوء تساؤلات البحث يتحدد الهدف منه فيما يلي:

- 1- عرض وتحليل المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في الوضع الحالي.
- 2- تقييم مدى سلامة المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية من منظور علم المحاسبة الضريبية.

ثالثاً : افتراضات البحث : في ضوء تساؤلات وأهداف البحث يفترض الباحث الافتراضات الآتية:

- 1- توفر التشريعات واللوائح الضريبية الحالية أساساً مناسباً لترشيد التطبيق العملي للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.
- 2- يوجد كثير من السلبيات والتحديات في المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية من منظور علم المحاسبة الضريبية.

رابعاً: منهج البحث: تحقيقاً لافتراضات البحث وفي ضوء تساؤلاته وأهدافه ينتهج الباحث منهجاً علمياً يستند إلى منهج دراسة الحالة، وهو أحد المناهج المشتقة من المنهج الاستقرائي، وذلك بإتباع الخطوات الرئيسية المحددة وفقاً لذلك المنهج والمتمثلة فيما يلي :

- 1- ملاحظة الظاهرة والتي تتمثل في المعالجة الضريبية التي يوفرها النظام الضريبي الحالي للأنشطة العقارية علي تنوعها.
- 2- تقييم تلك المعالجة الضريبية لبيان مدى سلامتها في ضوء علم المحاسبة الضريبية .

خامساً: تنظيم البحث: في ضوء تساؤلات البحث وأهدافه وافترضاته يتم تناول هذا البحث من خلال الآتي :

المبحث الأول: دراسة تحليلية للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.

المبحث الثاني: تقييم المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية من منظور علم المحاسبة الضريبية.

المبحث الأول

دراسة تحليلية للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية

تمهيد :

لما كانت المعالجة الضريبية لأي نشاط خاضع للضريبة يتضمن المراجعة المالية بغرض الوصول إلى سلامة الربح المحاسبي، فإذا ما تم التيقن من سلامة ذلك الربح في ظل معايير المحاسبة المصرية، تكون المرحلة الثانية تعديل هذا الربح وفقاً لنصوص القانون للوصول إلى الربح الضريبي، أو صافي الوعاء الذي يتقرر على أساسه الضريبة الواجبة الأداء، فإن أساس المعالجة الضريبية هو التعريف الكامل بطبيعة النشاط وفلسفته، ثم بيان التكييف المحاسبي الضريبي له، وهذا ما يتناوله الباحث بشأن الأنشطة العقارية، حيث يقسم هذا المبحث إلى الفروع الآتية:

الفرع الأول : تعريف الأنشطة العقارية وطبيعة الضريبة الخاضعة لها.

الفرع الثاني: التكييف المحاسبي الضريبي للأنشطة العقارية.

ويستعرض الباحث كل فرع من هذه الفروع من خلال ما يلي:

الفرع الأول

تعريف الأنشطة العقارية وطبيعة الضريبة الخاضعة لها

يقصد بالنشاط العقاري كل نشاط جاري، أو استثماري يكون العقار طرف فيه سواء بالبيع، أو الشراء، أو الاحتفاظ به كأصل من الأصول، ولقد تنوعت تعريفات الأنشطة العقارية بين القوانين المصرية، وبين معايير المحاسبة ويتناولها الباحث من خلال المطالب الآتية:

المطلب الأول

مفهوم الأنشطة العقارية في القوانين والتشريعات المصرية

حددت القوانين والتشريعات مفاهيم عدة للأنشطة العقارية، وتنوعت ما بين أنشطة استصلاح واستزراع الأراضي، أو إنشاء الفنادق، أو تشييد المباني والتصرف فيها بالبيع أو التأجير، أو قيام بعمليات الترميم، أو الحصول على قروض بضمانها العقارات.^(١) واحتوت القوانين والتشريعات الضريبية على تنوع كبير في الأنشطة العقارية وخصصت لكل منها معالجة ضريبية مستقلة ومن هذه الأنشطة ما يلي:

(١) نشاط الاستثمار العقاري في الأصول المحتفظ بها لغرض البيع.

(٢) نشاط شراء وتشييد العقارات المبنية والتصرف فيها على وجه الاعتياد.

(٣) نشاط تقسيم العقارات (خصوصاً أراضي البناء) والتصرف فيها.

^١ - يرجع في ذلك إلى قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ وتعديلاته، وقانون التأجير التمويلي رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ وتعديلاته، وقانون التمويل العقاري رقم ١٤٨ لسنة ٢٠٠١.

- (٤) التصرف الوحيد في العقارات المبنية للشخص الطبيعي، أو الشخص الاعتباري.
- (٥) نشاط بناء وتشيد العقارات لصالح الغير.
- (٦) نشاط التأجير التشغيلي للعقارات المبنية (الإيجار محدد المدة).
- (٧) نشاط التأجير التمويلي للعقارات المبنية.
- (٨) نشاط العقار بالتبعية.

ومن الثوابت الضريبية التفرقة بين مصادر الدخل الخاضع للضريبة؛ حيث يعتبر النشاط العقاري أحد مصادر الدخل الضريبي المختلط بين عنصر العمل ورأس المال مثل الأنشطة العقارية التجارية (شراء وتشيد العقارات بقصد بيعها أو تقسيمها علي وجه الاعتياد أو الاحتراف)، مع الإشارة إلي أن هناك بعض الأنشطة العقارية التي تكون نتاج الدخل الضريبي من رأس المال فقط مثل أنشطة الاستثمار العقاري والتصريف العقاري الوحيد، فهي تتنوع وتختلف من دولة إلى أخرى حسب طبيعة الدخل الضريبي المعتمد.^(١)

المطلب الثاني

مفهوم الأنشطة العقارية في معايير المحاسبة

يشير الباحث إلي مختصر لتعريف الأنشطة العقارية في معايير المحاسبة الدولية والوطنية تتمثل فيما يلي:^(٢)

(١) المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٥ - المحاسبة عن الاستثمارات) : حيث صنف الاستثمار إلي نوعين استثمارات مالية، استثمارات عقارية في الأراضي والمباني أو كلاهما والتي يتم الاستحواذ عليها بغرض الاستخدام بصفة رئيسية في عمليات المنشأة المستمرة، أو في عمليات منشأة أخرى في نفس مجموعة المنشأة المستمرة.

(٢) المعيار المحاسبي الدولي (٤٠ - الاستثمارات العقارية) : حيث يعرف الأنشطة العقارية بأنها الممتلكات العقارية من الأراضي، أو المباني أو جزء منها، أو كلاهما معاً في حيازة المالك أو المستأجر بموجب عقد تأجير تمويلي، وذلك بهدف كسب مبالغ إيجارية، أو رفع قيمة رأس المال أو كلاهما معاً.

(٣) المعيار المحاسبي الأمريكي رقم (١٢١ - المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل) : ذكر الأصول العقارية من ضمن الأصول المحتفظ بها واستخدامها.

(٤) المعيار المحاسبي المصري رقم (١٦ - المحاسبة علي الاستثمارات) : صنف الاستثمارات إلي نوعين استثمارات مالية واستثمارات عقارية وهي الأصول الملموسة في المباني والأراضي.^(٣)

^١ - Chris Abbiss,(2014) " An overview of the REIT Regimesn Europe, Asia and the Americas:Taxation of Real Estate Investment Trusts" *KPMG*,PP.2-42.

^٢ - Karim Mhedhbi, Daniel Zeghal, (2016) "Adoption of International Accounting Standards and Performance of Emerging Capital Markets", *Review of Accounting and Finance*, Vol. 15 Issue: 2, pp.252-272

^٣ - قرار وزير الاستثمار المصري رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بإصدار معايير المحاسبة المصرية.

٥) المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٠: نشاط التأجير التمويلي) ومنه التأجير التمويلي العقاري كأحد الأنشطة العقارية حيث يتم ممارسة نشاط التأجير التمويلي للعقار مقابل القيمة الإيجارية بحيث يؤول العقار الى المستأجر وفقا لعقد التأجير التمويلي.^(١)

الفرع الثاني

التكليف المحاسبي الضريبي للأنشطة العقارية

يختص هذا الفرع بتناول الأنشطة العقارية مع توضيح التكليف المحاسبي والضريبي لها من خلال المطالب الآتية:

المطلب الأول

نشاط شراء أو بناء وتشديد العقارات المبنية بقصد بيعها

يرتكز التكليف الضريبي لهذا النشاط على القوانين الضريبية المتعاقبة وآخرها نص المادة (١٩-٧) من قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، إذ أنه أخضع نشاط بناء وتشديد العقارات المبنية بقصد بيعها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية متي ما تمت علي وجه الاحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كله، أو مجزأ إلي شقق أو غرف أو وحدات إدارية وتجارية، أو غير ذلك وعليه يشترط للخضوع للضريبة طبقا للشروط الآتية:^(٢)

- ١- أن يكون هناك سبق لتشييد أو شراء العقار، ومن ثم إذا باع الشخص عقاراً لم يسبق تشييده أو شراؤه، كما هو الحال بالنسبة للعقار الموروث أو الموهوب أو الموصي به ، فإن الضريبة لا تسري عليه في هذه الحالة. ويقصد بكلمة " الشراء" معناها المحاسبي الذي يخرج منها صور المقايضة أو تقديم حصص في مشروع آخر.
- ٢- أن يكون شراء أو تشييد العقار لحساب نفسه، فإن كان لحساب الغير فإنه يخضع لنوع آخر من الضريبة.
- ٣- أن يتم تشييد العقار أو شرائه بنية إعادة بيعه، أي تتوافر هذه النية وقت التشييد أو الشراء.

ويري الباحث أن تقدير هذه النية مسألة موضوعية يستخلصها الفاحص الضريبي علي ضوء الظروف المحيطة بكل حالة شراء أو تشييد علي حده، ومن ثم فإذا ثبت أن عملية الشراء أو التشييد كانت بقصد استعمال العقار في أغراض خاصة، أو بقصد استعمال العقار للحصول علي دخل، ثم باع الشخص العقار فيندم توافر الشرط، وعندها لا تخضع الأرباح التي يحققها من هذه العملية للضريبة

- ٤- يجب أن يتوافر ركن الاحتراف في أعمال الشراء للعقار أو تشييده، ولقد فسر البعض كلمة احتراف علي أنها الاعتياد، فعلي سبيل المثال لا يخضع من شيد عمارة واحدة وتصرف في وحداتها لهذه الضريبة لتخلف شرط الاحتراف^(٣)

^١ - المرجع السابق .

^٢ - يرجع في ذلك الى :

أ- الجريدة الرسمية ، العدد ٢٣ تابع ، ٢٠٠٥ " قانون الضرائب علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، صدر بتاريخ ٢٠٠٥/٩/٩ وآخر تعديلاته بالقانون ٩٦ لسنة ٢٠١٥ بتاريخ ٢٠١٥/٨/٢٠.

ب- مصلحة الضرائب المصرية، (٢٠١٥) " شرح أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته " موسوعة الضرائب المصرية ، شراء وبيع العقارات علي وجه الاعتياد.

^٣ - محكمة استئناف القاهرة في القضية رقم ١٥٥٧ لسنة ١٠٦ قضائية في جلسة ١٩٨٩/٢/٢٦

هـ- أن ينتج الربح عن بيع العقار كله، أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية، أو غير ذلك من أشكال البيع.

والتكليف الضريبي لعملية التصرف في العقار بالطريقة التي يحتويها هذا النشاط والمتعلق بشراء العقار أو بناؤه وتشبيده بغرض البيع، حيث تنصب الضريبة علي ربح التصرف وليس قيمة التصرف.^(١)

وأن العبرة في خضوع أرباح شراء العقارات بنية إعادة بيعها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية متى توافر ركن الاحتراف، وتمثل عملية استغلال للنشاط في التبرج سواء قام به ممول تاجر مقيد في السجل التجاري، أو شخص مدني فهو ممول خاضع للضريبة.^(٢)

ولا يشترط لتوافر ركن الاحتراف ثبوت تكرار عمليات الشراء والبيع خلال السنة الضريبية التي تحقق فيها الربح؛ لأن التشريع الضريبي لم يحدد لركن الاعتياد أجلاً معيناً، بل أطلق النص بما يستفاد منه إمكانية استخلاص هذا التوافر من مجموع الظروف القائمة في كل حالة علي حده. ولا عبرة بالاحتجاج بمبدأ سنوية الضريبة، فإنه لم يقصد بها استقلال كل فترة عن الأخرى عند القيام بإجراء المحاسبة الضريبة للنشاط العقاري، ويتحدد الإيراد من عمليات شراء أو تشييد العقارات بقصد بيعها علي أساس الفرق بين ثمن بيع العقار أو جزء منه، وبين تكلفة العقار، أو تكلفة ذلك الجزء المباع ويحسب كما يلي.^(٣)

١) يحدد ثمن البيع وفقاً للثمن الحقيقي للعقار المباع في تاريخ البيع، ويعتبر الثمن الوارد في عقد البيع - سواء كان مسجلاً أو غير مسجل - حقيقياً ما لم تثبت مصلحة الضرائب عكس ذلك.

٢) تحدد التكلفة للعقارات المبنية أو الأراضي التي يشتريها الممولين بقصد بيعها علي أساس ثمن الشراء مضافاً إليه جميع المصروفات الرأسمالية التي أنفقت لاقتناء العقار، أو الجزء من العقار موضوع التصرف.

٣) إذا أنصب التصرف علي جزء من العقار فإن ثمن شراء هذا الجزء يحسب علي أساس ما يوازي هذا الجزء منسوباً إلي العقار، أما إذا كان التصرف منصباً علي وحدة سكنية من العقار فإن ثمن شراء هذه الوحدة السكنية يحدد علي أساس قيمة ما يخص مساحتها من ثمن شراء الأرض المقام عليها العقار، مضافاً إليه ما يخصها من ثمن شراء باقي هذا العقار.

٤) بالنسبة لتكلفة العقارات التي يقوم الممولون بتشبيدها بقصد بيعها علي أساس قيمة الأعمال التي تمت حتي تاريخ التصرف مضافاً إليه ثمن شراء الأرض المقامة عليه وفقاً للأسس في البند السابق.

^١ - يعالج التصرف الوحيد كنشاط عقاري تخضع قيمة التصرف فيه لضريبة قطعية كما يأتي فيما بعد.

^٢ - محكمة النقض في الطعن رقم ١١ ، لسنة ٥٨ ق - س٩ ص ٧٣٤.

^٣ - تعليمات مصلحة الضرائب رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بناء علي قرار وزير المالية رقم ١٦٧ لسنة ١٩٨٢ لبيان المعالجة القواعد والأسس المحاسبية التي يجب إتباعها عن تحديد صافي الربح الضريبي لعمليات شراء أو تشييد أو تقسيم العقارات بقصد بيعها .

المطلب الثاني

نشاط التصرف في العقارات بدون وجهة الاحتراف (تصرف وحيد)

يعتبر هذا النشاط الحالة المستثناة من النقطة السابقة حيث تنصب المعالجة الضريبية علي قيمة التصرف وليس أرباح التصرف، ويتم تناول هذا التصرف بأي وجه من الوجوه سواء (بالبيع، والمعاوضة، والوصية، والمقايضة، وتقديم العقار كحصة عينية) في العقارات لمرة واحدة حيث تفرض ضريبة بسعر (٢.٥ %) وبغز أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو للأراضي المعدة للبناء عليها بالشروط التي حددها القانون ..^(١)

ويستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث، وكذلك تقديم العقار كحصة عينية في رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات.

وفي تطبيق أحكام هذه المادة "يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالوصية، أو التبرع، أو بالهبة لغير الأصول، أو الأزواج أو الفروع، أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيريه لمدة تزيد على خمسين عاماً".

"ولا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية، وكذلك نزع الملكية للمنفعة العامة أو للتحسين، كما لا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة، أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة، أو المشروعات ذات النفع العام".^(٢)

وتجدر الإشارة إلي أن القوانين الضريبية المتعاقبة لم تخضع التصرف الوحيد بهذا الشكل إلي الضريبة علي الأشخاص الاعتبارية، وهذا رأي يتفق مع طبيعة هذه الكيانات، حيث أن صافي ربحها تفرض عليه ضريبة تتحدد علي أساس نتيجة العمليات علي اختلاف أنواعها.^(٣)

وبالتالي يدخل في وعاء الضريبة أي تصرف في عقارات تمتلكها الشركة حيث يكون تصرف في أصل من أصولها، هذا مع التحفظ علي كثيراً من المشكلات التي نتجت عن تصرف بعض الأشخاص الاعتباريين بشركات الواقع حيث اعتبرها القانون أشخاص اعتبارية.

المطلب الثالث

نشاط التأجير التشغيلي - العقار بالتبعية - العقار بالتخصيص

يعتبر العقار القاسم المشترك بين الأنشطة العقارية، ويقصد بكل نشاط ما يلي:

- ١- نص المادة ٤٢ قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل بالقانون ١١ لسنة " تفرض ضريبة بسعر ٢.٥% وبغير أي تخفيض علي إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها...."
- ٢- المرجع السابق / الفقرة الأخيرة.
- ٣- يرجع الي :
- أ- تعليمات مصلحة الضرائب التفسيرية رقم (١) لسنة ١٩٨٤ بشأن عدم سريان ضريبة التصرفات علي شركات الأموال.
- ب- المادة رقم ٤٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته بشأن الضريبة علي الشخص الاعتباري وتنص علي " تفرض ضريبة سنوية علي صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أيا كان غرضها "

أولاً: نشاط التأجير التشغيلي : يقصد بنشاط التأجير التشغيلي للعقار عمليات تأجير العقار مقابل مبلغ من المال يسدد علي دفعات أو سنوياً، سواء كان العقار خالي أو مفروش تم تأجيره بالجدك.

ويخضع هذا النشاط للضريبة علي إيرادات الثروة العقارية بشرط أن يكون محدد المدة وفقاً للقانون المدني وفقاً لنص المادة (٤١) قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، ويحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس قيمة الإيجار الفعلي مخصوماً منه ٥٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات.^(١)

ثانياً: نشاط العقار بالتبعية: ويقصد بالنشاط العقاري بالتبعية كل ما يتبع العقار من الأنشطة الأخرى مثل استخدام واجهات العقار للتأجير لشركات الدعاية والإعلان، أو لتحميل أبراج شركات المحمول، ويعتبر الوعاء الضريبي لهذا النشاط هو قيمة الإيجار نتيجة تحميل العقار باللوحات الإعلانية، أو أبراج تغذية للشركات المحمول، ويعامل معاملة التأجير التشغيلي ويحاسب وفقاً لنص المادة (٤١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.^(٢)

ثالثاً: نشاط العقار بالتخصيص: إذا كان تعريف العقار هو المال الذي لا يمكن نقله إلا بتلف، وحسب القانون المدني يقسم العقار إلي عقار في أصله عقاراً، وعقار بالتخصيص، وأن العقار بالتخصيص هو منقول مخصص لخدمة العقار، ويعتبر عقاراً بالتخصيص ما يحقق شرطين معاً، الشرط الأول: أن يكون المنقول مخصص لخدمة العقار، والشرط الثاني: أن يكون المنقول والعقار في ملكية شخص واحد، ومثل ذلك الجرار الزراعي الذي يخدم الأرض الزراعية، وغيره من ماكينات المياه ومواتير الرش، أو المفروشات المخصصة لخدمة الفنادق.

ويحاسب هذا النشاط ضريبياً حسب طريقة خدمته للعقار فإن كان النشاط آلة زراعية، فلا تخضع الجرارات الزراعية، وماكينات الري وملحقاتها، والآلات والمعدات المستخدمة في الزراعة.^(٣)

فإن كانت مفروشات تخدم أحد الفنادق يتم محاسبتها علي اعتبارها أصلاً من الأصول الفندقية تستهلك وفقاً لمعدلات الاستهلاك الفندقية وتحكمها ما يحكم الأصل العقاري من نسب إهلاك ضريبية وفقاً لنص المادة ٢٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

^١ - الإشارة إلي أن نشاط تأجير الشقق المفروشة نشاط تجاري وصناعي وفقاً لنص المادة (١٩)، بند (٥) ، قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، تنص علي " تسري الضريبة علي أرباح النشاط التجاري والصناعي الناتجة عن تأجير محل تجاري أو صناعي سواء اشتمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية ، وكذلك الأرباح الناتجة عن تأجير الآلات الميكانيكية عدا الجرارات وماكينات الري وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة في الزراعة"

^٢ - تنص المادة ٤١ قانون من ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " تسري الضريبة علي الإيرادات الناتجة عن تأجير أي وحدة مفروشة أو جزء منها سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو مهنة غير تجارية أو لأي غرض آخر.

^٣ - نص المادة ١٩ بند ٥ قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

المطلب الرابع

عقود إنشاء العقارات طويلة الأجل لصالح الغير

يخضع هذا النشاط للضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية ضمن نشاط العقود طويلة الأجل، ويشتمل علي إنشاء العقارات والمدن لصالح الغير وتتميز هذه العقود بأن يمتد تنفيذها لأكثر من فترة مالية، ويخضع الإيراد فيها لما يقرره المهندس بما يسمي نسبة الانجاز؛ حيث يتحدد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل، ولقد خصص المشرع الضريبي للمحاسبة عن هذا النشاط نص المادة (٢١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (١).

المطلب الخامس

نشاط تقسيم العقارات المعدة للبناء عليها والتصرف فيها

يعتبر أحد الأنشطة العقارية الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، ويحكم المعاملة الضريبية لهذا النشاط نص المادة (١٩) البند (٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والتي تنص علي "الخضوع للضريبة الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الأراضي للتصرف فيها، أو البناء عليها"، ويلاحظ أن هذا اللفظ مرسل يشمل جميع الأراضي سواء كانت أراضي زراعية، أو أراضي معدة للبناء عليها، وهناك مجموعة شروط لخضوع هذا النشاط للضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية تتمثل فيما يلي: (٢)

- ١- مجرد تقسيم الأراضي يخضعها للضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية فلا يشترط تمهيد الأرض قبل التقسيم. (٣)
- ٢- أن يكون مالك الأرض المذكورة هو من قام بتقسيمها والتصرف فيها سواء بنفسه أو بالواسطة أو قام من يحوزها بذلك. (٤)
- ٣- يجب أن يفسر التصرف بالمعني الواسع بحيث يشمل كل تصرف ناقل للملكية بعوض، حيث يدخل في هذا المعني البيع والمعاوضة وتقديم الأرض كحصّة عينية في مشروع قائم، ولا يشترط الاحتراف أو الاعتياد في عملية تقسيم الأراضي وبيعها أو التصرف فيها. (٥)
- ٤- لا يهم أن يكون المالك قد اكتسب الأرض عن طريق الشراء أو الميراث أو الهبة أو الوصية، أو أي سبب آخر من أسباب انتقال الملكية.

١- نص المادة ٢١ قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " يتحدد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل علي أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية "

٢- د. عادل التابعي عبده الغزناوي، (٢٠٠٢). " تحليل واتجاهات لتطوير المعاملة الضريبية لنشاط التصرفات العقارية " المؤتمر الضريبي السابع : تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء المتغيرات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، دار الدفاع الجوي ، مايو ، ص ٦.

٣- النصوص القانونية السابقة عن القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كانت تشترط للخضوع الضريبية أن يتم أعمال التسوية والتمهيد قبل التقسيم، وكذلك كانت تشترط أن تكون الأراضي معدة للبناء عليها .

٤- استبعد نص القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عبارة الأراضي المملوكة لهم والتي كانت في النصوص السابقة عن هذا القانون.

٥- حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٨٦٢ لسنة ٥٣ قضائية جلسة ١٩٨٩/٥/٢٢ .

٥- ليس من الضروري توافر نية إعادة البيع عند الشراء، فالضريبة تسري على الممول حتى إذا اشترى الأرض بنية الاحتفاظ بها ثم عدل عن ذلك وقام بتقسيمها ثم التصرف فيها.

المطلب السادس

نشاط الاستثمار العقاري

يعرف نشاط الاستثمار العقاري طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي (٤٠-الاستثمار العقاري)، ومعيار الاتحاد الدولي للمحاسبين (١٦- العقارات الاستثمارية)، والمعيار المحاسبي المصري رقم (٣٤-الاستثمار العقاري) - بأنه عبارة عن ممتلكات عقارية (أراضي أو مباني أو كلاهما) تكون في حيازة المالك، أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي، وذلك لكسب إيرادات إيجارية، أو رفع قيمة رأس المال أو كلاهما وليس من أجل لاستخدام الداخلي في الإنتاج أو الخدمات أو للأغراض الإدارية بالمنشأة، أو البيع في إطار النشاط العادي للمنشأة، ومن أمثلة أنشطة الاستثمار العقاري ما يلي: (١)

- (١) أراضي محتفظ بها من أجل رفع قيمة رأس المال المستثمر في الأجل الطويل، وليس من أجل البيع في الأجل القصير للنشاط العادي.
- (٢) أراضي محتفظ بها بغرض استخدام مستقبلي لم يتحدد بعد في الوقت الحالي.
- (٣) مباني مملوكة للمنشأة أو محتفظ بها بموجب عقد تأجير تمويلي ومؤجرة للغير بموجب عقد إيجار تشغيلي واحد أو أكثر.
- (٤) مبني شاغر ومحتفظ به بغرض تأجيره للغير بموجب عقد إيجار تشغيلي واحد أو أكثر.

المطلب السابع

أنشطة عقارية بصيغة التأجير التمويلي

تعرف الأنشطة العقارية المؤجرة بصيغة التأجير التمويلي في المادة الأولى من القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ بأنه المال الذي يكون محلاً لعقد تأجير تمويلي بأنه " كل عقار أو منقول مادي أو معنوي يكون لازماً لمباشرة نشاط إنتاجي أو سلعى أو خدمي، سيارات الركوب والدرجات النارية". (٢)

^١ يرجع في ذلك الي

أ- د. طارق عبد العال حماد، (٢٠٠٢) " موسوعة معايير المحاسبة"، الجزء الرابع، القاهرة، ص ٢٥٨.

ب- International Federation of Accounting Standard No.16," Investment Property", IFAC, 2001, P2.

ج- وزارة الاستثمار " معايير المحاسبة المصرية"، ج.م.ع، القاهرة، قرار رقم ٢٣٤ لسنة ٢٠٠٦.
د- وزارة الاستثمار " معايير المحاسبة المصرية المعدلة" ج.م.ع، القاهرة، قرار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥.

٢- القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٥ المعدل بالقانون ١٦ لسنة ٢٠٠١، الجريدة الرسمية، العدد ٢١ مكرر، سنة ١٩٩٥.

ووفقاً لنص قانون التأجير التمويلي المشار إليه فإن العقار المؤجر بصيغة التأجير التمويلي هي منشآت يقيمها المؤجر بناء على طلب المستأجر بقصد تأجيرها إليه بالشروط وبالمواصفات والقيمة الإيجارية التي يحددها العقد، ويشترط أن يكون الغرض من تأجير هذه العقارات استخدامها لمباشرة نشاط إنتاجي، وعلى هذا يجوز تأجير عقار لاستخدامه كمنصع أو مقر لسكن عمال المنصع. ولا يعد تأجيراً تمويلياً تأجير عقار، أو جزء منه لاستخدامه كسكن خاص للمستأجر، سواء كان هذا التأجير خالياً أو مفروضاً. كما لا يعد كذلك تقسيم أرض بناء بغرض إنشاء وحدات سكنية لتأجيرها للغير.

المطلب الثامن

نشاط التمويل العقاري

يتمثل في مفهوم التمويل لغرض منح القروض بضمان العقار للاستثمار في مجالات شراء، أو بناء أو ترميم أو تحسين المباني، وذلك بضمان حق امتياز علي العقار أو رهنه رسمياً لصالح آخر، أو غير ذلك من الضمانات المقبولة، وهناك شركات متخصصة لمزاولة نشاط التمويل العقاري تتحدد فيما يلي: (١)

- (١) الأشخاص الاعتبارية العامة التي يدخل نشاط التمويل العقاري ضمن أغراضها .
- (٢) شركات التمويل العقاري المنشأة وفقاً للقوانين المصرية وهي شركات مرخص لها بالمزاولة من قبل الهيئة العامة للتمويل العقاري.
- (٣) البنوك المسجلة لدي البنك المركزي المصري وحاصلة علي موافقته بمزاولة نشاط التمويل العقاري.

هذا ويجوز للمستثمر (المقترض) القيام بالتصرفات التالية في العقار الضامن.

أولاً: بيع العقار الضامن، أو هبته، أو ترتيب أي حق عيني عليه؛ وذلك بشرط موافقة الممول (البنك أو شركة التمويل العقاري)، وقبول المتصرف اليه (المشتري أو غيره) الحلول محل المستثمر في الالتزامات المترتبة علي اتفاق التمويل.
ثانياً: تأجير العقار الضامن أو تمكين الغير من شغله وذلك بشرط موافقة الممول، وحوالة الحق في أجرة العقار، أو مقابل شغله إلي الممول؛ وذلك وفاء لمستحقته قبل المستثمر.

ثالثاً: تعجيل الوفاء ببعض أو كل أقساط التمويل المستحقة عليه للممول، وفي هذه الحالة يتم خفض الأقساط المستحقة علي المستثمر بما يتناسب مع تعجيل الوفاء.

ويختلف القياس الضريبي عند المحاسبة الضريبية للمستثمر (المقترض) عن ذات القياس عند المحاسبة الضريبية للممول (وهي شركات التمويل أو البنوك أو غيرها من الشركات المرخص لها بمزاولة نشاط التمويل العقاري)، ففي حالة المستثمر ينطبق عليها ما سبق بيانه من المعالجة الضريبية عند تناول كل أنواع الأصول العقارية التي قدمها كضمان للقرض

^١ - يرجع في ذلك الى :

أ- وزارة الصناعة والتنمية الالكترونية، " قانون التمويل العقاري رقم ١٤٨ لسنة ٢٠٠١ وتعديلاته، الجريدة الرسمية، العدد الثالث عشر مكرر (ب) لسنة ٢٠١٥.
ب- اللائحة التنفيذية لقانون التمويل العقاري رقم ١٤٨ لسنة ٢٠٠١ الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم (١) لسنة ٢٠٠١، الجريدة الرسمية، العدد ٢٨٢ (تابع) لسنة ٢٠٠١.

العقاري، مع الأخذ في الاعتبار الاشتراطات القانونية لقانون ضرائب الدخل بشأن تكلفة الاقتراض التي يسدها إلي المقرض بضمان العقار والتي تحكمها المواد القانونية الآتية :

١- المعالجة الضريبية لتكاليف الاقتراض في ضوء أحكام البند (١) من المادة (٢٣)، والمادة السابعة من مواد الإصدار وكذلك البند (١) من المادة ٥٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وذلك في حالة إتباع المعالجة الأصلية لتكاليف الاقتراض لكل القروض ومنها القروض بضمان العقارات، حيث تقضي المادة (٢٣) بند (١) بأنه يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم علي الأخص ما يأتي ومنها " عوائد القروض المستخدمة في النشاط أيا كانت قيمتها. وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً "

٢- طبقاً للمادة (٥٢) بند (١) فإنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم " العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة (٤٧) من القانون علي القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد عن أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية، ولكن اشترطت المادة عدم السريان علي البنوك وشركات التأمين وكذلك الشركات التي تبشر التمويل التي يصدر بتحديد قرار وزير المالية.

٣- طبقاً للبندين أرقام (٤)، (٥) من المادة (٢٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فإنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم طبقاً للبند (٤) "العائد المسدد علي قروض فيما يجاوز مثلي سعر الانتماء والخصم المعلن لدي البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية"، وطبقاً للبند (٥) "لا يعد من التكاليف واجبة الخصم عوائد القروض والديون علي اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة".

٤- نصت المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية للقانون الضريبي ٩١ لسنة ٢٠٠٥ علي استبعاد القروض الحسنة، والقروض التي لها عوائد غير خاضعة للضريبة، والقروض التي لها فترة سماح لسداد العوائد لحين انتهاء هذه الفترة حيث تستبعد من القروض والسلفيات التي حصل عليها الشخص الاعتباري عند مقارنة نسبة متوسط القروض والسلفيات لي متوسط حقوق الملكية.

٥- أوضحت المادة (٥٨) من اللائحة التنفيذية للقانون بأن العوائد المدينة تشمل كل ما يتحملة الشخص الاعتباري من مبالغ مما يحصل عليه من القروض والسلفيات أيا كان نوعها والسندات والأذون ومنها القروض بضمان العقارات.

المطلب التاسع

نشاط التسويق العقاري

يعتبر التسويق العقاري أحد الأنشطة والفعاليات الهادفة إلي نقل ملكية العقارات (من أراضي، ومباني سكنية، أو تجارية، أو صناعية، أو خدمية وغيرها) أو تأجيرها، ومعرفة احتياجات السكان الحالية والمستقبلية، والعمل علي تلبية رغبات البائعين والمشتريين، أو المستفيدين من الخدمة^(١)

^١ - عباس عبد الارزوقي، (٢٠١٣). "التسويق العقاري المفهوم ، الخصائص ، المزيج ، والمنظومة" مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، العدد الثاني، ص ٤٠٨.

ويقصد بعملية التسويق العقاري وفقاً للقانون الضريبي؛ أنها عملية ممارسة أعمال السمسرة لبيع العقارات، وقد تقوم المنشآت بعملية التسويق العقاري بصفة اعتيادية، وقد تقوم بها بصفة عارضة ويتحدد الوعاء الضريبي لهذا النشاط بناء على الآتي :

أولاً: القياس الضريبي للتسويق العقاري عند ممارسته بقصد الاعتياد: يخضع للضريبة الأرباح التجارية والصناعية الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية، أو العمليات التي يقوم بها السمسرة أو الوكلاء بالعمولة، وبصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص يشتغل بأعمال الوساطة لشراء، أو بيع، أو تأجير العقارات" ويكون بذات السعر ضمن وعاء ضريبة الأرباح التجارية والضريبة الموحدة.^(١)

ثانياً: القياس الضريبي للتسويق العقاري عند ممارسته بصفة عارضة: تخضع للضريبة القطعية أعمال السمسرة ومن ضمنها السمسرة في بيع وشراء وتأجير العقارات التي تتم بطريقة عارضة، وتحسب بنسبة قطعية. حيث تخضع للضريبة المبالغ التي تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأي شخص طبيعي على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته.

ويلتزم دافع العمولة أو السمسرة بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة التي يتبعها خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي دفعت فيه العمولة أو السمسرة بسعر قدره ٢٠% دون خصم أي تكاليف.^(٢)

المطلب العاشر

نشاط العقارات المبنية

ويختص بمباشرة هذه الضريبة ربطاً وتحصيلاً مصلحة الضرائب العقارية، ولقد صدر بذلك الشأن القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته " حيث تنص المادة (٨) منه علي " فرض ضريبة سنوية علي العقارات المبنية أيا كانت مادة بنائها، وأيا كان الغرض الذي تستخدم فيه، دائمة كانت أو غير دائمة مقامة علي الأرض أو تحتها أو علي الماء، مشغولة بعوض أو بدون عوض سواء كانت تامة أو مشغولة علي غير إتمام " ^(٣)

ويشير الباحث الى أن هناك تضارب في فرض ضريبة علي العقار، سواء كان دائم أو غير دائم، بين مفهوم العقار في القانون المدني الذي اشترط لاعتباره عقاراً أن يكون مستقراً بحيزه ثابت لا يمكن نقله دون تلف، و آثار ذلك الأمر كثير من المشكلات حول كيفية المحاسبة الضريبية للنشاط العقاري غير الدائم باعتباره عقاراً ومن أمثلتها الآتي : ^(٤)

(١) المعارض التي يتم إقامتها خلال مدة قصيرة ويتم تركيب وفك أبنيتها وتركيباتها مع انتهاء المعرض وربما لإقامتها في مكان آخر دون تلف يذكر.

^١ - المادة (١٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ البند رقم (٥).

^٢ - المادة ٥٧ قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " تخضع للضريبة المبالغ التي تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأي شخص طبيعي على سبيل العمولة والسمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة المهنة ويلتزم دافع العمولة أو السمسرة "

^٣ - المادة (٨) قانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، الجريدة الرسمية ، العدد رقم ٢٥ مكرر (ح) ، ٢٠٠٨

^٤ - د. حامد طلبة محمد ، (٢٠١٥) ، " تساؤلات ووجهات نظر حول الضريبة العقارية في ظل القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته " ورقة عمل مقدمة الى ، مؤتمر مشاكل التقييم العقاري والضريبة العقارية " كلية التجارة ، جامعة بنها ، مايو ، ص ص ٣٥٠-٣٥١ .

(٢) الفنادق أو المطاعم العائمة إذا كانت تقوم برحلات في بعض الأوقات وتبقي في مراسيها أوقات أخرى .

(٣) الأبنية التي تقيمها بعض الشركات لإقامة العاملين بها في مواقع العمل ثم نقلها بعد ذلك لمواقع عمل أخرى دون تلف يذكر.

ويخلص الباحث من هذا العرض التحليلي في هذا المبحث إلي ما يلي:

١- أن العقار ذلك المال الثابت بحيزه لا يمكن نقله إلا بتلف، وينقسم إلي عقار بذاته عقاراً ، ومنقول يخدم العقار والذي يعتبر عقاراً بالتخصيص.

٢- أن هناك تنوع كبير في الأنشطة العقارية يختلف معه مفهوم تلك الأنشطة بين التشريعات والمعايير المحاسبية.

٣- أن التكييف الضريبي للنشاط الذي يكون العقار طرفاً فيه يختلف كون النشاط العقاري دائم أو عارض، أو نشاط أصلي أو تابع، يتعلق بضريبة علي التصرف كرأس مال، أو أصل ثابت أو متداول، أو كونه دخل يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

والخلاصة أن هناك كثير من التنوع والتباين في المعالجات الضريبية للأنشطة العقارية نتيجة تنوع عمليات القياس والاعتراف الضريبي حسب طبيعة العقار المتخذ أساساً لحساب الضريبة.

وفي المبحث التالي يتناول الباحث تقييم المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية لبيان إيجابياتها وسلبياتها مع ذكر التحديات التي تواجه عملية المحاسبة الضريبية لهذه الأنشطة.

المبحث الثاني

تقييم المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية

من منظور علم المحاسبة الضريبية

تمهيد :

بعد الإشارة إلى مفهوم وطبيعة الأنشطة العقارية في المبحث السابق ، وإذا كانت المعالجة الضريبية تعني كيفية الوصول إلى الوعاء الضريبي أو تحديد الربح الضريبي المتمثل بصافي الربح أو الخسارة لفترة معينة محدد وفقاً للقواعد الضريبية المقررة في القانون، والذي يتحدد بناءً عليه ضرائب الدخل المستحقة، فإن هذا المبحث يهدف إلى تقييم المعالجات الضريبية للأنشطة العقارية؛ بعد عرض المشكلات الضريبية الخاصة بها من وجهة نظر علم المحاسبة الضريبية، ومن خلال بيان الإيجابيات والسلبيات، مع ذكر التحديات التي تعوق ذلك في ضوء مبدأ عدالة الوعاء ومدى الاتساق فيه، مستعرضاً ذلك وفقاً لترتيب نوع النشاط العقاري الذي تناوله في المبحث السابق، وعليه يقسم هذا المبحث إلى الفروع الآتية:

الفرع الأول

تقييم المعالجة الضريبية لنشاط شراء

أو بناء وتشديد العقارات بقصد بيعها

في ضوء اشتراطات عملية تحقق الإيراد الخاضع للضريبة من عمليات شراء، أو تشديد العقارات بقصد بيعها؛ تتعدد وتتنوع مشكلات القياس الضريبي، بين تقدير قصد ونية الشراء أو التشديد لغرض البيع، وكذلك تقدير عملية الاحتراف والفرق بين الاحتراف أو الاعتياد، وكذلك

مشكلات القياس المتعلقة بتحديد الإيراد وحساب التكاليف، وتعد توقيت حساب الإيراد، وتمثل المشكلات من وجهة نظر المحاسبة الضريبية فيما يلي:

أولاً: مشكلة تحديد الإيراد وحساب التكاليف: إذا كان المقصود بالإيراد الضريبي العقاري هو كل ما يحصل عليه الممول من مصادر عقارية خلال سنة، مخصوماً منه ما يتكبد الممول في سبيل الحصول على هذا الإيراد، ويتحدد صافي الإيراد الخاضع للضريبة بعد إدخال التعديلات التي جاء بها التشريع الضريبي بالإضافة، أو بالخصم على الربح المحاسبي المعد وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية^(١).

وبالتالي يري الباحث أن الإيراد الضريبي يركز على ثلاث مقومات أساسية تتمثل فيما يلي:

(١) المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها: عند تحديد الربح المحاسبي
(٢) المبادئ والقواعد المستمدة من التشريع الضريبي: عند إدخال التعديلات على الربح المحاسبي

(٣) أحكام المحاكم النهائية والملزمة للممول ولمصلحة الضرائب: عند الاتفاق على الضرائب المستحقة وفض النزاعات الضريبية.

وبتطبيق ذلك على الإيراد الضريبي الصافي من نشاط شراء، أو بناء وتشديد العقارات المبنية يتضح أن المشرع الضريبي قد خصص نظام محاسبي محدد للمحاسبة الضريبية صدر بالقرار الوزاري رقم ١٦٧ لسنة ١٩٨٢ بشأن بيان الأسس المحاسبية التي يجب إتباعها عند تحديد صافي الربح الضريبي لعمليات شراء أو تشديد العقارات بقصد بيعها، حيث يركز هذا القرار على طريقة القياس الفعلي عند تحديد الدخل الضريبي^(٢).

إلا أنه في الواقع الفعلي يترك بعض المسائل للتقدير الحكمي فيما يتعلق بتحديد وجه الاحتراف لهذا النشاط، وكذلك تقدير الأرض كأحد عناصر التكاليف واجبة الخصم التي يتم عليها إنشاء أو تشديد العقارات المباعة؛ لاسيما وإن كان ثمن شراؤها في فترة زمنية سالفة لا يعبر عن القيمة الفعلية الحالية للأرض.

ويري الباحث أن هناك عشوائية في الحكم الشخصي للفاحص الضريبي بالواقع المطبق بشأن عملية التقييم العقاري للأرض والمباني، حيث تهمل اعتبارات مهمة منها حجم السوق العقاري، ومدى توافر البنية التحتية، والدراسات السكانية، وحتى مدى الاستقرار السياسي للمنطقة التي بها العقار^(٣).

وتبقي كذلك المشكلات الأساسية التي يتم بواسطتها تحديد تكلفة الأرض التي آلت ملكيتها عن طريق الميراث أو الوصية، وكذلك الأرض التي آلت ملكيتها بطريق الهبة، أو الأرض التي

^١ - مصطفى فتحي زكي سليم. (٢٠١٦) " أثر الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل " المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين: دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية ٢٠٣٠ ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة ، المجلد الثالث ، مايو، ص ٤.

^٢ - نشر هذا القرار في الجريدة الرسمية في العدد ١٨٦ تابع في ١٥/٨/١٩٨٢ .

^٣ - يرجع في ذلك الى :

Hassan Gholipour Fereidouni Tajul Ariffin Masron, (2013), "Real Estate Market Factors and Foreign Real Estate Investment", *Journal of Economic Studies*, Vol. 40 Iss 4 pp. 448 - 468

تم اكتساب ملكيتها بطريق آخر، حيث يتدخل الحكم الشخصي للفاحص الضريبي في تحديد قيمتها وفقاً لقيمة المثل وقت كسب الملكية^(١).

ويعتبر تدخل الحكم الشخصي في تقييم الأرض المقام عليها العقار من أكبر السلبيات التي تواجه الفاحص الضريبي، لاسيما في ظل تعدد التشريعات القانونية التي تشير كل منها إلى طريقة مختلفة لعملية التقييم العقاري مما يتضارب معها قيمة التكلفة الواجبة الخصم من إيراد بيع العقارات المشيدة بما يوجد عدم الاتساق في الدخل الضريبي لهذا النوع من النشاط العقاري بمعنى تعدد الأوعية الضريبية إذا مارس الفحص أكثر من شخص علي ذات الملف الضريبي^(٢).

ثانياً: مشكلة توقيت الاعتراف بالإيراد: حيث أن أسس المحاسبة الضريبية لنشاط شراء أو تشيد العقارات بقصد بيعها لم تتطرق إلى مشكلة توقيت الحصول علي الإيراد من بيع العقار الذي سبق شراؤه أو تشييده؛ فقد يتم التصرف بالبيع في جزء من عقار بعقد عرفي، أو بعقد ابتدائي تم تسجيله في الشهر العقاري في تاريخ لاحق، فأني نقطة يتحقق عندها الإيراد؟ هل هي توقيت التوقيع علي العقد الابتدائي؟، أو تاريخ التسجيل؟، فمتي تربط الضريبة وفي أي تاريخ تتحدد قيمة وعاء الضريبة؟

ويستند في ذلك البعض إلي الرأي القائل أنه " ليس من غير المعقول انتظار واقعة تسجيل هذا التصرف وما يترتب علي ذلك من تأجيل الضريبة" ، وبالتالي فإن الواقعة المنشئة للضريبة هي انعقاد عقد البيع، وعليه يعتد عند ذلك بالعقد العرفي، ويتحقق الربح في الفارق بين ثمن البيع وتكلفة العقار (وعاء الضريبة)^(٣).

ويناقض ذلك رأي مصلحة الضرائب الذي يقرر أن العبرة في تحديد الواقعة المنشئة للضريبة هي واقعة تسجيل العقد وشهره^(٤).

ويري الباحث أن واقعة التصرف المتعدد المنشئة للضريبة هي توافر شرط الاحتراف دون التفرقة بين العقود العرفية أو العقود المسجلة؛ متي ما تم التصرف الناقل للملكية يعتبر توقيت الواقعة المنشئة للضريبة؛ إذ أن المبدأ المنشئ للضريبة أن يكون مناط فرض الضريبة توافر ركن الاعتياد سواء تم تسجيل البيع، أو لم يتم تسجيله فيعتبر عقد البيع الابتدائي دليلاً علي وجوب الضريبة.

ومن مشكلات المعالجة الضريبية المرتبطة بتوقيت الاعتراف بالإيراد العقاري الناتج عن شراء أو تشيد العقارات بغرض البيع علي سبيل الاحتراف.. مشكلة البيع بالأجل حيث التضارب في إتباع الأساس النقدي، أو إتباع أساس الاستحقاق، ومعالجة الفائدة علي المبلغ المؤجل فإن الباحث لم يجد في المعالجات الضريبية سبيل لمعالجة ذلك بطريقة تقضي علي النزاعات الضريبية، سوي إمكانية الاسترشاد بالمعالجات المحاسبية الواردة في المعيار رقم (١١)-

^١ - بذكر أن مصلحة الضرائب كانت تسترشد بوعاء ضريبة الأيلولة المفروضة بالقانون ١٤٢ لسنة ١٩٩٤ قبل أن يتم إلغاؤه بالقانون رقم ٣٢٧ لسنة ١٩٩٩

^٢ - الباز فوزي قابيل & شيماء أبو المعاطي عبد المطلب (٢٠١٥) " مدخل إحصائي للحد من التباين بين طرق تقييم العقارات المبنية بغرض التوافق مع التشريعات الضريبية " مؤتمر مشاكل التقييم العقاري والضرورية العقارية - جمعية خريجي كلية التجارة بينها ، مايو ، ص ص ٢١-٥١.

^٣ - حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٥٢٧٩ لسنة ٦٢ ق جلسة ٢٠٠٢/٤/١١.

^٤ - فتوي مصلحة الضرائب المؤرخة في ١٩٨٥/٥/٣٠ ، حكم النقض في الطعن رقم ١٥٦٢ لسنة ٥٥ ق جلسة ١٩٩٠/٥/٧.

الإيراد)، الذي يختلف عن القياس الضريبي الذي يعترف بتحقيق الربح بمجرد إتمام عملية البيع وتسليم السلعة المباعة الى المشتري سواء كان البيع آجل أو نقدي. (١)

وتبقي ثمة مشكلة أخرى وهي طول الفترة الزمنية لتقسيم قيمة العقار، وكذلك البيع علي شرط سحب العقار من المشتري في حالة تأخره في سداد قسطين متتاليين، فقد أصدرت مصلحة الضرائب تعليمات أثارت الجدل تخالف الأعراف المحاسبية تتمثل فيما يلي: (٢)

- حالة بيع الأراضي والعقارات بالتقسيط: والتي تكون فيها عقود البيع معلقة علي شروط فسخ العقد في حالة تأخر سداد الأقساط / عدم التصرف، أو نقل الملكية قبل الوفاء بباقي ثمن البيع، حيث يتقرر مايلي:

▪ لا يعتبر الإيراد محققاً إلا بحلول ميعاد استحقاق الأقساط وفقاً لمبدأ الاستحقاق ومبدأ سنوية الضريبة.

▪ يتم تحديد الإيرادات بواقع قيمة الأقساط المستحقة سنوياً دون النظر إلي تاريخ تحصيل تلك الأقساط، أو القيمة الإجمالية للبيع، أو تاريخ تحرير عقد البيع وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية. (٣)

- تحدد التكلفة علي أساس ما يوازي قيمة الأقساط المستحقة سنوياً منسوبة إلي القيمة الإجمالية للبيع طبقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف.

ويري الباحث أن هذه المعالجات الضريبية، وإن كانت قد أقرت بعض الحلول، إلا أن لجان الفصل الضريبي لا تعترف بذلك كونه يتضارب مع معايير المحاسبة التي ألزم القانون الضريبي بالتمسك بها عند حساب الإيراد الخاضع للضريبة.

الفرع الثاني

تقييم المعالجة الضريبية للتصرف في

العقارات بدون وجهة الاحتراف

حيث يختلف القياس الضريبي للتصرفات العقارية بين الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري، إذ أن القانون قد أعفى الشخص الاعتباري من الضريبة القطعية علي التصرف العقاري الوحيد، وأخضع فقط التصرف الوحيد الذي يقوم به الشخص الطبيعي للضريبة علي اعتبار أن العقارات المملوكة للشخص الاعتباري تدخل ضمن الأرباح الرأسمالية إذا تصرف فيها كونها أصلاً من أصول الشخص الاعتباري. (٤)

ويشير الباحث الى أن القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عالج مشكلة مهمة تتعلق بعملية بيع العقار كله، أو مجزأً إلي شقق، أو غرف، أو وحدات إدارية، بمعنى أن التصرف العقاري الوحيد الذي لم يكن خاضعاً للضريبة في ظل القوانين الضريبية السابقة أصبح خاضعاً للضريبة

١- أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها التنفيذية ١٢ لسنة ٢٠١٢، بشأن محاسبة نشاط بيع العقارات بطريقة التقدير حيث اعتبرت نسبة ربح البيع الآجل ٢٠% من قيمة الإيراد العقاري المقدر ونسبة ١٦% بالنسبة للبيع النقدي.

٢- مصلحة الضرائب المصرية، تعليمات تنفيذية رقم ٤٠، بند ١٩٧، ١٩٩، لسنة ٢٠٠٣.

٣- مصلحة الضرائب المصرية، تعليمات تنفيذية رقم ٤٢ لسنة ٢٠١٤، تعديل للتعليمات التنفيذية ٤٠ لسنة ٢٠٠٣.

٤- مصلحة الضرائب المصرية، كتاب دوري ١٦ لسنة ٢٠١٣ بشأن مدي خضوع الأشخاص الاعتبارية لضريبة التصرفات العقارية الوحيدة.

في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، عند بيع الشقق، أو الوحدات التي يتكون منها هذا العقار؛ إذ أن القانون الأخير نص علي الخضوع للضريبة سواء هذا التصرف شاملاً العقار كله، أو جزء منه أو وحدة سكنية منه.

و أن القانون ١١ لسنة ٢٠١٣ (المعدل للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥) ^(١)، قد أخضع التصرفات الوحيدة للضريبة القطعية (٢.٥% دون أي تخفيض) سواء كانت عقود التصرفات مشهورة، أو غير مشهورة"، ذلك ترك مشكلة تقدير قيمة التصرفات بعقود عرفية وعدم وضوح طرق الإثبات لقيمة العقارات المتصرف فيها والتي ظلت باقية بالرغم من إصدار مصلحة الضرائب تعليماتها بشأن إثبات التصرف غير المشهر بكافة طرق الإثبات بما في ذلك المعاينة علي الطبيعة أو الاطلاع علي أي مستندات. ^(٢)

ويري الباحث أن المعاينة علي الطبيعة أو دراسة حالات المثل لهذه التصرفات لم تقدم حلاً لهذه المشكلة، ولم تستطع مصلحة الضرائب أن تجد العقد العرفي المقدم من الممول رغم علمها بعدم صحته بالمقارنة بواقع التصرف.

وتبقي المشكلة الأصعب وهي تصرف شركات الواقع في العقارات لمرة واحدة. كأن يقوم شخصين أحدهما شريك برأس المال، والثاني شريك بالأرض ببناء عقار والتصرف فيه بالبيع لمرة واحدة واقتسام الإيرادات؛ فلا يمكن اعتبار هذه الحالة تصرف من شخص طبيعي إذ أن القانون الضريبي أعتبر شركات الواقع من ضمن الشركات الاعتبارية التي لم ينص علي إخضاعها لضريبة التصرفات العقارية الوحيدة. وهذا ما خرجت عنه تعليمات مصلحة الضرائب إذ اعتبرت هذا التصرف تصرف أشخاص طبيعيين، وليس شخص اعتباري، وبالتالي يخضع لضريبة التصرفات، هو ما لم تقبله لجان الفصل في المنازعات الضريبة باعتبار تعليمات المصلحة تخالف نص صريح في القانون الضريبي.

ويري الباحث أن هذا التصرف يعتبر من التصرفات المعفاة من الضريبة كونه تصرف من شخص اعتباري نشأ من شركة أوجدتها الواقع بين شخصين، وان القانون الضريبي لم يفرق بين الشركة والشراكة (شركة غير مكتملة الأركان القانونية للشهر) في تعريفه للشخص الاعتباري. ^(٣)

الفرع الثالث

تقييم المعالجة الضريبية لنشاط التأجير العقاري التشغيلي

يتحدد الوعاء الضريبي لنشاط تأجير العقار تأجيراً تشغيلياً كون العقار مؤجر لغرض السكن، أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي، أو لمزاولة نشاط غير تجاري، أو مؤجر لغرض غير ذلك، أو كونه مؤجر إيجاراً مفروشاً، ففي كل هذه الحالات يعتبر إيجاراً محدد المدة وفقاً للقانون المدني؛ يتحدد وعاء الضريبة في قيمة الإيجار الفعلي مخصوصاً منه ٥٠% مقابل جميع التكاليف. ^(٤)

١ - نص المادة ٤٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدلة بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ .
٢ - مصلحة الضرائب المصرية، كتاب دوري رقم ١٦ لسنة ٢٠١٤ بشأن تطبيق أحكام المادة ٤٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.
٣ - نص المادة ١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. شركات الواقع هي التي تقوم بين أشخاص طبيعيين دون استيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر فيما عدا الحالات الناشئة من ميراث منشأة فردية "
٤ - نص المادة ٤١ قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

وهذا يختلف عن تأجير العقار بالجدك بحيث يشمل كل أو بعض عناصره المادية والمعنوية فتخضع القيمة الإيجارية بالكامل للوعاء التجاري والصناعي بعد خصم التكاليف الفعلية والاهلاكات التي يتحملها المؤجر.^(١)

وإذا كان هناك حق انتفاع علي العقار، أو بالمعني تأجيره تأجيراً تشغيلياً لمدته تزيد عن خمسين سنة؛ فلا تعتبر هذه العملية تأجيراً، وإنما تعتبر تصرف في العقار يكون بواقع ثلث الأرباح مقدره بالفرق بين قيمة التأجير الكلية لمدة خمسين سنة، مخصوماً منها تكلفة الشراء أو الاقتناء سواء كانت فعلية أو مقدرة ولم يتناول القانون الضريبي المعدل أي معالجة بديلة عن هذه المعالجة.^(٢)

وأن الإشكالية الحقيقية في كل ذلك تتمثل في تحديد طبيعة النشاط التأجيري، ومدى التفرقة بين التأجير بالجدك، والتأجير المفروش والتأجير الفعلي، أو بين استخدام حق الانتفاع المبطن تحت مسمى التأجير، وهذا الأمر يفسر مدي الحاجة للتطوير الفني للفاحص الضريبي حتي يمكن استيعاب فلسفة النشاط التأجيري، ومعايير التفرقة التي يتحدد بموجبها وعاء الضريبة هل هي ضريبة قطعية ناتجة من إيراد قطعي نتيجة التصرف؟، أم أنه وعاء ضريبي ينتج من إيراد ومصروف.

الفرع الرابع

تقييم المعالجة الضريبية لنشاط العقار

بالتبعية والتخصيص

تظهر مشكلة القياس الضريبي في تحديد نوع الضريبة التي يخضع العقار بالتبعية،^(٣) إذ أن مصلحة الضرائب العامة تخضع هذه العقارات بناء علي تعليمات داخلية للضريبة كأنه عقار مؤجر تأجيراً تشغيلياً؛ يتحدد الإيراد الفعلي له بعد خصم ٥٠% مقابل جميع التكاليف وفقاً لنص المادة ٤١ من قانون الضريبة علي الدخل رقم قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

في حين أن مصلحة الضرائب العقارية تري أن هذا العقار بالتبعية يخضع للضريبة علي العقارات المبنية المحددة بالقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨؛ طالما أنه يكون فوق مبني، وليس أرض زراعية وفقاً لنص البند (ج) من المادة (٩) من القانون، "حيث تعتبر في حكم العقارات المبنية التركيبات التي تقام على أسطح أو واجهات العقارات إذا كانت مؤجرة"، أو كان التركيب مقابل نفع أو أجر.

^١ - نص المادة ١٩ بند ٥ قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

^٢ تعليمات مصلحة الضرائب رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بناء علي قرار وزير المالية رقم ١٦٧ لسنة ١٩٨٢ لبيان المعالجة القواعد والأسس المحاسبية التي يجب إتباعها عن تحديد صافي الربح الضريبي لعمليات شراء أو تشييد أو تقسيم العقارات بقصد بيعها، البند الرابع .

^٣ - بشير الباحث الى النشاط الملحق بالعقار ويحمل عليه باسم العقار بالتبعية مستندا في ذلك الى:

- مصطفى أحمد الزرقاء (١٩٩٩). "المدخل إلى نظرية الالتزام العامة في الفقه الإسلامي" دار القلم ، دمشق، الطبعة الأولى ، ص ١٠٣ . " معبراً عن رأي الفقه الحنفي: " غير أنهم يخلقون البناء والشجر بالعقار حكماً على سبيل التبعية له في التصرف الوارد على العقار بما فيه من بناء أو شجر. فلو بيعت دارٌ أو أرض مشجرة، يتناول حق الشفعة البناء والشجر مع الأرض. ومعنى هذا أنّ البناء والشجر في النظر الفقهي لهما اعتباران: فهما منفردين من المنقولات، وهما مع العقار عقاراً بالتبعية."

ويظهر رأي آخر يعتبر أبراج المحمول عقاراً بالتبعية لأرض زراعية يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية باعتباره نشاط تقسيم عقاري لأرض معدة للبناء عليها أو أنفتت عنها صفة وغرض الزراعة، وبالتالي يحاسب وفقاً لنص للبند (٨) من المادة ١٩ قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، باعتبار أن إقامة منشآت علي أرض زراعية قد غيرت من صفتها لغرض الزراعة، وبالتالي تخضع لأرباح تقسيم الأراضي المعدة للبناء.^(١)

ويظهر هذا التباين الاختلاف الكبير، والتنوع في الرأي لخضوع مثل هذا النشاط العقاري لأنواع مختلفة من الضرائب قد يتسبب في حدوث ازدواج بين المصالح الإيرادية عند محاسبته، وبالتالي عدم الاتساق في الوعاء الضريبي الموحد للعقار الواحد.

وأما بالنسبة للقياس الضريبي لنشاط العقارات بالتخصيص، والتي تشمل الجرارات الزراعية علي وجه الخصوص فهي لا تخضع للضريبة إذا ما استخدمت في الزراعة، وبالتالي فإن جرارات كسح المجاري، ورش الطرق، ونقل مواد البناء تخضع للضريبة بهذا المفهوم، ويقاس الوعاء الضريبي لها ويحاسب تقديرياً علي أساس ساعات العمل اليومي.^(٢)

وتبقي الإشكالية التي تتمثل في مدي الحاجة للقدرات الفنية والمعلوماتية التي تفرق بين النشاط بالتبعية الذي يعتبر عقاراً بالتخصيص، أو يعتبر نشاط مستقل (منقول وليس عقار). يخضع لضريبة النشاط التجاري والصناعي.

ويري الباحث أن هناك حاجة ماسة لتطوير أدوات الحكم الشخصي للفاحص الضريبي بحيث يمكنه التفرقة بين الأنشطة المتداخلة بين العقار، وبين ما يتبعه من أنشطة خاضعة، أو غير خاضعة، أو ما يتخصص لعقار، أو يتخصص لغيره. في ظل نظام ضريبي يساعد في توفير معلومات عن هذه الأنشطة الخاضعة في أغلبها للضريبة في ظروف خاصة لمجال العمل.

الفرع الخامس

تقييم المعالجة الضريبية لإهلاك الأصول العقارية

يتم إهلاك العقارات التي تستخدمها المنشأة كأصل ثابت من أصولها المستخدمة لأغراض خدمة النشاط التجاري، أو الصناعي، أو المهني، وفقاً لنص المادة (٢٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، ويكون حساب الإهلاك لأصول المنشأة بنسبة قدرها ٥% من تكلفة شراء، أو إنشاء، أو تطوير، أو تجديد، أو إعادة بناء أي من المباني، والمنشآت، والتجهيزات وذلك عن كل فترة ضريبية.

وتكمن المشكلة الحقيقية التي لم تجد مصلحة الضرائب لها حلاً في حالة التوقف عن رسملة أحد المباني، واعتبارها جزء من بضاعة لأحد الشركات التي تتاجر في العقارات ، أو تحويله من أصل ثابت إلي أصل غير متداول تحتفظ به المنشأة بغرض البيع وليس لغرض المتاجرة، أو العكس حالة تحويل الأصل العقاري غير المتداول^٣ إلي أصل ثابت؛ فيكون السؤال بأي قيمة يبدأ الاعتراف بالمبني كأصل؟ هل بالقيمة الدفترية، أم يتم إعادة التقييم؟ وهل يكون

^١ - حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٣٣٧٧ لسنة ٥٦ ق، جلسة ١٤/١٠/١٩٨٦

^٢ - مصلحة الضرائب المصرية ، تعليمات تنفيذية للفحص ، رقم ٣٢ لسنة ١٩٨٩ بشأن أسس محاسبة استغلال الجرارات الزراعية.

^٣ - يختلف الأصل غير المتداول عن الأصل الثابت، حيث أن الأخير يشير إلى الأصل الذي تحتفظ به المنشأة لغرض النشاط العادي، ويتم إهلاكه سنوياً حسب معدل استخدامه (معيار المحاسبة المصري رقم ١٠ - الأصول الثابتة وإهلاكاتها)، أما الأصل غير المتداول هو الأصل الذي تحتفظ به المنشأة لغرض البيع (معيار المحاسبة المصري ٣٢- الأصول غير المتداولة)

هناك قياس مبدئي له وقياس آخر لاحق، وما هو مصير أرباح إعادة التقييم وهل يستحق عليها ضريبة أم لا.

ويري الباحث انه طالما كان الهدف من إعادة التقييم هو إظهار الأصول العقارية بقيمتها الحقيقية نتيجة تغيير الاعتراف بالأصل بين كونه أصلاً ثابتاً، أو أصلاً متداولاً، أو غير متداول أو العكس؛ دون أن يترتب علي ذلك أي تصرف في الأصول، أو تغير في شخصية المنشأة القانونية؛ فلا تدخل تلك الأرباح الناتجة عن إعادة التقييم ضمن وعاء الضريبة، إذ لم يترتب عليها أي تصرف فعلي، ولا يعدو الأمر إلا أن يكون إجراء محاسبي لا يؤثر علي الاتساق في وعاء الضريبة.

الفرع السادس

تقييم المعالجة الضريبية لنشاط العقود العقارية طويلة الأجل لصالح الغير

نصت المادة (٢١) قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، طريقة المحاسبة الضريبة لتلك العقود علي سبيل الحصر، والتي تقرر أن صافي الوعاء الضريبي يحسب علي أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية. وتحدد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد علي أساس التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد. ويحدد الربح المقدر للعقد بالفرق بين قيمته الفعلية والتكاليف المقدرة له.

ويحدد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية بنسبة من الربح المقدر تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية، علي أن يتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة الضريبية التي انتهى فيها تنفيذه علي أساس إيراداته الفعلية مخصوصاً منها التكاليف الفعلية بعد استئزال ما سبق تقديره من أرباح.^(١)

فإذا 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.^(٢)

ويتم إعادة حساب الضريبة علي 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 القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.^(٣)

ويري الباحث أن المشرع الضريبي تبني طريقة نسبة الإتمام متفقاً مع معيار المحاسبة المصري رقم (٨) الخاص بعقود الإنشاء التي اشترط المشرع تطبيقها علي عقود الإنشاء

^١ - محمد محمود التفراوي (٢٠٠٧) " العقود طويلة الأجل بين كلا من معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة علي الدخل " المؤتمر الضريبي الثاني عشر: فاعلية تطبيق النظام الضريبي ، المجلد الثالث ، القاهرة، يونيه ، ص ص ١٩-١٩.

^٢ - عبد الفتاح محمد عبد الفناح، و جهاد شحاتة مغاوري (٢٠١٤) " ترحيل الخسائر في القانون الضريبي المصري - دراسة مقارنة " مجلة البحوث المالية والضريبية ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، العدد (٩٠)، فبراير ، ص ص ١٨-١٩.

^٣ - تنص المادة ٢٩ من قانون ضرائب الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " اذا ختم حساب احدي السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية ، فاذا تبقي بعد ذلك جزء من الخسارة تنقل سنويا الي السنوات التالية حتى السنة الخامسة / ولا يجوز بعد ذلك نقل شيئاً لي حساب سنة أخرى "

للعقارات طويلة الأجل، والتي يمتد تنفيذها لأكثر من فترة محاسبية، وبناء على ذلك لا تطبق طريقة نسبة الإتمام على العقود قصيرة الأجل المنفذة بالكامل خلال الفترة الضريبية، أو العقود غير محددة القيمة^(١) (العقود المسندة بالتكلفة بالإضافة الى نسبة متفق عليها).

و يتم تسوية العقود في نهاية فترة التنفيذ طبقاً لنص المادة (٢١) من القانون الضريبي ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أساس الإيراد الفعلي مخصوصاً منها التكاليف الفعلية بعد استنزال ما سبق تقديره من أرباح، وهو ما أكدت عليه المادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية للقانون ذاته حيث " يتم تحديد صافي الربح أو الخسارة الفعلية للعقد على أساس التكلفة الفعلية مطروحة من الإيرادات الفعلية وينتج عن هذه التسوية احدي حالتين:^(٢)

❖ الحالة الأولى : أن يكون الناتج موجباً، أي أن يكون الربح الفعلي الناتج عن تنفيذ العقد العقاري أكبر من أو يساوي الأرباح المقدرة السابق سداد الضريبة عليها، وفي هذه الحالة يتم سداد الضريبة على الربح الناتج عن هذه الفترة إذا كان أكبر من الأرباح المقدرة السابق سداد الضريبة عليه.

❖ الحالة الثانية: أن يكون الناتج سالباً، أي أن الربح الفعلي للعقد أقل من الربح المقدر السابق سداد الضريبة عليه وفي هذه الحالة يتعين التفرقة بين أمرين :

- الأمر الأول : إذا كان العقد وحيد يلزم ترحيل الخسائر للخلف مع إعادة حساب الضريبة من جديد ويحق للممول استرداد الضريبة التي سددها بالزيادة في السنوات السابقة.

- الأمر الثاني: إذا كان نشاط المنشأة يتضمن أكثر من عقد فيلزم القيام بما يلي :

- إجراء مقاصة بين خسائر العقد وأرباح العقود الأخرى في الفترة الضريبية الواحدة.

- إذا لم تكن أرباح الفترة لا تستغرق الخسارة فيتم ترحيل باقي الخسارة للخلف، أي يتم خصم رصيد الخسارة من الأرباح المقدرة للعقد في الفترات الضريبية السابقة وبما لا يجاوز أرباح العقد عن تلك الفترات، وفي هذه الحالة يتم إعادة حساب الضريبة ويحق للممول استرداد المسدد بالزيادة منها في السنوات السابقة، مع الأخذ في الاعتبار أن ترحيل الخسائر للخلف يبدأ بالسنوات الأحدث فالأقدم.

- إذا تجاوزت الخسائر الناشئة عن تنفيذ العقد العقاري يتم ترحيل الخسارة إلى السنوات التالية لمدة خمس سنوات طبقاً لنص المادة ٢٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ويري الباحث وجوب مراعاة حالة تغيير إجمالي قيمة العقد، أو إجمالي التكاليف المقدرة للعقد خلال التنفيذ؛ فيتم إعادة حساب كل من إجمالي الأرباح المقدرة ونسبة الإتمام في ضوء هذا التغيير.

وتتحدد المشكلة في الواقع في أن هذه المعالجة الضريبية التي قررها القانون لا يتم تطبيقها في الواقع العملي إلا على الحالات الدفترية التي لا تتجاوز عدد أصابع اليد الواحدة في المنطقة الضريبية ومأمورياتها، إذا أنه تتم المحاسبة تقديرياً لغالبية هذه الأنشطة استرشاداً بقيمة

^١ - تشمل العقود التي تم بالإسناد المباشر غير نتفق فيها على قيمة للعقد .

^٢ - قرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاتها بشأن إصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، الجريدة الرسمية، العدد ٢٩٥ (تابع) في ٢٧/١٢/٢٠٠٥.

المستخلص المنصرف للممول بناء علي الأساس النقدي وفقاً لشهادة المهندس، حيث يكون إجمالي الإيراد يساوي مجموع المستخلصات المنصرفة عن كل العقود، وهذه الأعمال يتم مراقبتها بنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة، و المشكلة الأهم هي تحديد نسبة هامش الربح التي تكون متروكة لحالات المثل، والتقدير الشخصي للفاحص الضريبي في ضوء طبيعة عقد المقاوله العقارية سواء كان إنشاء أو ترميمات.

الفرع السابع

تقييم المعالجة الضريبية لنشاط تقسيم العقارات
المعدة للبناء عليها والتصرف فيها

صدر قرار وزير المالية بالاشتراك مع وزير الإسكان في تحديد طريقة المعالجة الضريبية لنشاط تقسيم الأراضي والتصرف فيها والذي ملخصه الآتي:^(١)

- ١- يتحدد الربح أو الوعاء الخاضع للضريبة بالفرق بين ثمن بيع العقار المقسم وبين تكلفته.
- ٢- يتحدد ثمن البيع وفقاً للثمن الحقيقي في تاريخ البيع، وهو الثمن الوارد في عقد البيع سواء كان مسجلاً أو غير مسجل. وعلي المصلحة أن تثبت عكس ذلك بقرائن تخالف ذلك الثمن المدون في عقد البيع.
- ٣- يحدد تكلفة العقار المقسم علي أساس ثمن الشراء مضافاً اليه جميع المصروفات الرأسمالية التي أنفقت لاقتناء العقار، أو الجزء منه موضوع التصرف.
- ٤- في حالة ما إذا أنصب التصرف علي جزء من العقار المقسم فإن ثمن الشراء لهذا الجزء يحسب علي أساس ما يوازي هذا الجزء منسوباً الي العقار، أو المساحة الكلية.
- ٥- بالنسبة للأراضي التي مصدرها ميراث أو هبة يكون تحديد القيمة وفقاً لقيمة المثل وقت كسب الملكية.
- ٦- يستبعد من تكلفة الأرض المحددة تكلفة مساحة الشوارع والمرافق الأخرى للتقسيم وتقسم هذه التكلفة علي مجموع الأمتار المربعة المخصصة للبيع لتحديد نصيب المتر المربع منه.
- ٧- يضاف إلي تكلفة المتر المربع المحدد قيمة ما يخصه من تكاليف تمهيد الشوارع ورصفها وإقامة المرافق الأخرى (مياه - كهرباء - صرف صحي ...)، وتحدد علي الوجه التالي :

■ إذا كانت الشوارع قد تم تمهيدها ورصفها دون أن يتم استكمال المرافق الأخرى قبل البدء في البيع، فإن التكاليف تحدد علي أساس قيمة ما تم تنفيذه خلال كل سنة ضريبية، وتقسم هذه التكاليف علي رصيد الأمتار المربعة المخصصة للبيع في آخر السنة لتحديد ما يخص المتر المربع من تكاليف المرافق التي تمت خلال السنة.

■ عند استكمال تمهيد أو رصف الشوارع أو إقامة مرافق أخرى في سنة تالية تحدد تكلفة ما تم خلال هذه السنة، وتقسم علي رصيد الأمتار المربعة الباقية في آخر السنة لتحديد ما يخص

^١ - تعليمات مصلحة الضرائب رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بناء علي قرار وزير المالية رقم ١٦٧ لسنة ١٩٨٢ لبيان المعالجة القواعد والأسس المحاسبية التي يجب إتباعها عن تحديد صافي ربح تقسيم العقارات بقصد بيعها. (مازالت سارية حتى الآن أخذت بها محكمة النقض في الحكم رقم ١٩٧٩٩ لسنة ٦٧ ق جلسة ٢٠٠٧/١٨،١)

المرتب من تكاليف المرافق التي استكملت خلالها لتضاف الي ما يخصه من تكاليف المرافق التي تمت خلال السنة السابقة لها وهكذا .

وتتلخص مشاكل القياس المحاسبي الضريبي لنشاط العقار المقسم في الآتي :

- (١) مشكلة تحديد الإيراد الحقيقي في حالة العقود الابتدائية غير المسجلة.
- (٢) مشكلة تحديد التكاليف للأراضي المشتراة من زمن كبير وتدخل فيها عوامل التضخم وانخفاض قيمة وحدة النقود.
- (٣) مشكلة تقييم تكلفة الأراضي الزراعية، أو الأراضي الفضاء التي تم تقسيم جزء منها وبيعها حيث لا توجد عقود شراء، أو يكون مصدرها ميراث أو هبة، وبالتالي دخول عنصر الحكم الشخصي في تحديد التكلفة التي تخصم من ثمن البيع.
- (٤) مشكلة التقسيم العقاري للأراضي خارج الكردون والتي لا تخضع لقرارات التقسيم الصادرة من مجالس المدن.
- (٥) مشكلة تقييم الأرض الزراعية، أو الأرض الفضاء المقسمة عند دخولها كحصة عينة في أحد الشركات .
- (٦) مشكلة القياس الضريبي عند تحميل ثمن الشوارع والطرق علي البائع، وليس المشتري ومدى الفصل في حقوق الارتفاق بينه وبين جيرانه.

ويري الباحث أن كل هذه المشكلات تتعلق بتقدير الإيراد، أو تقدير التكلفة بخاصة في حالة فقد السند للتقدير؛ مما يدخل فيها عوامل الحكم الشخصي والتقدير الجزافي، الذي قد يضر بمصلحة الممول، أو مصلحة الخزنة العامة، وهذا يحتم توافر نظام معلومات فعال عن العقارات يتابع حركة البيوع العقارية، وتكلفة إنشائها وتقسيمها، كذلك يتطلب تطوير القدرات العلمية للفاحص الضريبي بما يمكنه من تحديد الوعاء الضريبي علي أساس عادل وسليم.

الفرع الثامن

تقييم المعالجة الضريبية لنشاط الاستثمار العقاري

تنص المادة (١٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يتضح أنها تشير إلي خضوع فائض بيع الأصول التي تتمثل في الأصول الثابتة من المباني والمنشآت التي تخدم النشاط، وقد تناولها من خلال النشاط العقاري التشغيلي وكيفية حساب الإهلاك الضريبي له.

ويشير نص المادة إلي أصول غير متداولة منها أصول عقارية لا تخدم النشاط الضريبي القائم إذا ما تم التصرف فيها فإنها تخضع للضريبة كونها أرباح رأسمالية بالفرق بين القيمة البيعية والقيمة الدفترية وقت التصرف.^(١)

ويمثل ذلك النص الضريبي الوحيد الذي ورد بشأن أصول الاستثمار العقاري، وأما المعالجات الضريبية الأخرى التي تهتم عمليات الاستثمار العقاري، فيتم الرجوع فيها إلي المعيار

^١ - ينص البند (٤) من المادة ٢٥ علي " لا يحسب إهلاك للأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك"

المحاسبي المصري رقم (٣٦) لتطابق المعالجة المحاسبية عندها مع المعالجة الضريبية حيث لا يوجد نص ضريبي يغير من أسس المعالجة المحاسبية التي جاء بها المعيار.^(١)

ويري الباحث أن المعالجة الضريبية لنشاط الاستثمار العقاري تتحدد في قيمة الأرباح الرأسمالية التي تتولد نتيجة التصرف في أحد الأصول العقارية بالبيع فإذا ما كان هناك مستندات تحكم ذلك يتم تحديد الوعاء الضريبي في ظل معايير المحاسبة المصرية ، وفي حالة المحاسبة التقديرية يتم الاسترشاد بتعليمات مصلحة الضرائب رقم ١٢ لسنة ٢٠١٢ علي تقدير قيمة الاستثمار العقاري والوصول الي الوعاء الخاضع بنسبة صافي ربح ١٦% من قيمة الاستثمار العقاري الإجمالية.^(٢)

ويؤكد الباحث أن مجمل مشكلات المعالجة الضريبية لنشاط الاستثمار العقاري تكمن في عمليات تقييم قيمة الاستثمارات وكذلك تقدير تكلفة الاقتناء وتحديد نسبة صافي الربح الضريبي في الحالات التقديرية.

الفرع التاسع

تقييم المعالجة الضريبية لنشاط العقاري

المؤجر بصيغة التأجير التمويلي

لم يتضمن القانون الضرائب علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من أي معالجة ضريبية لنشاط التأجير التمويلي فلم يميز في المعاملة الضريبية بين التأجير التمويلي، أو التأجير التشغيلي، مما يعني خضوع الإيجار الناتج عن مزاولة عمل تجاري أو صناعي للضريبة علي الدخل أيا كان هذا النوع من التأجير.

وتعد أحكام قانون التأجير التمويلي رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ وتعديلاته^(٣) في هذا الشأن نصوص خاصة تقيد الأحكام التي يتضمنها قانون الضريبة علي الدخل في ذات الشأن، فقد صدرت تعليمات وزارة المالية تؤكد تطبيق أحكام قانون الضريبة علي الدخل في شأن قواعد ومعايير المعالجة الضريبية لعمليات التأجير التمويلي، والتي تنص علي الآتي:^(٤)

١- يعتد بأسس المحاسبة الضريبية الواردة في القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٥ في المحاسبة الضريبية لنشاط التأجير التمويلي.

٢- يكون للمؤجر الحق في إهلاك قيمة الأموال المؤجرة حسبما يجري عليه العمل عادة وفقا للعرف وطبيعة المال الذي يجري إهلاكه، وذلك دون النظر إلي مدة عقد التأجير المتعلق بذلك المال.

٣- يجوز للمؤجر بالإضافة إلي الإهلاك وجميع التكاليف واجبة الخصم أن يخصم من أرباحه الخاضعة للضريبة المخصصات المعدة لمواجهة خسائر، أو أعباء مالية معينة مؤكدة

١ - تنص الفقرة الثانية من المادة ١٧ من القانون علي " ويتحدد صافي الربح علي أساس قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون علي صافي الربح المشار إليه.

٢ - قرار وزير المالية رقم ٥٤ لسنة ٢٠١٢ بشأن محاسبة المنشآت الصغيرة (صدر بها التعليمات التنفيذية ١٢ لسنة ٢٠١٢)

٣ - قانون التأجير التمويلي رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥، الجريدة الرسمية ، العدد ٢١ مكرر، في ١٩٩٥/٥/٢٨ ، وتعديلاته بالقانون رقم ١٦ لسنة ٢٠٠١ .

٤ - تعليمات وزارية لمصلحة الضرائب رقم (١) لسنة ٢٠٠٧ ، صدرت عن مكتب وزير المالية في ٢٠٠٧/٥/٨

الحدوث وغير محددة المقدار بشرط أن تقيد المخصصات بحسابات الشركة، وأن تستخدم في الغرض الذي تم تكوينها من أجله فيما لا يتجاوز ٥% من الربح الصافي للشركة المؤجرة.

٤- تعتبر القيمة الإيجارية المستحقة خلال السنة المحاسبية من التكاليف واجبة الخصم من أرباح المستأجر وفقاً للتشريعات الضريبية السارية.

٥- لا تسري أحكام الخصم والتحصيل وغيرها من نظم الحجز من المنع لحساب الضرائب على مبالغ الأجرة واجبة الأداء إلى المؤجر.

٦- عدم تطبيق أحكام المادتين ٢٥، ٢٦ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فيما يتعلق بالإهلاك على عمليات التأجير التمويلي، وبالتالي لا توجد أي آثار ضريبية مؤجلة عن عملية حساب الإهلاك.

٧- تطبق أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فيما لم يرد به نص خاص في شأن قواعد ومعايير المحاسبة الضريبية لعمليات التأجير التمويلي سالف الذكر.

كما أوجبت التعليمات سالفة الذكر جميع شركات التأجير التمويلي بالالتزام بهذه القواعد والمعايير عند محاسبتها ضريبياً عن عمليات التأجير التمويلي.

بمعنى أن تخضع عمليات التأجير التمويلي لقواعد المحاسبة الضريبية الواردة بالقانون ١٩٥ لسنة ١٩٩٥ في شأن التأجير التمويلي بخصوص طرق الإهلاك العادي والمخصصات، مع تطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فيما لم يرد به نص خاص في شأن قواعد المحاسبة الضريبية لعمليات التأجير التمويلي، ومن هذه الأحكام كيفية تحديد صافي الربح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وشروط خصم التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح، والتكاليف والمصروفات واجبة الخصم ومنها العوائد والقروض المستخدمة في النشاط والأحكام الخاصة بما لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.^(١)

وأجاز المشرع في المادة (٢٤) من القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ وتعديلاته للمؤجر خصم استهلاك قيمة الأموال المؤجرة حسبما يجري عليه العمل، وفقاً للعرف وطبيعة المال الذي يجري استهلاكه، وذلك دون النظر إلى مدة عقد التأجير المتعلق بذلك المال، كما أجاز المشرع للمؤجر أن يخصم من أرباحه الخاضعة للضريبة جميع التكاليف الواجبة الخصم من تاريخ العمليات، وكذلك خصم المخصصات المعدة لمواجهة الخسائر، أو الديون المشكوك فيها طبقاً للقانون.

وسمح المشرع في المادة (٢٥) من القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ وتعديلاته للمستأجر بخصم القيمة الإيجارية المستحقة خلال سنة المحاسبة واعتبارها من التكاليف واجبة الخصم من أرباح المستأجر وفقاً للتشريعات الضريبية السارية. ويعتد في هذه الحالة بالقيمة الإيجارية المستحقة تنفيذاً للعقد مع ضرورة بيان طبيعة المال المستأجر (عقار أو منقول)، وما تم أداءه من مبالغ عن كل عقد وما يتبقى منها.

^١ - صدر قرار وزير المالية رقم ١٢٦ لسنة ٢٠٠٦ يفسر نص المادة رقم ٥٢ بند (١) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فيما يتعلق بعدم الاعتراف بشرط أن تكون العوائد المدينة أربعة أمثال حقوق الملكية للشخص الاعتباري الذي يمارس التأجير التمويلي.

وفي حالة ما إذا قامت المنشأة بعملية البيع مع إعادة التأجير للعقارات التي تمتلكها، كأن يقوم المستأجر ببيع الأصل إلي المؤجر، ثم يقوم باستجاره منه بعد ذلك، ويجب ألا تعتبر أي زيادة في قيمة المبيعات عن القيمة الدفترية للأصل بمثابة أرباح تخص الفترة، ولكن يجب توزيعها واستهلاكها علي سنوات مدة عقد التأجير التمويلي.^(١)

ولم يتناول قانون التأجير التمويلي رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٥ أي شئ عن تلك العمليات الخاصة بالبيع مع إعادة التأجير ولم يرد نص خاص بتلك العمليات، ويرى الباحث أن القانون الضريبي المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ تناول هذه المعاملة الضريبية في المادة (١٧) كما يلي " .. أن تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي علي أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم " .

واجتهد أحد الباحثين في استخلاص رؤية قانونية لأسس المعالجة الضريبية لنشاط البيع مع إعادة الاستئجار إجاراً تمويلياً يتلخص في الآتي:^(٢)

١- أن عملية البيع للأصل العقاري تعتبر واقعة منشأة للضريبة انتقلت بموجبها مخاطر الأصل المباع إلي شخص المشتري وترتيب عليه استحقاق القيمة البيعية أو قبضها نقداً بالتالي فذلك إيراد خاضع للضريبة.

٢- يتم التحقق من صافي ذلك الإيراد العقاري الخاضع للضريبة بخصم القيمة البيعية من القيمة الدفترية للأصل العقاري المباع ويُدْرَج الفرق إلي الوعاء الضريبي بالنسبة للأصول العقارية، والتي تشمل المباني والإنشاءات والأراضي والأصول غير قابلة للإهلاك المشار إليها في البند (١)، (٤) من المادة ٢٥ قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهي الأصول المباعة وأعيد تأجيرها تمويلياً الخاصة بالمباني والإنشاءات والحقوق المعرفية المعنوية.

٣- ثم بعد ذلك تعالج عملية التأجير التمويلي بالنسبة لدفاتر المؤجر كإيراد وبالنسبة لدفاتر المستأجر كمصروف مع الأخذ في الاعتبار معالجة المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٠ للإهلاك علي النحو الذي سبق وأن تم بيانه.

ويمكن بلورة مشكلات المعالجة الضريبية لنشاط التأجير التمويلي فيما يلي:

- (١) مشكلة الخلط في بين التأجير التمويلي والتشغيلي.
- (٢) مشكلة الإهلاك الضريبي بين قانون التأجير التمويلي والتشريع الضريبي
- (٣) مشكلة تحديد عناصر الوعاء للتأجير التمويلي إيرادا ومصروفاً.
- (٤) مشكلة الاعتراف بالإهلاك الضريبي في دفاتر المؤجر أو دفاتر المستأجر.
- (٥) مشكلة المعالجة الضريبية للأرباح الرأسمالية لعملية البيع مع إعادة التأجير التمويلي.

ويرى الباحث أن هذه المعالجة قد تصيب بعض العدالة في المحاسبة الضريبية، إلا أنها تترك تفسيرات متعددة يتشكل منها التباين، وعدم الاتساق في وعاء الضريبة مما يترتب عليه

^١ - معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠-٢٠) التأجير التمويلي) ، قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ .
^٢ - د. هدي حسين محمد الشيخ، (٢٠١٥) " المشكلات المحاسبية والضريبية لعمليات البيع وإعادة التأجير في ضوء الاختلاف بين المعايير المحاسبية للتأجير التمويلي : دراسة حالة " مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، العدد الثاني ، ص ٢٢ .

كثير من المنازعات الضريبية نتيجة عدم وجود المبدأ والأساس الموحد في المعالجة الضريبية لعمليات البيع مع إعادة التأجير بنظام التأجير التمويلي .

الفرع العاشر

تقييم المعالجة الضريبية لنشاط التمويل العقاري

لم يحدد القانون الضريبي معالجة واضحة للضريبة عن نشاط التمويل العقاري، وبالتالي يتم الرجوع الى المعالجة المحاسبية التي جاءت في معايير المحاسبة المصرية والتي ألزم المشرع بأخذ بها في حالة عدم وجود نص قانوني وفقاً لنص المادة ١٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

ويري الباحث أن القياس الضريبي لنشاط التمويل العقاري للممول (وهي شركات التمويل والبنوك والشركات الأخرى المرخص لها)، حيث يعتبر الإيراد الخاضع للضريبة في الشركات الممولة للقروض بضمان عقارات هو ذلك العائد الذي يحصل عليه من المستثمر، أو من يحل محله نتيجة الإقراض ويكون وعاء الضريبة هو صافي ذلك الإيراد بعد خصم التكاليف واجبة الخصم بما فيها المخصصات في حالة البنوك بالنسبة التي يسمح بها القانون الضريبي^(١).

ويري الباحث أن عدم وجود نص تشريعي يحكم المعالجة الضريبية لنشاط التمويل العقاري يعني الأخذ بما جاء في المادة رقم (١٧) قانون الضريبة علي الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، بشأن الأخذ بما جاء بقائمة الدخل المعدة علي أساس معايير المحاسبة المصرية في الوصول الى الوعاء الضريبي، وهذا ما يتم مناقشته لهذا النشاط في المبحث الثالث عند تناول المعالجة الضريبية لنشاط التمويل العقاري في ظل علم المحاسبة المالية.

الفرع الحادي عشر

تقييم المعالجة الضريبية علي نشاط العقارات المبنية

يتحدد الوعاء الضريبي بالنسبة لنشاط العقارات المبنية بناء علي القيمة السوقية للعقارات محل الضريبة، وأن القانون قد خلا من تعريف المقصود بالقيمة السوقية مما تسبب في صعوبات في عملية المحاسبة الضريبية لهذا النشاط ؛ فمن المفترض أن تعبر القيمة السوقية عن القيمة التي يتوقع أن يتم التصرف من خلالها (بيعا وشراء) في سوق العقارات علي أن يتسم هذا السوق بالشفافية والتلاقي الحر والعادل بين جانبي العرض والطلب في السوق، مع افتراض أن طرفي العلاقة لديهما الرغبة والقدرة والفهم والمعايينة النافية للجهالة عما يقومون بعمله في السوق.^(٢)

إلا أن قانون الضريبة علي العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ أشار في المادة (١٣) ^(٣) منه إلي تحديد القيمة السوقية بمعرفة لجان الحصر والتقدير في ضوء مستوي البناء والموقع الجغرافي والمرافق المتصلة، وتتشكل هذه اللجان: برئاسة مندوب من مصلحة الضرائب العقارية، وعضوية مندوب من كل من وزارتي المالية والإسكان، واثنين من المكلفين بأداء الضريبة في نطاق اختصاص كل لجنة يختارهما المحافظ بناء علي ترشيح المجلس الشعبي المحلي للمحافظة.

^١ - صدر قرار وزير المالية رقم ١٢٦ لسنة ٢٠٠٦ يفسر نص المادة رقم ٥٢ بند (١) من قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فيما يتعلق بعدم الاعتراف بشرط أن تكون العوائد المدينة أربعة أمثال حقوق الملكية للشخص الاعتباري الذي يمارس نشاط التمويل العقاري.

^٢ - د. حامد طلبية محمد ، مرجع سبق ذكره، ص ٣٥٢.

^٣ - قانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، الجريدة الرسمية ، العدد رقم ٢٥ مكرر (ج) في ٢٣/٦/٢٠٠٨ ، وقد تعدل عدة مرات آخرها القانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤ ، الجريدة الرسمية ، العدد ٢٣ يونيو، ٢٠١٤

وتبنى القانون أيضا في عملية القياس الضريبي مفهوم القيمة الرأسمالية دون أن يقوم بتعريفها الذي ينبغي ألا يخرج عن القيمة الحالية لرأس مال لصافي التدفقات النقدية التي تغلها الوحدة السكنية خلال عمرها الاقتصادي؛ مما يقتضي الإلمام بإيرادات، ومصروفات، وإهلاكات الوحدة السكنية ومعدل خصم مقبول علي هذا النوع من الاستثمارات، حيث يتناقض هذا مع الجدول المرفق بالقانون والذي حدد القيمة الرأسمالية بنسبة ٦٠% من القيمة السوقية.^(١)

وتولي القانون تحديد القيمة الإيجارية وحددها بأنها تمثل ٣% من القيمة الرأسمالية دون بيان الأساس الذي حسبت عليه هذه النسبة، وبعد هذه السلسلة من التقديرات بدء من القيمة السوقية إلي القيمة الرأسمالية ثم القيمة الإيجارية؛ يتم التوصل إلي صافي القيمة الإيجارية الذي يمثل وعاء الضريبة بعد استبعاد مصروفات حكومية بنسبة ٣٠% من القيمة الإيجارية بالنسبة للأماكن المستعملة في أغراض السكن، ٣٢% بالنسبة للأماكن المستعملة في غير أغراض السكن، ويكون ذلك الخصم مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف بأداء الضريبة بما في ذلك مصارف الصيانة دون بيان أساس تحديد هذه المصروفات.^(٢)

ولغرض التوصل إلي الوعاء الخاضع للضريبة ينبغي إعفاء الوحدة العقارية التي يتخذها المكلف سكناً خاصاً له ولأسرته والتي يقل صافي قيمتها الإيجارية السنوية عن (٢٤٠٠٠) جنيه مصري علي أن يخضع ما زاد علي ذلك للضريبة.^(٣)

وكذلك طبقاً للبند (هـ) من المادة (١٨) من القانون وتعديلاته في عام ٢٠١٤، فإنه يعفي كل وحدة في عقار مستعمل في أغراض تجارية أو صناعية، أو إدارية، أو مهنية يقل صافي قيمتها الإيجارية عن ١٢٠٠ جنيه مصري علي أن يخضع ما زاد للضريبة، ويكون سعر الضريبة بنسبة ١٠% بعد خصم الإعفاءات حالة توافر شروطها.

وتظهر مشكلات المعالجة الضريبية لنشاط العقارات المبنية في مساحة الحكم الشخصي التي يحتويها نظام المحاسبة الضريبة للعقارات، والتي تتفاقم نتيجة عدم التأهيل العلمي الكامل للجان الحصر والتقدير، وكذلك عدم تحديد المفاهيم الخاصة، بالقيمة السوقية، والرأسمالية والإيجارية تحديداً دقيقاً، مما يترك مساحة كبيرة من التباين والاختلاف، تعرض الوعاء الضريبي للمرونة الشديدة، لاسيما فيما يتعلق بحجم الأصول العقارية الخاضعة للضريبة، وحجم رأس المال غير المحدد بدقة.^(٤)

ويري الباحث أن قانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته قد أقر الحكم الشخصي والتقدير الذاتي في تحديد القيم السوقية والرأسمالية للعقارات المتخذة أساساً لحساب الضريبة، ولم يلتفت إلى أساليب علمية في التقييم العقاري؛ لاسيما المعيار المصري في تقييم العقارات الذي يحدد أساس علمي وفقاً لاشتراطات عالمية في تقييم العقارات المبنية.^(٥)

^١ - د. جلال الشافعي، (٢٠١٠) "دراسات في الضريبة علي العقارات المبنية، مكتبة المدينة، الزقازيق، ص ٩٦.

^٢ - المادة ١٢ من القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

^٣ - الفقرة (د) من المادة ١٨ من القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ والمعدلة بالقانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤.

^٤ - Pavel A. Yakovlev, Antony Davies, (2014) "How Does the Estate Tax Affect the Number of Firms?", *Journal of Entrepreneurship and Public Policy*, Vol. 3 Issue: 1, pp.96-117.

^٥ - قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية، رقم ٣٩ لسنة ٢٠١٥، المعايير المصرية للتقييم العقاري.

والخلاصة أنه تم التعرض لمجموعة من الأنشطة العقارية، من خلال عملية تقييم وفقاً لعلم المحاسبة الضريبية، تحدد من خلالها إيجابيات وسلبيات المعالجة الضريبية، وتم توضيح التحديات التي تظهر التباين وعدم الاتساق المطلوب في الوعاء الضريبي.

الخلاصة والنتائج والتوصيات

انطلق هذا البحث من محاولة عرض وتقييم المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في ضوء علم المحاسبة الضريبية وخصص لذلك مبحثين، اختص المبحث الأول منه بتناول طبيعة وأنواع الأنشطة العقارية حسب اختلاف المعالجة الضريبية لكل نشاط عقاري علي حده، مثل نشاط شراء العقارات بقصد بيعها، أو القيام بأعمال البناء والتشييد لها، وكذلك نشاط التصرفات العقارية علي وجه الاحتراف والتصرف الوحيد في العقارات، وأنواع أخرى منها نشاط تقسيم العقارات، ونشاط العقود العقارية طويلة الأجل، ونشاط التأجير التمويلي والتشغيلي، ونشاط الرهن العقارات وغير ذلك من الأنشطة التي تناولها هذا المبحث.

وأختص المبحث الثاني بتقييم المعالجات الضريبية للأنشطة العقارية من خلال الارتكاز علي طبيعة كل نشاط، وبيان التحديات التي تواجه المعالجة الضريبية لهذه الأنشطة والتي تتعدد وتتنوع فيما يمكن أن يجملها الباحث فيما يلي :

١- مشكلة القياس الضريبي : للأصول العقارية والإيرادات والتكاليف الخاصة بالوعاء الضريبي بشأن أنشطة بناء وتشديد العقارات والتصرف فيها، وتقسيمها، والقيام بعمليات الرهن لها مقابل قروض بضمانها، وكذا مشكلات تعدد بدائل القياس المحاسبي والضريبي المبني واللاحق ما بين نماذج التكلفة التاريخية، أو القيمة العادلة، أو النماذج المختلطة.

٢- مشكلة الاعتراف الضريبي بواقعة تحقق الإيراد العقاري، أو انعقاد التكلفة للأنشطة العقارية الواجبة الخصم من الوعاء الضريبي، وكذلك مشكلات الاعتراف والقياس عند عمليات التحول ما بين استخدامات الأصول العقارية بين الأصول الثابتة، والأصول غير المتداولة

٣- مشكلة تباين المعالجة الضريبية الناتجة عن إعادة تقييم الأصول العقارية، ومدى الاختلاف في تحديد ربح وخسائر إعادة التقييم، ودور الحكم الشخصي في زيادة حده التباين في تحقيق عدم الاتساق في الوعاء الضريبي الذي يشمل ذلك، وكذا بالنسبة لنشاط التأجير التمويلي، أو التشغيلي، أو العقارات بالتبعية ، أو العقارات بالتخصيص.

ويوصي الباحث بضرورة تبني مدخل علمي يتكون من إطاراً علمياً وعملياً يستند الى علمي المحاسبة والمحاسبة الضريبية. يعمل علي حل هذه المشكلات التي أفرزها البحث بشأن المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.

المراجع المستخدمة في البحث

أولاً: مراجع باللغة العربية :

أ- الكتب :

١. د. جلال الشافعي، (٢٠١٠) " دراسات في الضريبة علي العقارات المبنية، مكتبة المدينة ، الزقازيق، ص ٩٦.
٢. د. طارق عبد العال حماد، (٢٠٠٢) " موسوعة معايير المحاسبة"، الجزء الرابع، القاهرة، ص ٢٥٨.
٣. مصطفى أحمد الزرقاء (١٩٩٩). "المدخل إلى نظرية الالتزام العامة في الفقه الإسلامي" دار القلم ، دمشق، الطبعة الأولى ، ص ١٠٣.
٤. مصلحة الضرائب المصرية، (٢٠١٥) " شرح أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته" ، الإدارة المركزية لتدريب الضريبي ، القاهرة.

ب- الدوريات العلمية :

١. د. حامد طلبية محمد، (٢٠١٥) ، " تساؤلات ووجهات نظر حول الضريبة العقارية في ظل القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته" ورقة عمل مقدمة الى مؤتمر مشاكل التقييم العقاري والضريبة العقارية " كلية التجارة ، جامعة بنها ، مايو ، ص ص ٣٥٠-٣٥١.
٢. عباس عبد الأرزوقي، (٢٠١٣). " التسويق العقاري المفهوم ، الخصائص ، المزيج ، والمنظومة" مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية ، العدد الثاني ، ص ٤٠٨.
٣. عبد الفتاح محمد عبد الفلاح، و جهاد شحاتة مغاوري (٢٠١٤) " ترحيل الخسائر في القانون الضريبي المصري - دراسة مقارنة " مجلة البحوث المالية والضريبية ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، العدد (٩٠)، فبراير ، ص ص ١٨-١٩.
٤. مصطفى فتحي زكي سليم. (٢٠١٦) " أثر الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة علي الدخل " المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين : دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية ٢٠٣٠ ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة ، المجلد الثالث ، مايو، ص ٤.
٥. د. هدي حسين محمد الشيخ، (٢٠١٥) " المشكلات المحاسبية والضريبية لعمليات البيع وإعادة التأجير في ضوء الاختلاف بين المعايير المحاسبية للتأجير التمويلي : دراسة حالة " مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، العدد الثاني ، ص ٢٢.

ج- المؤتمرات العلمية:

١. د. عادل التابعي عبده الغزناوي، (٢٠٠٢). " تحليل واتجاهات لتطوير المعاملة الضريبية لنشاط التصرفات العقارية " المؤتمر الضريبي السابع : تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء المتغيرات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، دار الدفاع الجوي ، مايو ، ص ٦.

٢. محمد محمود التفراوي (٢٠٠٧) " العقود طويلة الأجل بين كلا من معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة علي الدخل " المؤتمر الضريبي الثاني عشر: فاعلية تطبيق النظام الضريبي ، المجلد الثالث ، القاهرة ، يونيه ، ص ص ١-١٩ .

د- مراجع أخرى:

- ١- تعليمات مصلحة الضرائب التفسيرية رقم (١) لسنة ١٩٨٤ بشأن عدم سريان ضريبة التصرفات علي شركات الأموال.
- ٢- تعليمات مصلحة الضرائب رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بناء علي قرار وزير المالية رقم ١٦٧ لسنة ١٩٨٢ .
- ٣- تعليمات مصلحة الضرائب المصرية ، تعليمات تنفيذية للفحص ، رقم ٣٢ لسنة ١٩٨٩ .
- ٤- تعليمات مصلحة الضرائب المصرية ، تعليمات تنفيذية رقم ٤٠ ، بند ١٩٧ ، ١٩٩ ، لسنة ٢٠٠٣ .
- ٥- تعليمات وزارية لمصلحة الضرائب رقم (١) لسنة ٢٠٠٧ ، صدرت عن مكتب وزير المالية في ٢٠٠٧/٥/٨ .
- ٦- تعليمات مصلحة الضرائب تعليماتها التنفيذية ١٢ لسنة ٢٠١٢ .
- ٧- تعليمات مصلحة الضرائب المصرية ، كتاب دوري ١٦ لسنة ٢٠١٣ بشأن مدي خضوع الأشخاص الاعتبارية لضريبة التصرفات العقارية الوحيدة .
- ٨- تعليمات مصلحة الضرائب المصرية ، تعليمات تنفيذية رقم ٤٢ لسنة ٢٠١٤ ، تعديل للتعليمات التنفيذية ٤٠ لسنة ٢٠٠٣ .
- ٩- قانون الضرائب علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، صدر بتاريخ ٢٠٠٥/٩/٩ ، وآخر تعديلاته بالقانون ٩٦ لسنة ٢٠١٥ بتاريخ ٢٠١٥/٨/٢ ، الجريدة الرسمية ، العدد ٢٣ تابع ، ٢٠٠٥ .
- ١٠- فتوي مصلحة الضرائب المؤرخة في ١٩٨٥/٥/٣٠ ، حكم النقض في الطعن رقم ١٥٦٢ لسنة ٥٥ ق جلسة ١٩٩٠/٥/٧ .
- ١١- قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ وتعديلاته .
- ١٢- قانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، الجريدة الرسمية ، العدد رقم ٢٥ مكرر (ح) ، ٢٠٠٨ .
- ١٣- قرار مجلس الوزراء رقم (١) لسنة ٢٠٠١ " اللانحة التنفيذية لقانون التمويل العقاري رقم ١٤٨ لسنة ٢٠٠١ ، الجريدة الرسمية ، العدد ٢٨٢ (تابع) لسنة ٢٠٠١ .
- ١٤- قرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاتها بشأن إصدار اللانحة التنفيذية لقانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ، الجريدة الرسمية ، العدد ٢٩٥ (تابع) في ٢٧/١٢/٢٠٠٥ .
- ١٥- قرار وزير المالية رقم ١٢٦ لسنة ٢٠٠٦ يفسر نص المادة رقم ٥٢ بند (١) من قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

- ١٦- قرار وزير المالية رقم ٥٤ لسنة ٢٠١٢ بشأن محاسبة المنشآت الصغيرة (صدر بها التعليمات التنفيذية ١٢ لسنة ٢٠١٢).
- ١٧- قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية، رقم ٣٩ لسنة ٢٠١٥، المعايير المصرية للتقييم العقاري.
- ١٨- القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٥ المعدل بالقانون ١٦ لسنة ٢٠٠١، الجريدة الرسمية، العدد ٢١ مكرر، سنة ١٩٩٥.
- ١٩- وزارة الصناعة والتنمية الالكترونية، " قانون التمويل العقاري رقم ١٤٨ لسنة ٢٠٠١ وتعديلاته، الجريدة الرسمية، العدد الثالث عشر مكرر (ب) لسنة ٢٠١٥.
- ٢٠- محكمة استئناف القاهرة في القضية رقم ١٥٥٧ لسنة ١٠٦ قضائية في جلسة ١٩٨٩/٢/٢٦.
- ٢١- محكمة النقض في الطعن رقم ١١، لسنة ٥٨ ق - س٩-ص ٧٣٤.
- ٢٢- محكمة النقض في الطعن رقم ٨٦٢ لسنة ٥٣ قضائية جلسة ١٩٨٩/٥/٢٢.
- ٢٣- محكمة النقض في الطعن رقم ٣٣٧٧ لسنة ٥٦ ق، جلسة ١٩٨٦/١٠/١٤.
- ٢٤- محكمة النقض في الطعن رقم ٥٢٧٩ لسنة ٦٢ ق جلسة ٢٠٠٢/٤/١١.
- ٢٥- مصلحة الضرائب المصرية، كتاب دوري رقم ١٦ لسنة ٢٠١٤ بشأن تطبيق أحكام المادة ٤٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته
- ٢٦- وزارة الاستثمار " معايير المحاسبة المصرية "، ج.م.ع، القاهرة، قرار رقم ٢٣٤ لسنة ٢٠٠٦.
- ٢٧- وزارة الاستثمار " معايير المحاسبة المصرية المعدلة " ج.م.ع، القاهرة، قرار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥.

ثانياً: مراجع باللغة الأجنبية:

1. Chris Abbiss,(2014) " An overview of the REIT Regimesn Europe, Asia and the Americas:Taxation of Real Estate Investment Trusts" *KPMG*,PP.2-42.
2. Hassan Gholipour Fereidouni Tajul Ariffin Masron, (2013),"Real Estate Market Factors and Foreign Real Estate Investment", *Journal of Economic Studies*, Vol. 40 Iss 4 pp. 448 – 468.
3. Intemational Fedration of Accounting Standard No.16," Investment Property",IFAC,2001,P2.
4. Karim Mhedhbi, Daniel Zeghal, (2016) "Adoption of International Accounting Standards and Performance of Emerging Capital Markets", *Review of Accounting and Finance*, Vol. 15 Issue: 2, pp.252-272.
5. Pavel A. Yakovlev, Antony Davies, (2014) "How Does the Estate Tax Affect the Number of Firms?", *Journal of Entrepreneurship and Public Policy*, Vol. 3 Issue: 1, pp.96-117.