

مدخل مقترح لصياغة معيار مصري للمعالجة
الضريبية للأنشطة العقارية
إعداد
الباز فوزي الباز أحمد قابيل
دكتوراه المحاسبة والضرائب- كلية التجارة جامعة بورسعيد

المخلص :

هدف البحث لمحاول وضع إطار علمي وتطبيقي لصياغة معيار محاسبي مصري للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، ومحاولة تحقيق الافتراض القائل بأن المدخل المقترح يحقق مرجعية علمية لصياغة معيار للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في مصر. وانتهي البحث الى صياغة معيار مصري للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية يصلح للتطبيق في البيئة المصرية
الكلمات الدلالية : معيار ضريبي - المعالجة الضريبية - الأنشطة العقارية.

Abstract :

Purpose- trying establish a scientific and practical framework for the formulation of an Egyptian standard for the tax treatment of real estate activities and to try to achieve the assumption that the proposed approach is a scientific reference to the formulation of a standard for the tax treatment of real estate activities in Egypt.

Findings – The study ended with the formulation of an Egyptian standard for the tax treatment of real estate activities suitable for application in the Egyptian environment.

Tags: tax standard - tax treatment - real estate activities.

أولاً: طبيعة المشكلة :

تتنوع الأنشطة العقارية وتتباين وتتفق في كثير من المعالجة الضريبية بين الربط الحكمي والتقديري وبين الدفاتر النظامية نتيجة تعدد بدائل القياس الضريبي سواء المبدئي أو اللاحق لعناصر الوعاء الضريبي التي يكون القاسم المشترك بينها وجود العقار بصيغ متعددة للتصرفات، وكان ذلك نتيجة مجموعة من الآثار العشوائية للتقدير الذاتي والحكم الشخصي في عمليات التقييم، أو تقدير وقت التصرف في العقارات المتخذة أساساً لربط الضريبة.

حتى أفرز التطبيق العملي مجموعة من المشكلات الضريبية المتعلقة بتحديد الإيراد العقاري وتوقيت الاعتراف به بين المعايير المحاسبية، وبين التشريع واللوائح الضريبية؛ بالنسبة لشراء أو بناء وتشبيد العقارات بغرض بيعها والتصرف فيها علي وجه الاحتراف، أو التصرفات الوحيدة للعقارات، أو حالة تحديد الإيراد الحكمي للعقارات، أو غير ذلك من الأنشطة العقارية.

ونتيجة الاختلافات في المعالجة الضريبية لكثير من الأنشطة العقارية كانت الحاجة الى بناء هيكل فكري يعمل علي التأصيل العلمي لمدخل مقترح يكون قاعدة لصياغة معيار مصري للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية علي وجه التحديد نظراً لأهمية هذه الأنشطة من الناحية الاقتصادية والمحاسبية والضريبية، ونظراً للتباين الحادث في الناحية التطبيقية عند مباشرة المحاسبة الضريبية عن هذه الأنشطة.

وتحدد مشكلة هذا البحث في مدي الحاجة الى مدخل مقترح يكون قاعدة علمية لهيكل فكري وهيكل تطبيقي بغرض صياغة معيار مصري للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية يحد من التباين في عمليات القياس والاعتراف، ويعظم من عمليات الاتساق في الوعاء الضريبي. ويعبر الباحث عن هذه المشكلة بمجموعة من التساؤلات الآتية :

١- ماهي دوافع ومبررات المدخل المقترح لصياغة معيار المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية؟

٢- ما هي عناصر الهيكل الفكري للمدخل المقترح.؟

٣- ما هي عناصر الهيكل التطبيقي المتمثل في معيار مقترح للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية؟

ثانياً: هدف البحث: في ظل طبيعة المشكلة البحثية. يتمثل هدف البحث في عرض العناصر الرئيسية لمدخل مقترح يعمل علي صياغة معيار مصري للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.

ثالثاً: افتراض البحث : يختبر هذا البحث صحة الفرض التالي " يحقق المدخل المقترح مرجعية علمية لصياغة معيار للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في مصر.

رابعاً: منهج البحث : يستند البحث الى منهجية علمية وفقاً للمنهج العلمي الحديث " الاستقرائي الاستنباطي المختلط " والتي تظهر ملامحه فيما يلي :

١- ملاحظة الظاهرة من خلال مشكلات المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في الواقع العملي.

٢- اشتقاق الهيكل الفكري للمدخل المقترح من خلال مجموعة مفاهيم وفروض ومبادئ مقترحة تشكل الخلفية العلمية لصياغة معيار مقترح للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.

٣- استنباط معيار مصري للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية
خامساً: تنظيم البحث: من خلال تساؤلات البحث وفرضياته وتحقيقاً لهده يتم تنظيم هذا البحث
من خلال الآتي:
المبحث الأول: دعائم المدخل المقترح للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.
المبحث الثاني : الهيكل التطبيقي: المعيار المقترح للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية

المبحث الأول دعائم المدخل المقترح للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية

تمهيد :

يهدف هذا المبحث إلى عرض دعائم المدخل المقترح لصياغة معيار للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية؛ من خلال تناول مجموعة الأهداف والدوافع والمبررات الخاصة بالمدخل المقترح، والتي تمثل مبررات صياغة الهيكل التطبيقي لهذا المدخل، والمتمثل في المعيار المقترح للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، ومن ثم يقسم الباحث هذا المبحث إلى التقسيمات الآتية :

أولاً: الأهداف والدوافع والمبررات لتطبيق المدخل المقترح: يهدف الباحث من تطبيق المدخل المقترح إلى تحقيق الأهداف الإدارية التي تتمثل في استخدام سياسات جديدة للمعالجة الضريبية من خلال تناول معيار ضريبي مقترح، يدعم إستراتيجية جديدة؛ تتمثل في تحديث إجراءات وطرق الفحص للأنشطة العقارية يمكن من خلالها حل مجموعة من المشكلات المشتركة التي تواجه عمليات الفحص الضريبي لهذه الأنشطة تتمثل فيما يلي:

- 1- مشكلة تباين المعالجة الضريبية سواء الناتجة عن إعادة التقييم، أو التحولات بين الأنشطة العقارية المختلفة وبخاصة في أنشطة الاستثمار العقاري والضريبة علي العقارات المبنية.
- 2- مشكلة تعدد بدائل القياس الضريبي المبني واللاحق ما بين نموذج التكلفة التاريخية، أو نموذج القيمة العادلة، أو النموذج المختلط، ويظهر ذلك في نشاط الاستثمار العقاري، وعند التحول في الاعتراف المحاسبي للأصول العقارية الثابتة وغير المتداولة.
- 3- مشكلات تحديد أرباح وخسائر إعادة التقييم وتكيفها محاسبياً والاعتراف بها عند المعالجة الضريبية، ويظهر ذلك نتيجة عشوائية الحكم الشخصي في عمليات التقييم، أو في تقدير وقت التصرف، أو عند تقسيم العقارات بغرض البيع.
- 4- مشكلات المعالجة الضريبية المختلفة للأصول العقارية المحتفظ بها سواء متاحة للبيع أو لغرض المتاجرة، كما هو الحال في عمليات التخلص من الاستثمار العقاري بالبيع.
- 5- مشكلات القياس الضريبي للإيراد العقاري وتوقيت الاعتراف به بين المعايير المحاسبية، والتشريع واللوائح الضريبية، بالنسبة لشراء أو بناء وتشيد العقارات بغرض بيعها والتصرف فيها علي وجه الاحتراف، أو التصرفات الوحيدة للعقارات، أو حالة تحديد الإيراد الحكمي للعقارات.
- 6- مشكلات التباين بين معايير المحاسبة، والتشريعات الضريبية بالنسبة لتأجير العقار بصيغة التأجير التمويلي، ووجود بعض المعالجات لم يتطرق إليها التشريع الضريبي (عمليات البيع مع إعادة الاستئجار تمويلياً).

٧- مشكلات الإهلاك المحاسبي للعقارات المستخدمة في أصول الشركات وفقاً لمعايير المحاسبية، وبين الإهلاك وفقاً للتشريعات الضريبية والتشريعات ذات الصلة، بالنسبة للأصول العقارية والتحول في الاعتراف لنشاط الاستثمار العقاري.

ثانياً : الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية:

يتم تناول عناصر الهيكل الفكري للمدخل المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، حيث يركز على البناء النظري والمفاهيمي لهذا المدخل من خلال تناول المفاهيم، والفروض، والمبادئ التي يركز عليها هذا المدخل، ويتم تناول كل عنصر من عناصر الهيكل الفكري من خلال ما يلي :

أ- مفاهيم الهيكل الفكري للمدخل المقترح :

حيث أن المفهوم عبارة عن أفكار مجردة منتقاة من الخبرة والملاحظة، تحدد ماهية العنصر، أو الظاهرة محل الدراسة، فهي ادراك ذهني لذلك العنصر، أو تلك الظاهرة؛ يحدد هذا الإدراك ماهية باقي عناصر الهيكل الفكري من فروض ومبادئ، وأن الهدف من تحديد المفهوم إرساء المعنى وتوضيح المقصود به، ولا بد وأن يتميز المفهوم بخاصيتين أساسيتين، وهما: أن يكون المفهوم قابل للقياس، وأن يكون إجرائي بمعنى أنه يشتمل على إجراءات تحديده.^(١) وعلى ذلك تتحدد المفاهيم الخاصة بالهيكل الفكري للمدخل المقترح فيما يلي :

١- مفهوم ضرائب الدخل للنشاط العقاري: تشتمل على جميع الضرائب المصرية المفروضة على الأرباح التجارية والصناعية، أو يكون النشاط العقاري محددًا للوعاء الضريبي بأي طريقة مباشرة، أو بالتخصيص أو بالتبعية، أو بالارتباط المسبب، وتختص بنظرها مصلحة الضرائب على الدخل.

٢- مفهوم الضريبة على العقارات: يقصد به جميع الضرائب المفروضة على العقارات المبنية والزراعية بطريقة مباشرة، والتي تختص بنظرها مصلحة الضرائب العقارية، وهي تختلف عن ضريبة الدخل التي تباشر تطبيقها مصلحة ضرائب الدخل.

٣- مفهوم الأنشطة العقارية: يعني به كل نشاط يكون العقار طرف فيها بذاته، أو بالتخصيص، أو بالاستثمار، أو بالتبعية، أو بالارتباط بأي علاقة سببية مثل أنشطة شراء وتشبيد العقارات بقصد بيعها، والتصرفات العقارية، وتقسيمات الأراضي والتصرف فيها، والتمويل والرهن العقاري، والتسويق والتأجير التشغيلي والتمويلي للعقارات وغيرها .

٤- مفهوم الدخل المحاسبي للنشاط العقاري: يعني صافي الربح أو الخسارة للنشاط العقاري الخاصة بالفترة قبل خصم الضريبة المستحقة والمفصح عنه بالقوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

٥- مفهوم الدخل الضريبي للنشاط العقاري: يمثل صافي الربح أو الخسارة للنشاط العقاري لفترة معينة وفقاً للقواعد الضريبية المقررة في التشريعات واللوائح الضريبية والتي لنص على إدخال تعديلات على الدخل المحاسبي.

^١ - د. عباس مهدي الشيرازي، (١٩٩٠) " نظرية المحاسبة " دار السلاسل الكويت ، الطبعة الثانية.

٦- مفهوم الأنشطة العقارية الحكيمة: هي التي تخضع للربط الحكي ومنها الضريبة علي العقارات الزراعية، أو العقارات المبنية التي ترتبط بالقيمة الإيجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة.

٧- مفهوم الأنشطة العقارية التي تخضع للربط القطعي: وهي التي تخضع للضريبة دون أي تخفيض مقابل التكاليف ومنها أنشطة التصرفات العقارية الوحيدة وأنشطة السمسرة والتسويق العقاري العارض.

٨- مفهوم الربط الحكي: هو مقدار الضريبة التي تربط علي العقارات بناء علي القيم الإيجارية المقدرة، أو الحقيقة المتخذة أساس لربط الضريبة.

٩- مفهوم الضريبة القطعية: تعني الضريبة التي يكون العقار طرفاً فيها محددة السعر تفرض علي قيمة التصرف العقاري، أو وعاء النشاط دون أي تخفيض مقابل التكاليف.

١٠- مفهوم المعالجة الضريبية المستندة الي دفاتر: حيث يقوم ممولين الأنشطة العقارية بإمسك دفاتر وحسابات منتظمة تخضع للمراجعة والاعتماد من مراجع الحسابات الخارجي؛ سواء كانت مؤسسات فردية، أو أشخاص اعتبارية (شركات أموال وشركات أشخاص وشركات واقع)، ومن أهمها أنشطة شراء وتشديد العقارات بغرض بيعها، وأنشطة العقود العقارية طويلة الأجل أو قصيرة الأجل، وأنشطة التمويل والرهن العقاري، والتصرفات العقارية غير العارضة، وتتم المعالجة الضريبية وفقاً لنتيجة أعمال المراجعة الضريبية .

١١- مفهوم الربط التقديري للأنشطة العقارية : وتشمل الأنشطة العقارية التي تحاسب بطريقة التقدير وهي خلاف الأنشطة السابقة والتي لا يقوم أصحابها بإمسك دفاتر نظامية، ويلجأ الفاحص والمراجع الضريبي إلي استخدام الحكم الشخصي وتحديد الضريبة بطريقة التقدير..

ب- فروض الهيكل الفكري للمدخل المقترح:

يمثل الفرض بصفة عامة قضية جدلية تحتمل الصواب والخطأ، تستخدم داخل الهيكل الفكري لوضع حلول مؤقتة، بتحقيقها تصبح حلول نهائية وتصير مبدأ عاماً إذا ما ثبت صحتها؛ حيث تعتبر قوانين للحالات الجزئية التي احتوتها، وأن عملية الربط بين القوانين، أو المبادئ تلك يضبط حالة التطبيق العملي، فالفروض وسيلة التنبؤ بالحل أو نتائج العلم.^(١)

وتثبت الفروض عن طريق بيان اتساقها المنطقي وفقاً لطبيعة المنهج العلمي المستخدم، سواء كان المنهج المعياري (الاستنباطي)، أو المنهج الإيجابي (الاستقرائي).

ويشير الباحث إلي ارتكاز تلك الفروض علي نظرية المحاسبة الهيكلية التي تنبثق من مجالات محاسبية مستجدة تحقق الاختيارات نحو الأفضل والتحسين والابتكار وقواعد التفاوض التي هي بنظر الباحث أساس نظرية المحاسبة الضريبية، ويستعرض الباحث الفروض العلمية الخاصة بالهيكل الفكري للمدخل المقترح من خلال ما يلي:

^١ - Alan Coad Lisa Jack Ahmed Kholeif , (2016), " Strong Structuration Theory in Accounting Research ", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 29 Iss 7 pp. 1138 - 1144

١- فرض تحقيق الأفضلية : حيث ينص علي" أن المدخل المقترح لتطوير المعالجة الضريبية يحقق الميزة النسبية عند استخدامه في محاسبة الأنشطة العقارية بصورة أفضل من الوضع الحالي، وأنه يقلل التباين والاختلاف في القياس الضريبي للأوعية الضريبية للأنشطة العقارية"

٢- فرض التوافق مع الخبرات السابقة: حيث ينص علي" أن المدخل المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية لا يلغي التراكم المعرفي للأفكار القديمة، ولا يحضخ الخبرات السابقة بل يمثل نقطة تطوير وتحسين لها ويحافظ علي القيم الأساسية في عمليات المحاسبة الضريبية التي هي جزء أساسي من نظرية المحاسبة المالية".

٣- فرض الملائمة والايجابية : حيث ينص علي" أن المدخل المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية يُحسن الأداء الحالي بما يعمل علي التعظيم من نتائج الفحص الضريبي، ويزيد من قيمة تلك الأنشطة ضريبياً، ويعمل علي تحقيق الإستراتيجية العامة للوحدة الضريبية".

ج- مبادئ الهيكل الفكري للمدخل المقترح :

حيث تفسر المبادئ، بأنها المدركات التي تعبر سياسة، أو نمط يضبط التطبيق العملي، ويحدد اتجاهه، وتشتق المبادئ من الفروض بعد إثباتها وتحققها، وتعتبر مهمة المبدأ أنه دليل إرشادي للتطبيق العملي فقد يرقى إلي الضابط العام، أو صلب وهيكل المعيار، أو القانون العام الموجب للتطبيق، ويستند الباحث الي الواقع العملي في صياغة مبادئ المدخل المقترح كمصدر مهم للاشتقاق مرتكزا علي خصائص المنهج النفعي، فإن كانت المبادئ تشتق من الفروض نظرياً، إلا أنها تولد من الواقع العملي، حيث يكون مرجعيتها في هذا المدخل المقترح إلي واقع المعالجة الضريبية حيث يتم صياغتها^(١)، وتتمثل مبادئ الهيكل الفكري للمدخل المقترح فيما يلي:

١- مبدأ الوضوح وعدم التشويش: وهو ما يفسر استقامة المدخل المقترح كمعيار للتطبيق، ينفي التضارب عند تناول الممارسة الفعلية للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، فلا بد أن يكون المدخل المقترح" خالي من تفسير الرأيين، ومن وجود التناقضات، أو تنوع القياسات الضريبية، محددًا للحالة التي تتناول علاجها، موضحاً للهدف الذي يسعى المدخل المقترح إلي تحقيقه".

ويشتق هذا المبدأ ويرتبط بقدر كبير بفرض الأفضلية الذي يستهدف تقليل التشتت والتباين والاختلاف في القياس الضريبي، وكذلك مرتبط بخاصية إمكانية الاعتماد بما يعني ضرورة صياغة هيكل واضح للمسئولية ومحدد لها، ويكون خالي تماماً من عناصر التشويش والاضطراب، له هدف محدد وهو العمل علي تطوير المعالجة الضريبية لكل الأنشطة العقارية المعنية.

٢- مبدأ السهولة والبساطة: ويعني سهولة الاستيعاب من الفاحص الضريبي، أو المنفذ لعمليات المحاسبة الضريبية، وأن يكون بعيد عن الأسلوب المعقد الذي يتطلب تفسيرات جديدة مرتبط بالخبرات السابقة وآليات العمل الحالية، وليس فقط يطورها، بل ويسهل طرق التنفيذ.

^١ - D. Coetsee, (2010), "The Role of Accounting Theory in The Development of Accounting Principles", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 18 Iss 1 pp. 1 – 16.

ويشتق هذا المبدأ ويرتبط بفرض التوافق مع الخبرات السابقة، ويسعى الى تثبيت أركان دعم الخبرات، وحالات المثل المستقرة وآلية العمل الحالية، فهو يدعم القيم الموروثة في العمل الضريبي المشتقة من تراكم المعرفة، والتي استقرت عليها حالات المثل، وقرارات لجان الطعن وأحكام المحاكم، وكذلك يتعلق هذا المبدأ بخاصية القابلية للفهم، والتي تعني مدي سهولة تفهم وتوصيف المدخل المقترح لمن يقوم باستخدامه.

٣- مبدأ عدم التناقض: ويعني عدم التناقض مع الأسس والممارسات المقبولة والسائدة والمستقرة للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية التي تتنوع بين الربط الحكمي، وبين الضريبة القطعية، والوعاء الخاضع الناتج من إيرادات بعد خصم التكاليف واجبة الخصم، وأن يكون غير متناقض مع معايير المحاسبة المالية التي اعتبرها التشريع الضريبي أساساً للوصول الى الوعاء الضريبي الخاضع.

ويشتق هذا المبدأ ويرتبط بالفرض الخاص بالملائمة والايجابية؛ بما يعني التركيز علي عملية التحسين للأداء الحالي كهدف أساسي بما يزيد من فاعلية وكفاءة الفحص الضريبي للأنشطة العقارية

ويرتبط كذلك بخاصية (طبيعة التغير الناتج)، بما يعني عدم التناقض بين متطلبات المدخل المقترح، وبين الممارسات المحاسبية الضريبية المقبولة والسائدة علي مستوى الفحص الضريبي أو مستوي الفاحص ذاته باعتباره أداة التنفيذ.

وخلاصة هذا المبحث أنه تم تناول عناصر الهيكل الفكري للمدخل المقترح، والذي يشتمل علي المفاهيم والفروض والمبادئ التي تضبط التطبيق العملي لمعالجة الضريبة للأنشطة العقارية.

وفي المبحث التالي يتناول الباحث الهيكل التطبيقي وهو المعيار الضريبي المقترح، للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، مشتقاً من صلب الهيكل الفكري والمعرف، ومرتبطة بالبيئة المصرية وبالخصوصية التي تمثلها الأنشطة العقارية.

المبحث الثاني

الهيكل التطبيقي: المعيار المقترح

للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية

تمهيد :

يهدف هذا المبحث إلي تناول الهيكل التطبيقي للمدخل المقترح للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية مبنياً علي عناصر الهيكل الفكري، حيث يمكن الاستفادة منه في ضبط التطبيق العملي من الناحية الإدارية التي تعني تحسين إجراءات وأساليب الفحص والمراجعة الضريبية، وأن السبيل الوحيد لضبط وتطوير عمليات المحاسبة الضريبية تتمثل في اقتراح معيار محاسبي يستخدم عند القيام بالمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.

وأن هذا المعيار قابل للمناقشة في إطار التطبيق العملي له، ويستند هذا المعيار المقترح إلي مجموعة المفاهيم والفروض والمبادئ التي سبق تناولها في الهيكل الفكري للمدخل

المقترح، ويعتبر هذا المعيار ورقة عمل مقدمة إلى لجنة صياغة المعايير المحاسبية المصرية لاعتقاد الباحث بأنه يفيد في تطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.⁽¹⁾

ويراعي الباحث في صياغة هذا المعيار المقترح المنهجية المتبعة في صياغة معايير المحاسبة المصرية والدولية.. من حيث اشتماله علي عنوان ورقم، ثم مقدمة وعناصر فرعية وشرح لها وبداية العمل به، وأن الهيكل العام له يتكون من الآتي:

أ- الهدف من المعيار.

ب- تعريفات.

ج- نطاق المعيار.

د- القياس.

هـ - الإفصاح.

و- ملحق المعيار.

عنوان المعيار: المحاسبة الضريبية عن الأنشطة العقارية

معيار رقم ()

الهدف من المعيار:

١- الهدف من هذا المعيار هو عرض هيكل المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والضريبة علي العقارات فيما يتعلق بالأنشطة العقارية، أيا كان الشكل الذي تتخذه مع توضيح كيفية الإفصاح عن أسس وطريقة المحاسبة في تقرير الفحص المعد من قبل مصلحة الضرائب المختصة.

٢- يعمل به عند القيام بالمحاسبة عن ضرائب الدخل والضريبة علي العقارات في منشآت الأعمال الفردية، وفي المنشآت الاعترافية المحددة الوصف في التشريعات الضريبية.

تعاريف:

٣- يقصد بـضرائب الدخل في هذا المعيار: جميع الضرائب المصرية المفروضة علي الأرباح التجارية والصناعية، والضرائب المفروضة علي العقارات الزراعية والمبنية فيما يتعلق بالأنشطة العقارية، أو بسببها، أو يكون النشاط العقاري محددًا للوعاء الضريبي بأي بطريقة مباشرة، أو بالتخصيص أو بالتبعية، أو بالارتباط المسبب.

٤- يقصد بالضرائب علي العقارات: جميع الضرائب المفروضة علي العقارات المبنية والزراعية بطريقة مباشرة والتي تختص بنظرها مصلحة الضرائب العقارية.

٥- يقصد بالمصطلحات التالية المعاني المحددة قرين كل منها :

- الأنشطة العقارية: كل نشاط يكون العقار طرف فيها بذاته، أو بالتخصيص، أو بالاستثمار، أو بالتبعية، أو بالارتباط بأي علاقة سببية مثل أنشطة شراء وتشديد

¹ - Brian A. Rutherford , (2016), " Articulating Accounting Principles Classical Accounting - Theory As The Pursuit of "Explanation by Embodiment" ", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 17 Iss 2 pp. 118 – 135.

- العقارات بقصد بيعها، والتصرفات العقارية، وتقسيمات الأراضي والتصرف فيها، والتمويل والرهن العقاري، والتسويق والتأجير التشغيلي والتمويلي للعقارات الخ
- الدخل المحاسبي للنشاط العقاري: يعني صافي الربح أو الخسارة للنشاط العقاري الخاصة بالفترة قبل خصم الضريبة المستحقة والمفصح عنه بالقوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.
 - الدخل الضريبي للنشاط العقاري: يمثل صافي الربح أو الخسارة للنشاط العقاري لفترة معينة وفقاً للقواعد الضريبية المقررة في التشريعات واللوائح الضريبية والتي لنص على إدخال تعديلات على الدخل المحاسبي.
 - الربط الحكمي: هو مقدار الضريبة التي تربط على العقارات بناء على القيم الإيجارية المقدرة، أو الحقيقة المتخذة لربط الضريبة.
 - الضريبة القطعية: تعني الضريبة التي يكون العقار طرفاً فيها محددة السعر تفرض على قيمة التصرف العقاري، أو وعاء النشاط دون أي تخفيض مقابل التكاليف.
 - القيمة الضريبية: هي القيمة المعترف بها من وجهة النظر الضريبية والتي تمثل ناتج ربط الضريبة ومحل مطالبة الممول بأدائها.
 - القياس الضريبي: يشمل المعالجة الضريبية وتحديد الأوعية الضريبية الخاصة بالأنشطة العقارية.
 - واقعة تحقق الإيراد العقاري: يمثل واقعة البيع سواء تم شهرها بالشهر العقاري، أو تمت من خلال عقد غير مشهر؛ حيث تعبر هذه الواقعة عن التصرف الناقل للملكية، وأن واقعة التعاقد هي تاريخ تحقق الإيراد بغض النظر عن واقعة التسليم الفعلي. وفقاً للمعيار المصري (١١ - الإيراد).
- ٦- وجوب التفرقة بين المحاسبة الضريبية المستندة إلى حسابات نظامية، وتلك المعالجات التي تنتج عن المحاسبة الضريبية بطريقة التقدير، وبين المعالجات الضريبية التي تحاسب وفقاً للربط الحكمي.
- ومن الأمثلة على ذلك ما يلي :
- (أ) الأنشطة العقارية التي يقوم مموليها بإمسك دفاتر وحسابات منتظمة تخضع للمراجعة والاعتماد من مراجع الحسابات الخارجي؛ سواء كانت مؤسسات فردية، أو أشخاص اعتبارية (شركات أموال وشركات أشخاص وشركات واقع)، ومن أهمها أنشطة شراء وتشبيد العقارات بغرض بيعها، وأنشطة العقود العقارية طويلة الأجل أو قصيرة الأجل، وأنشطة التمويل والرهن العقاري ، والتصرفات العقارية غير العارضة.
 - (ب) الأنشطة العقارية التي تخضع للربط الحكمي ومنها الضريبة على العقارات الزراعية أو العقارات المبنية التي ترتبط بالقيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة.
 - (ج) الأنشطة العقارية التي تخضع للربط القطعي ومنها أنشطة التصرفات العقارية الوحيدة وأنشطة السمسرة والتسويق العقاري العارض.
 - (د) الأنشطة العقارية التي تحاسب بطريقة التقدير وهي خلاف الأنشطة السابقة والتي لا يقوم أصحابها بإمسك دفاتر نظامية ويلجأ الفاحص والمراجع الضريبي إلى استخدام الحكم الشخصي وتحديد الضريبة بطريقة التقدير.

نطاق المعيار:

- ٧- يتضمن هذا المعيار المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية بشأن الأوعية ذات الربط الحكمي، أو الربط القطعي، أو الربط الناتج من مقابلة الإيرادات بالتكاليف.
- ٨- لا يتضمن هذا المعيار الطرق المحاسبية الضريبية للأنشطة العقارية الناتجة عن الإعانات الحكومية التي تدعم شراء أصول عقارية.
- ٩- لا يتضمن هذا المعيار الطرق المحاسبية الضريبية للأنشطة العقارية فيما يتعلق بضرائب المبيعات أو ضرائب القيمة المضافة أو ضريبة التمغة بأنواعها .
- ١٠- الأساس في التفرقة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي هو أن الربح المحاسبي يتحدد بناء علي قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، أما الربح الضريبي يتحدد بإدخال تعديلات التشريع الضريبي علي هذا الربح المحاسبي، وتعتبر أحكام هذا المعيار من ضمن تلك التعديلات علي الربح المحاسبي وصولاً إلي الربح الضريبي المعترف به.

١١- تقييم العقارات لأساس حساب وربط الضريبة :

(أ) خفض التباين من عمليات التقييم اللاحق للأصول العقارية المتخذة أساساً لربط وحساب الضريبة، حيث تتحدد قيمة العقارات في تاريخ سابق لتاريخ الاعتراف الأولي وفقاً للاشتراطات الدولية للتقييم العقاري وفي ضوء نظام الخبرة المبين في ملحق هذا المعيار.

(ب) توفير قاعدة بيانات عن العوامل المؤثرة في أسعار العقارات وتحديد قيمتها الملائمة لربط وحساب الضريبة؛ سواء كانت عوامل هندسية أو ديمجرافية أو عوامل تتعلق بالجدوي المالية.

(ج) تحديد الأهمية النسبية لكل عامل مؤثر في قيمة العقارات وتسعير قيمة كل عامل وفقاً للعقارات المباعة في منطقة العقار المستهدف، ومعرفة القيمة الملائمة لذلك العقار بناء علي نظام الخبرة المشار اليه في ملحق المعيار.

(د) يستخدم عمليات التقييم الموحد في المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية لاسيما ما هو موضح فيما يلي:

- حالة تقييم الأراضي المعدة للبناء عليها في نشاط شراء وتشيد العقارات بغرض بيعها حيث أن حساب تكلفة البناء يستلزم حساب تكلفة الأرض، ويستخدم التقييم في حساب تكلفة الأرض إذا كانت الأرض مصدرها ميراث أو هبة أو مشتراه من فترة كبيرة ضمن أصول الشخص الطبيعي أو الاعتباري.
- حالة تقييم مخزون آخر المدة للعقارات غير المباعة في شركات تشيد وبناء العقارات بغرض بيعها حيث يعاد التقييم إذا كانت المنشأة تستخدم سعر السوق في تقييم بضاعة آخر المدة.
- تقييم الأصل العقاري المتداول (بضاعة) في منشآت بناء وتشيد العقارات إذا ما قررت الشركة تحويل الاعتراف به إلي أصل ثابت كمن يستغل أحد العقارات

المعروضة للبيع لشغله لفرع من فروع المنشأة أو أحد مبانيها، وعليه يلزم معرفة القيمة القابلة للإهلاك، كما يستخدم التقييم في الحالة العكسية، عند تحويل الاعتراف للعقار من أصل ثابت الي أصل متداول (بضاعة) في نفس المنشآت العقارية.

- تقييم العقارات بغرض التحقق من قيمة الإيراد للعقارات المباعة بعقود غير مشهورة، وإدراج قيمة البيع بأقل من القيمة الحقيقية للعقار، حيث يلزم الفاحص الضريبي التثبت من رقم الإيراد المستند إلي (عقد عرفي).
- تقييم العقارات في نشاط التصرف العقاري في حالة تقديم العقار كحصة عينية في رأس مال شخص اعتباري (شركة مساهمة مثلاً).
- تقييم العقارات في حالة التأجير التشغيلي لمدة تزيد عن ٥٠ سنة إذ أن المعالجة الضريبية عندها تعتبرها واقعة تصرف تخضع لضريبة قطعية. إذا كانت علي غير وجه الاحتراف، أو تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية إذا كانت علي وجه الاحتراف والاعتقاد.
- تقييم العقارات المباعة ناتج التقسيم مختلفة المساحات والامتيازات حسب المطلات البحرية والقبلية، حيث يتخذ التقييم أساسا لتحديد قيمة الإيراد، أو قيمة التصرف العقاري لنشاط التقسيم.
- تقييم العقارات المبنية والزراعية في حالة تحديد القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة علي العقارات.
- تقييم الاستثمارات العقارية المحتفظ بها بغرض البيع تقييما لاحقا حيث يتم الاعتراف بالفرق بين القيمة الأولية والقيمة العادلة المقيمة له ضمن بنود قائمة الدخل (المعيار المحاسبي المصري رقم ٣٦).
- تقييم الاستثمار أو الأصل العقاري الثابت في حالة تكوينه ذاتيا بمعرفة المنشأة، أو تطويره حيث يدرج بالقيمة العادلة (المقيم بها)، ويعترف بالفرق بين التقييم السابق، وتلك القيمة في قائمة الدخل (معيار ٣٦ الاستثمار العقاري).
- تقييم الاستثمار العقاري عند استبعاده وسحبه نهائياً من الاستخدام لعدم وجود منافع اقتصادية متوقعة من التصرف فيه، حيث تعالج بمقتضي ذلك الأرباح والخسائر الناتجة عن التوقف عن الاستخدام في قائمة الدخل.
- تقييم العقار المؤجر تأجيرا تمويليا في نهاية عقد التأجير حيث أيلولته تصير الي المستأجر، وبالتالي فلا بد من تحديد القيمة التي عندها يبدأ الاعتراف بالأصل العقاري ضمن أصول المستأجر حيث تتحدد بذلك القيمة القابلة للإهلاك.
- تقييم الأصل العقاري الضامن للرهن العقاري تقييما لاحقا للتقييم الأولي حيث لا يمكن السماح بالتضارب بين أسس مختلفة للتقييم يختلف من خلالها تحديد قيمة التغطية لأعمال التوريد التي تصدر أوراق مالية بضمان ذلك العقار المرهون.

القياس :

١٢ - القياس الضريبي لإيرادات النشاط العقاري :

(أ) خفض التباين في القياس الضريبي للإيرادات المحددة للوعاء الضريبي للأنشطة العقارية، وتشكل عناصر القياس وفقا لهذا المعيار أحد محددات الربح الضريبي للنشاط العقاري.

(ب) يستند القياس الضريبي للإيرادات العقارية إلي تحقق واقعة البيع (واقعة التعاقد)، أو واقعة التأجير وهو يقابل ثمن البيع، أو القيمة الإيجارية بغض النظر عن واقعة التسليم الفعلي الي المشتري، وبغض النظر عما إذا كان العقد مشهر أو غير مشهر؛ وفقا لأساس الاستحقاق سواء تم قبض الثمن أو تأجيل كله أو جزء منه.

(ج) لا بد من تحقق شروط ثلاثة لقياس الإيراد الضريبي تتمثل فيما يلي :

- قيام البائع بنقل أو تحويل مخاطر السلعة (العقار) للمشتري بإتمام العقد وشروطه.
- عدم الاحتفاظ بأي تدخل من البائع، أو سيطرة فعلية علي العقار المباع أو المتصرف فيه .
- عدم وجود أي شروط علي عملية البيع مثل حالة التأخر في سداد الأقساط يكون البيع لاغي، أو الاحتفاظ بحق الملكية إلي أن يتم السداد لكافة الأقساط.

(د) بالنسبة لبيع العقارات بالأجل وتعلية فائدة علي المبلغ المؤجل؛ يعتبر كل ماتغله عملية بيع العقار إيراد خاضع للضريبة؛ سواء كان ثمن حالي، أو مؤجل بفائدة إضافية، أو غرامات تأخير، أو خلافه.

(هـ) بالنسبة للعقارات المباعة بنظام التقسيط علي مدد كبيرة يعتبر كل الثمن المدون بالعقد إيرادا ضريبيا يدخل في وعاء الضريبة في سنة تحقق عملية التعاقد، ويتم تعويض الممول بتأجيل جزء من الضريبة المستحقة أي بتقسيتها بنفس نسب الأقساط المستحقة من عملية البيع الأجل.

(و) عدم التفرقة بين التصرف بالبيع للاستثمار العقاري كأصل محتفظ به لغرض البيع، أو كأصل محتفظ به لغرض المتاجرة، وإنما الفاصل بين اعتباره نشاط مستمر أو نشاط عرضي يخضع لضريبة قطعية هو وجود عملية الاحتراف أو الاعتياد من عدمه.

(س) تعتبر القيمة البيعية للأصول العقارية المباعة ثم إعادة استجارها بنظام التأجير التمويلي إيرادا في تاريخ إتمام التعاقد، وأن يتم معالجة عملية التأجير التمويلي وفقا للمعيار المحاسبي المصري رقم (٢٠) فيما عدا ذلك، ويتم تسوية القيمة البيعية بالقيمة الدفترية في تاريخ البيع، وتحسب الأرباح أو الخسائر الرأسمالية وتضاف أو تخصم من الوعاء الضريبي.

(ح) تقاس قيمة عقود التمويل العقاري بالقيمة التعاقدية للقرض، ويعتبر الإيراد هو قيمة الفائدة أو العائد الذي يحصل عليه من المستثمر، والذي ينتج من عملية التمويل العقاري بالنسبة للشركات الممولة.

(ي) يعتبر الإيراد الضريبي الخاضع في شركات المقاولات وأنشطة العقود طويلة الأجل، أو قصيرتها، هو القيمة التعاقدية المدونة بالعقد مضاف إليها أي امتيازات، أو فروق أسعار أخرى، أو تعويضات عن أي تصرفات سلبية متعلقة بتلك العقود.

١٣- القياس الضريبي لتكاليف النشاط العقاري :

(أ) خفض التباين في القياس الضريبي للتكاليف والمصروفات المحددة للوعاء الضريبي للأنشطة العقارية، وتشكل عناصر القياس وفقاً لهذا المعيار أحد محددات الربح الضريبي للنشاط العقاري.

(ب) تستنزل كافة التكاليف والمصروفات التي يتكبدها النشاط العقاري وتكون عبء علي الإيراد الضريبي، وتشمل تلك التكاليف والمصروفات كل النفقات التي تصرف علي النشاط العقاري، وبسببه حتي نقطة تحقق الإيراد سواء كانت تكاليف تشغيلية، أو رأسمالية، أو تمويلية أو تسويقية .

(ج) تشمل تكاليف أنشطة التصرف العقاري علي وجهة الاعتياد، أو تقسيم العقارات؛ تلك التكاليف التي تشمل ثمن الأرض أو (قيمتها الملازمة)، وتكلفة التشييد حتي يصلح المبني، أو تصلح الوحدة العقارية، أو يصلح الاستثمار العقاري قابلاً للبيع، ويمتد حساب التكلفة حتى نقطة البيع، أو نقطة تحقق الإيراد مع مراعاة عمليات الرسملة للأصول العقارية وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (١٠).

(د) في حالة إذا أنصب التصرف بالبيع علي جزء من العقار تحسب التكاليف علي ما يوازي ذلك الجزء المتصرف فيه منسوباً إلي العقار، أو المساحة المتصرف فيها إلي المساحة الكلية.

(هـ) يستبعد من تكلفة الأرض المحددة في نشاط تقسيم الأراضي بقصد البناء تكلفة مساحة الشوارع والمرافق الأخرى للتقسيم، بحيث تقسم علي مجموع الأمتار المربعة المخصصة للبيع لتحديد نصيب المتر المربع منها، ويضاف ما يخص المساحة المباعة من هذه التكاليف.

(و) يستمر حساب التكلفة للاستثمار العقاري أو الأصل المنشأ بمعرفة المنشأة حتي يصبح العقار صالح للاستعمال والبيع، وعند تلك النقطة يتم رسملة أي تكاليف أخرى علي قيمة الاستثمار، أو الأصل العقاري وتستهلك معه.

(س) تضاف كل التكاليف والمصروفات والغرامات التي يتكبدها النشاط العقاري إلي إجمالي التكاليف وتعالج وفقاً للبنود السابقة.

(ح) بالنسبة لتكاليف العقود طويلة الأجل تعالج ضمن المعيار المحاسبي المصري (٨- عقود الإنشاء) وفقاً لنسبة الإتمام ما لم يخالف تلك المعالجة وجود نص تشريعي.

١٤- المعالجة الضريبية لأرباح وخسائر إعادة التقييم والاعتراف بها ضريبياً وتتمثل في الآتي:

(أ) تعالج أرباح وخسائر عملية التقييم نتيجة تغيير الاعتراف للأصل العقاري بين الأصول الثابتة، أو غير المتداولة، أو الأصول المتداولة والعكس في قائمة الدخل

- الضريبية؛ بحيث تضاف إلي الوعاء الضريبي عند تحقق أرباح إعادة تقييم، أو خصماً من الوعاء في حالة تحقق خسائر إعادة التقييم.
- (ب) تعالج الأصول العقارية التي يتم إعادة تقييمها بغرض تغير الشكل القانوني في إطار البند السابق ما لم ينص التشريع الضريبي علي ما يخالف ذلك^(١)
- (ج) تعالج فروق التقييم بين القيمة العادلة، والقيمة الدفترية للاستثمار العقاري المبني ذاتياً، أو المطور بمعرفة المنشأة ضمن قائمة الدخل الضريبية إضافة إلي الوعاء الضريبي، أو خصماً منه.
- (د) تعالج القيمة العادلة للأصول العقارية المستأجرة إيجاراً تمويلاً في نهاية عقد التأجير والتي توول إلي المنشأة كأرباح ضريبية تضاف إلي الوعاء الضريبي، وتعتبر نقطة لحساب الإهلاك باعتبارها أصلاً يخص المنشأة .
- (هـ) تعالج فروق التقييم بين القيمة الدفترية والقيمة المقدرة للأصول المرهونة مقابل قرض عقاري ضمن حقوق الملكية إضافة أو خصماً منها مراعاة لظروف العقار الضامن.
- ١٥- لا يتم التفرقة في المعالجة الضريبية بين الأصول العقارية المحتفظ بها سواء متاحة للبيع أو لغرض المتاجرة. وكل الفروق بين التقييم المبني واللاحق تعالج ضمن قائمة الدخل إضافة للربح الضريبي أو خصماً منه.
- ١٦- العبرة بتوقيت الاعتراف بالإيرادات والتكاليف العقارية هي الواقعة المنشئة للضريبة وإن اختلفت مع المعايير المحاسبية التي تحدد توقيت مغاير علي النحو السابق بيانه.
- ١٧- بالنسبة لمعالجة الإهلاك الضريبي للأصول العقارية. يعالج علي النحو التالي:
- (أ) تسري شروط الإهلاك المحاسبي في المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) فيما لا يوجد نص يناقض ذلك في التشريع الضريبي، أو في أحكام هذا المعيار.
- (ب) مراعاة إهلاك الأراضي ذات النقص التدريجي في قيمتها مثل الأراضي المألحة والتي تحتاج إلي معالجات مستمرة في الشركات الزراعية، أو الأراضي المطلة علي الأنهار والبحار، أو الأراضي التي تتعرض لظروف مناخية تغير من طبيعتها كأحد الأصول العقارية الاستثمارية.
- (ج) يحسب الإهلاك في البند السابق حسب ظروف كل حالة وفحص الأسباب التي تستوجب ذلك.
- (د) يتم الاعتراف فوراً بخسائر اضمحلال الأصول العقارية ضمن قائمة الدخل الضريبية مخصومة من الوعاء بمجرد تحققها ووفقاً لاختبارات وقياسات الاضمحلال المناسبة.
- (هـ) يتم بدء حساب الإهلاك للأصول العقارية للمنشأة بعد اعتبار الأصل صالح للاستعمال وهي نقطة تحديد القيمة القابلة للإهلاك وبعدها تتوقف عملية الرسملة.

^١ - التشريع الضريبي ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ينص في مادة (٥٣) علي معالجة مزدوجة لأرباح وخسائر إعادة التقييم ويخير الممول بين تعجيل الاعتراف بها أو تأجيل الاعتراف .

(و) يحسب الإهلاك للأصول العقارية المحول الاعتراف بها إلي أصول ثابتة من تاريخ التقييم، وتعتبر القيمة السوقية أو الملائمة بحسب الأحوال للتقييم العقاري هي أساس حساب الإهلاك.

(س) تعالج الإهلاكات بالنسبة للأصول العقارية المؤجرة تأجيراً تمويلياً في ضوء أحكام المعيار المصري رقم (٢٠ - التأجير التمويلي) وتعالج نسب الإهلاك وفقاً للتشريع ٩٥ لسنة ٩٥ وتعديلاته.

١٨- المعالجة الضريبية للوعاء الضريبي المقدر، وتتضمن الآتي :

(أ) يؤخذ بأحكام هذا البند بشأن الحالات الضريبية غير المستندة إلي دفاتر منتظمة والتي يتم اللجوء إليها في تعديل الدفاتر أو طرحها .

(ب) يراعي عدم التحيز في تقدير الإيرادات والتكاليف للأنشطة العقارية، ويتم التمسك بتعليمات مصلحة الضرائب التي تشترط وجود قرانن قوية يتم علي أساسها التقدير، وعلي أساس أنه يجب علي الدائن أن يقيم الدليل علي دينه .

(ج) تلتزم مصلحة الضرائب بإعداد قاعدة معلومات لحالات المثل المستقرة وأحكام المحاكم وقرارات لجان الطعن التي أقرت مبدأ قانوني في عمليات تقدير الإيرادات والتكاليف الخاضعة للضريبة علي الأنشطة العقارية.

(د) لا يتم دحض أي مستند رسمي، أو غير رسمي يحدد تكلفة أو يقر إيراد؛ إلا من خلال توافر قرانن قوية تبرر اللجوء للتقدير الشخصي الذي يجب أن يكون معتدلاً وفقاً لحالات المثل المستقرة ووفقاً لما استقر عليه الممول النظير لنفس النشاط .

(هـ) يتم الاسترشاد في تقدير أرباح العقود طويلة الأجل بالمستخلصات التي يتم صرفها من جهات التعاقد وإجراء المقارنات مع العقد الأساسي والتكميلي في نهاية مدة التشغيل مع الاعتراف بالتعويضات ضمن الإيرادات الضريبية، وخصم الغرامات التي تقع علي الممول المؤيدة بمستندات بشأن نشاط العقود العقارية .

(س) الأخذ بالمفهوم المطلق لشركات الواقع واعتبارها ضمن الأشخاص الاعتبارية ما لم يكن أساسها منشأة فردية، وبالتالي تعالج الشراكة في بناء العقارات بغرض بيعها ضمن الضريبة علي أرباح الشخص الاعتباري.

الإفصاح :

١٩- يختص الإفصاح بتضمين تقرير الفحص الضريبي كافة المعلومات، والبيانات والأدلة والقرانن التي بناء عليها الوصول إلي الربح الضريبي وتحديد قيمة الوعاء لاسيما الآتي:

(أ) تضمين تقرير الفحص بيانات الإقرارات الضريبية المقدمة وطبيعة الشكل القانوني للممول.

(ب) تضمين تقرير الفحص البيانات التمهيدية للفحص مثل تحديد طبيعة النشاط بوضوح، وبيان فلسفته، والأدلة القانونية التي تستوجب خضوع هذا النشاط للضريبة من عدمه، وتحدد طريقة حساب الضريبة ونوعية الضرائب.

(ح) تضمين تقرير الفحص الرأي في الدفاتر، ومدى إمكانية الاعتماد عليها في التقرير، أو التعديل عليها، أو طرحها واللجوء الى تقدير الضريبة.

(د) تضمين تقرير الفحص الأدلة، والقرائن، والمناقشات، والمعاينات، وملخص محاضر الأعمال، ونتاج التقييم، والنصوص القانونية، والتعليمات، والإجراءات، وحالات المثل التي يبني عليها تحديد الوعاء الضريبي.

(هـ) وجوب الإفصاح في تقرير الفحص عن قائمة الدخل الضريبي، والتي بمقتضاها يتم تعديل الربح المحاسبي، مع إتباعها بإيضاحات متممة لهذه القائمة عن الاشتراطات والقرائن القانونية والمحاسبية التي تم الاستناد إليها في الوصول إلي الوعاء الضريبي.

(و) الإفصاح عن قائمة بالأرصدة الضريبية المؤجلة والتي تؤجل معالجتها لأي سبب قانوني، أو محاسبي، وتعالج ضمن الضرائب المؤجلة.

ملحق المعيار:

٢٠- يختص ملحق هذا المعيار ببيان الطريقة المتبعة في تقييم العقارات لأغراض حساب الضريبة وتمثل فيما يلي:

(أ) يتم إعداد نظام خبرة مبسط لتقييم العقارات المبنية بمعلومية الأهمية النسبية لمجموعة المؤثرات في القيمة الملائمة (العادلة) للعقار تكون سهل التطبيق مرتبط بنظام معلومات يتم تحديثه دورياً.

(ب) تتمثل العناصر المؤثرة في قيمة العقار في كثير من العناصر تحدد فيما يلي يمكن إضافة أي عناصر مستجدة عليها تتضح من خلال جدول رقم (٢-١)^(١)

جدول رقم (٢-١)

العناصر المقترحة المؤثرة في تقييم العقارات

م	المقياس	الأهمية النسبية	م	المقياس	الأهمية النسبية
١	نسبة الانتفاع العام		٢١	نسبة السكان الأجانب	
٢	نسبة الانتفاع العام		٢٢	معدل ملكية السيارات لكل أسرة	
٣	نسبة الانتفاع الخاص		٢٣	معدل ملكية السيارات الفاخرة	
٤	عرض الشارع		٢٤	المستوى الفئوي للسكان	
٥	أهمية المسار		٢٥	سهولة الوصول بالمترو	
٦	كثافة مرور السيارات		٢٦	عامل استثمار الأرض	
٧	كثافة مرور المشاة		٢٧	عرض واجهات الشارع	
٨	نسبة الاستعمال السكني		٢٨	تأثير المحيط الحيوي	
٩	نسبة الاستعمال الإداري		٢٩	الرؤية	
١٠	القرب من المستشفى العام		٣٠	المطل	
١١	القرب من المستشفى الخاص		٣١	مستوى التشطيب	

^١ - تم الاسترشاد بمعايير التقييم العقاري الدولية واشتراطات التقييم العقاري للهيئة التمويلي العقاري ، القاهرة.

م	المقياس	الأهمية النسبية	م	المقياس	الأهمية النسبية
١٢	القرب من المدارس الحكومية		٣٢	عمر المبنى	
١٣	القرب من مدارس اللغات		٣٣	الواجه الخارجية	
١٤	الكثافة البنائية الصافية للمنطقة		٣٤	المدخل الرئيسي	
١٥	الكثافة البنائية الكلية للمنطقة		٣٥	عدد حارات الانتظار	
١٦	متوسط ارتفاع الأدوار للمنطقة		٣٦	عدد حارات الخدمة	
١٧	عدد الحضانات بنطاق ٢٥٠ م		٣٧	التلوث الهوائي	
١٨	المدارس الأساسي بنطاق ١.٥ م		٣٨	المستوى البصري للرؤية	
١٩	عدد المدارس الأساسي		٣٩	الكثافة السكانية الصافية	
٢٠	عدد خطوط النقل		٤٠	متوسط حجم الاسرة	

(د) يتم الالتزام بالاشتراطات الخاصة بالتقييم العقاري الدولية والمتمثلة فيما يلي:^(١)

- اشتراطات رقم (١) تضع متطلبات إجراء و تقديم نتائج عملية تقييم عقاري.
 - اشتراطات رقم (٢) : تضع متطلبات إجراء و تقديم نتائج علمية مراجعة تقييم عقاري، أو أملاك خاصة.
 - اشتراطات رقم (٣) : تضع متطلبات إجراءات و تقديم نتائج عملية تتعلق بعملية التقييم العقاري.
 - اشتراطات رقم (٤) : تضع متطلبات إجراء و تقديم نتائج عملية للتقييم العقاري لأغراض الضرائب أو أغراض أخرى .
 - اشتراطات رقم (٥) : تضع متطلبات إجراء و تقديم نتائج عملية تقييم الأملاك الشخصية.
 - اشتراطات رقم (٦) : تضع متطلبات إجراء و تقديم نتائج عملية لتقييم أعمال تجارية .
- (د) يتم الاستفادة من البيانات السابقة في تقييم العقارات لأغراض حساب الضريبة في ظل الاشتراطات السابقة باستخدام نموذج خبرة مبسط .

^١ يرجع في ذلك الي :

أ- د. احمد رجائي أنيس (٢٠٠٨) ، "مهنة التقييم العقاري حجر الزاوية في صناعة التمويل العقاري" مركز التقييم العقاري ، جامعة القاهرة . ص ص ٢٥-١.

ب- Uniform Standards of Professional Appraisal Practi, on line: <http://www.Appraisal foundation.org/>

الخلاصة والنتائج والتوصيات

استهدف هذا البحث تناول المدخل المقترح للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية؛ حيث اقتص المبحث الأول بتناول أهداف ودوافع وجوده، ثم تناول عناصر الهيكل الفكري للمدخل المقترح مستندا الى البناء الفكري لنظرية المحاسبة المالية والضريبية من مفاهيم وفروض ومبادئ، وتناول المبحث الثاني عناصر الهيكل التطبيقي للمدخل المقترح بشقه الإداري الذي يعني إجراءات المعالجة الضريبية من خلال معيار مقترح للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية. ومن أهم النتائج التي أنتهي إليها هذا البحث ما يلي:

- ١- الافتقاد إلي نظام سليم يمكن من خلاله تقييم العقارات التي تحسب الضريبة علي أساس قيمتها السوقية أو الرأسمالية، أو القيمة الملازمة المتخذة أساساً لربط الضريبة وتحصيلها.
 - ٢- التباين الحاد بين التشريعات الضريبية والتعليمات واللوائح المفسرة لها، وبين المعايير والمبادئ المحاسبية التي أقرتها التشريعات في بعض نصوصها.
 - ٣- تم تصميم الهيكل الفكري للمدخل المقترح يتضمن مجموعة المفاهيم والفروض والمبادئ العلمية.
 - ٤- تم تصميم الهيكل التطبيقي يتمثل في ضبط التطبيق الإجرائي للمعالجة الضريبية من خلال اقتراح معيار مقترح للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.
- ويوصي الباحث بتقديم هذا المعيار للجنة صياغة معايير المحاسبة والمراجعة المصرية ليكون دليل استرشادي لمعيار ضريبي خاص بالأنشطة العقارية، كما يوصي باختبار عناصر وبنود هذا المعيار وهيكله الفكري للاختبار الإحصائي المناسب.

مراجع البحث

أولاً: مراجع باللغة العربية:

أ- الكتب :

١. د. عباس مهدي الشيرازي ، (١٩٩٠) " نظرية المحاسبة " دار السلاسل الكويت ، الطبعة الثانية.

٢. د. احمد رجائي أنيس (٢٠٠٨) ، "مهنة التقييم العقاري حجر الزاوية في صناعة التمويل العقاري" مركز التقييم العقاري ، جامعة القاهرة . ص ص ١-٢٥.

ب- المراجع الأخرى:

١. 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 .

٢. قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية، رقم ٣٩ لسنة ٢٠١٥ ، المعايير المصرية للتقييم العقاري.ثانيا: مراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Alan Coad Lisa Jack Ahmed Kholeif , (2016)," Strong Structuration Theory in Accounting Research " , Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 29 Iss 7 pp. 1138 – 1144.
- 2- Brian A. Rutherford , (2016)," Articulating Accounting Principles Classical Accounting Theory As The Pursuit of “Explanation by Embodiment” " , Journal of Applied Accounting Research, Vol. 17 Iss 2 pp. 118 – 135.
- 3- D. Coetsee, (2010),"The Role of Accounting Theory in the Development of Accounting Principles", Meditari Accountancy Research, Vol. 18 Iss 1 pp. 1 – 16.
- 4- Uniform Standards of Professional Appraisal Practi, on line: <http://www.appraisalfoundation.org/>.