



كلية التجارة
جامعة طنطا



مجلة البحوث المحاسبية

<https://com.tanta.edu.eg/abj-journals.aspx>



مدخل محاسبي مقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية في مصر (دراسة إختبارية)

السيد زكريا إبراهيم

أستاذ مساعد المحاسبة والمراجعة ، بقسم المحاسبة ، المعهد العالي للعلوم التجارية ، مصر

تاريخ النشر الالكتروني: سبتمبر 2025

للتأصيل المرجعي: إبراهيم ، السيد زكريا (2025). " مدخل محاسبي مقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة
العقارية في مصر (دراسة إختبارية)"

، مجلة البحوث المحاسبية ، 12 (3)، 539-586

المعرف الرقمي: 10.21608/abj.2025.447649

مدخل محاسبي مقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية في مصر (دراسة إختبارية)

السيد زكريا إبراهيم

أستاذ مساعد المحاسبة والمراجعة ، بقسم المحاسبة ، المعهد العالي للعلوم التجارية ، مصر

ملخص البحث

هدف البحث إلى دراسة وتحليل مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية في مصر، وأسس المحاسبة الضريبية لها في مصر وبعض الأنظمة الضريبية الأجنبية والعربية للإستفادة منها في وضع مدخل محاسبي مقترح لعلاج هذه المشكلات، مع إختبار مدى قبول هذا المدخل في الواقع العملي من خلال إجراء دراسة إختبارية.

وقد تم إستخدام قائمة الاستقصاء لجمع البيانات من العينة محل الدراسة وعددها (106) مفردة، من خبراء الضرائب بمصلحة الضرائب على الدخل، ومصلحة الضرائب العقارية، والمحاسبين القانونيين بمكاتب المحاسبة، وممولي الأنشطة العقارية، وقد تم تحليل بيانات الدراسة بإستخدام بعض الأساليب الإحصائية الملائمة وتحليل نتائجها.

وقد أظهرت نتائج الدراسة الإختبارية إلى ثبوت صحة فروض البحث الثلاثة، وقد تم التوصية بضرورة إجراء العديد من التعديلات على التشريع الضريبي المصري، وهو القانون رقم (91) لسنة 2005 وتعديلاته بشأن الضريبة على الدخل، والقانون رقم (23) لسنة 2020 بشأن الضريبة على العقارات المثبتة، بإعادة صياغة بعض مواد القانون الخاصة بالمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، وتحسين جودة أعمال الفحص الضريبي لهذه الأنشطة، والتوسع في تطبيق التحول الرقمي بالمنظومة الضريبية، وإنشاء إدارة مستقلة بالمأمورية لمحاسبة الأنشطة العقارية.

الكلمات الإفتاحية مدخل محاسبي مقترح ; التحاسب الضريبي ; الأنشطة العقارية ; الضريبة العقارية ; الربط الحكي للأنشطة العقارية.

القسم الأول

الإطار العام للبحث

1.1 مقدمة وطبيعة مشكلة البحث

نال موضوع الضريبة على الدخل، والضريبة على العقارات المبنية أهتماً ملحوظاً من جميع فئات المجتمع بوجه عام، والمجتمع الضريبي والباحثين بوجه خاص منذ فترة كبيرة، وإزداد الأمر أهمية نظراً لكثرة التعديلات التي طرأت على قانون الضريبة على الدخل رقم (9) لسنة 2015، وقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم (23) لسنة 2020 خاصة فيما يتعلق بالأنشطة العقارية، وإختلاف تطبيقهم مع مجاء بمعايير المحاسبة المصرية والدولية.

وتشمل الضريبة العقارية العديد من الأنشطة العقارية التي تتصل بالعقار، ومن أهمها الإستثمار العقاري، والرهن العقاري، وتداول العقارات من خلال أنشطة البناء والتشيد والتصرف فيها، أو التأجير سواء كان التأجير التشغيلي أو التأجير التمويلي، وغيرها من الأنشطة المرتبطة بالعقار، حيث تمثل قطاع عريض من الأنشطة الخاضعة للضريبة في مصر، تحتاج إلى الأهتمام بعملية المحاسبة الضريبية لها، نظراً لما تمثله من أهمية إقتصادية ومصدر هام من موارد الخزانة العامة للدولة حيث تحتل هذه الأنشطة المركز الثاني في مجال حركة الأموال المستثمرة، وحركة الأموال المالية على المستوى العالمي.

وفى ظل كثير من المستجدات المعاصرة ظهر العديد من الممارسات المحاسبية المتباينة لعمليات بناء وتشيد العقارات والتصرف فيها وأنشطة الإستثمار العقاري والرهن العقاري، وعمليات التأجير التمويلي والتشغيلي للعقارات، حيث يتأثر الربح الضريبي لها بالممارسات المحاسبية والتشريعات الضريبية الصادرة وتعديلاتها ومعايير المحاسبة المصرية. لمعالجة مشكلات قانون الضريبة العقارية رقم (196) لسنة 2008 ومن أهمها القانون رقم (23) لسنة 2020 والكتاب الدوري رقم (3) لسنة 2022.

إلا أن التطبيق العملي للقانون رقم (23) لسنة 2020 ومعايير المحاسبة المصرية الصادرة برقم (73) لسنة 2020 وقانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 وتعديلاته حتى عام 2022، أظهر العديد من مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية على مختلف أنواعها، والتي تمثل عائقاً حقيقياً أمام تحديد الوعاء الضريبي العادل لهذه الأنشطة.

في ضوء ما تقدم يمكن تلخيص مشكلة البحث في الإجابة على التساؤلات الآتية.

- 1- ماهو مفهوم الأنشطة العقارية، والمحاسبة الضريبية لها في الوقت الحالي؟
- 2- ماهي مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية في مصر؟
- 3- كيف يمكن الإستفادة من النظم الضريبية الأجنبية والعربية في المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية في مصر؟
- 4- كيف يمكن وضع مدخل محاسبي مقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية في مصر؟

5- كيف يمكن إختبار المدخل المقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية لتحديد مدى صلاحية في الواقع العملي؟

2.1 أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية

- 1- دراسة إنتقادية للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.
- 2- دراسة تحليلية لمشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية التي تؤثر على الربح الضريبي وبالتالي على الحصيلة الضريبية للدولة.
- 3- وضع مدخل مقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية يساهم في تحديد الوعاء الضريبي لها بشكل سريع.
- 4- إجراء دراسة إختبارية لتحديد مدى قبول المدخل المقترح في الواقع العملي ومدى مساهمته في علاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية.

3.1 أهمية البحث

يحتوى هذا البحث على أهمية خاصة في المجالين العلمى والعملى على النحو التالى

1.3.1 الأهمية العلمية

تتمثل الأهمية العلمية فى الأتى

- 1- التاصيل العلمى للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية فى الوقت الحالى.
- 2- إلقاء الضوء على المشكلات الضريبية للأنشطة العقارية، والنظم الضريبية الأجنبية للمحاسبة الضريبية لهذه الأنشطة وأوجهه الإستفاده منها فى مصر.
- 3- إقتراح الحلول والمقترحات والتوصيات العلمية والعملية للمعاملات الضريبية والمشكلات التى تناولها البحث كمدخل لتفعيل المحاسبة الضريبية على الأنشطة العقارية.

2.3.1 الأهمية العملية

تتمثل الأهمية العملية فى الأتى

- 1- وضع قواعد وأسس محاسبة ضريبية موضوعية وواقعية لهذه الأنشطة العقارية للحد من التهرب الضريبي منها، الأمر الذى ينعكس على زيادة الحصيلة الضريبية لهذه الأنشطة.
- 2- زيادة الفكر الضريبي للمكلفين، وأمورية الضرائب بتطبيق معالجات ضريبية سليمة، وأكثر رقابه تؤدي لمنع أو على الأقل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، والمساعدة فى تطبيق القانون بشكل سليم.
- 3- إثراء الفكر المحاسبى من خلال فتح المجال أمام الباحثين المتخصصين فى المحاسبة الضريبية لتطبيق هذا المدخل المقترح فى مجالات بحثية أخرى.

4.1 فروض البحث

- على ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهميته وأهدافه، يركز البحث على الفروض الآتية
- 1- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسة حول وجود إختلاف بين تطبيق معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي للأنشطة العقارية مما يؤثر سلباً على فعالية التحاسب الضريبي لها.
 - 2- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسة حول وجود العديد من مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية في مصر.
 - 3- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسة حول مدى مساهمة المدخل المحاسبى المقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية في مصر.

5.1 مجال وحدود البحث

- فى ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهميته وأهدافه يتحدد مجال وحدود البحث فيما يلى
- 1- يقتصر البحث على دراسة مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية فى مصر فى ضوء القانون رقم (23) لسنة 2020، والكتاب الدولى رقم (3) لسنة 2022، وقانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 وتعديلاته، دون التعرض لباقى أنواع الضرائب (ضريبة القيمة المضافة - أخرى).
 - 2- تقتصر دراسة الأنظمة الأجنبية والعربية للمحاسبة على الأنشطة العقارية على بعض الدول التى أصدرت إرشادات للمعادلة الضريبية لها المتحدة الأمريكية ودول الإتحاد الأروبي ممثلة فى المملكة المتحدة وفرنسا وبلجيكا والسويد، وبعض الدول العربية ممثلة فى لبنان والجزائر.
 - 3- لن يتناول البحث المعالجة الضريبية المرتبطة بالحجز على العقار بهدف إستيفاء أموال ضريبية، أو أى مشكلات قانونية مرتبطة بالعقارات ليس من مضمونها الإختلاف على طريقة المحاسبة الضريبية وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة.

6.1 منهج البحث

فى ضوء تحقيق أهداف البحث وإختباراً لفرضياته، وعلاجاً لمشكلته، إعتد البحث على منهجى وهما

1.6.1 المنهج الإستنباطى

فى صياغة الإطار النظرى للدراسة من حيث مشكلاتها وأهدافها وأهميتها وصياغة فروضها من خلال ماتم جمعه من مراجع سواء كانت دوريات أو قوانين أو إصدارات علمية معاصرة سواء كانت (عربية أو أجنبية) فى مجال الضريبة على الأنشطة العقارية، والمحاسبين القانونيين بمكاتب المحاسبة والمراجعين حول مشكلات البحث والمدخل المحاسبى المقترح لعلاج هذه المشكلات، من خلال إستخدام بعض الأساليب الإحصائية الملائمه وتحليل نتائجها.

2.6.1 المنهج التطبيقي

من خلال إجراء دراسة إختبارية بإستقصاء رأي مأموري الضرائب بمصلحة الضرائب العقارية والضريبة على الدخل، وممولي الأنشطة العقارية، والمحاسبين القانونيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة حول مشكلات البحث والمدخل المحاسبي المقترح لعلاج هذه المشكلات، من خلال إستخدام بعض الأساليب الإحصائية الملائمة وتحليل نتائجها.

7.1 الدراسات السابقة

تناولت دراسة (أحمد، 2019) الضريبة على التصرفات العقارية بإعتبارها ضريبة على رأس المال وليس على الدخل بمعناه السليم من وجهة النظر الضريبية، مع إشتراط توافر الإعتياد عند خضوع التصرفات العقارية للضريبة وفقاً لنص المادة (21) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005.

كما تناول الحالات التي لا تخضع للضريبة على قيم التصرفات العقارية، وقد أوصت الدراسة أنه لحل مشكلات الضريبة على التصرفات العقارية الوحيدة لابد من تقديم مقترح لإعادة صياغة النص التشريعي، بما يتغلب على هذه المشكلات، وكذلك لابد من تعديل التشريع والكتب الدورية بما يتفق مع واقع ضريبة التصرف العقارى الوحيد.

هدفت دراسة (الباز، 2019) إلى وضع إطار علمي وتطبيقي لصياغة معيار محاسبي مصرى للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، ومحاولة تحقيق الإفتراض القائل بأن المدخل المقترح يحقق مرجعية علمية لصياغة معيار للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية فى مصر، ويتكون هذا المدخل المقترح من مجموعة من المعايير والمبادئ، وأوصت الدراسة بضرورة صياغة معيار محاسبي للمعاجه الضريبية للأنشطة العقارية يقدم إلى لجنة صياغة معايير المحاسبة والمراجعة المصرية ويكون دليل إسترشادى لمعيار ضريبي خاص بالأنشطة العقارية، كما أوصت الدراسة بإختبار عناصر وبنود هذا المعيار وهيكله الفكرى للإختبار الإحصائى المناسب.

وهدفت دراسة (الباز، 2019) إلى محاولة وصف الوضع الحالى للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية بهدف تقييمها من منظور علم المحاسبة الضريبية محاولاً إثبات صحة فرض وجود كثير من السلبيات والتحديات فى معالجة الأنشطة العقارية من منظور علم المحاسبة الضريبية وأن هناك مجموعة من مشكلات القياس والإعتراف الضريبي للأنشطة العقارية وأن هناك تباين فى المعالجة الضريبية بين معظم تلك الأنشطة، وأوصت الدراسة بضرورة تبنى مدخل علمى يتكون من إطاراً علمياً وعملياً يستند إلى علمى المحاسبة والمحاسبة الضريبية يعمل على حل هذه المشكلات التى أفرزتها الدراسة بشأن المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.

وتناولت دراسة (مجدى، 2019) بعض مشكلات فرض الضريبة العقارية على وحدات الإستثمار العقارى، مثل إعتداد القانون رقم (196) لسنة 2008 على القيمة السوقية والقيمة الرأسمالية، والتي يتم تحديدها على التقدير والحكم الشخصى فى ظل سوق لا يتوافر فيه الشفافية أو الإفصاح عن معلومات سليمة، مع إختلاف القيمة السوقية للمبانى وقت الإنشاء للعقار مما يؤدي هذا إلى إختلاف تحديد القيمة الإيجارية التقديرية من عقار إلى آخر، كما تناولت الدراسة طرق التقييم العقارى وفقاً لمعايير التقييم الدولية (التكلفة والدخل، والبيع والمكان) وهذه الطرق تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وتوصلت الدراسة إلى أن لجان الحصر والتقدير الموكل إليها تقدير

القيمة السوقية، أساس حساب وعاء الضريبة العقارية لا تركز إلى معايير المحاسبة المصرية أو الدولية أو حتى معايير التقييم العقارى المتوافقة مع المعايير المحاسبية، إنما تركز إلى التقديرات الشخصية مما يؤدي إلى ظهور مشكلات عند التحاسب الضريبي.

تناولت دراسة (فراج، 2019) أساليب التقييم العقارى متمثلاً فى مدخل السوق أو المبيعات حيث يتم التقييم على أساس اسعار الوحدات العقارية فى أسواق متماثلة، ومدخل التكلفة من خلال التقييم على أساس حساب التكلفة لأصل مشابه لها، مع مراعاة الإستهلاك وهو مايسمى بالتكلفة الإستبدالية، ومدخل الدخل من خلال معرفة الدخل المتولد من العقار من خلال فترة التقييم وتحويلة لرأس المال بإستخدام معدل خصم معين كما تناولت الدراسة التقييم العقارى فى التشريع المصرى من خلال قانون التمويل العقارى رقم(148) لسنة 2021، وقانون البناء رقم (119) لسنة 2008، وقانون الضريبة العقارية رقم (196) لسنة 2008 وتعديلاته، وتوصلت الدراسة أن قانون الضريبة العقارية أخذ بمدخل القيمة السوقية لتقييم العقارات، وهذا مخالف للمعايير المحاسبية التى تقيس العقارات المبنية بمدخل القيمة العادلة، كما أن القانون لم يأخذ فى الحسبان معيار المحاسبة الدولية الدولى (17) عقود الإيجار، أو المعيار (29) التقارير المالية فى ظل إقتصاديات التضخم الجامح مما يؤثر على حساب الضريبة العقارية بشكل دقيق.

وهدفت دراسة (عبد، 2022) إلى التعرف على المعايير الدولية لأداء الإستثمار العقارى وأثرها على تعظيم الحصيلة الضريبية، وتحديد نوع العلاقة الإرتباطية بين تطبيق المعايير العالمية لأداء الإستثمار وزيادة الحصيلة الضريبية لنشاط الإستثمار العقارى من وجهة نظر العاملين بمركز كبار الممولين، وإلى وضع إطار يمكن من خلاله زيادة الحصيلة الضريبية، من خلال تطبيق المعايير الدولية لأداء الإستثمار، وأوصت الدراسة بضرورة الإهتمام بقواعد المعلومات الخاصة بالإستثمارات العقارية وتشجيع العديد من الدول العربية والإجنبية للدخول فى المجال العقارى.

وهدفت دراسة (إسماعيل، 2022) إلى وضع إطار لبيان المحاسبة الضريبية على الوحدات السكنية وغير السكنية مثل الوحدات الإدارية والصناعية والسياحية والبتروولية، ومعالجة بعض مشكلات المحاسبة الضريبية الناتجة من التطبيق فى ضوء القانون رقم (23) لسنة 2020 ومعايير المحاسبة المصرية رقم (732) لسنة 2020، وتوصلت الدراسة إلى تنوع المحاسبة الضريبية للعقارات المبنية، وتعددت مشكلات تطبيقها وذلك من الدراسة التطبيقية التى قام بها الباحث بمصلحة الضرائب العقارية، كما توصلت الدراسة إلى ضرورة قيام مصلحة الضرائب العقارية بتطبيق بعض التقنيات الحديثة المقتبسة من بعض الدول الأجنبية، التى تساعد فى تحديد القيمة السوقية والتكلفة الإستبدالية أساس تحديد وعاء الضريبة للوحدات السكنية وغير السكنية.

وهدفت دراسة (سيد، 2022) إلى إبراز مشكلات التحاسب الضريبي للعقارات المبنية فى مصر والناتجة عن تطبيق قانون الضريبة على العقارات المبنية والصادرة برقم (196) لسنة 2008 وتعديلاته، فى محاوله لوضع مقترحات للعلاج والتطوير من خلال تحليل هذه المشكلات وتحديد مدى إعتراف قانون الضريبة على العقارات

المبنية رقم (196) لسنة 2008 وتعديلاته بطرق القياس الواردة بمعايير المحاسبة المصرية وما يقابلها من معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقييم العقارى المصرية، عند قياس القيمة الرأسمالية والقيمة السوقية للعقارات المبنية، وأوصت الدراسة بضرورة زيادة النسبة التى تخصم مقابل الصيانه وكافة المصاريف إلى 50% للمنشآت ذات الطبيعة الخاصة، ويتم خصمها قبل احتساب الضريبة، وكذلك ضرورة الإسترشاد بمعايير المحاسبة المصرية والدولية ومعايير التقييم العقارى فى تقييم العقارات المبنية.

وهدفت دراسة (محمد، 2024) إلى التحقق عن مدى مساهمة التحول الرقوى فى تطوير مستوى الأداء بمصلحة الضرائب العقارية، مما ينعكس على محاربة التهرب والغش الضريبى ويكون له أثر إيجابى على زيادة الإيرادات الضريبية من خلال تطبيق آليات التحول الرقوى، وتوصلت الدراسة إلى أن التحول الرقوى يساهم فى تحديث منظومة الإدارة الضريبية وتيسير الإجراءات على الممولين مما يحقق العدالة الضريبية، وضبط المجتمع الضريبى وضرورة إتخاذ المنظومة الضريبية إجراءات وسياسات محكمة ومعلنه لمواجهة التهرب الضريبى باستخدام طرق التحول الرقوى.

تحليل الدراسات السلبية لإستخراج الفجوه البحثية

- بإستقراء وتحليل الدراسات السابقة، وما توصلت إليه من نتائج وتوصيات مهمة لاحظ الباحث مايلي
- 1- عرضت بعض الدراسات مجموعة من مشكلات المحاسبة الضريبية لبعض الأنشطة العقارية، وهذا يستوجب إجراء عملية تقييم علمى رشيد وتحليل متعمق لهذه المشكلات ضمن المدخل المحاسبى المقترح.
 - 2- تناولت الدراسات السابقة مشكلات تطبيق الضريبة العقارية وفقاً للقانون رقم (196) لسنة 2008، ولكنها لم تتناول مشكلات التطبيق وفقاً للقانون رقم (23) لسنة 2020.
 - 3- تناولت الدراسات السابقة جوانب من المعالجة الضريبية لبعض الأنشطة العقارية، مما تعتبر نقطة بحثية هامة للتطوير المقترح لهذه المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.
 - 4- هدفت الدراسات السابقة إلى حصر مشكلات المحاسبة الضريبية لبعض الأنشطة العقارية، ولكنها لم تقدم الحلول لهذه المشكلات.

وبناء على ذلك يرى الباحث ان هذه الدراسة تختلف عن الدراسات السابقة فى وضع مدخل محاسبى مقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبى للأنشطة العقارية يقوم على مجموعة من المفاهيم والمبادئ والمعايير والركائز والمقترحات التشريعية.

8.1 خطة البحث

بناء على طبيعة مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه وحسب فروضة ومنهجية يمكن تنظيمه تبعاً للخطة التالية

القسم الأول: الإطار العام للبحث.

القسم الثاني: ماهية الأنشطة العقارية ومشكلاتها الضريبية.

القسم الثالث: المدخل المحاسبي المقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية في مصر.

القسم الرابع: الدراسة الإختبارية.

القسم الخامس: النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية.

القسم الثاني

ماهية الأنشطة العقارية ومشكلاتها الضريبية

1.2 تمهيد

تعتبر ضريبة الأنشطة العقارية من أقدم الضرائب التي عرفها المجتمع البشرى، خاصة الضريبة العقارية على الأرض أو على الأرض ومبانيها، وهذا سبب لإتهامها من قبل الكثيرين بكونها ضريبة رجعية لا تميز بين الغنى والفقير بشكل كاف، ولا تراعى عدالة توزيع العبء الضريبي، وأكثرها عرضه للنقد. نظراً لطبيعتها التحكمية في تقدير وعاء وسعر الضريبة وحدود الإعفاء وطرق الإحتساب، ومصدراً أهم وأكثر قيمة لإيرادات الضريبة للدولة.

ويتناول الباحث في هذا القسم مفهوم الأنشطة العقارية، والمحاسبة الضريبية لها، ومشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية، وأخيراً المحاسبة الضريبية لهذه الأنشطة في بعض الأنظمة الأجنبية والعربية وأوجهه الإستفادة منها في مصر.

2.2 ماهية الأنشطة العقارية والمحاسبة الضريبية لها

يقصد بالنشاط العقارى لكل نشاط تجارى أو إستثمارى يكون العقار طرف فيه سواء بالبيع او الشراء أو الإحتفاظ به كأصل من الأصول ولقد تنوعت تعريفات الأنشطة العقارية بين القوانين المصرية، وبين معايير المحاسبة على النحو التالى.

1.2.2 مفهوم الأنشطة العقارية

تشمل الأنشطة العقارية شراء وبيع وتأجير وتشغيل العقارات المملوكة ملكية خاصة أو المؤجره مثل العقارات المكونه من شقق ومنازل والمباني غير السكنية بما فيها صالات العرض ومرافق التخزين ومراكز التسوق

الأرضى، وتأجير الشقق المفروشه وغير المفروشه للإستعمال الدائم على أساس شهري أو سنوي، والرهن العقاري والإستثمار العقاري.

وحددت القوانين والتشريعات المصرية مفاهيم عدة الأنشطة العقارية، وتنوعت ما بين أنشطة إستصلاح وإستزراع الأراضي، أو إنشاء الفنادق، أو تشيد المباني والتصرف فيها بالبيع أو التأجير، أو القيام بعمليات الترميم أو الحصول على قروض بضمانات العقارات، والإستثمار العقاري، وتقسيم الأراضي والتصرف فيها، والتسويق العقاري والتأجير التمويلى (سيد، 2022).

وقد عرف المعيار المحاسبى الدولي رقم (40- للإستثمارات العقارية) الأنشطة العقارية بأنها الممتلكات العقارية من الأراضي أو المباني أو جزء منها، أو كلاهما معاً فى حيازة المالك أو المستأجر بموجب عقد تأجير تمويلى، وذلك بهدف كسب مبالغ إيجارية أو رفع قيمة رأس المال أو كلاهما معاً.

كما عرف المعيار المحاسبى المصرى رقم (16- المحاسبة على الإستثمارات) الأنشطة العقارية فى الإستثمارات العقارية فى الأصول الملموسة فى المباني والأرضى.

2.2.2 المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية

وتتمثل المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية وفق قانون رقم (26) لسنة 2022 الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 وتعديلاته، وقانون الضريبة على العقارات رقم (23) لسنة 2020 على النحو التالى

1.2.2.2 المحاسبة الضريبية لنشاط العقارات المبنية

حيث تشكل فى كل محافظة لجان تسمى "لجان الحصر والتقدير" تختص بحصر وتقدير القيمة السوقية للعقارات وفق شروط معينة، مع إعادة تقدير العقار كل خمس سنوات، وحدد لها القانون نسبة 30% زيادة فى الوحدات السكنية، و45% زيادة فى الوحدات غير السكنية، ويتم إحتساب الضريبة على الوحدات السكنية التى تزيد قيمتها السوقية عن 2 مليون جنية وفق قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم (23) لسنة 2020 على النحو التالى

1. المحاسبة الضريبية على الوحدات السكنية

يتم حساب الضريبة المستحقة على العقارات المستخدمه لأغراض السكن وفق الخطوات التالية:

1. تحديد القيمة السوقية للوحدات السكنية وفق لجان الحصر والتقدير بكل محافظة.
2. تحديد القيمة الرأسمالية للوحدات السكنية وتمثل 60% من القيمة السوقية.
3. تحديد القيمة الإيجارية التقديرية السنوية وتمثل 3% من القيمة الرأسمالية.
4. صافى القيمة الإيجارية السنوية = القيمة الإيجارية السنوية × 70%.
5. وعاء الضريبة = صافى القيمة الإيجارية السنوية - حد الإعفاء (2400)
6. الضريبة المستحقة = وعاء الضريبة × معدل الضريبة وفق القانون 10%

2. المحاسبة الضريبية على الوحدات غير السكنية (التجارية والإدارية).

ويتم معاملة هذه الوحدات على أنها وحدات سكنية، غير أنها يحسب صافى القيمة الإيجارية السنوية بنسبة 68% بدلاً من 70% ويخصم حد الإعفاء 1200 جنية بدلاً من 24000 جنية ويخضع الباقي لسعر ضريبة أيضاً 10% (عبدالسلام، 2020).

3. المحاسبة الضريبية على الوحدات غير السكنية (الوحدات الصناعية).

يتم تحديد الوعاء الضريبي للوحدات الصناعية على النحو التالي (عبدالسلام، 2020).

1. تحديد تكلفة الأرض = المساحة الكلية للأرض × سعر المتر بالقيمة السوقية.
2. تحديد تكلفة المباني = المساحة × عدد الوحدات × سعر المتر بالقيمة السوقية.
3. التكلفة الإستبدالية للوحدات الصناعية = تكلفة الأرض + تكلفة المباني.
4. التكلفة الرأسمالية = التكلفة الإستبدالية للوحدات الصناعية × نسبة الصلاحية (الأهلاك).
5. القيمة الإيجارية التقديرية = التكلفة الرأسمالية × 5%.

ثم يحسب صافى القيمة الإيجارية بنسبة 68% ويخصم حد إعفاء 1200 جنية؟
ويخضع الباقي لسعر ضريبة 10%.

4. المحاسبة الضريبية على الوحدات غير السكنية (المنشآت السياحية).

يتم تحديد الوعاء الضريبي للمنشآت السياحية على النحو التالي (إسماعيل 2020).

1. التكلفة الإستثمارية (أو الإستبدالية) للمنشآت السياحية = 50000 للنجمة الوحدة × عدد النجومية × عدد الغرف.
2. القيمة الإيجارية التقديرية = التكلفة الإستثمارية (الإستبدالية) × معدل الإستثمار 7%.
3. صافى القيمة الإيجارية = القيمة الإيجارية التقديرية × 68%.
4. الضريبة العقارية على المنشآت السياحية = صافى القيمة الإيجارية × 10% معدل الضريبة × 80% متوسط الأشغال السنوى.
5. المحاسبة الضريبية على المنشآت البترولية.

يتم تحديد الوعاء الضريبي للمنشآت البترولية على النحو التالي (كتاب دورى 2018).

1. إجمالي التكلفة الإستبدالية = تكلفة الأرض + تكلفة المباني بعد خصم الأهلاك.
2. تكلفة الأرض = القيمة المطورة طبقاً للمعادلة المذكورة فى تاريخ التقويم.
3. تكلفة المباني = القيمة المطورة طبقاً للمعادلة المذكورة فى تاريخ التقويم.
4. القيمة المطورة = القيمة الدفترية × (1 + معدل الخصم بالبنك المركزى فى تاريخ التقويم)، مرفوعاً لأس عدد

سنوات الأصل (سنة التقويم - سنة الإنشاء).

5. القيمة الإيجارية التطبيقية = التكلفة الإستبدالية $\times 5\%$ معدل الإستثمار .

6. صافي القيمة الإيجارية = القيمة الإيجارية التقديرية $\times 68\%$.

7. الضريبة العقارية للمنشآت البترولية = { صافي القيمة الإيجارية - 1200 جنية حد الإعفاء } $\times 10\%$ معدل الضريبة.

2.2.2.2 المحاسبة الضريبية لنشاط شراء أو بناء وتشيد العقارات المبنية بقصد بيعها.

أخضع قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 وتعديلاته نشاط بناء وتشيد العقارات المبنية بقصد بيعها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية متى تمت على وجه الإحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كلة، أو مجزء إلى شقق وغرف أو وحدات إدارية وتجارية، ويتحدد الإيراد من عمليات شراء أو تشيد العقارات بقصد بيعها على أساس الفرق بين ثمن بيع العقار أو جزء منه وبين تكلفة العقار أو تكلفة تلك الجزء المباع ويخضع الفرق لسعر الضريبة وفقاً للشرائح التصاعديّة وفقاً للقانون رقم (26) لسنة 2022 بعد طرح حد الإعفاء 15000 جنية.

3.2.2.2 المحاسبة الضريبية لنشاط التصرف في العقارات بدون وجهة الإحتراف.

وفقاً لنص المادة (22) من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته " تفرض ضريبة بسعر 2.5% وبغير أى تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضى داخل كردون المدينة سواء أنصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان هذا التصرف شاملاً العقار كلة أو جزء منه أو وحده سكنية أو غير ذلك وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للمول أو للغير"، ويكون ذلك للتصرفات العقارية التي تمت بعد تاريخ 2013/5/19.

وتستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات الأيلة للسقوط من مورثة بحالتها عند الميراث وكذلك تقديم العقار كحصّة عينية نظير الإسهام في رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم تصرف مقدم الحصّة العينية في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات، وعقد الهيئة للزوجة والأولاد والأباء وأرض المنفعة العامة للدولة، الأراضى الزراعية غير المعدة للبناء وتم بيعها.

أما إذا كان التصرف العقارى قبل تاريخ 2013/5/19 تحسب الضريبة المستحقة وفق الشرائح التالية

1. إذا كانت قيمة عقد البيع 250000 جنية تدفع ضريبة تصرفات عقارية 1500 جنية.

2. إذا كانت قيمة عقد أكثر من 200000 جنية حتى 500000 جنية تدفع ضريبة 2000 جنية.

3. إذا كانت قيمة عقد البيع أكثر من 500000 حتى مليون جنية تدفع ضريبة 3000 جنية

4. إذا كانت قيمة عقد البيع أكثر من مليون جنية تدفع ضريبة 4000 جنية.

4.2.2.2 المحاسبة الضريبية لنشاط تأجير الوحدات المفروشة.

تسرى الضريبة على صافي الأرباح الناتجة من تأجير أية وحدة سكنية مفروشة أو جزء منها سواء كانت معدة للسكن أو مزاولة نشاط تجارى وصناعى، أو أى نشاط أو مهنة غير تجارية على أساس قيمة الإيجار المدفوع سنوياً مخصوماً منه 50% مقابل جميع التكاليف ويخضع الصافي لسعر الضريبة وفقاً للشرائح التصاعديّة وفقاً للقانون رقم (26) لسنة 2022 بعد طرح حد الإعفاء 15000 جنية.

5.2.2.2 المحاسبة الضريبية لنشاط العقود العقارية طويلة الأجل لصالح الغير .

يقصد بالعقد طويل الأجل عقد التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء أو أداء الخدمات المرتبطة بها والذي تجهزه المنشأ لحساب الغير على أساس قيمة محددة ويستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية، ويتحدد صافي الربح الخاضع للضريبة طبقاً للمادة (21) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 على جميع ما ترتبط به المنشأ من عقود طويلة الأجل وذلك وفقاً للخطوات التالية

1. يتم تحديد نسبة الإنجاز على أساس التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبه إلى إجمالي التكاليف المقدره للعقد على أن يراعى إعادة حساب هذه النسبة عند تغيير هذه التكاليف.
2. يتم تحديد إجمالي الأرباح المقدره للعقد على أساس الفرق بين قيمة العقد والتكاليف المقدره له على أن يراعى إعادة احتساب إجمالي الأرباح المقدره عند تغيير قيمة العقد.
3. يتم تحديد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية على أساس إجمالي الأرباح المقدره للعقد بالكامل مضروباً في نسبة الإنجاز المحددة بالبند (1).

وفي نهاية العقد يتم تحديد صافي الربح أو الخسارة الفعلية للعقد على أساس التكاليف الفعلية المطروحة من الإيرادات الفعلية.

ومن العرض السابق يتضح مايلي

1. أن الأحكام الواردة بالقانون واللائحة تحدثت على نطاق أوسع عن العقود طويلة الأجل بصفة عامة ولم تقتصر على عقود الإنشاء كما جاءت في معايير المحاسبة.
2. إقتصرت هذه الأحكام على معالجة العقود طويلة الأجل محددة القيمة فقط دون غيرها.
3. لم تراعى هذه الأحكام الأثر التجميعي لمراحل تنفيذ العقد طويل الأجل خلال الفترات الضريبية السابقة على الانتهاء من تنفيذه، حيث تعاملت مع كل فترة ضريبية على حده عند حساب نسبة الإتمام ومن ثم تقدير الإيرادات الخاصة بالفترة الضريبية.
4. تعاملت الأحكام القانونية مع الناتج الفعلي النهائي لتنفيذ العقد تعاملًا منطقيًا من حيث الربح أو الخسارة، مع إمكانية ترحيل الخسارة للخلف وللأمام خروجاً على مبدأ إستقلال السنوات الضريبية.

6.2.2.2 المحاسبة الضريبية لنشاط تقسيم الأراضي المعدة للبناء والتصرف عليها

يعتبر أحد الأنشطة العقارية الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، ويحكم المعاملة الضريبية لهذه النشاط نص المادة (19) البند (8) من القانون 91 لسنة 2005، والتي تنص على "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 على الأرباح التجارية والصناعية تتمثل فيما يلي: (الباز، 2019)

1. مجرد تقسيم الأراضي يخضعها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فلا يشترط تمهيد الأرض قبل التقسيم.
2. أن يكون مالك الأرض المذكوره هو من قام بتقسيمها والتصرف فيها سواء بنفسه أو بالوساطة أو قام من يحوزها بذلك.
3. يجب أن يفسر التصرف بالمعنى الواسع بحيث يشمل كل تصرف ناقل للملكية بعوض، حيث يدخل في هذا المعنى البيع والمعاضه وتقديم الأرض كحصه عينيه في مشروع قائم، ولا يشترط الإحتراف والإعتياد في عملية تقسيم الأراضي وبعها او التصرف فيها.
4. لا يهم أن يكون المالك قد اكتسب الأرض عن طريق الشراء أو الميراث أو الهبه أو الوصية، أو أى سبب آخر من أسباب إنتقال الملكية.

7.2.2.2 المحاسبة الضريبية لنشاط الإستثمار العقارى

يعرف نشاط الإستثمار العقارى طبقاً لمعيار المحاسبة الدولى رقم (40- الإستثمار العقارى)، ومعيار الإتحاد الدولى للمحاسبين رقم (16- العقارات الإستثمارية)، والمعيار المحاسبى المصرى رقم (34 - الإستثمار العقارى)- بأنه عبارة عن ممتلكات عقارية (أراضى او مبانى او كلاهما) تكون فى حيازة المالك، أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي، وذلك لكسب إيرادات إيجارية، أو رفع قيمة رأس المال أو كلاهما وليس من أجل الإستخدام الداخلى فى الإنتاج أو الخدمات أو للأغراض الإدارية بالمنشأه، أو البيع فى إطار النشاط العادى للمنشأه، ومن أمثلة أنشطة الإستثمار العقارى مايلي: (الباز، 2019)

1. أراضى محتفظ بيها من أجل رفع قيمة رأس المال المستثمر فى الأجل الطويل وليس من اجل البيع فى الأجل القصير فى النشاط العادى.
2. أراضى محتفظ بها بغرض إستخدام مستقبلى لم يتحدد بعد فى الوقت الحالى.
3. مبانى مملوكة للمنشأه أو محتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي ومؤجره للغير بموجب عقد إيجار تشغيلى واحد أو اكثر.
4. مبنى شاغر ومحتفظ به بغرض تأجيره للغير بموجب عقد إيجار تشغيلى واحد أو أكثر.

8.2.2.2 المحاسبة الضريبية لنشاط التمويل العقارى

يتمثل في مفهوم التمويل لغرض منح القروض بضمان العقار للاستثمار في مجالات شراء، أو بناء أو ترميم أو تحسين المباني، وذلك بضمان حق إمتياز على العقار أو رهنه رسمياً لصالح آخر، أو غير ذلك من الضمانات المقبولة، وهناك شركات متخصصة لمزاولة نشاط التمويل العقارى تتحدد فيما يلى (الباز، 2019).

1. الأشخاص الاعتبارية العامة التى يدخل نشاط التمويل العقارى ضمن أغراضها.
2. شركات التمويل العقارى المنشأة وفقاً للقوانين المصرية وهى شركات مرخص لها بالمزاولة من قبل الهيئة العامة للتمويل العقارى.
3. البنوك المسجلة لدى البنك المركزى المصرى وحاصلة على موافقته بمزاولة نشاط التمويل العقارى.

هذا ويجوز للمستثمر (المقترض) القيام بالتصرفات التالية فى العقار الضامن

بيع العقار الضامن، أو هبته، أو ترتيب أى حق عينى عليه وذلك بشرط موافقة الممول (البنك أو شركة التمويل العقارى)، وقبول المتصرف إلية (المشتري أو غيره) الحلول محل المستثمر فى الالتزامات المترتبة على اتفاق التمويل.

تأجير العقار الضامن أو تمكين الغير من شغله وذلك بشرط موافقة الممول، وحوالة الحق فى أجرة العقار، أو مقابل شغلة إلى الممول، وذلك وفاء لمستحقته قبل المستثمر.

تعجيل الوفاء ببعض أو كل أقساط التمويل المستحقة عليه للممول، وفى هذه الحالة يتم خفض الأقساط المستحقة على المستثمر بما يتناسب مع تعجيل الوفاء.

9.2.2.2 المحاسبة الضريبية لنشاط التأجير التمولي للعقارات

لم يتضمن قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 وتعديلاتهاى معالجة ضريبية لنشاط التأجير التمولي للعقارات أو الألات والسيارات التى يميزه عن التأجير التشغيلي، وقد نظم قانون التأجير التمولي رقم (95) لسنة 1995، وتعليمات وزارة المالية لمصلحة الضرائب رقم (1) لسنة 2007 المعالجة الضريبية لنشاط التأجير التمولي على النحو التالي

1. نصت المادة (24) من القانون على أن يكون للمؤجر الحق من إستهلاك قيمة الأصول المؤجره دون النظر إلى مدة عقد التأجير، وأن يخصم من أرباحه الخاضعة للضريبة المخصصات المكونه لمواجهة الخسائر.
2. نصت المادة (25) من القانون على أن تعتبر القيمة الإيجارية المستحقة خلال سنة المحاسبة من التكاليف واجبة الخصم من أرباح المستأجر وفقاً للتشريعات الضريبية السارية.
3. نصت المادة (30) من القانون إعفاء المؤجر من الضرائب المفروضة على الدخل بالنسبة إلى أرباحه الناشئه من عمليات التأجير التمولي وذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط.

3.2 مشكلات التحاسب الضريبي للنشطة العقارية

تتمثل مشكلات التحاسب الضريبي لأهم الأنشطة العقارية فى الأتى

1.3.2 مشكلة التحاسب الضريبي لنشاط العقارات المبنية

تعدد مشكلات الضريبة على العقارات المبنية المتعلقة بوعاء الضريبة أو الإعفاء منها أو تحصيلها أو المشكلات الأخرى التطبيقية على النحو التالى

1. الضريبة على عقارات القرى السياحية والمنشآت الفندقية: حيث خضع القانون رقم (23) لسنة 2020 العقارات فى القرى السياحية والمنشآت الفندقية للضريبة لسعر 10% مثل العقارات الأخرى فى المناطق العشوائية مما لا يحقق عدالة ضريبية عند فرض الضريبة العقارية.
2. فرض الضريبة على أساس القيمة السوقية: يجعلها ضريبة على رأس المال وليس ضريبة على الدخل الناتج من العقار، الأمر الذى يحكم بعد دستورتيتها خاصة أن أسعار البناء خاصة الحديد إرتفع إرتفاعاً كبيراً، وبالتالي ارتفعت أسعار العقارات، وتقضى إعتبارات العدالة الضريبية إلا يترك الأمر إلى لجنة التقدير مما يؤدي إلى كثير من المشكلات عند التحاسب الضريبي.
3. التعارض مع معايير المحاسبة الدولية، وقوانين الشركات: حيث أن فرض ضريبة على أساس القيمة السوقية يعنى أن الزيادة فى قيمة الأصل غير المباع الناتجة من إعادة التقييم تعتبر أرباحاً يتم إدراجها فى قائمة الدخل، وهذا يتعارض مع معايير المحاسبة الدولية وقوانين الشركات فى بعض الدول (بريطانيا، استراليا، بلجيكا، اليابان، مصر).
4. الحصر والتقدير للعقارات المبنية: حيث أن الحصر والتقدير يتم وفقاً للقانون لكل خمس سنوات ومن الأفضل زيادة هذه المدة مثل التشريعات الأجنبية لعشر سنوات، حيث أنه ليس من اليسير على الأجهزة المنوط بها إجراء الحصر والتقدير خلال هذه المدة.
5. شركات الإستثمار العقارى: حيث أن القانون أثار العديد من المشكلات بين شركات الإستثمار العقارى، ومصلحة الضرائب العقارية فى ظل بنود التزام هذه الشركات بسداد الضريبة على الوحدات السكنية التى بحوزتها ولم يتم تسويقها، كما يوضح القانون المعاملة الضريبية للوحدات التى يتم التعاقد عليها مع المشتري ولم يتم تسليمها بعد.
6. إخضاع العقارات على الأراضى الزراعية: وفقاً للمادتين (8،10) من قانون الضريبة العقارية تخضع العقارات المقامة على الأراضى الزراعية داخل الأحوزه العمرانية للضريبة، وهذا يترتب عليه عدم سريان الضريبة على ما يقام من هذه العقارات على أراضى زراعية خارج الأحوزه العمرانية مما لا يحقق المساواة للعقارات المبنية المقامه على الأراضى الزراعية.
7. الضريبة على العقارات المبنية غير المستغله: قضت ماده رقم (8) من القانون على خضوع المبنى للضريبة أياً كان سواء كان مشغولاً أو لا وهذا يؤدي إلى تآكل رأس المال المتمثل فى العقارات وخاصة

التي لا تدر إيراداتاً لملاكها، كما لا يغير ذلك، ربط الضريبة على الإيرادات الحكيمة المقدره للعقارات وهي إيرادات لم يحصل عليها أصحاب هذه العقارات المبنية.

8. تحديد القيمة الإيجارية التقديرية: لم يحدد القانون وعاء الضريبة بشكل صريح (القيمة الإيجارية التقديرية) أساس حساب الضريبة والتي تتوقف على القيمة الرأسمالية وتمثل (60.%) من القيمة السوقية، وفي ظل السوق لا تتوفر فيه أى شفافية أو الإفصاح عن أى معلومات محاسبية سليمة، وهذا سيؤدى إلى إختلاف القيمة الإيجارية التقديرية من وحدة إلى أخرى فى الحى والشارع والعقار ذاته، ومع إرتفاع تكاليف أراضى البناء وقلة المعروض للتأجير فإن المستأجر سوف يضطر للتأجير، بسعر مغالى فيه لأن ذلك يمثل سعر السوق السائد فأين سعر السوق فى هذه الحالة وهو أساس حساب ضريبة العقارات (إسماعيل، 2022).

9. الضريبة على العقارات المبنية المباعة بالتقسيت: يتم فرض الضريبة على العقارات المشتره بنظام التقسيت وفقاً لأحكام القانون، ولقد رأى البعض تأجيل الضريبة حتى سداد آخر قسط مما قد يدفع المكلفين للتهرب من أداء الضريبة لزيادة فترة التقسيت وأيضاً الإضرار بحصيلة الضريبة العقارية.

2.3.2 مشكلة التحاسب الضريبي لنشاط شراء أو بناء وتسييد العقارات المبنية بقصد بيعها

تتمثل فى مشكلة تحديد الإيراد وحساب التكاليف المخصومة للوصول إلى صافى الإيراد الخاضع للضريبة حيث يتم تقدير قيمة الأرض كأحد عناصر التكاليف المخصومة من إيراد بيع العقارات المبنية عليها، والتي يكون تم شراؤها فى فترة زمنية سابقة لا تعبر عن القيمة الفعلية الحالية للأرض، وبالتالي يكون هناك عشوائية فى الحكم الشخصى للفاحص الضريبي للتقييم العقارى للأرض والمباني، مهماً إعتبارات مهمة منها حجم السوق العقارى، ومدى توافر البنية التحتية، والدراسات السكانية، ومدى الإستقرار السياسى للمنطقة التى بها العقار (زكى، 2016).

كذلك تظهر مشكلة تحديد تكلفة الأرض التى ألت ملكيتها عن طريق الميراث أو الوصية أو الهبة أو تم إكتساب ملكيتها بطريق آخر، حيث يتدخل الحكم الشخصى للفاحص الضريبي فى تحديد قيمتها وفقاً لقيمة المثل وقت كسب الملكية، ومشكلة توقيت الاعتراف فى الإيراد، فقد يتم التصرف بالبيع فى جزء من العقار بعقد عرفى، أو بعقد إبتدائى تم تسجيله فى الشهر العقارى فى تاريخ لاحق، فهل يتحقق الايراد فى توقيت التوقيع على العقد الإبتدائى؟ أو تاريخ التسجيل؟ فمتى تربط الضريبة وفى أى تاريخ، تتحدد قيمة وعاء الضريبة؟

3.3.2 مشكلة التحاسب الضريبي للتصرف فى العقارات بدون وجه الاعتراف

حيث أن القانون (11) لسنة 2013 (المعدل للقانون 91 لسنة 2005)، قد أخضع التصرفات الوحيدة للضريبة القطعية (2.5% دون أى 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 فى ذلك المعاينة على الطبيعة أو الاطلاع على أى مستندات.

ويرى الباحث أن المعاينة على الطبيعة أو دراسة حالات المثل لهذه التصرفات لم تقدم حلاً لهذه المشكلة، ولم تستطيع مصلحة الضرائب أن تجدد العقد العرفى المقدم من الممول رغم علمها بعدم صحته بالمقارنة بواقع التصرف.

وتبقى المشكلة الأصعب وهى تصرف شركات الواقع فى العقارات لمرة واحدة، كأن يقوم شخصين أحدهما شريك برأس المال، والثانى شريك بالأرض ببناء عقار والتصرف فيه بالبيع لمرة واحدة واقتسام الإيرادات، فلا يمكن اعتبار هذه الحالة تصرف من شخص طبيعى إذ أن القانون الضريبي أعتبر شركات الواقع من ضمن الشركات الاعتبارية التى لم ينص على إخضاعها لضريبة التصرفات العقارية الوحيدة، وهذا ما خرجت عنه تعليمات مصلحة الضرائب إذا عتبرت هذا التصرف تصرف أشخاص طبيعيين، وليس شخص إعتبارى، وبالتالي يخضع لضريبة التصرفات، هو ما لم تقبله لجان الفصل فى المنازعات الضريبية بإعتبار تعليمات المصلحة تخالف نص صريح فى القانون الضريبي (الباز، 2019).

كما أن بعض الأفراد الذين يشيدون العقارات لحسابهم عادة بقصد بيعها للتهرب من الضريبة، وبعد أن يبيع شقق أو طوابق العمارة التى تم تشييدها لحسابه بقصد بيعها فإنه يقوم بتسجيل إتحاد الملاك بشكل صوري للتهرب من ضريبة التصرفات العقارية.

4.3.2 مشكلة التحاسب الضريبي لتأجير الوحدات المفروشة

تأجير الوحدات المفروشة يختلف عن تأجير العقار بالجدك، بحيث يشمل كل أو بعض عناصره المادية والمعنوية وتخضع القيمة الإيجارية بالكامل للوعاء التجارى والصناعى بعد خصم التكاليف الفعلية والإهلاكات التى يتحملها المؤجر.

وإذا كان هناك حق إنتفاع على العقار، أو بالمعنى تأجيله تأجييراً تشغيلياً لمدة تزيد عن خمسين سنة؛ فلا تعتبر هذه العملية تأجييراً، وإنما تعتبر تصرف فى العقار يكون بواقع ثلث الأرباح مقدره بالفرق بين قيمة التأجير الكلية لمدة خمسين سنة مخصوماً منها تكلفة الشراء أو الإقتناء سواء كانت فعلية أو مقدره، ولن يتناول القانون الضريبي المعدل أى معالجة بديله عن هذه المعالجه. (ذكى، 2016)

وأن الإشكالية الحقيقية فى كل ذلك تتمثل فى تحديد طبيعة النشاط التأجيري، ومدى التفرقة بين التأجير بالجدك، والتأجير المفروش والتأجير الفعلى، أو بين إستخدام حق الإنتفاع المبطن تحت مسمى التأجير، وهذا الأمر يفسر مدى الحاجة للتطوير الفنى للفاحص الضريبي حتى يمكن استيعاب فلسفة النشاط التأجيري، ومعايير التفرقة التى يتحدد بموجبها وعاء الضريبة، هل هى ضريبة قطعية ناتجة من إيراد قطعى نتيجة التصرف؟، أم انه وعاء ضريبي ينتج من إيراد ومصروف. (الباز، 2019)

5.3.2 مشكلة التحاسب الضريبي لنشاط العقود العقارية طويلة الأجل لصالح الغير

تكمن المشكلة في أن المعالجة الضريبية التي قررها القانون لا يتم تطبيقها في الواقع العلمي إلا على الحالات الدفترية وهي حالات محدودة جداً في مأموريات الضرائب، حيث تتم المحاسبة الضريبية لها تقديرياً إسترشاداً بقيمة المستخلص المنصرف للمول بناء على الأساس النقدي وفقاً لشهادة المهندس ، حيث يكون إجمالي الإيراد يساوي مجموع المستخلصات المنصرفة من كل العقود وهذه الأعمال يتم مراقبتها بنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة، والمشكلة الأهم هي تحديد نسبة هامش الربح التي تكون متداولة لحالات المثل، والتقدير الشخصي للفاحص الضريبي في ضوء طبيعة عقد المقاوله العقارية سواء كان إنشاء أو ترميمات.

كما أن هناك احتمال مغالاة الشركات في تحديد تكلفة الأعمال المنفذة الوصول إلى نسبة إتمام مرتفعة بهدف إدراج إيرادات لاتعكس العمل المؤدى خلال الفترة المحاسبية، كما أنه يتم أخذ جميع التكاليف الفعلية التي تم إنفاقها حتى تاريخ إعداد القوائم المالية في الحساب عند تحديد مستوى إتمام تنفيذ الأعمال، دون الاهتمام بأن هناك تكاليف تتعلق بأعمال مازالت تحت التنفيذ تدرج بجانب الأصول بالميزانية وهذا لا يتفق مع الواقع العلمي ومعايير المحاسبة المصرية.

6.3.2 مشكلة التحاسب الضريبي لنشاط تقسيم الأراضي المعدة للبناء والتصرف فيها

وتتمثل مشكلة التحاسب الضريبي لنشاط تقسيم الأراضي في الأتي: (الباز ، 2019)

1. مشكلة تحديد الإيراد الحقيقي في حالة العقود الإبتدائية غير المسجلة.
2. مشكلة تحديد التكاليف للأراضي المشتراة من زمن كبير وتدخل فيها عوامل التضخم وانخفاض قيمة وحدة النقود.
3. 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 تخضع من ثمن البيع.
4. في مشكلة التقسيم العقاري للأراضي خارج الكردون والتي لا تخضع لقرارات التقسيم الصادره من مجالس المدن.
5. مشكلة تقييم الأرض الزراعية أو الأرض الفضاء المقسمة عند دخولها كحصة عينة في أحد الشركات.
6. مشكلة القياس الضريبي عند تحليل ثمن الشوارع والطرق على البائع وليس المشتري ومدى الفصل في حقوق الإتفاق بينه وبين الجيران.

ويرى الباحث أن كل هذه المشكلات تتعلق بتقدير الإيراد أو تقدير التكلفة بخاصة في حالة فقد سند التقدير مما يدخل فيها عوامل الحكم الشخصي والتقدير الجزافي الذي قد يضر بمصلحة الممول أو مصلحة الخزانه العامة.

7.3.2 مشكلة التحاسب الضريبي لنشاط الاستثمار العقاري

تتمثل مشكلة التحاسب الضريبي لنشاط الاستثمار العقاري في الأتي

1. عدم التوافق المحاسبي بشأن المحاسبة عن الإستثمارات العقارية وتطبيق معايير الإستثمار الدولية لمواكبة مصر لمتغيرات العصر وتحقيق الرقابة على أداء الإستثمار العقاري.
2. عدم توافر معلومات صحيحة لمحاسبة سليمة وواقعية لتوفير الوقت والجهد وسرعة تحصيل مستحقات الدولة عن نشاط الإستثمار العقاري.
3. أن أساس فرض الضريبة لنشاط الاستثمار العقاري قد قام على أساس القيمة السوقية للعقارات المبنية ونظراً لاختلاف القيمة السوقية للعقارات وقت إنشاء العقار قد يؤدي الى الاختلاف القيمة الإيجارية من وحده الى أخرى.
4. وفي حالة المحاسبة التقديرية يتم الاسترشاد بتعليمات مصلحة الضرائب رقم (12) لسنة 2012 على تقدير قيمة الاستثمار العقاري والوصول إلى الوعاء الخاضع للضريبة بنسبة صافي ربح 16% من قيمة الاستثمار العقاري الإجمالية.

بذلك تكمن مشكلة التحاسب الضريبي لنشاط الاستثمار العقاري في تقييم قيمة الاستثمارات، وكذلك تقدير تكلفة الاقتناء وتحديد نسبة صافي الربح الضريبي في الحالات التقديرية.

8.3.2 مشكلة التحاسب الضريبي لنشاط التمويل العقاري

لم يحدد القانون الضريبي معالجه واضحة للضريبة عن نشاط التمويل العقاري، وبالتالي يتم الرجوع إلى المعالجة المحاسبية التي جاءت في معايير المحاسبة المصرية والتي ألزم المشرع بأخذ بها في حالة عدم وجود نص قانوني وفقاً لنص المادة 17 من القانون 91 لسنة 2005.

ويرى 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.

9.3.2 مشكلة التحاسب الضريبي لنشاط التأجير التمويلي للعقارات

إن التطبيق العملي لنشاط التأجير التمويلي للعقارات في مصر سواء بموجب قانون التأجير التمويلي رقم (95) لسنة 1995 وتعديلاته رقم (1) لسنة 2007، أسفر عن العديد من المشاكل الضريبية يمكن إيجازها في الأتي:

- 1- إن ربط مدة الإعفاء الضريبي للمؤجر الممارس لنشاط التأجير التمويلي للعقارات بمدة خمس سنوات وإفقاء لقانون رقم (8) لسنة 1997 الخاص بضمانات وحوافز الاستثمار والتي ألغاه قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 لا تتناسب مع طبيعة هذه العقود طويلة الأجل واستمرار قيمتها.
- 2- تعارض نص المادة (24) من قانون التأجير التمويلي رقم (95) مع قانون الضرائب على الدخل رقم (91) لسنة 2005 الذي ألغى جميع الاحتياطات والمخصصات لمواجهة الخسائر التي سمح بها القانون رقم (95) لسنة 2005.

3. إمكانية التحايل على عقود الايجار، لأن المعايير المحاسبية المصرية والدولية وضعت شروط للفرقة بين عقود الإيجار التشغيلية والتمويلية، يمكن تجنبها أو التحايل عليها، مما يعتبر في النهاية اعتبار العقد تأجيراً تشغيلياً بدلاً من تأجيراً تمويلياً، ومن أسباب التحايل مايلي
- أ. عدم النص صراحة على إنتقال الأصل المؤجر إلى المستأجر في نهاية العقد.
- ب. تجنب تضمين العقد أي خيار شراء تحفيزي للأصل المؤجر .
- ت. محاولة أن تكون مدة العقد أقل من 75% من العمر الانتاجي للأصل وذلك للاستفادة من الحوافز الضريبية مثل احتساب قسط إهلاك سنوي، واحتساب إلى مصروفات تشغيلية خاصة بالأصل المؤجر .
4. إن التشريع الضريبي المصري لم يأت بنص صريح لكيفية معالجة نشاط الرأسمالية لعملية البيع مع إعادة التأجير التمويلي.

ويرى الباحث ان هناك اسباب متعددة لضعف الحصيلة الضريبية على الانشطة العقارية بشكل عام ، من اهمها :عدم ثقة وقناعة المواطن بفائدة هذه الضريبة و اوجة انفاقها وغياب الشفافية والعدالة في تطبيقها ، وفي حالة الضرائب العقارية هناك ثلاث اسباب رئيسية وراء عدم تناسبها مع حجم الثروة الموجودة تتمثل في الاتى:

1-عدم حصر الثروة العقارية حصرا كاملا :بالرغم من عملية حصر الثروة العقارية بدأت بشكل تمهيدي عام 2008 وحتى عام 2022 تم حصر 58 مليون عقار ،فانة لا تزال هناك مناطق غير محصورة حيث ان اغلب التوسعات التي تمت في الخمس سنوات الاخيرة من عام 2024 وما قبله لم يتم حصرها في مناطق الاسكان الفاخر والسياحي مثل برج العرب ،الشيخ زايد، ساحل العين السخنة ،الجونة، القاهرة الجديدة، شرم الشيخ، الساحل الشمالى ،وذلك لعدم كفاية الموارد البشرية ولان عملية غير ممكنة ،بالاضافة الى البيروقراطية وعدم تكامل الجهود المؤسسية في الحصر لهذه المناطق .

2-عدم عدالة تقديرات القيم السوقية /القيم الايجارية للثروة العقارية : حيث تقوم لجان الحصر والتقييم بتقدير القيم السوقية للعقارات بشكل جزافى (اعلى او اقل) وهو ما يحدث خلا في الوعاء الضريبي وبالتالي الحصيلة الضريبية بالاضافة الى ذلك انه تم تاجيل التقدير الخمس وهو اعاده تقدير القيم السوقية للعقارات المحصورة كل خمس سنوات لمراعاة اثر التضخم في زيادة قيمتها ، بما لا يتجاوز 30% من التقديرات السابقة بالنسبة الى عقارات السكنية.

3-عدم تفعيل المواد العقابية لجريمة التهرب الضريبي المنصوص عليها من القانون :لان العرف جرى على عدم تفعيل المواد العقابية في القانون نظرا الى كثرة عدد الممولين المتهمين من الضريبة.

4.2 المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية في الأنظمة الضريبية الأجنبية وأوجه الاستفادة منها في مصر

وفيما يلي جدول يوضح المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية فى بعض النظم الضريبية الأجنبية والعربية للاستفادة منها فى مصر (إسماعيل, 2022, Mard,2021, Muellbauer,2019)

جدول 1: المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية في الأنظمة الضريبية الأجنبية والعربية

الدولة	المحاسبة الضريبية
الولايات المتحدة الأمريكية	تفرض ضريبة عقارية على الأراضي الشاغرة، وتفرض الضريبة بمعدلات منخفضة جداً في حالة البناء عليها، لذا يلجأ معظم الملاك إلى إستخدامها في البناء، وبمجرد إنهاء البناء يتم إعفاؤها من الضريبة. يتم تقييم العقارات على أساس القيمة السوقية العادلة وفق مدخل القيمة البيعية المقارن، ومدة التقييم تمتد إلى عشرة سنوات مع الأخذ في الإعتبار أى تغييرات تطرأ على البناء من زياده أو هدم. تتراوح معدلات الضريبة ما بين 2.3% للمنشآت التجارية إلى 4.9% والمنشآت الصناعية ما بين 2.6% إلى 6.2%، مع تقسيم معدل الضريبة العقارية إلى معدلين إحداهما للأراضي والأخر للمباني يكون سدس ضريبة الأراضي مما أدى لزيادة الإستثمارات العقارية. يفرق المشرع الأمريكي بين الأرباح الرأسمالية قصيرة الأجل الناتجة من التصرف في عقارات وأراضي مباحة فترة حياتها أقل من سنة، وطويلة الأجل الناتجة من التصرف بحيث تدخل الأرباح الصافية قصيرة الأجل في دخل الممول، والأرباح الصافية طويلة الأجل اخضع للضريبة بمعدل 18%. وفي واشنطن العاصمة يتم تقسيم ضريبة التصرفات العقارية بشكل عام بين البائع والمشتري، وعندما يقوم أجنبي ببيع عقار في الولايات المتحدة يجب عليه دفع ضريبة أرباح رأسمالية باقتطاع 10% من سعر البيع الإجمالي للعقار.
المملكة المتحدة	يتم تحديد الوعاء الضريبي للعقارات المبنية للقيمة الرأسمالية للعقارات المبنية، كما يتمثل وعاء الضريبة في القيمة الإيجارية التقديرية المحددة وفق إعتبارات قيمة الأرض، وقيمة البناء، والإيجار السنوى الفعلى، والمصروفات الإدارية والرسوم والضرائب، ووجود المرافق الأساسية، ويتحدد معدل الضريبة لغالبية الأنشطة العقارية بالمملكة حسب القيمة الرأسمالية للعقار، فيتحدد معدل ضريبة عقارية 2.11% لو القيمة الرأسمالية للعقارات المبنية أكثر من 40000 جنية إسترليني، ومن 40001 حتى 52000 ج/س بمعدل 1.9% ومن 52001 حتى 68000 ج/س بمعدل 1.65% إلى أن يصل القيمة الرأسمالية للعقار أكثر من 32000 ج/س يكون معدل الضريبة 0.7%. لا تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف في عقارات مملوكة ملكية خاصة إلا إذا توافرت نية المضاربة. ويخضع المشرع البريطاني 75% من صافي الأرباح الرأسمالية للعقارات والأراضي المملوكة للشركات المباحة بعد خصم الخسائر الرأسمالية منها وتعفى من الضريبة في حالة إستخدامها في شراء أصول رأسمالية جديدة.
فرنسا	يتم تقييم العقارات وفق القيمة السوقية كأساس لحساب الضريبة العقارية، المقدره من لجان التقييم كل خمس سنوات للعقارات بأنواعها (سكنية او صناعية أو سياحية أو تجارية أو إدارية). تتراوح معدلات الضريبة ما بين (1% حتى 6.5%) من صافي القيمة الإيجارية التقديرية المحسوبة من القيمة السوقية للعقار، مع إعفاء العقارات التي تستخدم في الجراجات للسيارات، والمباني المستخدمة في الجمعيات الأهلية وإعفاء العقارات للمكلفين الذين تتجاوز أعمارهم 60 عام وإعفاء نسبة 35% من القيمة الضريبية للعقار المملوك لشاغل متزوج وله ثلاث أولاد. يخضع للضريبة الأراضي والعقارات المبنية والمباحة والتي ظلت في حوزة الممول مده نقل عن خمس سنوات ما لم يثبت أنه لم تكن له نية البيع (يقصد تحقيق الربح وقت الحصول على العقار). أخضع المشرع الفرنسي الأرباح الرأسمالية طويلة الأجل للعقارات والأصول الأخرى لضريبة مستقلة بمعدل 19%، مع إخضاع الأرباح الرأسمالية الناتجة من التصرف في أراضي البناء للضريبة بمعدل 35%.
بلجيكا	يتم تقييم العقارات حسب القيمة الإيجارية المقدره من القيمة الرأسمالية للعقار، وتفرض ضريبة عقارية بمعدل 18% إلى 40% من الدخل المقدر لمعظم الأنشطة العقارية وتختلف حسب موقع العقار. تخضع مكاسب بيع العقارات للضريبة إذا تم البيع خلال عامين من تاريخ الاستحواذ على العقار،

والممتلكات الأخرى في خلال ستة أشهر من تاريخ الاستحواذ.	
يتم التقييم بنسبة 75% من القيمة السوقية للعقار، وتقرض الضريبة كالأتي: 1% للمسكن الصغير، 5% للمبنى السكني، 1% للمبنى التجاري، 5% للمنشآت الصناعية. تخضع لضريبة الدخل الشخصية مكاسب بيع العقارات في خلال خمس سنوات من تاريخ الاستحواذ، والأصول الأخرى خلال سنة واحدة من تاريخ الاستحواذ.	السويد
يحدد وعاء الضريبة العقارية على أساس مجموع الإيرادات الصافية الحقيقية أو المقدر بعد طرح الأعباء القابلة للتزليل، بمعدل نسبي 4% من الإيرادات السنوية الصافية، وبمعدل 2% من مجموع الإيرادات الصافية للعقارات التي تزيد على 20 مليون ليرة. ومن الإعفاءات الدائمة أبنية الدولة المملوكة ولوكانت مؤجرة، ومن الإعفاءات المؤقتة إعفاء السكن المبنى لذوى الدخل المحدود، والسكن الخاص بمبلغ 2 مليون ليرة. فرض المشرع على الشركات إعادة تقييم أصولها وعقاراتها كل خمس سنوات، ويخضع فائض القيمة الذي يتحقق نتيجة إعادة التقييم أو بيع عقارات وأراضى بقبمه أكبر من قيمتها الدفترية لضريبة دخل معدلها 10% من هذا الفائض.	لبنان
تفرض الضريبة على ناتج القيمة الإيجارية لكل متر مربع بعد خصم معدل التخفيض (2% حتى 40%) من القيمة الإيجارية للعقارات المعدة للسكن، وخصم (2% حتى 50%) للعقارات المعدة للتجارة أو الصناعة، ويختلف تحديد القيمة الإيجارية التقديرية للمتر المربع الواحد حسب المناطق الكائن بها العقارات المبنية. وتفرض ضريبة بسعر 1% إذا كانت قيمة العقار المبنى أكثر من 10 مليون إلى 20 مليون دينار، وتفرض ضريبة التأجير على الدخل الإجمالي للإيرادات المحققة من إيجار الملكيات غير المبنية بعد خصم نسبة 10% لمصاريف الصيانة والإصلاح، وتقسم الإعفاءات إلى دائمة مثل إعفاء العقارات الحكومية والمؤسسات الخيرية، وإعفاءات مؤقتة مثل إعفاء العقارات المنشأة حديثاً لمدة محددة.	الجزائر
تفرض ضريبة التصرفات العقارية بنسبة 5% على كافة المعاملات العقارية التي تتم بالبيع وما في حكمه، بما في ذلك نقل ملكية العقارات بدون مقابل (مالم تكن مستثناه وفقاً للأئحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل بلبنان).	لبنان
تفرض ضريبة التصرفات العقارية بنسبة 3% من قيمة الأملاك العقارية يتحملها طرفا البيع بالتزامن، تخفض النسبة إلى نسبة 1.5% في حالة البيع لأحد الشركاء في الشبوع.	الجزائر

المصدر: إعداد الباحث

وهذا ما سيرضه الباحث في القسم التالي.

ويخلص الباحث من الدراسة المقارنة للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية في بعض الأنظمة الضريبية الأجنبية والعربية إلى إختزال أوجه الاستقاده منها في مصر في الأتي

1. الاستقاده بما أنتهجة المشرع الأمريكي من إجراء الحصر والتقدير كل عشرة سنوات، مع تعديل تشكيل لجان الحصر والتقدير ليكون أحد أعضاؤها خبير تقويم عقارى.
2. الإستقاده بما قرره التشريع في المملكة المتحدة بتطبيق معدلات الشرائح التصاعدية عند حساب الضريبة نظراً لإختلاف اسعار العقارات في مصر من منطقه لأخرى، ففرض سعر موحد 10% يؤدي لتساوى جميع العقارات في المناطق العشوائية مع المنتجات السياحية بما يخالف مبادئ العدالة الضريبية.

3. الإسترشاد بسعر الضريبة الوارد فى التشريعات المختلفة السابقة، بحيث يبدأ من 2% ليرتفع إلى 7% للإسكان الفاخر والمنشآت الصناعية والتجارية بحيث تختلف باختلاف الموقع والنشاط.
4. الإستفادة من التشريع البريطانى بإعفاء الأرباح الراسمالية للعقارات والأراضى المباعة بشرط إستخدامها فى شراء أصول جديدة من نفس النوع، وهذا ما ألغاه قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005.
5. الإستفادة من التشريع اللبنانى والجزائرى بتقسيم ضريبة التصرفات العقارية بين البائع والمشتري مناصفة.
6. الإستفادة بما قرره المشرع الجزائرى من إعفاء المنشأ الحكومية والمؤسسات التعليمية الحكومية والخيرية من الضريبة العقارية، مع إخضاع المؤسسات الهادفة للربح والمستعمله فى أغراض تجارية وإدارية فى الجامعات الخاصة مثل المطاعم ، والبنوك للضريبة العقارية.

ويخلص الباحث من ذلك إلى أن الأمر يتطلب وضع مدخل محاسبى مقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية يعتمد على مقترحات تشريعية، وتحسين جودة أعمال الفحص للأنشطة العقارية، وإصدار معيار محاسبى للأنشطة العقارية، ومنح حوافز وإعفاءات ضريبية لتشجيع الإستثمار العقارى، والتوسع فى تطبيق التحول الرقمى فى المنظومة الضريبية، وأخيراً إنشاء إدارة مستقلة بالمأمورية لمحاسبة هذه الأنشطة وهذا ما سيعرضه الباحث فى القسم التالى.

القسم الثالث

المدخل المحاسبى المقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية فى مصر

1.3 تمهيد

يتناول الباحث فى هذا القسم بعض العناصر الأساسية المقترحة لعلاج أوجه القصور والمشكلات التى تعترض المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية فى مصر، من خلال إقتراح مدخل محاسبى يتضمن مجموعة من الأهداف والمفاهيم والافتراضات والمعايير والركائز لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية فى مصر على النحو التالى

2.3 أهداف المدخل المحاسبى المقترح

يمكن حصر أهداف المدخل المحاسبى المقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية فى الأتى

1. إتباع الأسس العلمية لتقييم العقارات المبنية المتخذة أساساً فى حساب وربط الضريبة على الأنشطة العقارية بالإستفادة بما ورد بالإشتراطات المصرية والدولية لتقييم العقارات، والمحاسبة الضريبية لها بالأنظمة الأجنبية.
2. توحيد أسس المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية فى جميع المصالح الإيرادية الضريبية، من خلال نموذج موحد للمعالجة الضريبية لها، يمنع التباين فى وعاء الضريبة للأنشطة العقارية.

3. إصدار معيار محاسبى مقترح للأنشطة العقارية، يمكن من خلاله تحديث إجراءات وطرق الفحص الضريبي للأنشطة العقارية، ويساعد فى حل مجموعة من المشكلات المشتركة التى تواجه عمليات الفحص الضريبي لهذه

الأنشطة.

4. إن زيادة معدلات النمو لأفراد المجتمع في مصر يفرض على الدولة ضرورة إنشاء مجالات جديدة للنشاط الاقتصادي والخدمي، يفرض عليها ضرائب بطريقة موضوعية وتأتي الأنشطة العقارية في الوقت الحالي في مقدمة الأنشطة التي تتميز بالتنوع واتساع مجاله خاصة الإستثمار العقاري، وكثرة عدد المشتغلين به حالياً.

3.3 مفاهيم المدخل المحاسبي المقترح

تتمثل مفاهيم المدخل المحاسبي المقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية في الآتي

1. مدخل محاسبي مقترح: من خلال تقديم فكرة جديدة تساعد في حل مشكلات التطبيق العملي بمصلحة الضرائب.

2. التحاسب الضريبي: هو التنظيم الفني للضريبة الذي يتناول كيفية قياس المادة الخاضعة للضريبة، وربط وتحصيل الضريبة بناء على نتيجة هذا القياس، ويشمل عمليات الحصر والفحص والتحصيل الضريبي، وبما فيها من إجراءات التقاضي والمنازعات الضريبية.

3. الأنشطة العقارية: هي كل نشاط يكون العقار طرف فيه بذاته، أو بالإستثمار أو بالتبعية، مثل أنشطة شراء وتشديد العقارات بقصد بيعها، والتصرفات العقارية، وتقسيمات الأراضي والتصرف فيها، والتمويل والرهن العقاري، والاستثمار العقاري، والتأجير التشغيلي والتمويلي وعقود المقاولات للعقارات وغيرها.

4. الضريبة العقارية: هي 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.

5. الربط الحكمي للأنشطة العقارية: هي التي تخضع للربط الحكمي بناء على القيم الإيجارية المقدرة، مثل الضريبة على العقارات الزراعية، والعقارات المبنية.

7. الربط التقديري للأنشطة العقارية: وتشمل الأنشطة العقارية التي تحتسب بطريقة التقدير وهي خلاف الأنشطة السابقة والتي يقوم أصحابها بإمسك دفاتر منتظمة، ويلجأ الفاحص الضريبي إلى إستخدام الحكم الشخصي وتحديد الضريبة بطريقة التقدير.

4.3 مبادئ المدخل المحاسبي المقترح

تتمثل مبادئ المدخل المحاسبي المقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية في الآتي:

1. الوضوح: بعدم التضارب عند تناول الممارسة الفعلية للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، فلا بد أن يكون المدخل المحاسبي المقترح خالي من وجود آراء وتفسيرات مختلفة، وتنوع القياسات الضريبية، ومحدد للحالة التي تتناول علاجها .

2. السهولة والبساطة: بسهولة الاستيعاب من الفاحص الضريبي، والمنفذ لعمليات المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، والبعد عن التعقيدات التي تتطلب تفسيرات جديدة مرتبطة بالخبرات السابقة، وأليات العمل الحالية.
3. عدم التناقض: في أسس المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية والتي تتنوع بين الربط الحكمي، والربط التقديري للوعاء الخاضع للضريبة، مع عدم التناقض مع معايير المحاسبة المصرية التي أعتبرها المشرع الضريبي أساساً للوصول إلى الوعاء الضريبي الخاضع.

4. القابلية للتطبيق: من خلال توافق المدخل المحاسبي المقترح مع الخبرات السابقة في البيئة الضريبية، والتي تتمثل في حالات المثل والأساليب المحاسبية الضريبية المستقرة، وطرق الفحص المتبعة للأنشطة العقارية.

5. موضوعية الاعتراف بالايراد العقارى: من خلال تحقق الايراد العقارى لغرض حساب الضريبة عند تحرير العقد أو إصدار الفاتورة، ولا عبء بكونه مشهراً أو غير مشهر مقبوض الثمن أو مؤجل بإعتبار أداة موضوعية تمكن الفاحص الضريبي من عدالة قياس الدخل الخاضع للضريبة.

5.3 افتراضات المدخل المحاسبي المقترح

تتمثل افتراضات المدخل المحاسبي المقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية في الآتي:

1. العدالة الضريبية: من خلال محاولة الفاحص الضريبي بمحاسبة الأنشطة العقارية في ضوء قواعد وأسس محاسبية محددة وسليمة والتي تتنوع بين الربط الحكمي والفعلي والتقديري للأنشطة العقارية.

2. الملائمة: بأن يحقق المدخل المحاسبي المقترح تحسين في أداء الفاحص الضريبي للأنشطة العقارية، للوصول الفاحص الضريبي للأنشطة العقارية، للوصول إلى وعاء ضريبي عادل وسليم.

3. توحيد أسس القياس الضريبي للأنشطة العقارية: من خلال توحيد أسس القياس المحاسبي والضريبي للإيرادات والتكاليف وكذلك الضريبة القطعية على الأنشطة العقارية، وتوحيد أسس وعناصر التقييم العقاري بمصالح الضرائب المختلفة والوحدات ذات الصلة مثل الهيئة العامة للتمويل العقاري، ووزارة التخطيط والإسكان والمجتمعات العمرانية وغيرها.

4. مناسبة العائد لتكلفة تطبيق المدخل المقترح: بحيث يعمل المدخل المقترح على زيادة فاعلية الفحص الضريبي للأنشطة العقارية، ويعظم من نتائج هذا الفحص الضريبي، ويزيد من الحصيلة الضريبية لهذه الأنشطة، لتتناسب تكلفة تدريب وتنمية الفاحص الضريبي لهذه الأنشطة في المصالح المختلفة.

5. الالتزام بالاشتراطات الدولية وأحكام المعايير المصرية والدولية للتقييم العقاري: كأساس سليم في تحديد القيمة السوقية والعادلة للعقارات، بما يضمن توحيد أسس القياس الضريبي للإيرادات العقارية، لغرض احتساب الإهلاك أو حساب الضريبة على الأرباح الرأسمالية للاستثمارات العقارية.

6.3 معايير المدخل المحاسبي المقترح

تتمثل معايير المدخل المحاسبي المقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية في الآتي:-
1. الإفصاح: حيث تتطلب المحاسبة الضريبية السليمة لدخل الأنشطة العقارية، ضرورة الإفصاح الكافي عن كافة الأنشطة العقارية للمول، وإن تكون كافة بياناته مسجلة ومعروفة، وتضمن تقرير الفحص الضريبي كافة المعلومات والبيانات والأدلة والقرائن للوصول للربح الضريبي السليم.

2. استقلال السنوات الضريبية: بأن تكون كل سنة مالية وحدة زمنية قائمة بذاتها منفصلة تماماً عن غيرها من السنوات السابقة واللاحقة فيما يتعلق بفرض الضريبة على دخل الأنشطة العقارية، فكل سنة لها ظروفها في تحقيق الأرباح والخسائر.

3. الاحتراف والاعتقاد للنشاط العقاري: لتحديد مدى خضوع الإيراد العقاري لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وعندها يحاسب كإيراد يقابل تكلفة، وهذا يتم في حالة احتراف الممول للنشاط العقاري، وبين خضوع الإيراد العقاري إلى ضريبة قطعية تكون في حالة عدم الاحتراف والاعتقاد.

4. الاعتراف بالإيراد العقاري: حيث يتم القياس الضريبي للإيرادات العقارية استناداً إلى واقعة التحقق الفعلي وفقاً للعقد أو الفاتورة بغض النظر عن واقعة التسليم الفعلي، وبغض النظر عما إذا كان العقد مشهور أو غير مشهور، وفقاً لأساس الاستحقاق سواء تم قبض الثمن أو تأجيل كلة أو جزء منه.

4. شمولية الإيراد العقاري: من خلال اشتمال الوعاء الضريبي على كافة الإيرادات العقارية سواء المبلغ الحالي أو المؤجل وكذلك الفائدة على المبالغ المؤجلة حالة البيع بالتقسيط أو اشتماله على أي فائدة إضافية أو غرامات تأخير أو غير ذلك.

7.3 ركائز المدخل المحاسبي المقترح

تتمثل ركائز المدخل المحاسبي المقترح في مجموعة من العناصر الأساسية التي تساهم في علاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية، والتي تتمثل في مقترحات تشريعية، وتحسين جودة أعمال الفحص للأنشطة العقارية وإصدار معياري محاسبي للمحاسبة الضريبية عن الأنشطة العقارية، ومنح الحوافز والاعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمار العقاري في مصر، والتوسع في تطبيق التحول الرقمي بالمنظومة الضريبية، وأخيراً إنشاء إدارة مستقلة بالمأمورية لمحاسبة الأنشطة العقارية على النحو التالي

1.7.3 مقترحات تشريعية لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية

بعد ان تناول الباحث بالدراسة والتحليل في القسم السابق مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية، والمحاسبة الضريبية لها في مصر وفي بعض الأنظمة الأجنبية والعربية للاستفادة منها في مصر، يعرض الباحث بعض المقترحات التشريعية لعلاج هذه المشكلات على النحو التالي

1.1.7.3 مشكلة التحاسب الضريبي للعقارات المبنية

ويمكن علاج مشكلات التحاسب الضريبي للعقارات المبنية من خلال الاتي

1. تطبيق معدلات الشرائح التصاعدية عند حساب الضريبة العقارية، نظراً لاختلاف قيمة العقارات في القرى السياحية عن المنشأة الفندقية عن المناطق الأخرى كما في التشريع البريطاني.
2. تعديل نص القانون رقم (23) لسنة 2020 لإخضاع كافة العقارات المبنية للضريبة سواء كانت داخل كردون المدينة أو خارجها، تحقيقاً للعدالة الضريبية في المدن الكبيرة أو الصغيرة وداخل وخارج القرى، طالما أنها تستخدم في أغراض السكن أو يتم تأجيرها (اسماعيل، 2022).
3. إعفاء العقارات الحكومية والمؤسسات الخيرية والتعليمية الحكومية من الضريبة العقارية، وإخضاع ما يهدف منها للربح مثل الجامعات الخاصة والبنوك للضريبة العقارية كما هو مقرر في التشريع الجزائري.
4. إجراء الحصر والتقدير كل عشرة سنوات، بتطبيق جهاز (المساعد الرقمي الشخصي) الموفر تكلفة عملية الحصر والتقدير، وتعديل تشكيل لجان الحصر والتقدير ليكون أحد أعضائها خبير تقويم عقاري، ولتوافق ذلك مع معايير المحاسبة المصرية (إسماعيل، 2022).
5. إلزام الشركات المالكة التي تدير العقارات المبنية التي تباع بنظام اقتسام الوقت، بالضريبة لتعدد المشترين للمنفعة خلال سداد ضريبة الوحدات السكنية التي بحوزتها ولم يتم تسويقها أو الوحدات المتعاقد عليها مع المشتري ولم يتم تسليمها عند توافر شروط الخسوع للضريبة، مع ضرورة تقسيط قيمة الضريبة على العقارات مع الأقساط المرتبطة بوحدات التقسيط لأن عدم تقسيطها يؤدي للتهرب من دفع الضريبة في نهاية دفع الأقساط (اسماعيل، 2022).

2.1.7.3 مشكلة التحاسب الضريبي لنشاط شراء أو بناء وتشيد العقارات المبنية بقصد بيعها

ولعلاج هذه المشكلة لابد من وجود نموذج موحد لعمليات تقييم العقارات في جميع المصالح الإيرادية الضريبية، يساعد في تقييم الأراضي المعدة للبناء عليها في نشاط شراء وتشيد العقارات بغرض بيعها، بدل من الاعتماد على الحكم الشخصي للفاحص الضريبي، ويساعد في تقييم مخزون آخر المدد للعقارات غير المباعة في شركات تشيد وبناء العقارات بغرض بيعها، وتقييم العقارات المباعة بعقود غير مشهورة، مع تدريب مأموري الضرائب على جهاز (المساعد الرقمي الشخصي) ومنهج (التقومي الكمي)، المستحدث تطبيقهما بمصلحة الضرائب العقارية لأغراض تقييم قيمة العقارات وحصر وتقدير الضريبة العقارية.

3.1.7.3 مشكلة التحاسب الضريبي للتصرف في العقارات بدون وجه الإحتراف

ويمكن علاج هذه المشكلة من خلال ضرورة تعديل المادة (25،26) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 بوضع تعريف محدد وضوابط واضحة لعبارة وجه الإحتراف، مع تخصيص سعر ضريبي للتصرفات العقارية إلى 1% من قيمة العقارات أو الأراضي المباعة تقسم بين البائع والمشتري مناصفة كما هو في التشريع الجزائري.

4.1.7.3 مشكلة التحاسب الضريبي لتأجير الوحدات المفروشة

ولعلاج مشكلة حق الإنتفاع على العقار، يجب إصدار نص تشريعي أو تعليمات تنفيذية لمصلحة الضرائب على أن حق الإنتفاع وتأجير الوحدات المفروشة لمدة تزيد عن خمسين سنة، تعتبر تصرف عقاري تقدر قيمته بواقع ثلث الأرباح مقدرة بالفرق بين قيمة التأجير الكلية لمدة خمسين سنة، مخصوماً منها تكلفة الشراء أو الاقتناء سواء كانت فعلية أو مقدرة.

5.1.7.3 مشكلة التحاسب الضريبي لنشاط عقود طويلة الأجل لصالح الغير

ويقترح الباحث في علاج هذه المشكله مايلي

1. أن ينص التشريع الضريبي على طريقه معينة للتحاسب الضريبي في حالة عدم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة أو أسلوب معين للفحص الضريبي يختلف عن المعاملة الضريبية للدخل المستخرج من قائمة الدخل المصرية عند إعداد القوائم المالية.
2. أن يتم إصدار تعليمات لمأموري الفحص باعتماد الدفاتر والسجلات إذا كانت منتظمة بغض النظر عن إعدادها وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، بحيث يكون لها معاملة ضريبية خاصة.
3. تعديل نص المادة (21) من القانون (91) لسنة 2005 لكي تتفق وواقع نشاط المقاولات كما يلي (يتحدد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به عقود طويلة الأجل على أساس نسبة ماتم

تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية، وتحدد نسبة ماتم تنفيذه من كل عقد وفقاً لأحدى الطرق المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية للقانون، والتي يمكن أن تقيس كمية ماتم إنجازها من العمل بدرجه موثوق فيها طبقاً لطبيعة العقد....).

4. إضافة فقرة مستحدثة إلى المادة (29) من القانون (91) لسنة 2005 تنص على ترحيل كامل قيمة الخسائر الفعلية المحققة في نهاية مدة العقد للخلف لتخصم من النتيجة النهائية لعقود المقاولات ككل أي تخصم من أرباح الشركة وليس على مستوى كل عقد لوحدة خلال تلك الفترة، والباقي يرحل للأمام ليخصم من ارباح السنوات التالية بحد أقصى خمس سنوات.

6.1.7.3 مشكلة التحاسب الضريبي لنشاط تقسيم الأراضي المعده للبناء والتصرف فيها

ولعلاج مشكلة تقييم تكلفة الأراضي الزراعية أو الأراضي الفضاء التي يتم تقسيمها لبيعها، لا بد من توافر نظام معلومات فعال عن العقارات يتابع حركة البيوع العقارية، وتكلفة إنشائها وتقسيمها، مع تطوير القدرات العلمية للفاحص الضريبي بما يمكنه من تحديد الوعاء الضريبي على أساس عادل وسليم.

7.1.7.3 مشكلة التحاسب الضريبي لنشاط الاستثمار العقاري

يتم علاج هذه المشكلة من خلال عقد الندوات وورش العمل لتدريب مأموري الضرائب على أحدث الإصدارات للمعايير الدولية لقياس الاستثمار العقاري، بما يتناسب مع بيئة الأعمال (المصرية) حيث يؤدي تطبيق تلك المعايير الدولية على تحسين جودة تقارير أداء الاستثمار العقاري والثقة والاطمئنان عند القيام بمهام الفحص الضريبي، ويقلل الفروق في طرق قياس أرباح المؤسسات العقارية في مصر.

8.1.7.3 مشكلة التحاسب الضريبي لنشاط التمويل العقاري

ويكمن التغلب على هذه المشكلة من خلال إصدار نص تشريعي أو تعليمات تنفيذية لمصلحة الضرائب يوضح المعالجة الضريبية لنشاط التمويل العقاري للشركات والبنوك المرخص لها بهذا النشاط، وفق معايير المحاسبة المصرية وفقاً لنص المادة رقم (17) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 بشأن الأخذ بما جاء بقائمة الدخل المعدة على أساس معايير المحاسبة المصرية للوصول إلى الوعاء الضريبي.

9.1.7.3 مشكلة التحاسب الضريبي لنشاط التأجير التمويلي للعقارات

يتمثل مدخل التحاسب الضريبي المقترح لنشاط التأجير التمويلي للعقارات بصفة خاصة ولباقى الأصول من الآلات والمعدات بصفة عامة فيما يلي

1. ضرورة إصدار تشريع بشأن المعاملة الضريبية وكذلك المحاسبية ينظم نشاط التأجير التمويلي وعمليات البيع مع إعادة تأجيره تمويلياً مع النص في اللائحة التنفيذية للقانون على التعريفية المحددة لتأجير كل نوع من الأصول المتاحة للتأجير، مع مضاعفة مدة الاعفاء الضريبي للمؤجر يجعلها لمدة عشر سنوات بدلاً من خمس سنوات التي تم إلغاؤها، وتحريم ما يخل بالقانون بالحبس والغرامة لكل من المستأجر والمؤجر.

2. يجب النظر إلى الشروط التي وضعتها معايير المحاسبة المصرية والدولية للفصل بين العقود التشغيلية والعقود التمويلية على أنها حدود إسترشادية والأهم من ذلك النظر إلى جوهر الاتفاق.

3. إعتبار أن بيع العقار بغرض إعادة تأجيرة تمويلياً غير خاضع للضريبة على القيمة المضافة، حيث أن البيع ليس بغرض الاتجار وإنما بغرض تأجيرة تمويلياً مما يؤدي إلى إنتشار هذا النشاط.

2.7.3 تحسين جودة أعمال الفحص الضريبي للأنشطة العقارية

وتتمثل الاجراءات المقترحة المتعلقة بجودة أعمال الفحص الضريبي للأنشطة العقارية، إسترشاداً بإجراءات الرقابة والفحص التي تقرها المنظمة الدولية للأجهزة والرقابة (الأنتوساي) في الاتي (john,2018 ، البار ، 2019)

1. ضرورة التخطيط لأعمال الفحص الضريبي للأنشطة العقارية وتحقيق الرقابة الملائمة، وذلك لضمان إجرائة بطريقة فعالة واقتصادية وكفاء في وقت مناسب.

2. الاشراف والمراجعة الجيدة لكل مرحلة من مراحل الفحص الضريبي للنشاط العقاري من خلال فريق مراجعه متعدد المستويات الادارية.

3. مراجعة ودراسة وتقييم مصداقية نظام المراقبة الداخلية قبل السير في إجراء عمليات الفحص الضريبي للإقرارات الضريبية المستندة إلى حسابات منتظمة، عند تحديد مدى ونطاق الفحص الضريبي للأنشطة العقارية.

4. الحصول على أدلة إثبات قوية وذات صلة بفحص النشاط العقاري، وذلك بتحليل البيانات للتأكد من تطابقها للمعايير المقبولة، وبالدرجة التي تكون أساساً معقولاً لإبداء الرأي في الإقرارات الضريبية المقدمة.

5. تحديد أهداف الفحص الضريبي للنشاط العقاري، وذلك لتحديد الاختبارات الضرورية لتحقيق هذه الأهداف، بالتعرف على الأنظمة المحاسبية المطبقة في حسابات ممولي النشاط العقاري للتعرف على نقاط القوة والضعف، وبالتالي تحديد أفضل نهج للفحص لتحقيق الجودة المطلوبة.

6. سلامة أساس جميع التقييمات والاستنتاجات المدعمة بإثباتات رقابية ذات الصلة، والكافية لبناء الرأي النهائي فيها.

7. قناعة الفاحص والمراجع الضريبي للنشاط العقاري، بأنه يعكس محتوى التقرير درجة الكفاءة المهنية والخبرة العملية، ما يوجب التحقق من إعداد الكشوف المالية وفقاً لمعايير المحاسبة.

ويرى الباحث إن من أهم الاجراءات التي تحقق جودة أداء الفاحص الضريبي هو ضرورة صدور التكاليف من مصلحة الضرائب بفحص الملفات للأنشطة العقارية محدد به سنوات الفحص، وربط أداء الفاحص بالحافز الوظيفي الملائم، وضرورة التوازن والتكافؤ ورعاية المصالح للدولة والممول في وقت واحد، وبذل العناية المهنية الملائمة لسلامة الرأي الفني المحايد والتقدير السليم والوصول لوعاء ضريبي عادل للأنشطة العقارية.

3.7.3 إصدار معيار محاسبي للمحاسبة الضريبية عن الأنشطة العقارية

يهدف إلى عرض هيكل المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والضريبة على العقارات فيما يتعلق بالأنشطة العقارية، أيّاً كان الشكل الذي تتخذه مع توضيح كيفية الإفصاح عن أسس وطريقة المحاسبة في تقرير الفحص المعد من قبل مصلحة الضرائب المختصة (الباز، 2019).

يتضمن هذا المعيار المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية بشأن الأوعية ذات الربط الحكمي أو الربط القطعي أو الربط الناتج من مطابقة الإيرادات بالتكاليف، ولا يتضمن المعيار الطرق المحاسبية الضريبية للأنشطة العقارية فيما يتعلق بضرية القيمة المضافة أو ضريبة الدمغة بأنواعها، والأنشطة العقارية الناتجة عن الاعانات الحكومية التي تدعم شراء أصول عقارية.

ويوضح هذا المعيار كيفية القياس الضريبي لإيرادات النشاط العقاري وكذلك تكاليفه، والمعالجة الضريبية لأرباح وخسائر إعادة التقييم والاعتراف بها ضريبياً، ومعالجة الأهلاك الضريبي للأصول العقارية، والمعالجة الضريبية للوعاء الضريبي المقدر للأنشطة العقارية، وأن يتضمن تقرير الفحص الضريبي الإفصاح عن كافة المعلومات والبيانات والأدلة والقرائن التي بناء عليها تم الوصول إلى الربح الضريبي وتحديد قيمة الوعاء الضريبي.

4.7.3 منح حوافز وإعفاءات ضريبية لتشجيع الاستثمار العقاري

حيث أن الحوافز الضريبية الممنوحة على الأنشطة العقارية سواء كانت في شكل إعفاءات ضريبية كلية أو جزئية تشجع بشكل كبير على زيادة الالتزام الضريبي لدى ممولي هذه الأنشطة العقارية، وزيادة الاستثمار العقاري في مصر، من خلال ضرورة إختلاف المعدل الضريبي بإختلاف تقسيمات أغراض العقارات، بتعديل سعر الضريبة الوارد بنص المادة (12) من قانون العقارات المبنية رقم (23) لسنة ليصبح سعر تصاعدي يبدأ من 2% ليرتفع إلى 8% للإسكان الفاخر وفي حدود الشقق السكنية، ويصل إلى 10% للإسكان فوق الفاخر من فيلات وكامبوندات وقصور، مع إقرار معدلات ضريبية للمنشآت الصناعية والتجارية تختلف بإختلاف الموقع والنشاط، بحيث لا تتجاوز 6% للمنشآت التجارية ونسبة 8% للمنشآت الصناعية، مع تقسيم المعدل الضريبي

إلى معدلين إحداهما للأراضي والآخر للمباني، مع إعفاء العقارات الحكومية والمؤسسات الخيرية والتعليمية والغير هادفه للريح من الضريبة العقارية.

5.7.3 التوسع في تطبيق التحول الرقمي بالمنظومة الضريبية

حيث أن التوسع في التحول الرقمي يعد الركيزة الأساسية لتطوير المنظومة الضريبية، سواء كانت مصلحة الضرائب على العقارات المبنية أو مصلحة الضريبة على الدخل أو القيمة المضافة مما يساهم في تحفيز الاستثمار، وتعزيز النمو الاقتصادي مع إستيفاء حق الدولة، وتعظيم جهود دمج الاقتصاد غير الرسمي، وسرعة وسهولة تحصيل الضريبة، والحد من التهرب الضريبي وعدم الامتثال الضريبي، وتوسع قاعدة البيانات، وتقليل الوقت والتكلفة والموارد اللازمة لتقديم خدمات أكثر للممولين مثل الإقرار الإلكتروني، والفاتورة الإلكترونية مما يخفف الأعباء الضريبية على الممولين. (محمد، 2024)

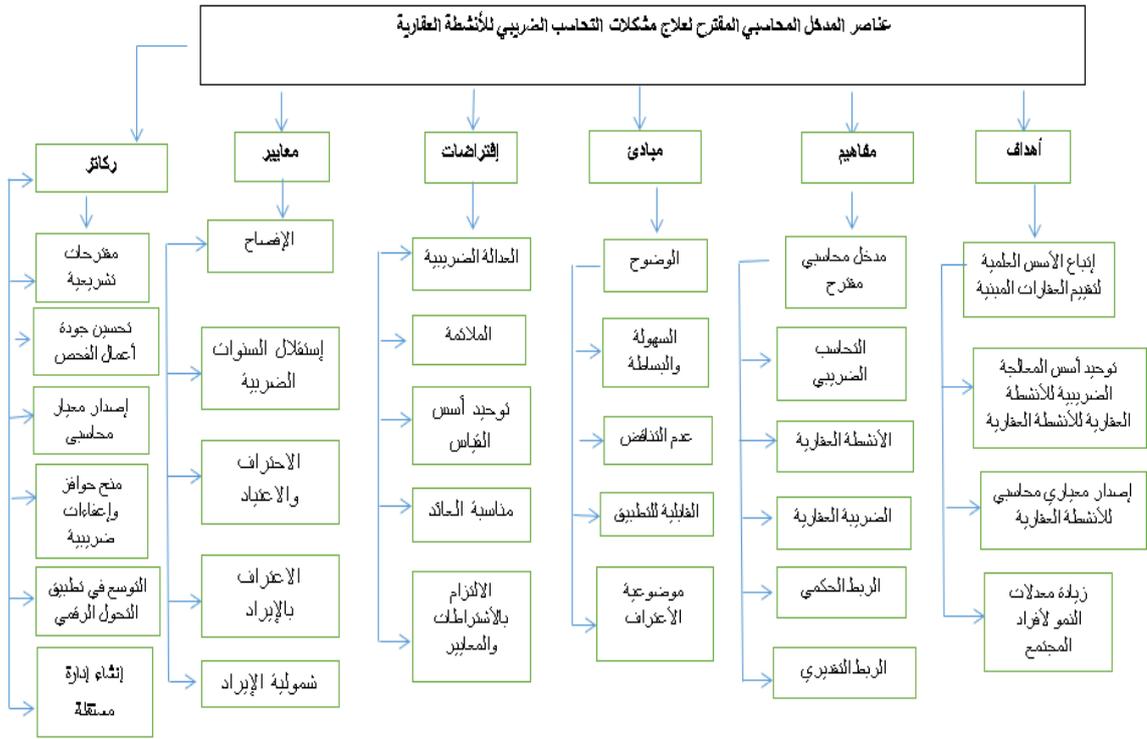
بالإضافة لعقد دورات تدريبية لمأموري الضرائب سواء في مصلحة الضرائب العقارية أو الضرائب على الدخل للإطلاع على كل جديد في مجال التحول الرقمي وتكنولوجيا المعلومات، والتعرف على كيفية تطبيق جهاز الحصر (المساعد الرقمي الشخصي) المطبق لأول مره بمصلحة الضرائب العقارية في مصر.

6.7.3 إنشاء إدارة مستقلة بالمأمورية لمحاسبة الأنشطة

تساعد في توحيد أسس وقواعد المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، بما يساهم في تخفيض المشكلات والمنازعات الضريبية، والحد من التهرب الضريبي لهذه الأنشطة، وذلك من خلال حصر جميع التعليمات والمنشورات المنظمة لأسس التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية، بما يساهم في التوسع في تقديم الخدمات الضريبية عبر شبكة الأنترنت، كتقديم الإقرار الضريبي والاستعلام عن الموقف الضريبي من خلال رقم سري لكل ممول، وهذا تم تطبيقه بالفعل بالالتزام بتطبيق الفاتورة الإلكترونية، وذلك أسوة بمأمورية الضرائب على البترول التي أنشأت منذ سنوات لتيسير التعامل مع شركات البترول.

ويرى الباحث ان قانون الرقم القومي الموحد للعقارات اذا تم تفعيله ، فسيحل مشكلات حصر وتسجيل العقارات في السجل العيني عن طريق انشاء قاعدة بيانات حقيقية للثروة العقارية يتم علي اساسها تحديد الوعاء الضريبي والطالبة به ، مع ضرورة تقييم عادل للقيم السوقية للثروة العقارية ، وهو ما يتطلب ميكنة عمليات التقييم من خلال استخدام البرامج التقنية المختلفة لتسجيل القيم السوقية للعقارات وقت الحصر واستخدامها في اعاجة التقييم الخمس (كل خمس سنوات) وحساب معدل الزيادة وفقا لمعدلات التضخم وبالتالي يتم حساب الزيادة في القيمة الضريبة بناء على هذا التقييم ، وهو ما يمنع التقديرات الجرافية والتلاعب في القيم السوقية للعقارات ، مع توفير خرائط محدثة لتسهيل حصر التوسعات وتاهيل القوى البشرية القائمة على استخدام التكنولوجيا في عمليات الحصر والتقييم وكذلك التحصيل واخيرا تفعيل المواد العقابية بالقانون لمنع التهرب الضريبي.

ويوضح الشكل رقم (1) التالي عناصر المدخل المحاسبي المقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية في مصر.



شكل 1. المدخل المحاسبي المقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية

المصدر: إعداد الباحث

وقد خلص الباحث من ذلك إلى أن تطبيق المدخل المحاسبي المقترح بكل دقة وموضوعية، من شأنه معالجة مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية، ويسهل المحاسبة الضريبية لها، وتحقيق العديد من الأهداف للمولين والخزانة العامة للدولة، ويقوم الباحث في القسم التالي بإجراء دراسة إختيارية لتحديد مدى قبول المدخل المحاسبي المقترح في الواقع العملي.

القسم الرابع

الدراسة الاختبارية

4.1 تمهيد

إستكمالاً للفائدة المرجوة من هذا البحث، يقوم الباحث بإعداد دراسة إختيارية من خلال تصميم قائمة إستقصاء توجه إلى عينة من الخبراء والمتخصصين في مجال المحاسبة الضريبية بمصلحة الضرائب العامة عن الدخل ومصحة الضرائب العقارية والمحاسبين القانونيين بمكاتب المحاسبة وممولي النشاط، وذلك لمعرفة آرائهم فيما يتعلق بأهم المشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية التي أسفر عنها التطبيق العملي لقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم (23) لسنة 2020، وقانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 وتعديلاته، ومقترحات علاج هذه المشكلات من خلال المدخل المحاسبي المقترح، ولتحقيق ذلك فإن الدراسة الاختيارية تشمل النقاط التالية

2.4 أهداف الدراسة الاختيارية

تهدف الدراسة إلى إختبار مدى قبول المدخل المقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للنشطة العقارية في الواقع العملي من خلال مايلي

1. إستطلاع آراء مفردات عينة الدراسة حول الاختلاف بين تطبيق معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي للأنشطة العقارية وأثره على فعائه على فعالية التحاسب الضريبي.
2. إستطلاع آراء مفردات عينة الدراسة حول مشكلات التحاسب الضويبي للأنشطة العقارية في مصر.
3. إستطلاع آراء مفردات عينة الدراسة حول المدخل المحاسبي المقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية في مصر.

3.4 مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في أقسام الفحص والربط والتحصيل للضريبة على النشاط العقاري بمصلحة الضرائب العامة على الدخل، ومصحة الضرائب العقارية، وكذلك الممولين العقاريين والمحاسبين القانونيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة.

وتم تحديد عينة الدراسة بإستخدام العينة الطبقيّة العشوائية بتطبيق المعادلة الآتية (أمين، 2021).

$$N = \frac{(z_a)^2 \times (S)^2}{(d)^2}$$

حيث أن

$$N = \text{حجم العينة}$$

$Z =$ تمثل قيمة 1.96 عند مستوى معنوية 0.05. ودرجة ثقة 96%

$S =$ تمثل الانحراف المعياري وتم فرضه في حدود (0.30).

$D =$ الخطأ المسموح ويساوي (0.05) عند معامل ثقة 95%.

وبتطبيق المعادلة السابقة يكون حجم العينة المناسبة للاختبار $= 2(1.96) \times 2(0.30) / 2(0.05) = 103$ مفردة

واختار الباحث تطبيق توزيع (120) إستمارة إستبيان على فئات الدراسة، إما بالأتصال الشخصي المباشر أو عن طريق البريد واعطيت لهم مهلة قدرها أسبوع للرد والاستفسار عن أي بيان بالإستمارة وفقاً للجدول رقم (2) التالي:

جدول 2: توزيع العينة على فئات الدراسة ونسبة الردود

عينة الدراسة	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المستلمة	نسبة الاستجابة %
مأموري الضرائب	40	38	95%
ممولي الأنظمة العقارية	50	42	84%
المحاسبين القانونيين	30	26	87%
الإجمالي	120	106	88%

4.4 تحديد أسلوب جمع البيانات

إعتمد الباحث في تجميع البيانات على استخدام أسلوب قوائم الاستقصاء، التي توجه إلى عينة البحث، حيث أشتملت على ثلاث أبعاد. يتناول البعد الأول تطبيق معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي للأنشطة العقارية ويتكون من (5) فقرات، أما البعد الثاني يتناول مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية ويتكون من (9) فقرات، أما البعد الثالث يتناول المدخل المحاسبي المقترح لعلاج هذه المشكلات ويتكون من (6) فقرات.

وتم استخدام مقياس ليكرت ذو الأبعاد الخمسة لتصميم القائمة، وذلك بإعطاء وزن نسبي لإجابات كل فقرة، تتراوح بين درجة وخمسة درجات، وبذلك فإن إجابة كل فقرة تتمثل في إختيار بديل واحد بوزن معين من الخمس بدائل.

5.4 أساليب التحليل الإحصائية المستخدمة

تحقيقاً لأهداف البحث تم استخدام الاساليب الاحصائية التالية إضافة إلى أسلوب ليكرت السابق الاشارة إليه عالية

1. حساب معامل الثبات والصدق (Alpha Cronbatches).

2. الإحصاء الوصفي للبيانات (الوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية).

3. الإحصاء الاستدلالي (إختبار (ت) للعينات المستقلة).

وتم استخدام برنامج (SPSS18) لتحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة الاستقصاء لاختبار فروض البحث.

4.6 صدق وثبات أداة الدراسة

ويقصد بثبات إستقصاء الدراسة أي الاستقرار في نتائجها، وعدم تغيرها بشكل كبير إذا تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترة زمنية معينة.

وقد تم إستخدام إختبار (ألفا كرونباخ) لقياس مدي ثبات أداة القياس حيث بلغ معامل الثبات لعبارات الفرض الأول = 0.762 وعبارات الفرض الثاني = 0.854 ، ولعبارات الفرض الثالث = 0.821 ، وهي نسب ممتازة كونها أعلى من النسب المقبولة 60% وبما يعكس ثبات قائمة الاستقصاء.

7.4 إختبار فروض البحث

لتحقيق أهداف البحث وسعيًا للتغلب على مشكلة البحث، فإن الباحث إعتد على إختبار الفروض التالية

1.7.4 إختبار الفرض الأول

والذي ينص على "لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسة حول وجود إختلاف بين تطبيق معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي للأنشطة العقارية مما يؤثر سلباً على فعالية التحاسب الضريبي لها"، وتم إستخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة (ت) المحسوبة لكل فقرة من فقرات الفرض الأول لقائمة الإستقصاء وكانت النتائج كما في الجدول التالي

جدول 3 : إستجابة عينة الدراسة حول فقرات الفرض الأول

الترتيب	مستوى المعنوية	قيمة (ت) المحسوبة	الإنحراف المعياري	نسبة الموافقة	الوسط الحسابي	فقرات الفرض الأول
1	0.412	1.36	0.91	%84	4.2	1
3	0.504	3.05	0.84	%76	3.8	2
4	0.702	3.01	0.72	%72	3.6	3
5	0.106	2.55	0.98	%70	3.5	4

2	0.708	3.11	0.88	%80	4	5
-	0.486	2.62	0.87	%77	3.8	المتوسط العام

المصدر: مخرجات حزمة البرامج الإحصائية SPSS

عند مستوى معنوية إحصائية أقل من (0.01)، قيمة ت الجدولية = 1.68.

يتضح من الجدول 3 مايلي

1. ان نسبة الموافقة على فقرات الفرض الأول أكبر من (50%)، فقد تراوحت نسبة الموافقة ما بين (70%) إلى (84%)، مما يعني قبول فقرات الفرض الأول من وجهة نظر عينة الدراسة.
2. إن الفقرة الأولى (أن المشرع الضريبي لم يتخذ القيمة العادلة في تقييم العقارات المبنية كما نصت معايير المحاسبة المصرية، بل أتخذ القيمة السوقية لتقرير القيمة الإيجارية) جاءت نسبة الموافقة عليها في المرتبة الأولى، بوسط حسابي (4.2) وانحراف معياري قدرة (0.91).
3. إن قيمة المتوسط العام لإستجابات الفرض الأول (3.8) ونسبته (77%) وانحراف معياري قدره (0.87)، وهذا يدل على أن درجة الموافقات كبيرة ولا يوجد تشتت لإجابات عينة الدراسة.
4. إن قيمة (ت) المحسوبة تساوي (2.62) وهي أكبر من قيمة (ت) الجدولية (1.68)، وكذلك مستوى المعنوية أكبر من (0.01)، مما يعني قبول فرض عدم بأنه لا يوجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسة حول وجود إختلاف بين تطبيق معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي للأنشطة العقارية مما يؤثر سلباً على فاعلية التحاسب الضريبي لها.

2.7.4 إختبار الفرض الثاني

والذي ينص على "لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسة حول وجود العديد من مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية في مصر" وكانت نتائج استجابة عينة الدراسة لفقرات الفرض الثاني " كما في الجدول التالي

جدول 4: إستجابة عينة الدراسة حول فقرات الفرض الثاني

الترتيب	مستوى المعنوية	قيمة (ت) المحسوبة	الانحراف المعياري	نسبة الموافقة	الوسط الحسابي	فقرات الفرض الثاني
1	0.504	1.45	%25	%82	4.1	1
2	0.213	1.25	%22	%78	3.9	2
7	0.318	2.81	%19	%66	3.3	3
6	0.224	2.41	%16	%70	3.5	4

5	0.422	3.06	%18	%72	3.6	5
4	0.119	2.22	%21	%74	3.7	6
8	0.211	4.11	%12	%64	3.2	7
3	0.315	2.42	%26	%76	3.8	8
9	0.411	3.65	%10	%62	3.1	9
-	0.304	2.60	%18	%71	3.6	المتوسط العام

المصدر: مخرجات حزمة البرامج الإحصائية SPSS

يتضح من الجدول رقم (4) مايلي

1. إن نسبة الموافقة على فقرات الفرض الثاني أكبر من (50%)، فقد تراوحت نسبة الموافقة ما بين (62%) إلى (82%) مما يعني قبول فقرات الفرض الثاني من وجهة نظر عينة الدراسة.
2. إن الفقرة الأولى (مشكلة التحاسب الضريبي للعقارات المبنية) جاءت نسبة الموافقة عليها في المرتبة الأولى، بوسط حسابي قدر (4.1) وانحراف معياري قدرة (25%).
3. إن قيمة المتوسط العام لاستجابات الفرض الثاني (3.6) ونسبته (71%) وانحراف معياري قدره (0.18)، وهذا يدل على أن درجة الموافقات كبيرة، ولا يوجد تشتت لإجابات عينة الدراسة.
4. إن قيمة (ت) المحسوبة تساوي (2.60) وهي أكبر من (0.1) مما يعني قبول الفرض بعدم بأنه (لا يوجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسة حول وجود العديد من مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية في مصر).

3.7.4 اختبار الفرض الثالث

والذي ينص على "لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسة حول مدى مساهمة المدخل المحاسبي المقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية في مصر" وكانت استجابة عينة الدراسة لفقرات الفرض الثالث كما في الجدول التالي

جدول 5: إستجابة عينة الدراسة حول فقرات الفرض الثالث

فقرات الفرض	الوسط الحسابي	نسبة الموافقة	الانحراف	قيمة (ت)	مستوى المعنوية	الترتيب
-------------	---------------	---------------	----------	----------	----------------	---------

الثالث		المحسوبة	المعياري			
1	4.3	3.11	%21	%86	0.211	1
2	3.6	2.42	%23	%72	0.111	5
3	4.2	4.21	%22	%84	0.410	2
4	3.5	2.51	%19	%70	0.310	6
5	4	2.61	%25	%80	0.241	4
6	3.8	3.71	%20	%76	0.121	3
المتوسط العام	3.9	3.09	%21	%78	0.234	-

المصدر: مخرجات حزمة البرامج الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول رقم (5) ما يلي

1. إن نسبة الموافقة على فقرات الفرض الثالث أكبر من 50%، فقد تراوحت نسبة الموافقة بين (70%) إلى (86%)، مما يعني قبول جميع فقرات الفرض الثالث من وجهة نظر عينة الدراسة.
2. إن الفقرة الأولى (تقديم مقترحات تشريعية، مع الاستفادة من المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية في الدول الأجنبية والعربية) جاءت نسبة الموافقة عليها في المرتبة الأولى بوسط حسابي (4.3) وانحراف معياري قدرة (0.21).
3. إن قيمة المتوسط العام لاستجابات الفرض الثالث (3.9) ونسبته (78%) وانحراف معياري قدرة (0.21) وهذا يدل على أن درجة الموافقات كبيرة، ولا يوجد تشتت لاجابات عينة الدراسة.
4. قيمة (ت) المحسوبة (3.09) أكبر من قيمة (ت) الجدولية (1.68) كما أن مستوى المعنوية أكبر من (0.01)، مما يعني قبول الفرض بعدم بأنه (لا يوجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسة حول مدى مساهمة المدخل المحاسبي المقترح في علاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية في مصر).

القسم الخامس

النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

1.5 النتائج

من خلال الدراسة النظرية والاختيارية للبحث يمكن استخلاص النتائج الآتية

1. إن فرض الضريبة العقارية على أساس القيمة السوقية يجعلها ضريبة على رأس المال، وليس ضريبة على الدخل الناتج من العقار، مما يؤدي إلى عدم دستوريتها.

2. إن تحديد تكلفة الأرض التي ألت ملكيتها عن طريق الميراث أو الوصية أو الهبة يسمح للحكم الشخصي للفاحص الضريبي في تحديد قيمتها وفقاً لقيمة المثل.
3. اختلاف طرق التقييم والقياس في ظل قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم (23) لسنة 2020، وقانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 ومعايير المحاسبة المصرية والدولية ومعايير التقييم العقاري، يؤثر سلباً على فعالية التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية.
4. إن هناك احتمال في مغالاة الشركات في تحديد تكلفة الأعمال المنفذة للعقود العقارية طويلة الأجل للوصول لنسبة إتمام كبيرة، بهدف إدراج إيرادات لا تعكس العمل المؤدي خلال الفترة المحاسبية.
5. تتمثل مشكلة التحاسب الضريبي لنشاط تقسيم الأراضي في تقييم الأراضي الزراعية أو الفضاء، والأراضي خارج كردون المدينة.
6. تكمن مشكلة التحاسب الضريبي لنشاط التحاسب الضريبي لنشاط الاستثمار العقاري في تقييم قيمة الاستثمارات، وتقدير تكلفة الاقتناء، وتحديد نسبة صافي الربح الضريبي في الحالات التقديرية.
7. لم يحدد القانون معالجة ضريبية واضحة لنشاط التمويل العقاري وبالتالي يتم الرجوع إلى المعالجة المحاسبية التي جاءت بمعايير المحاسبة المصرية.
8. يمكن الاستفادة من المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية في بعض الدول الأجنبية والعربية، خاصة التشريع الأمريكي الذي جعل مدة الحصر والتقدير للعقارات كل عشر سنوات.
9. جاءت نتائج الدراسة الاختيارية التي أجراها الباحث بشأن المدخل المحاسبي المقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية إيجابية مما يؤكد قبول فروض الدراسة في الواقع العملي.

2.5 التوصيات

- في ضوء ما أنتهى إليه الباحث من نتائج يمكن طرح التوصيات التالية
1. ضرورة إعادة تشكيل لجان الحصر والتقدير، خاصة للمنشأة الصناعية والسياحية والبتروولية والمطارات، بوجود ممثل منهم في هذه اللجان بناء على ترشيح اتحاد الصناعات أو اتحاد الغرف او الجبهه المختصه، مع زيادة مدة تقدير العقارات لتصبح عشر سنوات.

2. يجب الاعتماد على القيمة الإيجارية المنصوص عليها بعقود الأيجار الفعلية لغرض حساب الضريبة، وفي حالة اللجوء لتقدير هذه القيمة يجب الأخذ في الحسبان المستوى الاجتماعي لشاغلي العقارات وليس الموقع والمكان الجغرافي فقط، مع الاعتماد على سعر الضريبة التصاعدي لتحقيق العدالة الضريبية المنشودة.
3. ضرورة إجراء العديد من التعديلات على التشريع الضريبي المصري، وهو القانون رقم (91) لسنة 2005 وتعديلاته بشأن الضريبة على الدخل، والقانون رقم (23) لسنة 2020 بشأن الضريبة على العقارات المبنية، بإعادة صياغة بعض مواد القانون الخاصة بالمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، لعلاج مشكلات التطبيق العملي لها.
4. ضرورة توحيد مبادئ وطرق وأسس التقييم العقاري الذي يتعدد بسبب تعدد القوانين والتشريعات بنحو متضارب فيما بينهما.
5. توحيد المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية أمام مصلحة ضريبة واحدة، حتى يضمن عدم الازدواج الضريبي عند المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.
6. ضرورة تطبيق المدخل المحاسبي المقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية من خلال التأكد على تطبيق المبادئ والمعايير والركائز المقترحة عند المعالجة الضريبية لهذه الأنشطة.
7. إصدار معيار محاسبي للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، وإنشاء إدارة مستقلة بالمأمورية لمحاسبة الأنشطة العقارية.
8. ضرورة تحسين جودة أعمال الفحص الضريبي للأنشطة العقارية والتوسع في تطبيق التحول الرقمي بالمنظومة الضريبية.

3.5 التوجهات البحثية المستقبلية

يوصي الباحث باستكمال بعض النقاط التي لم تناولها الدراسة الحالية، ولكنها تال إهتماماً كبيراً على المستوى العلمي والعملي وأهمها.

1. إجراء دراسة دولية مقارنة لمشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية في الدول المتقدمة والنامية.
2. إجراء دراسة تحليلية لأثر قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 وتعديلاته، وقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم (23) لسنة 2020، وقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (3) لسنة 2022 على تحقيق النمو الاقتصادي والإصلاح الضريبي في مصر.
3. إجراء دراسة اختيارية على أثر المقترحات التي تم تقديمها في الدراسة الحالية لمعالجة مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية على قرارات الاستثمار في مصر.

4. مدخل مقترح للحد من التهرب الضريبي للأنشطة العقارية باستخدام تقنية البلوك تشين.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

- أحمد، إبراهيم طه، (2019)، "الضريبة على التصرف العقاري بين النظرية والتطبيق"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (54) العدد الأول، ص: 121-152.
- أمين، أسامه ربيع، "التحليل الإحصائي باستخدام SPSS الجزء الأول"، *مهارات أساسية واختيار الفروض الأساسية*، كلية التجارة، جامعة المنوفية، 2021 ص: 35.
- الباز، الباز فوزي، (2019)، مدخل مقترح لصياغة معيار مصري لمعالجة الضريبة للأنشطة العقارية"، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مجلد (20) العدد الثالث، ص: 61-85.
- الباز، الباز فوزي، (2019)، "تقييم المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية من منظور علم المحاسبة الضريبية"، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مجلد (20) العدد الرابع ص: 144-167.
- مجدي، محمد عبداللطيف، (2019)، "أسلوب مقترح لتقييم الاستثمارات العقارية والعقارات المبنية بغرض تحديد الوعاء الضريبي، دراسة تطبيقية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الرابع، ص: 51-92.
- عبده، عبير أحمد، "أثر تطبيق المعايير العالمية لأداء الاستثمار على تعظيم الحصيلة الضريبية للاستثمار العقاري في مصر، دراسة ميدانية"، *المجلة العلمية للبحوث التجارية*، كلية التجارة، جامعة، العدد الثاني، ص: 52-95.
- اسماعيل، محمود عطية، (2022)، إطار مقترح لمعالجة مشكلات المحاسبة الضريبية على العقارات المبنية في ضوء القانون رقم (23) لسنة 2020، دراسة تطبيقية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص: 43-99.
- سيد، أحمد فتحي، (2022)، "الضريبة على العقارات المبنية في ظل القانون رقم (196) لسنة 2008 وتعديلاته وعلاقتها بمعايير المحاسبة المصرية (دراسة ميدانية)"، *مجلة البحوث الادارية والمالية والكمية*، كلية التجارة، جامعة السويس، المجلد الثاني، العدد الثالث ص: 4-54.

محمد، سحر صبحي، (2024)، "دورهيمنة مصلحة الضرائب العقارية في دعم الإيرادات الضريبية (دراسة تطبيقية)"، مجلة البحوث المالية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مجلد (14) العدد الثاني، ص.ص: 105-164.

فراج، محمود فراج، (2019)، "تقدير قيمة الضريبة العقارية في التشريع المصري المقارن، دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة السويس، مجلد (8)، ص.ص: 9-35.

عبدالسلام، أسامة عبدالرحمن، (2020)، "المعاملات الرياضية لحساب الضريبة العقارية بإستخدام أسلوب التكلفة الاستبدالية"، مجلة التشريع الضريبي، القاهرة ص.ص: 33-34.

الكتاب الدوري رقم (8) لسنة (2018) بشأن "معايير تقييم المنشآت البترولية ومنشآت الثروة المعدنية (مناجم، ومحاجر، والملاحات، والمطارات)"، مصلحة الضرائب العقارية، ص: 15.

زكي، مصطفى فتحي، (2016)، "أثر الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل" المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين، دور الضرائب في تحقيق استراتيجية 2030، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب القاهرة، المجلد الثالث، ص: 4.

قانون الأملاك المبنية في لبنان المعدل في عام 2015.

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل بقانون المالية الجزائري رقم (16-21) لسنة 2021 الجريدة الرسمية بالجزائر (العدد 100، السنة 58 ديسمبر 2021) ص: 35.

معيار المحاسبة المصري رقم (34) الاستثمارات العقارية معايير المحاسبة المصرية، الجهاز المركزي للمحاسبات القرار (732) لسنة 2020، الوقائع المصرية.

مركز الحاسب الآلي ونظم المعلومات 2020، شرح جهاز حصر العقارات المبنية، المساعد الرقمي الشخصي (PDA) مصلحة الضرائب العقارية.

القانون رقم (23) لسنة 2020، تعديل قانون الضريبة العقارية رقم (196) لسنة 2008، الجريدة الرسمية عدد 19 بتاريخ 2020.

معيار المحاسبة المصري رقم (10) الأصول الثابتة وأهلاكتها، معايير المحاسبة المصرية الجهاز المركزي للمحاسبات القرار رقم (732) لسنة 2020 الوقائع المصرية (43) بتاريخ 2020.

معيار المحاسبة المصري رقم (34) الاستثمارات العقارية، معايير المحاسبة المصرية الجهاز المركزي للمحاسبات
القرار (732) لسنة 2020 الوقائع المصرية (43) بتاريخ 2020.

المراجع باللغة الأجنبية

Muellbauer,Johnk(2019), “Property Taxation and The Economy after the Barker Review,
Economic journal, vol,115,No.502,.99.

Pemard Pizet (2021), “reale state Taxation and local Tax Policies in France” ,septemper”
,Reche Search Center, France. 44.

Johanp.Moriarty, (2019), “Altheory of bench marking, Benchmarking An” International,
vol,18 gss 4: 588-611.

المواقع الإلكترونية

1. <http://Finance.gov.ip>.

2. Available at:<http://Translate googal eusercontentco>.

3. Property.com.real estate.living,real France/44.

ملحق البحث

نموذج إستمارة الاستقصاء

بحث بعنوان

مدخل محاسبي مقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية في مصر (دراسة إختيارية)
السيد الفاضل/.....

تحية طيبة وبعد،،،

يتناول هذا البحث مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية في مصر في ضوء قانون الضريبة على
الدخل رقم (91) لسنة 2005 وتعديلاته، وقانون العقارات المبنية رقم (23) لسنة 2020، ومدخل محاسبي
مقترح لعلاج هذه المشكلات.

وقد تم اختيار سيادتكم ضمن أفراد العينة، ولذلك يرجو الباحث التكرم بالحصول على تعاونكم في الإجابة على
فقرات نموذج الاستقصاء، ونود أن نؤكد لسيادتكم أن البيانات والمعلومات التي تقدمونها لا تستخدم إلا لغرض
البحث العلمي فقط.

شاكراً لكم مقدماً لحسن تعاونكم،

الأنشطة العقارية: هي كل نشاط يكون العقار طرف فيه بذاته، أو بالإستثمار أو بالتبعية، مثل أنشطة شراء وتشديد العقارات بقصد بيعها، والتصرفات العقارية، وتقسيمات الأراضي والتصرف بها، والتمويل والرهن العقاري، والاستثمار العقاري، والتأجير التشغيلي والتمويل عقود المقاولات.

التحاسب الضريبي: يتناول التنظيم الفني للضريبة من خلال ربط وفحص وتحصيل الضريبة، بما فيها إجراءات التقاضي والمنازعات الضريبية.

البيانات الشخصية.

الأسم (إختياري):

الخبرة العلمية:

جهة العمل: مصلحة الضرائب

مكاتب المحاسبة

ممول أنشطة عقارية

عبارات الإستقصاء.

برجاء التفضل بوضع علامة (√) أمام الاجابة المناسبة.

الفرض الأول: لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسه حول وجود إختلاف بين تطبيق معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي للأنشطة العقارية مما يؤثر سلباً على فاعلية التحاسب الضريبي لها.

فقرات الفرض الأول	أوافق تماماً	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق مطلقاً
1- المشرع الضريبي لم يتخذ القيمة العادلة في تقييم العقارات المبنية كما نصت معايير المحاسبة المصرية، بل أتخذ القيمة السوقية للوصول للقيمة الإيجارية					
2- المشرع الضريبي لم يسند عملية التقييم للعقارات المبنية لخبراء عقاريين كما نصت المعايير، وإنما أسندها إلى لجان الحصر والتقدير.					
3- إقتصر المشرع الضريبي في المادة (21) بالنسبة لنشاط العقود طويلة الأجل على إستخدام طريقة واحده وهي نسبة الإتمام في الإعتراف بالإيراد وتحديد قيمته، بينما شمل المعيار المحاسبي لعقود الإنشاء ثلاث طرق.					
4- أن الإقرار الضريبي المعد على خلاف المحاسبة المصرية لا يدخل في عينة الفحص وفقاً لقرار وزير المالية رقم (659) لسنة 2008.					
5- عدم الاعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة أو إهدارها، شرطه أن تثبت المصلحة بالمستندات عدم صحتها وليس عدم تطبيق معايير المحاسبة المصرية.					

الفرض الثاني: لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسة حول وجود العديد من مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية في مصر.

لا أوافق مطلقاً	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق تماماً	فقرات الفرض الثاني
					1- مشكلة فرض ضريبة العقارات المبنية على أساس القيمة السوقية والحصص كل خمس سنوات.
					2- مشكلة تحديد تكلفة الأرض من الميراث أو الوصية لنشاط شراء أو بناء وتشيد العقارات المبنية بقصد بيعها.
					3- مشكلة التحاسب الضريبي للتصرف في العقارات لشركات الواقع
					4- مشكلة التحاسب الضريبي لتأجير الوحدات المفروشة إذا كانت حق إنقاع.
					5- مشكلة التحاسب الضريبي لنشاط العقود العقارية طويلة الأجل بحساب نسبة إتمام كبيرة.
					6- مشكلة التحاسب الضريبي لنشاط تقسيم الأراضي خارج كردون المدينة وتقسيم الأراضي الزراعية والفضاء.
					7- مشكلة المحاسبة التقديرية لنشاط الاستثمار العقاري.
					8- مشكلة عدم تحديد معالجة ضريبية واضحة لنشاط التمويل العقاري في التشريع الضريبي المصري.
					9- مشكلة التحايل لجعل عقود الإيجار التمويلية للعقارات عقود تشغيلية.

الفرض الثالث: لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسة حول مدى مساهمة المدخل المحاسبي المقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية في مصر.

لا أوافق مطلقاً	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق تماماً	فقرات الفرض الثالث
					1- تقديم مقترحات تشريعية، مع الاستفادة من المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية في الدول الأجنبية والعربية.
					2- تحسين جودة أعمال الفحص الضريبي للأنشطة العقارية.
					3- إصدار معيار محاسبي للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.
					4- منح حوافز وإعفاءات ضريبية لتشجيع الاستثمار العقاري في مصر.
					5- التوسع في تطبيق التحول الرقمي للمنظومة الضريبية.
					6- إنشاء إدارة مستقلة بالمأمورية لمحاسبة الأنشطة العقارية.

أي ملاحظات يود المستقصي منه إضافتها أو توضيحها بشأن ما تقدم.

Research Summary

The research aims to study and analyze the problems of tax accounting for real estate activities in Egypt, the foundations of tax accounting for them in Egypt and some foreign and Arab tax systems to benefit from them in developing a proposed accounting approach to treat With testing the extent of acceptance of this approach in practice by these problems.

.conducting an experimental study

The survey list was used to collect data from the 106 sample under study, from tax experts at And certified accountants in the Income Tax Authority, the Real Estate Tax Authority, accounting offices, and financiers of real estate activities. The data of the study were analyzed using some appropriate statistical methods and analyzed their results.

The results of the experimental study showed that the three research hypotheses were correct, and it was recommended that several amendments be made to the Egyptian tax legislation.

This is Law No. 91 of 2005 and its amendments regarding income tax, and Law No. 23 of 2020 regarding tax on built real estate, by reformulating some articles of the law related to And improving the quality of tax examination work the tax treatment of real estate activities. for these activities, and expanding the application of digital transformation in the tax system, and establishing an independent department in the tax office to account for real estate activities.

Key Words Proposed accounting approach ; Tax Accounting; Real Estate Activities ; Real Estate Tax; Arbitrary linkage of real estate activity