

## الضريبة على العقارات المبنية في ظل قانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته

### وعلاقتها بمعايير المحاسبة المصرية "دراسة ميدانية"

الباحث / أحمد فتحي سيد عبد الله<sup>١</sup>

#### المخلص

يتناول البحث طبيعة ومشكلات التحاسب الضريبي في ظل قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته بالنسبة للعقارات المبنية المستعملة في أغراض السكن والمستعملة في غير أغراض السكن والمنشآت ذات الطبيعة الخاصة كما نصت عليه المادة ١٣ من ذات القانون، ومدى مراعاة قانون الضريبة على العقارات المبنية لمعايير المحاسبة المصرية والدولية.

وخلصت الدراسة إلى ضرورة زيادة النسبة التي تخضع مقابل الصيانة وكافة المصاريف إلى ٥٠٪ للمنشآت ذات الطبيعة الخاصة، ويتم خصمها قبل احتساب الضريبة. وكذلك ضرورة الاسترشاد بمعايير المحاسبة المصرية والدولية ومعايير التقييم العقاري في تقييم العقارات المبنية.

#### Abstract:

The research deals with the problems of tax accounting under the Building Real Estate Tax Law No. 196 of 2008 and its amendments with respect to the built properties used for housing purposes and used for purposes other than housing and establishments of a special nature as clarified by Article 13 of the same law. And the extent to which the tax law on built real estate takes into account the Egyptian and international accounting standards.

The study concluded that it is necessary to increase the percentage deducted for maintenance and all expenses to 50% for establishments of a special nature, and it is deducted before calculating the tax. As well as the need to be guided by Egyptian and international accounting standards and real estate evaluation standards in evaluating built real estate.

---

<sup>١</sup> طالب ماجستير، قسم المحاسبة - كلية التجارة، جامعة السويس.

## طبيعة المشكلة

بعد التطبيق الفعلي لقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته، ظهرت بعض مشكلات التحاسب الضريبي، وعند دراسة وتحليل مواد القانون وتعديلاته وبنود اللائحة التنفيذية يتبين وجود بعض مشكلات التحاسب الضريبي منها على سبيل المثال لا الحصر:

- مشكلة تقدير القيمة الإيجارية (وعاء الضريبة).
- مشكلة لجان الحصر والتقدير.
- مشكلات التحاسب الضريبي بالنسبة للمنشآت ذات الطبيعة الخاصة، خاصة المنشآت السياحية والبتروولية.

## هدف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مشكلات التحاسب الضريبي للعقارات المبنية في مصر الناتجة عن تطبيق قانون الضريبة على العقارات المبنية الصادر برقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته ومحاولة وضع مقترحات للعلاج والتطوير، وذلك من خلال:

- ١- تحديد مشكلات التحاسب الضريبي للعقارات المبنية في جمهورية مصر العربية وتحليلها في ظل قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته.
- ٢- تحديد مدى اعتراف قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته بطرق القياس الواردة بمعايير المحاسبة المصرية وما يقابلها من معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقييم العقاري المصرية عند قياس القيمة الرأسمالية والقيمة السوقية للعقارات المبنية.

## أهمية الدراسة

ترجع أهمية البحث إلى أنه يتناول موضوعاً مهماً وحيوياً يهم شريحة كبيرة من أفراد المجتمع، كما يعد هذا البحث من الدراسات الحديثة والمهنية التي تتعرض بالدراسة والتحليل لمشكلات التحاسب الضريبي التي تواجه قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته بعد تطبيقه، بهدف محاولة تقديم مدخل مقترح للمحاسبة عن الضريبة العقارية من أجل زيادة فعالية الضرائب العقارية في المساهمة في تحقيق استراتيجية مصر ٢٠٣٠.

## فروض البحث

يرى الباحث أنه في ضوء مشكلة البحث وهدفها تتمثل فروض البحث في:  
**الفرض الأول:** "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم حول أهمية المحاسبة عن الضرائب العقارية للمنشآت السياحية والبتروولية تعزى للمتغيرات الديموجرافية لعينة الدراسة".

**الفرض الثاني:** "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقصى منهم حول أهمية المحاسبة عن الضرائب العقارية للمنشآت السياحية والبتروولية".

## منهج البحث

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهدافه وأهميته يعتمد الباحث في الدراسة النظرية على منهجين أساسيين، وهما: **المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي**، حيث يقوم الباحث باستقراء ما ورد في الفكر المحاسبي من كتب وأبحاث ودوريات ومؤتمرات تناولت موضوع البحث والقوانين واللوائح المتعلقة بهذا الشأن، كما استخدم الباحث المنهج الاستنباطي في الدراسة الميدانية.

## خطة البحث

تحقيقاً للهدف من البحث سيتم تناول الدراسة في ثلاثة مباحث بخلاف النتائج والتوصيات كما يلي:  
**المبحث الأول: أسس المحاسبة عن الضريبة على العقارات المبنية في مصر.**  
١- قواعد وأسس المحاسبة عن الضريبة على العقارات المبنية في ظل القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته بالنسبة للوحدات السكنية.  
٢- قواعد وأسس المحاسبة عن الضريبة على العقارات المبنية في ظل القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته بالنسبة للوحدات غير السكنية.  
٣- قواعد وأسس المحاسبة عن الضريبة على العقارات المبنية في ظل القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته بالنسبة للمنشآت ذات الطبيعة الخاصة.  
**المبحث الثاني: قانون الضريبة على العقارات المبنية وعلاقته بمعايير المحاسبة المصرية.**  
**المبحث الثالث: الدراسة الميدانية.**  
**النتائج والتوصيات**

## المبحث الأول: أسس المحاسبة عن الضريبة على العقارات المبنية في مصر

تأخذ العقارات المبنية الخاضعة للضريبة العقارية في مصر صوراً عديدة، منها العقارات السكنية والغير سكنية والعقارات ذات الطبيعة الخاصة (المنشآت الصناعية والسياحية والبتروولية والمطارات والموانئ والمناجم والمحاجر وما في حكمها من منشآت ذات طبيعة خاصة)، ويختلف حساب العبء الضريبي باختلاف الغرض المستخدم فيه العقار، حيث حدد المشرع معايير لحساب العبء الضريبي للوحدات السكنية يختلف عن معايير حساب العبء الضريبي بالنسبة للوحدات غير السكنية بينما نصت المادة الثالثة عشر من القانون على أن: "يتم وضع معايير لتقييم المنشآت الصناعية والسياحية والبتروولية والمطارات والموانئ والمناجم والمحاجر وما في حكمها من منشآت ذات طبيعة خاصة بغرض تحديد وعاء الضريبة لها بقرار من الوزير بالاتفاق مع الوزير المختص". ونجد أن المشرع حدد سعر موحد للضريبة وهو ١٠٪ ووضع قواعد وأسس لكيفية تحديد القيمة الإيجارية للعقار وهو بذلك يحاول تلافي العيوب ومشاكل التطبيق، أيضا معالجة التشوهات التي كانت موجودة في القانون السابق (قانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤) وسوف نتناول كيفية حساب الضريبة على العقارات المبنية فيما يلي:

خطوات حساب الضريبة على العقارات المبنية وفقاً للقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته

أنواع الوحدات (العقارات)						
المنشآت السياحية	المنشآت البتروولية	المنشآت الصناعية	الوحدات غير السكنية	الوحدات السكنية		بيان
				الوحدات الإضافية	السكن الخاص	
التكلفة	التكلفة	التكلفة	القيمة المقدرة من لجنة الحصر والتقدير	القيمة المقدرة من لجنة الحصر والتقدير	القيمة المقدرة من لجنة الحصر والتقدير	١- القيمة السوقية
الاستبدالية	الاستبدالية	الاستبدالية	٦٠ x ١	٦٠ x ١	٦٠ x ١	٢- القيمة الرأسمالية
٧ x ٢	٥ x ٢	٥ x ٢	٣ x ٢	٣ x ٢	٣ x ٢	٣- القيمة الإيجارية السنوية
٣٢ x ٣	٣٢ x ٣	٣٢ x ٣	٣٢ x ٣	٣٠ x ٣	٣٠ x ٣	٤- المصاريف
٤ - ٣	٤ - ٣	٤ - ٣	٤ - ٣	٤ - ٣	٤ - ٣	٥- صافي القيمة الإيجارية
-	١٢٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠	-	٢٤٠٠٠	٦- حد الإعفاء المقرر
-	٦ - ٥	٦ - ٥	٦ - ٥	٦ - ٥	٦ - ٥	٧- القاعدة الضريبية
١٠٪	١٠٪	١٠٪	١٠٪	١٠٪	١٠٪	٨- معدل الضريبة
٨٠ x (٨ x ٧)	٨ x ٧	٨ x ٧	٨ x ٧	٨ x ٧	٨ x ٧	٩- الضريبة المستحقة

## ١- قواعد وأسس المحاسبة عن الضريبة على العقارات المبنية في ظل القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته بالنسبة للوحدات السكنية.

حدد المشرع في القانون واللائحة التنفيذية القواعد والأسس التي تستخدم للوصول إلى القيمة الإيجارية بالنسبة للوحدات السكنية وحددت المادة ١٢ من القانون سعر الضريبة بنسبة ١٠٪ من القيمة الإيجارية السنوية للعقارات الخاضعة للضريبة، كما منح إعفاء للمسكن الخاص الذي يقل صافي القيمة الإيجارية السنوية له عن ٢٤٠٠٠ جنيه على أن يخضع ما زاد عن ذلك للضريبة.

\* ويتم حساب العبء الضريبي في القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته بالنسبة للوحدات السكنية وفقاً للخطوات التالية:

- أ- تحديد القيمة السوقية للوحدة السكنية (العقار) بمعرفة لجان الحصر والتقدير.
- ب- تحديد القيمة الرأسمالية للعقار: وهي تبلغ ٦٠٪ من القيمة السوقية للعقار.
- ج- تحديد القيمة الإيجارية السنوية: وهي تبلغ ٣٪ من القيمة الرأسمالية للعقار.
- د- تحديد صافي القيمة الإيجارية السنوية: وهي عبارة عن القيمة الإيجارية السنوية مخصوماً منها ٣٠٪ مقابل جميع المصروفات بما في ذلك مصاريف الصيانة.
- هـ- وعاء الضريبة: صافي القيمة الإيجارية السنوية - حد الإعفاء المقرر لوحدة واحدة (٢٤٠٠٠ جنيه)، وما زاد عن ذلك يخضع للضريبة. ولكن الوحدات الأخرى بعد الأولى لا يتم خصم حد الإعفاء ٢٤٠٠٠ جنيه، حيث إنه طبقاً لما جاء في الفقرة (د) من المادة (١٨) من القانون فإن لكل مالك وحدة واحدة تتمتع بالإعفاء في حدود ٢ مليون جنيه قيمة سوقية أو ٢٤٠٠٠ صافي قيمة إيجارية سنوية.
- و- الضريبة المستحقة سنوياً: وهي بمعدل ١٠٪ من وعاء الضريبة.

\* طريقة أخرى لحساب الضريبة:

- وعاء الضريبة = القيمة السوقية  $\times 0.0126$  - حد الإعفاء المقرر لوحدة واحدة (٢٤٠٠٠ جنيه في حالة المسكن الخاص فقط ويخضع ما زاد عن ذلك للضريبة).
- الضريبة المستحقة على العقارات المبنية (المستغلة لأغراض سكنية) = وعاء الضريبة  $\times 10\%$

\* معادلة حساب الضريبة على العقارات المبنية للعقارات السكنية = القيمة السوقية للعقار x ٦٠٪  
 (لتحديد القيمة الرأسمالية) x ٣٪ (لتحديد القيمة الإيجارية السنوية) x ٧٠٪ (لتحديد وعاء  
 الضريبة) - (٢٤٠٠٠ جنيه حد الإعفاء المقرر في القانون للوحدة السكنية) x ١٠٪.  
 وفي حالة ما إذا كان المالك يمتلك أكثر من وحدة سكنية فإنه يتمتع بحد الإعفاء لوحدة واحدة  
 فقط وتخضع الوحدات الأخرى للضريبة مهما بلغت قيمتها الإيجارية.  
 أما في حالة إذا ما كان المالك يمتلك وحدة سكنية تتجاوز صافي قيمتها الإيجارية السنوية  
 ٢٤٠٠٠ جنيه، فيتم إعفاء الوحدة في حدود هذا المبلغ ويخضع ما زاد عن ذلك للضريبة.

## ٢- قواعد وأسس المحاسبة عن الضريبة على العقارات المبنية في ظل القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته بالنسبة للوحدات غير السكنية

يقصد بالوحدات غير السكنية الخاضعة للضريبة على العقارات المبنية هنا: أي وحدة في عقار  
 مستعملة في أغراض تجارية أو إدارية أو مهنية يتجاوز صافي قيمتها الإيجارية السنوية ١٢٠٠ جنيه.

\* ويتم حساب العباء الضريبي في القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته بالنسبة للوحدات غير  
 السكنية وفقاً للخطوات التالية:

- أ- تحديد القيمة السوقية للوحدة غير السكنية (العقار).
- ب- تحديد القيمة الرأسمالية للعقار: وهي تبلغ ٦٠٪ من القيمة السوقية للعقار.
- ج- تحديد القيمة الإيجارية السنوية: وهي تبلغ ٣٪ من القيمة الرأسمالية للعقار.
- د- تحديد صافي القيمة الإيجارية السنوية: وهي عبارة عن القيمة الإيجارية السنوية مخصوماً  
 منها ٣٢٪ مقابل جميع المصروفات بما في ذلك مصاريف الصيانة.
- هـ- وعاء الضريبة: صافي القيمة الإيجارية السنوية - ١٢٠٠ جنيه (حد الإعفاء المقرر).
- و- الضريبة المستحقة: وهي بمعدل ١٠٪ من وعاء الضريبة.

\* طريقة أخرى لحساب الضريبة:

- وعاء الضريبة = القيمة السوقية x ٠٠٠١٢٢٤ - ١٢٠٠ جنيه (حد الإعفاء المقرر للوحدة  
 غير السكنية ويخضع ما زاد عن ذلك للضريبة).
- الضريبة المستحقة على العقارات المبنية (المستغلة لأغراض غير سكنية) = وعاء الضريبة x ١٠٪

\* معادلة حساب الضريبة على العقارات المبنية للعقارات غير السكنية =

القيمة السوقية للعقار x ٦٠٪ (لتحديد القيمة الرأسمالية) x ٣٪ (لتحديد القيمة الإيجارية السنوية) x ٦٨٪ (لتحديد وعاء الضريبة) - ١٢٠٠ جنيه (حد الإعفاء المقرر في القانون للوحدة غير السكنية) x ١٠٪.

### ٣- قواعد وأسس المحاسبة عن الضريبة على العقارات المبنية في ظل القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته بالنسبة للمنشآت ذات الطبيعة الخاصة.

تنفيذاً لحكم المادة ١٣ من قانون الضريبة على العقارات المبنية الصادر بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته، والتي تقضي بأن يتم وضع معايير لتقييم المنشآت الصناعية والسياحية والبتروولية والمطارات والموانئ والمناجم والمحاجر وما في حكمها من منشآت ذات طبيعة خاصة بغرض تحديد وعاء الضريبة لها وذلك بقرار من وزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص. وقد أسفرت الاجتماعات عن اتفاق كل من وزير المالية وزراء الصناعة والسياحة والبتترول على الأسلوب الأمثل لتقييم تلك المنشآت بغرض حساب الضريبة على العقارات المبنية وما يتفق مع المعايير الدولية وذلك وفقاً للأسس التالية.

#### أولاً: المنشآت الصناعية:

تم الاتفاق بين وزير المالية ووزير الصناعة على أن يكون الأسلوب المتبع في تقييم المنشآت الصناعية هو أسلوب التكلفة الاستبدالية، ويستخدم هذا الأسلوب في تقييم العقارات ذات الطابع الخاص والتي لا يتم تداولها بشكل دائم أو مستمر بالسوق ولا يوجد لها عقار مثيل، مثل المنشآت الصناعية.

**تعريف التكلفة الاستبدالية:** هي استبدال قيمة المبنى القديم ذات الطبيعة الخاصة المراد تقييمه بقيمة حالية لمبنى مثيل بعد خصم كافة الإهلاكات.

\* ويتم حساب الضريبة العقارية للمنشآت الصناعية بأسلوب التكلفة الاستبدالية على النحو التالي:

١- حساب تكلفة الأرض = مساحة الأرض x سعر المتر المربع

٢- حساب تكلفة المباني = مساحة المسطح الأرضي x عدد الأدوار x سعر المتر المربع

أو (تكلفة المباني = مساحة المبنى x سعر المتر المربع).

٣- حساب معدل الإهلاك:

أ- نسبة الإهلاك السنوي = (١٠٠ - القيمة التخريدية) ÷ العمر الافتراضي للمنشأة

$$= 100\% - 30 \div 50 = 70\% \div 50 = 1.4\%$$

ب- نسبة مجمع الإهلاك = نسبة الإهلاك السنوي  $\times$  عمر المنشأة الحالي

ج- نسبة الصلاحية = 100 - نسبة مجمع الإهلاك

٤- صافي تكلفة المبنى (المباني) = تكلفة المباني  $\times$  نسبة الصلاحية

٥- إجمالي التكلفة الاستبدالية = تكلفة الأرض + صافي تكلفة المباني

٦- القيمة الإيجارية السنوية = إجمالي التكلفة الاستبدالية  $\times$  ٥% (معدل الاستثمار)

٧- صافي القيمة الإيجارية السنوية = القيمة الإيجارية السنوية  $\times$  ٦٨% - ١٢٠٠ (حد الإعفاء المقرر).

٨- الضريبة العقارية المستحقة = صافي القيمة الإيجارية السنوية  $\times$  سعر الضريبة ١٠%.

\* معادلة حساب الضريبة على العقارات المبنية للمنشآت الصناعية =

التكلفة الاستبدالية للأرض والمباني  $\times$  معدل الاستثمار ٥%  $\times$  ٦٨% - ١٢٠٠  $\times$  ١٠%

العناصر الواجب توافرها لاستخدام أسلوب التكلفة الاستبدالية:

- القيمة التخريدية: هي قيمة الأصل بعد نهاية عمره الافتراضي وقدرها الخبراء الهندسيين بنسبة ٣٠% من قيمة الأصل.

(القيمة التخريدية = القيمة المتبقية في نهاية العمر الافتراضي = ٣٠% من قيمته).

- العمر الافتراضي للمنشأة: هو العمر المفترض أن يعيشه المبنى ويتم تحديده حسب نوع مادة البناء وقدره الخبراء الهندسيين بخمسين عامًا.

- العمر الحالي للمنشأة: هو الفرق بين سنة التقييم وسنة الإنشاء.

- معدل الاستثمار: ٥%

- يستبعد ٣٢% من الإيجار السنوي للمنشأة مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المالك

بأداء الضريبة بما في ذلك مصاريف الصيانة، كما يستبعد حد الإعفاء المقرر للوحدات

غير السكنية ١٢٠٠ جنيه، وتحتسب الضريبة بنسبة ١٠%.

## ثانياً: المنشآت السياحية:

وقد أسفرت الاجتماعات عن اتفاق كل من وزير المالية ووزير السياحة على أن يتم الأخذ

بأسلوب "التكلفة الاستبدالية" كمعيار لتقييم المنشآت السياحية والفندقية بغرض حساب الضريبة على

العقارات المبنية، وذلك وفقاً للأسس الآتية:

١- تحديد التكلفة الاستبدالية للمنشآت الفندقية

- يتم تحديد هذه التكلفة وفقاً للتكلفة الاستثمارية الشاملة لتلك المنشأة وهي على النحو التالي:
- التكلفة الاستبدالية للمنشأة = التكلفة الاستثمارية للنجمة الواحدة ٥٠٠٠٠٠ جنية عن النجمة الواحدة X عدد النجوم X عدد الغرف
- ٢- تحديد القيمة الإيجارية السنوية = التكلفة الاستبدالية للفندق X ٧٪ (معدل الاستثمار)
- ٣- تحديد الوعاء الضريبي (صافي القيمة الإيجارية السنوية) = القيمة الإيجارية السنوية X ٦٨٪ (بعد استبعاد ٣٢٪ مقابل المصاريف والصيانة).
- ٤- الضريبة العقارية السنوية المستحقة على المنشأة = وعاء الضريبة X ١٠٪ (سعر الضريبة) X ٨٠٪ (متوسط الإشغال السنوي).

- ٥- يتم ضرب الناتج في ٢٠٪ أو في ١٠٪ كنسبة تميز لموقع الفندق حسب ما يلي:
- X ٢٠٪ وذلك بالنسبة للفنادق الكائنة بالقاهرة الكبرى والإسكندرية والساحل الشمالي المطل على النيل/ البحر المتوسط ويتم إضافة هذه النسبة للضريبة نظراً للموقع المميز.
- X ١٠٪ وذلك بالنسبة للفنادق الكائنة بالقاهرة الكبرى والإسكندرية والساحل الشمالي غير المطل على النيل/ البحر المتوسط ويتم إضافة هذه النسبة للضريبة نظراً للموقع المميز.

\* معادلة حساب الضريبة على العقارات المبنية للمنشآت الفندقية =

الضريبة السنوية المستحقة على المنشآت الفندقية = التكلفة الاستبدالية (خمسون ألف جنية للنجمة الواحدة X عدد النجوم X عدد الغرف) X ٧٪ (معدل الاستثمار) X ٦٨٪ (بعد خصم المصاريف والصيانة) X ١٠٪ (سعر الضريبة) X ٨٠٪ (متوسط الإشغال السنوي) X ٢٠٪ أو ١٠٪ (حسب موقع الفندق: ٢٠٪ مطل على النيل / البحر أو ١٠٪ غير مطل على النيل/ البحر)

- الخطوات الواجب مراعاتها عند استخدام أسلوب التكلفة الاستبدالية:
- يتم احتساب الضريبة على المنشآت السياحية بما تتضمنه من مباني خدمات ومحلات داخلية ونوادي صحية ومراكز غوص وكافة ما يتضمنه ترخيص المنشأة وقرار التخصيص الصادر لها باعتبارها وحدة واحدة غير قابلة للتجزئة وذلك وفقاً للمعادلة المبينة بالاتفاق.
- بالنسبة للمراكز التجارية الكائنة بالسور الخارجي للمنشأة والمطل على الشارع الرئيسي والمؤجرة أو المبيعة للغير ولها تراخيص خاصة بها ولا تتبع تراخيص المنشأة فهي تخضع للضريبة على العقارات المبنية ولا تدخل ضمن ضريبة المنشأة.

- إسكان العاملين جزء لا يتجزأ من المنشأة الفندقية وجزء من الضريبة المستحقة على المنشأة شريطة أن يكون مملوك لذات الشركة المالكة للمنشأة وليس مؤجر للغير ولا تتقاضى المنشأة أي إيجار عنه من العاملين لديها.
- يتم خصم ما سبق وأن قامت المنشأة بسداده من عوائد أو ضريبة عقارية على المحلات الكائنة داخلها وفقاً لأحكام القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته عن الفترة من ١ / ٧ / ٢٠١٣ حتى تاريخ هذا الاتفاق وذلك من قيمة الضريبة التي سوف تستحق عليها وفقاً للمعادلة المبينة، وما يتبقى من ضرائب على المنشأة يتم سداده وفقاً لما نظمه القانون بدفع سنة سابقة مع سنة مستحقة حتى ٢٠٢٣ وتسد بدون فوائد أو غرامات أو مقابل تأخير.
- يتم مطالبة المنشآت الفندقية بالضريبة على العقارات المبنية من بداية التشغيل السياحي للمنشأة وفقاً للترخيص الصادر لها من وزارة السياحة والمبين به درجة النجومية وعدد الغرف الفندقية.
- معدل الاستثمار: ٧٪.
- يستبعد ٣٢٪ من الإيجار السنوي للمنشأة مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف بأداء الضريبة بما في ذلك مصاريف الصيانة.

### ثالثاً: المنشآت البترولية:

- وقد أسفرت الاجتماعات عن اتفاق كل من وزير المالية ووزير البترول على أن يتم الأخذ بأسلوب "التكلفة الاستبدالية" كمعيار لتقييم المنشآت البترولية بغرض حساب الضريبة على العقارات المبنية وبما يتفق والمعايير الدولية، وذلك وفقاً للأسس الآتية:
- ١- تُحسب تكلفة الأرض على أساس القيمة المطورة في تاريخ التقييم على النحو التالي:  
القيمة المطورة = القيمة الدفترية X (١ + معدل الخصم بالبنك المركزي في تاريخ التقييم)  
مرفوعاً لأس عدد سنوات الأصل (سنة التقييم - سنة الإنشاء).
  - ٢- تُحسب تكلفة المباني والإنشاءات على أساس القيمة المطورة في تاريخ التقييم طبقاً للمعادلة السابقة.
  - ٣- يتم حساب الإهلاك للمباني والإنشاءات كالتالي:  
نسبة الإهلاك السنوي للمبنى أو الإنشاء =  $\frac{\text{نسبة قيمة الأصل (١٠٠٪) - نسبة القيمة المتبقية (٢٠٪)}}{\text{العمر الافتراضي (٤٠ عاماً)}}$
  - نسبة الإهلاك السنوي للمبنى أو الإنشاء =  $١٠٠٪ - ٢٠٪ \div ٤٠ = ٢٪$
  - نسبة مجمع الإهلاك = نسبة الإهلاك السنوي للمبنى أو الإنشاء X عمر المنشأة الحالي
  - نسبة الصلاحية = ١٠٠ - نسبة مجمع الإهلاك

٤- صافي تكلفة المباني أو الإنشاءات = تكلفة المباني أو الإنشاءات x نسبة الصلاحية

٥- إجمالي التكلفة الاستبدالية = تكلفة الأرض + صافي تكلفة المباني والإنشاءات

٦- القيمة الإيجارية السنوية = إجمالي التكلفة الاستبدالية x ٥٪.

٧- وعاء الضريبة = القيمة الإيجارية السنوية x ٦٨٪ - ١٢٠٠ (حد الإعفاء المقرر).

٨- الضريبة العقارية المستحقة = وعاء الضريبة x ١٠٪ (سعر الضريبة).

\* معادلة حساب الضريبة على العقارات المبنية للمنشآت البترولية =

التكلفة الاستبدالية للأرض والمباني x معدل الاستثمار ٥٪ x ٦٨٪ - ١٢٠٠ x ١٠٪

العناصر الواجب توافرها لاستخدام أسلوب التكلفة الاستبدالية:

- القيمة التخريدية (المتبقية): هي قيمة الأصل بعد نهاية عمره الافتراضي وقدرها الخبراء الهندسيين بنسبة ٢٠٪ من قيمة الأصل.

- العمر الافتراضي للمنشأة: هو العمر المفترض أن يعيشه المبنى ويتم تحديده حسب نوع مادة البناء وقدره الخبراء الهندسيين بأربعين عامًا. - معدل الاستثمار: ٥٪.

- العمر الحالي للمنشأة: هو الفرق بين سنة التقييم وسنة الإنشاء. (سنة التقييم - سنة الإنشاء).

- يستبعد ٣٢٪ من الإيجار السنوي للمنشأة مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المالك بأداء الضريبة بما في ذلك مصاريف الصيانة، كما يستبعد حد الإعفاء المقرر للوحدات غير السكنية ١٢٠٠ جنيه، وتحسب الضريبة بنسبة ١٠٪.

## المبحث الثاني

### قانون الضريبة على العقارات المبنية وعلاقته بمعايير المحاسبة المصرية.

نجد أن قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته قد تضمن العديد من الأحكام الجديدة والتي لم تكن موجودة في القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ والتي تختلف مع ما جاء بمعايير المحاسبة المصرية، حيث إنه باستقراء مضمون القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته ولائحته التنفيذية بشأن كيفية الوصول إلى تحديد صافي القيمة الإيجارية التي تتخذ أساسًا لتحديد سعر الضريبة على العقارات المبنية، حيث قام المشرع الضريبي المصري باتخاذ القيمة الرأسمالية مقومة بالقيمة السوقية كأساس لتحديد وعاء الضريبة وهو القيمة الإيجارية للعقار حيث نجد أن المشرع حدد القيمة الرأسمالية بنسبة ٦٠٪ من القيمة السوقية ثم نقوم بضربها في ٣٪ للوصول إلى

القيمة الإيجارية ثم نقوم بخصم ٣٠٪ مقابل الصيانة للوصول إلى صافي القيمة الإيجارية للوحدات السكنية أو نقوم بضرب القيمة الإيجارية في ٣٢٪ للوصول إلى صافي القيمة الإيجارية للوحدات غير السكنية ثم نقوم باستبعاد حدود الإعفاء المقرر وهو بالنسبة للوحدات السكنية ٢٤٠٠٠ جنيه وبالنسبة للوحدات غير السكنية ١٢٠٠ جنيه، ثم نقوم بضرب صافي القيمة الإيجارية في ١٠٪ للوصول إلى سعر الضريبة وهذا بالنسبة للعقارات المبنية السكنية وغير السكنية فيما عدا المنشآت ذات الطبيعة الخاصة الواردة في المادة ١٣ من قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته، حيث إنها نصت على وضع معايير لتقييم المنشآت ذات الطبيعة الخاصة وما في حكمها بقرار من وزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص، والسؤال هنا كيف تم تحديد هذه النسب وما هو المعيار في تحديدها وهل هي ملائمة في جميع أنحاء البلاد؟

وسيتم الاسترشاد هنا في توضيح أوجه الاتفاق والاختلاف، بين أحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية ومعايير المحاسبة المصرية وما يقابلها من معايير دولية، حيث إن مصر من بين الدول التي أخذت بالمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)، والدول التي أخذت بالمعايير الدولية للتقارير المالية "هي دول تكون فيها بعض أو كل الشركات فيها مطابقة بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية أو معايير قائمة على (IFRS)"، وتتمثل أوجه الاتفاق والاختلاف فيما يلي:

- ١- معيار المحاسبة المصري رقم ١٠ الأصول الثابتة وإهلاكها، ويقابله في المعايير الدولية المعيار الدولي رقم ١٦ الممتلكات والمصانع والمعدات (IAS 16).
- ٢- معيار المحاسبة المصري رقم ٣١ إضمحلال قيمة الأصول، ويقابله في المعايير الدولية المعيار الدولي رقم ٣٦ انخفاض قيمة الأصول (IAS 36).
- ٣- معيار المحاسبة المصري رقم ٣٤ الاستثمار العقاري، ويقابله في المعايير الدولية المعيار الدولي رقم ٤٠ الاستثمارات العقارية (IAS 40).
- ٤- معيار المحاسبة المصري رقم ٤٥ قياس القيمة العادلة، ويقابله في المعايير الدولية للتقارير المالية المعيار رقم ١٣ (IFRS 13).

ولاحظنا وجود اختلاف بين ما جاء بقانون الضريبة على العقارات المبنية ومعايير المحاسبة المصرية والدولية وأيضًا معايير التقييم العقاري المصرية وبعض التشريعات المصرية، وذلك خاصةً

فيما يخص الأخذ بالقيمة العادلة عند تقدير أو تقييم العقارات المبنية الخاضعة للضريبة، حيث نجد المشرع لم يتخذ القيمة العادلة أو التكلفة التاريخية عند تقييم العقارات المبنية، بل اتخذ القيمة السوقية كمدخل للقيمة الرأسمالية ثم الوصول إلى القيمة الإيجارية كما ورد بالمادة الرابعة من القانون والمواد السابعة والثامنة والتاسعة والعاشر من اللائحة التنفيذية للقانون، أيضاً لم يُسند المشرع عملية التقييم للعقارات المبنية إلى مُقيمين عقاريين ذو خبرة وإنما أسندها إلى لجان تسمى لجان الحصر والتقدير كما ورد في المادة الثالثة عشر من القانون، في حين نلاحظ أن المشرع أكد على أهمية وجود المقيّم/ المُثَمِّن العقاري في قانون التمويل العقاري وقانون البناء وقانون الحجز الإداري، كما أن اختلاف المشرع مع معايير المحاسبة المصرية والدولية (خاصة: معيار الأصول الثابتة وإهلاكها، معيار اضمحلال الأصول، معيار الاستثمار العقاري، معيار القيمة العادلة) في ظل الأزمات التي تواجهها الدولة والتي بدورها تزيد التضخم والتي قد تصل خلال خمس سنوات إلى أكثر من النسبة المحددة من قبل المشرع وبذلك فإن زيادة القيمة تكون غير حقيقية وتُعرض المكلّف لدفع ضريبة غير حقيقية. مما يترتب عليه ازدياد الفجوة بين قانون الضريبة على العقارات المبنية ومعايير المحاسبة المصرية والدولية وأيضاً معايير التقييم العقاري المصرية، وذلك ما يكون له الأثر الأكبر في قيمة الضريبة على العقارات المبنية حيث لم يراع المشرع حالة انخفاض القيمة السوقية للعقارات وما يترتب عليها من انخفاض القيمة الإيجارية بالتعبئة لها، في حين تقوم لجان الحصر والتقدير بتقدير القيمة السوقية للعقار وصولاً إلى القيمة الإيجارية والتي أجاز القانون زيادتها بنسبة ٣٠٪ للعقارات السكنية و ٤٥٪ للعقارات غير السكنية وبالتالي أشار المشرع إلى الزيادة ولم يشير إلى تخفيض القيمة الإيجارية نظراً لحدوث أي نوع من الأزمات أو تعرض الدولة لارتفاع معدل التضخم مما سيؤدي إلى زيادة الضريبة على العقارات المبنية الخاضعة وهو بذلك لا يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والمصرية.

### **المبحث الثالث: الدراسة الميدانية**

تعتبر الدراسة الميدانية التي يقوم بها الباحث استكمالاً للدراسة النظرية التي تم تناولها في الفصول السابقة من البحث، والتي تعتبر تأصيلاً علمياً لمشكلة، وموضوع البحث والاتجاه بالبحث نحو وجهة نظر قابلة للاختبار، لذلك يتناول الباحث في هذا الفصل مجتمع البحث وفئاته، مع تحديد

الطرق التي اعتمد عليها الباحث في جمع البيانات، بالإضافة إلى أساليب التحليل الإحصائي، والتي تم الاعتماد عليها في تحليل بيانات الدراسة الميدانية، كما يتناول أهم نتائج الدراسة الميدانية مع بيان مدى مساهمتها في إثبات صحة الفروض التي قام عليها البحث.

### نتائج التحليل الإحصائي لاختبارات الفروض

قام الباحث بعمل قائمة استقصاء لاختبار مدى صحة أو عدم صحة فروض البحث من خلال استقراء وتحليل آراء مجتمع البحث .

نتائج اختبارات الفرض الأول، والذي ينص على: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم حول أهمية المحاسبة عن الضرائب العقارية للمنشآت السياحية والبتروولية تعزى للمتغيرات الديموجرافية لعينة الدراسة"

يتضح من نتائج اختبار الفرض الأول أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات المعيارية لفئات المستقصى منهم، حيث تقاربت قيم المتوسطات المعيارية لفئات المستقصى منهم وبفارق غير معنوي إحصائياً، وتراوحت قيم المتوسطات بين (٢.٨٩ إلى ٣.١٤). مما يؤكد على تساوى الأهمية لهذه المحددات يتضح بين آراء فئات الدراسة حول أهمية المحاسبة عن الضرائب العقارية للمنشآت السياحية والبتروولية تعزى للمتغيرات الديموجرافية (المؤهل الأكاديمي، والتخصص المهني) لعينة الدراسة. وبالتالي يتضح صحة الفرض الأول.

نتائج اختبار الفرض الثاني، والذي ينص على: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقصى منهم حول أهمية المحاسبة عن الضرائب العقارية للمنشآت السياحية والبتروولية".

توضح النتائج على مستوى جميع الفقرات أن المتوسط المعياري لها قد بلغ (2.90)، وبلغ الوزن النسبي (57.98%) وهو أقل من الوزن النسبي المحايد "٦٠%" والقيمة المطلقة (t) المحسوبة تساوي (-5.31) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (١.٩٨)، وبمستوى دلالة (٠.٠٠٠) مما يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة تحتاج إلى مزيد من الاهتمام بمحددات المعالجة المحاسبية للضرائب العقارية. وقد يرجع ذلك إلى وجود تباين في نوعية الاستجابات للفقرات السابقة بما قد يسمح برفض الفرض النظري الثاني.

## النتائج والتوصيات

### أولاً: النتائج العامة

- ١- اختلاف طرق التقييم والقياس في ظل قانون الضريبة على العقارات المبنية ومعايير المحاسبة المصرية والدولية ومعايير التقييم العقاري.
- ٢- السعر الضريبي في قانون الضريبة على العقارات المبنية لا يتناسب مع السعر الضريبي في غيره من بلدان العالم المختلفة
- ٣- انخفاض النسبة التي يتم خصمها مقابل كافة المصروفات بما فيها الصيانة للمنشآت ذات الطبيعة الخاصة.
- ٤- تشكيل لجان الحصر والتقدير طبقاً لأحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية يفتقر إلى الخبرة العلمية والعملية مما ينتج عنه الكثير من المنازعات الضريبية، وبالتالي يجب أن يتم فصل لجان الحصر عن لجان التقدير وإضافة مقيم أو مثن عقاري للجنة التقدير.

### ثانياً: التوصيات

- ١- يجب إعادة تشكيل لجان الحصر والتقدير بحيث نضمن حيادية اللجان. وبالنسبة للمنشآت الصناعية والسياحية والبتروولية والمطارات والمحاجر وما في حكمها، يكون اختيار ممثل المكلفين بناء على ترشيح اتحاد الصناعات أو اتحاد الغرف أو الجهة المختصة.
- ٢- يجب إنفاق الضريبة وتوزيعها على الطبقات الفقيرة بما يحقق التكافل الاجتماعي.
- ٣- ضرورة مساهمة الضريبة العقارية في تنمية العشوائيات والحد من التفاوت بين الطبقات.
- ٤- ضرورة مشاركة خبراء التقييم العقاري في لجان الحصر والتقدير.
- ٥- ضرورة زيادة النسبة التي تخصم مقابل الصيانة وكافة المصاريف إلى ٥٠٪ للمنشآت ذات الطبيعة الخاصة، ويتم خصمها قبل احتساب الضريبة.
- ٦- ضرورة الاسترشاد بمعايير المحاسبة المصرية والدولية ومعايير التقييم العقاري في تقييم العقارات المبنية.

## المراجع

### ١) الكتب

- أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والتحليل المالي في الفنادق، بدون دار نشر، القاهرة، ٢٠٠٧.
- رمضان صديق، الضرائب العقارية "ضريبة الأقطان الزراعية والضريبة على العقارات المبنية" في التشريع المقارن والمصري، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، ٢٠١٨.
- طارق عبدالعال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية- الإسكندرية، ٢٠١٦.
- عاطف صدقي- محمد أحمد الرزاز، التشريع الضريبي المصري- الضرائب العقارية وقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.
- عبد الملك إسماعيل حجر، محاسبة النفط- المبادئ والإجراءات، "دور الدول المضيفة في عقود المشاركة في الانتاج"، ط٤، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، ٢٠١٤.

### ٢) رسائل علمية وبحوث في دوريات ومؤتمرات

- أيمن محمد نصر الدين، الضريبة العقارية مستجدات ومستحدثات (دراسة مقارنة)، المؤتمر الضريبي السادس عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع مكتب برايس وترهاوس كوبرز ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠١٠.
- رمضان صديق، المعايير الدولية لفرض الضريبة العقارية ومدى مراعاة قانون الضريبة العقارية الجديد لها، المؤتمر الدولي الثالث- مهنة المحاسبة والمراجعة وقضايا التنمية والإصلاح الاقتصادي، نقابة التجار- شعبة مزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة، فندق النيل هيلتون- القاهرة، ٢٢-٢٣ نوفمبر ٢٠٠٨.
- سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة على العقارات المبنية وفقاً لأحكام القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ولوائحه التنفيذية "شرح وتحليل"، مؤتمر الضريبة العقارية بين النظرية والتطبيق، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ومؤسسة المحاسبين للاستشارات المالية والضريبية- نوفمبر ٢٠٠٩.

### ٣) أخرى

- القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ (الضريبة على العقارات المبنية)، الجريدة الرسمية، العدد ٢٥ مكرر (ج) في ٢٣ يونيو سنة ٢٠٠٨.
- قرار وزير المالية رقم ٤٩٣ لسنة ٢٠٠٩ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على العقارات المبنية، الوقائع المصرية، العدد ١٨٢ تابع (أ)، في ٦ أغسطس ٢٠٠٩.
- قرار رئيس الجمهورية بقانون رقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٢ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية الصادر بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، الجريدة الرسمية، العدد ٤٩ (تابع أ)، في ٦ ديسمبر ٢٠١٢.

- قرار وزير المالية رقم ٣٧٨ لسنة ٢٠١٣ بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على العقارات المبنية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٤٩٣ لسنة ٢٠٠٩، الوقائع المصرية، العدد ١٥٩ تابع (ب)، في ١٠ يوليه ٢٠١٣.

- قرار رئيس الجمهورية بقانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية الصادر بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، الجريدة الرسمية، العدد ٣٣ مكرر (أ)، في ١٧ أغسطس ٢٠١٤.

- قرار وزير المالية رقم ١١٩ لسنة ٢٠١٦ بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على العقارات المبنية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٤٩٣ لسنة ٢٠٠٩، الوقائع المصرية، العدد ٦٦ (تابع)، في ٢٠ مارس ٢٠١٦.

## ثانياً: المراجع الأجنبية:

### 1) Books

- Altus Group, *Canadian property tax rate BENCHMARK REPORT 2021*, Toronto, Canada, 2021.
- Bahaa Mohamed Hussien, *Petroleum Accounting- Concepts and Applications*, October engineering press, Suez University.
- Bird, Richard M. -Slack, Enid, *International Handbook of Land and Property Taxation*, Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 2004.
- Gregory K. Ingram and Yu-Hung Hong, *Land Policies and Their Outcomes*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge Massachusetts, 2007.
- Lincoln Institute of Land Policy and Minnesota Center for Fiscal Excellence, *50-State Property Tax Comparison Study- For Taxes Paid in 2015*, Cambridge, June 2016.
- Riël Franzsen and William McCluskey, *PROPERTY TAX IN AFRICA "Status, Challenges, and Prospects"*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 2017.
- Said Abd El-Moniem, *Fundamentals of Taxation Built Realities Tax- Value Added Tax "Tax Planning"*, Ain Shams Bookshop-Cairo, Fourth Edition, 2021.

### 2) Articals

- Atef William Andraws, *"The Real Estate Tax in Egypt According to Law 196 of 2008 -an Analytical and Evaluative Study"*, **Journal of Faculty of Commerce Alex**, Vol. 48, no. 1, Jan 2011.
- Benedetto Manganelli, Pierluigi Morano, Paolo Rosato, Pierfrancesco De Paola, *The Effect of Taxation on Investment Demand in the Real Estate Market: The Italian Experience*, **Buildings 2020**, June 2020.
- Gregory K. Ingram and Yu-Hung Hong, *Land Policies and Their Outcomes*, **Lincoln Institute of Land Policy**, Cambridge Massachusetts, 2007, Pp. 204- 233.
- Enid Slack and Richard M. Bird, *"How to Reform the Property Tax: Lessons from around the World"*, **Institute on Municipal Finance & Governance**, Munk School of Global Affairs, University of Toronto, no. 21, 2015.
- Kedi Mo, *An Empirical Analysis of the Impact of Real Estate Tax System on Housing Price in Hong Kong*, **Modern Economy**, 10 January 2019.