

# المختصر الوجيز في محاسبة التصرفات العقارية

زملاني الأعزاء !!!

يتشرف / **عثمان النحاس** المفتش الفني بمنطقة ضرائب الاسماعيلية و شمال سيناء

أن يقدم لسيادتكم المختصر في محاسبة التصرفات العقارية وأرجو أن ينال إستحسان حضراتكم

## أولا : الأمور القانونية

### أهم المواد القانونية

تلك الضريبة 2.5% تخضع لاحكام قانون 91 لسنة 2005 ومن ثم يسرى في شأنها أحكام القانون والتي تتحول الي ضريبة تحت الحساب في حالة التكرار أى التجارى مادة /1 يقصد بالالفاظ والعبارات التالية المبين أمام كل منها :-

**الضريبة** : الضريبة على الدخل

**الممول** : الشخص الطبيعي او الاعتبارى .

**مادة /3** : يشمل الدخل المحقق من مصدر فى مصر ما يلى:

**(و)** - الدخل من الاستغلال والتصرف فى العقارات وما فى حكمها الكائنة بمصر وما يلحق بها من عقارات بالتخصيص .

**مادة (19)** : تسرى الضريبة على أرباح النشاط التجارى والصناعي بما فيها:

**7-** الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك.

**8-** الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الأراضى للتصرف فيها أو البناء عليها. (

**مادة / 42 :** تفرض ضريبة بسعر 2.5% وبغير اى تخفيض..... فى الفقرة الاخيرة خصم ضريبة من ضريبة فى حالة تطبيق احكام البند 7 من مادة 19 الاضافة الي استحقاق مقابل تاخير **مادة 110 :** أى ان الاستثناء جاء فى سعر الضريبة فقط ضريبة يسرى فى شأنها احكام القانون 91 لسنة 2005

### أهم التعريفات القانونية

#### تصرف عقارى :

انتقال ملكية عقار ( مستقر يشغل حيز ثابت ولا يمكن نقله ) من شخص الى آخر بأى صوره من صور عقود نقل الملكيه مثل ( البيع - التبرع والهبة - الميراث - المقايضه - ..... )

#### حق الملكيه .:

لمالك الشئ وحده فى حدود القانون حق أستعماله وأستغلاله والتصرف فيه وبشرط أن يكون فى ضوء القوانين المتعلقة بالمصلحة العامه أو الخاصة وعدم الغلو فى الأستعمال بما يضر بملك الجار .

#### الملكيه الشائعة .:

هى أمتلاك شخصان أو أكثر سواء بحصص متساويه أو غير متساوية لعقار على الشيوخ ويشترط لقيام الشريك بالتصرف فى حصته إلا يلحق الضرر بباقى الشركاء ويستطيع الشريك فى حالة عدم وجود قيود تمنع القسمة أن يطلب القسمة لحصته بشرط أن يستطيع أستعمال ذلك الجزء المقسوم وألا أصبح الشيوخ أجبارى على جميع الشركاء .

#### الشفعة .:

هى رخصه منحها القانون لمشتري أن يحل محل المشتري الأول فى حالات معينه وبشروط ومواعيد معينه وهناك حالات لا يجوز فيها الشفعه اذا كان البيع بين الأصول والفروع والأقارب والأصهار . أو شراء أماكن لإقامة دور عباده .

#### حق الأرتفاق .:

هو حق منحه القانون يبيح أستخدام منفعه عقار يملكه شخص لعقار آخر يملكه شخص آخر سواء كان الشخص طبيعى أو أعتباري .

## اتحاد الملاك :

تم الغاء هذا النوع من الاتحاد بصدور القانون 119 لسنة 2008 ( قانون البناء والهدم ) بموجب المادة 3 من القانون والإبقاء على النوع الأول اتحاد الشاغلين لصيانته المبانى والحفاظ عليها. لذا يجب عند محاسبه وحصر اتحاد الملاك مراجعة الشروط القانونيه طبقا للقرار الوزارى 109 لسنة 1979. لذا يتم الأنتابة لذلك

## قيراط المبانى :

هو وحدة تقسيم العقار علي عدد 24 قيراط سواء سواء أرض بناء أو وحدة شقة ( ومساحة القيراط تختلف حسب المساحة الأجمالية )

## نقل عبء الضريبة :

لا يجوز الاتفاق على ما يخالف القانون ونقل عبء الضريبة الي المشتري في ضريبة 2.5 %

## صحة ونفاذ :

وهى الدعوه التى تلزم المحكمة بالبحث فى الناحية الموضوعية للدعوى اى النظر فى مستندات الملكية ويصدر بالحكم ويتم تسجيل الحكم فى الشهر العقارى ويستخرج العقد المسجل..... ( هذا للتوضيح فقط ).

## صحة التوقيع :

هى دعوى تنصب اساسا على صحة التوقيع على المحرر العرفى فقط دون بحث وهى غير ناقله للملكية فى الشهر العقارى ودائما هى اثبات واقعه فقط -

## الوكالة ( هام جدا )

عقد بمقتضاه يلتزم الوكيل بأن يقوم بعمل قانونى لحساب الموكل بأجر أو بدون ولا يحق له استعمال مال الموكل لصالح نفسه ويجوز للموكل إنهاء الوكالة أو تغييرها فى أى وقت .

## الوكالة المشروطة ( عقد وكاله ) :

إذا كانت الوكالة صادره لصالح الوكيل بأن يحق للوكيل البيع لنفسه بنفسه او البيع للغير وهنا لا يجوز للموكل إنهاء الوكالة أو تغييرها بدون رضا الوكيل .

وقد أنتشرت في الآونة الأخيرة ممارسة نشاط التصرفات العقارية من خلال التوكيلات المشروطة

## ثانياً : التصرفات العقارية

### أولاً : التصرفات العقارية في العقارات المبنية

#### مادة (19) :

تسرى الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي بما فيها:  
7- الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأً إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك.

#### التكرار والأحتراف

يتسائل البعض ما هو الفرق بينهم اذا كانت النتيجة واحدة وهي خضوع تلك التصرفات للضريبة .

#### تعريف الأحتراف :

في قانون التجاره رقم 17 لسنة 1999 مادة / 5 ... تعد الاهمال التالية تجارية اذا كانت مزاولتها على وجه الاحتراف :-

تشبيد العقارات أو شراؤها أو استئجارها بغرض بيعها أو تأجيرها كامله أو مجوأة الى شقق أو غرف أو وحدات ادارية أو تجارية سواء كانت مفروشه او غير مفروشه .

وبناءً عليه من يتخذ من البداية من الاجراءات في الأوراق للمزاولة بوجه الاحتراف فهو احتراف . ولا يشترط التكرار في الاحتراف .

#### تعريف التكرار :

هو احتراف غير مكتمل الشكل القانوني حيث يتم المزاولة والتكرار في البناء والبيع أو الشراء والبيع بدون استكمال الشكل القانوني العام ملف ضريبي – ملف شركة ولم يتخذها حرفة أو مهنة .

## ثانيا : تقسيم الأراضي ( مادة / 19 )

### تنص المادة 19 على :-

تسرى الضريبة على أرباح النشاط التجارى والصناعى بما فيها :  
8 - الارباح الناتجة عن عمليات تقسيم الاراضى للتصرف فيها او البناء عليها  
من النص يتضح لنا ان هذا النشاط ليس له علاقة بالمادة 42 - فلا يوجد له تصرف وحيد  
ضريبه 2.5% او تصرف معفى ( ارض مورثة ) .  
هذا المجال ( تقسيم الاراضى ) سواء معتمد أو غير معتمد - متى تحقق فهو خاضع خاضع  
خاضع

\*\* ويلاحظ من النص ان هناك حالتين للتقسيم :-

وتعريف التقسيم أنه تجزئة الارض الى اكثر من قطعة ومن ثم فان هناك تكرار من البداية .  
أكثر من قطعه مورثة :-

- 1- تقسيم للتصرف فى الارض للغير .
- 2- تقسيم والبناء على الارض بمعرفة المالك مثل القرى السياحية والمنتجعات المنتشرة يتم  
اجراء تقسيم وبناء على كل مساحه مقسمه وبيعها .

### التقسيم المعتمد :

ذلك التقسيم الذى يتخذ الاجراءات القانونية من أشهر بالوقائع المصرية وانتهاءً بإيداع مشروع  
التقسيم بالشهر العقارى ويحصل على رقم اشهار لان التعامل يكون قاصر على رقم القطع  
ومساحتها اما الشوارع ومناطق المنافع العامة اصبحت ملك للجولة ويتم ذلك فى ضوء احكام  
قانون البناء 119 لسنة 2008.

### تقسيم غير معتمد :

تقسيم عشوائى للشوارع بالاتفاق بينهم من أجمالى المساحة المباعه .

### تقسيم الاراضى فى حالة الميراث :-

مدى خضوع أرض مورثة تم بيعها على اجزاء هل هى معفاة أو لا؟  
والاجابة تكون بكل وضوح : خاضعه خاضعه لأحكام المادة 19 بند 8/ للأسباب الاتية  
:  
1- يفرض جدلا ان مادة 42 تنطبق عليها وانها معفاه بحكم الميراث - فإن التقسيم اخرجها من  
الاعفاء لانه تغيير لحالتها عن الميراث .  
2- طالما ان عقد البيع اختلف عن عقد الميراث للارض فى المساحة والوصف فهى خاضعة .  
3- ان طبيعه النشاط ( تقسيم الاراضى ) يحتاج فترة زمنية طويلة قد تمتد الى سنوات لذلك  
اخرجها المشرع من فكرة التكرار لانها ربما لا تتكرر .

### هناك امرين :-

- 1- تكرار البيع لتلك العقود بذات الانصبه الشرعية لمساحة كل وريث وهذا التكرار غير خاضع
- 2- تكرار البيع لتلك العقود مع تعديل مساحة الانصبه الشرعية اى التجزئة أو التقسيم – وهنا يكون خاضع ، والعبرة فى الاعفاء ان تكون بحالتها مساحة ووصف .  
لا يوجد فرق بين أراضي مشتراه وأراضي مورثة ولا يشترط التكرار لخضوع النشاط للضرائب . وغالبا ما تكون الأراضي من المساحات الزراعيه المتاخمه للمدن والقرى للحيز العمرانى عليها وهو ما يطلق عليه العشوائيات لذا لابد من تحويل المساحه من أفدنه الى أمتار  
الفدان = 4200 متر = 24 قيراط = 175 متر = 24 سهم = 7.29 متر

### الأحتمال الأول :

أن يكون التقسيم معتمد من الجهات المعنيه .:

فاذا كانت الأرض أصلا زراعيه يتم سداد مبالغ للمتر ( فروق تحسين ) على المساحه المخصصه للبناء وغالبا ما تكون 3/2 المساحة وباقي المساحة للشوارع طبقا لأحكام قانون البناء الحديث 119 لسنة 2008

### عناصر التكاليف .:

- 1- ثمن شراء الأرض ورسوم التسجيل .
- 2- فرق قيمه التحسين للمساحه المخصصه للبناء .
- 3- قيمة المرافق التى تم توصيلها اذا وجد .
- 4- أى مصاريف أخرى مرتبطه بالمشروع من اتعاب المكتب الهندسى الذى قام بعمل التقسيم وأى مصاريف مؤيده بالمستندات .

أجمالى التكاليف

تكلفة سعر المتر =

صافى المساحه المخصصه للمباني

### الأحتمال الثاني :

وهو الأغلب والأعم بأن يقوم صاحب الأرض بتقسيمها على الطبيعه دون اعتماد التقسيم من الجهات المعنيه .:

وحتى يمكن معرفه اذا كان البيع لمساحه البناء الصافيه أو البيع على المشاع والتزام المشتري بترك مساحه للشوارع .

- 1- تحويل المساحة الى الأمتار طبقا لعقد سند الملكية .
- 2- حصر عقود البيع وحساب المساحة المباعه التي سند ملكيتها العقد السابق .  
وهكذا يمكن معرفه اذا تبقى جزء من المساحة أم لا .

تكلفة المتر المسطح = أجمالي التكاليف/ أجمالي المساحة

**هناك أمور يجب ملاحظتها عند قراءة العقود .:**

- 1- تجميع عقود البيع التي سند ملكيتها عقد واحد .
- 2- وصف العقار والأرض للعقد الأول سند الملكية أطيان زراعيه .
- 3- وصف الأرض فى عقود البيع أرض فضاء أو أرض بور .

**ثانيا : تصرف وحيد ( مادة / 42 )**

## **1 – الأشخاص الاعتبارية غير خاضعة لإحكام م42**

- كتاب دورى 16 لسنة 2013 بعدم الخضوع لأحكام المادة / 42

سواء كان النشاط عقارات أو أراضي أو تقسيم أراضي يلاحظ إن المشرع لم يفرض ضريبة 2.5 % تصرفات وحيد علي الأشخاص الاعتبارية باعتبار إن من البداية تلك الأعمال خاضعة للنشاط التجاري. وقد حدد القانون 91 لسنة 2005 أنواع الأشخاص الاعتبارية إلي ثلاث أنواع

ما يهمننا هنا هي شركات الواقع

ماده / 1 : في تطبيق إحكام هذا القانون يقصد بالألفاظ والعبارات التالية المعني المبين إمام كلا منهما ....

**شركه الواقع :** الشركة التي تقوم بين أشخاص طبيعيين دون استيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر .ماده 47 : تفرض ضريبة سنوية علي صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أيا كان غرضها

ماده 48 : في تطبيق حكم المادة 47 من هذا القانون يعد من الأشخاص الاعتبارية ما يأتي  
..... وكذلك شركات الواقع.

## **أهم أشكال شركات الواقع م 1 ، 48 فى مجال التصرفات العقارية**

قيام أكثر من شخص بشراء قطعه واستخراج التراخيص والبناء والبيع

قيام أكثر من شخص بشراء ارض وأعاده بيعها .

قيام شخص بمشاركه صاحب الأرض ( مثل المقاولين ) والبناء مقابل حصة لكل واحد والبيع

وهناك مستندات دالة علي هذا الأمر مثل

أ ) وجود عقد وكالة ( توكيل غير قابل للإلغاء )

ب ) ترخيص البناء ( اسم المالك واسم طالب الترخيص )

ج) وجود عقد بينهم ( ممكن له صحة توقيع أو لا يوجد أو وجود تقسيم للوحدات لكل واحد نصيب في ادوار مختلفة

- قيام أكثر من شخص بشراء ارض وعمل تقسيم عليها سواء معتمد أو غير معتمد.

## ظاهرة الكحول م /92

تنص المادة 92: إذا ربطت الضريبة على شخص وثبت أنه يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات مقررة بمقتضى أحكام هذا القانون، كانا مسئولين بالتضامن عن سداد الضريبة المستحقة على الأرباح.

انتشرت ظاهرة الكحول وجود شخص ظاهر يتم شراء الأرض باسمه واستخراج الرخصة باسمه و الشراء والبيع وهو في الأصل مالك علي الورق فقط وهناك مالك حقيقي أو صاحب المال الأصلي

وغالبا ما يصاحب ذلك الأمر اسم طالب الترخيص أو عقد وكالة من الكحول إلي شخص آخر إذا كان عقد وهو الذي يقوم بالتوقيع علي العقود سواء الابتدائية أو المشهورة " يتم تطبيق المسؤولية التضامنية "

## 2 - إستثناءات تصرفات الوارث من الخضوع

وتستثنى من التصرفات الخاضعه لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات التي الت اليه من مورثة بحالتها عند الميراث - جاء النص بعدم الخضوع بشرط البقاء على حالة العقار كما تم توريثة بدون اى تعديل فى الشكل او الوصف او المساحة او اى شيء يفقد معه شرط عدم الخضوع للضريبة

## - تكرار التصرفات فى الميراث :

: الفرق بين تجزأة الميراث فى العقارات والأراضى من الخضوع م / 42 ؟ .



طبقا لنص المادة 42 فقرة 2 ويستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث فى العقارات التى آلت اليه من مورثه عند الميراث .  
من خلال النص نجد أن المشرع فرق بين العقارات والاراضى .

**العقارات :** اذا كان الوارث قد ورث عقار به اكثر من وحدة شقق وقام ببيع كل شقة على حده ودون اجراء تعديل فى العقار ككل فإن تلك التصرفات جميعا غير خاضعه .

**الأراضى :** يشترط فى بيع الاراضى وعدم الخضوع أن يتم البيع لكامل المساحة لكل عقد بمعنى ( وريث ورث 5 قطع أراضى باماكن مختلفة وعقود منفصلة - 5 عقود - لكى يتم الاعفاء لابد من بيع كل عقد بكامل المساحة دون اجراء تجزئة اه او تقسيم - لذا يجب التنبه بذلك اذا تم اجراء تقسيم على أرض مورثه فانها تخضع بالكامل طبقا لأحكام المادة 19 بند 8

- تعليمات 21 لسنة 2016

### 3 - تصرفات مستثناه من الخضوع :-

بالرجوع الى نص المادة 42 قبل التعديل وبعد التعديل لمعرفة الفرق فيما يخص نوع معين من التصرفات الغير خاضعة

#### قبل التعديل :

وفى تطبيق هذه حكم هذه المادة يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة التصرف بالهبة لغير الاصول أو الازواج أو الفروع .....

#### بعد التعديل :

وفى تطبيق حكم هذه المادة يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة التصرف بالوصية أو التبرع أو الهبة لغير الأصول أو الازواج أو الفروع .....

من خلال النص نجد ان المشرع أضاف ثلاث أنواع من التصرفات لعدم الخضوع بشرط أن تكون لثلاث أنواع من الأشخاص محددین . كذلك التعديل أضاف تصرفات جديدة بخلاف الهبة وهى الوصية أو التبرع .

وكى تتضح الصورة للجميع لابد من توضيح أنواع التصرفات وكذلك أنواع الأشخاص

## الهبة :-

هى عقد يتصرف بمقتضاه الواهب مالك الشئى أو المال الى الغير بدون عوض أو مقابل وينتقل الشئى أو المال الى الموهوب له فور توقيع الواهب على العقد ( بدون مقابل ) .

## الوصية :-

هى التبرع بالشئى أو المال بدون مقابل ينتقل الى الواسى له بعد موت الواسى ( أى تملك مضاف الى ما بعد الموت ) .

## التبرع :-

هو العقد الذى لا يأخذ فيه المتعاقد مقابلا لما أعطاه ولا يعطى المتعاقد الآخر مقابلا لما أخذه .

## ( س : لماذا أضاف المشرع الوصية أو التبرع ؟ )

أحكام المواريث تمنع توريث أبناء الإبن المتوفى فى أموال الجد ولكن سمح له بالوصية الواجبة وفى حدود الثلث تقريبا بحد أقصى .

## 4 - تعديل الموقف القانونى للورثة :

يختلط الامر على كثير من الزملاء فى حالة تعديل الأنصبة القانونية للورثة أنه تغيير فى العقار – وهذا خطأ كبير ومخالف للقانون – والأصل فى القانون أن العقار المورث عند البيع يعفى من الضريبي بنسبى 100% من القيمة – ولكن اذا تخرج بعض الورثة من التركة بالبيع فى نصيبهم مع استمرار باقى الورثة فى انصبتهم ثم بيع العقار ماذا يحدث ويحصل من ضرائب.

### \*\*\* مثال \*\*\*

أب توفى وترك عمارة وعدد أولاد ذكور ( احمد و محمد و محمود ويوسف ) بواقع 25% لكل وريث فى التركة – باع يوسف حصته 25 % الى احمد ... هذا البيع غير خاضع للضريبة ويعتبر تصرفات وارث فى ورثة .

تم تعديل الانصبة فى العقار لتصبح ما يلى :-

احمد 50 % عباره عن ( 25% ميراث + 25% شراء ) محمد ومحمود 25 % ميراث تم بيع هذا العقار بمبلغ 4 مليون جنيه – الموقف القانونى فى الخضوع للضريبة 2.5% هو:- جزء معفى – 75% ( ميراث أحمد – محمد – محمود ) بمقدار 25% لكل واحد .

جزء خاضع – 25% (مسئول عنها احمد - الجزء الذى سبق شراؤه من اخيه يوسف وتم اعفاؤه ساعتها الضريبة المستحقة = 1 مليون ( الجزء المشتري )  $\times 2.5\%$

## 5 - الشفعة

هى حق يجيزه القانون فى حالة البيع للعقار او جزء منه ان يحل مشتري جديد محل المشتري القديم بالشرط الواردة فى القانون المدنى فى المواد ( 935 و 948 ) – الا ان المشرع اخذ بعدم جواز الاخذ بالشفعة في حالات معينة مثل ..... و .....

### أ – بين الورثة وبعضهم

إذا باع أحد الورثة نصيبه لوارث آخر لا يحق لباقي الورثة الدخول في الشفعة

### ب – الأصول والفروع والأزواج :

بين الأصول والفروع وبين الزوجين أو بين الأقارب حتى الدرجة الرابعة أو بين الأصهار حتى الدرجة الثانية . طبقا للقانون المدنى ( م 35 و م 37 )

### ج – الأصهار : أى النسب :

أعتبر القانون الأصهار علاقة بذات الدرجة بمعنى الأصل للزوج أو الزوجة ( الاب و الأم ) درجة اولى . تعتبر كذلك للطرف الاخر ( الزوج او الزوجة ) .

### د – الأخوات :

من الدرجة الثانية وتعتبر كذلك للطرف الاخر .

## الأشخاص المتصرف منهم واليهم :-

### الأزواج :-

منح المشرع الإعفاء للتصرفات التى تتم بين الأزواج بدون مقابل من هبه أو وصية أو تبرع – ولا يوجد لبس فى كلمة الأزواج الكل يعرفها .

### الأصول :-

المقصود باصول الانسان من كانت لهم عليه ولادة كالأب والجد والأم والجددة وإن علوا .

### الفروع :-

هم من كان للانسان عليهم ولادة كالأبناء وأبنائهم وإن سلفوا .

هناك أمور معينة يتوقف القرار أو البحث أو اتخاذ قرار المحاسبة من عدمه على حسب رؤية المأمور الفاحص... وعلى سبيل المثال

## 6 - عدا القرى م 42

حقيقة الامر هي منع من التصريح القانونى بالبناء فى القرى وذلك للأسباب التالية  
اتجاه الدولة اصبح عدم السماح بالبناء على الاراضى الزراعية وجاء القانون 119 لسنة 2008 مادة 2 " تحظر اقامه اى مباني اى منشآت خارج حدود الاحوزة العمرانية المعتمدة للقرى والمدن أو المناطق التى ليس لها مخطط استراتيجى عام معتمد أو اتخاذ اى اجراءات فى شأن تقسيم هذه الاراضى .

## بعض الامور الهامة :-

أ - يجب ان نربط بين السعر والمساحة وهل هي تتناسب مع كونها أرض زراعية من عدمه .

ب - هل وصف الارض فى العقد المسجل أرض زراعية بور هنا يجب الوقوف أمام ذلك ولا بد من إجراء معاينة للمكان أو مخاطبة التخطيط العمرانى فى المحافظة لمعرفة اذا كانت داخلية فى الحيز من عدمه حتى يمكن الحكم بالخضوع من عدمه .. لصريح نص المادة / " أو الاراضى للبناء عليها " .

## التكليف بالعقود المسجلة :

اذا جاء بالعقد المسجل فى بند التكليف – أى التكلفة بالضرائب العقارية اذا كتبت الضريبة العقارية فى هذا البند ( اعلم أن الارض مازالت زراعية ) – واذا ذكر انها وارده بالتكليف دون كتابة قيمة الضريبة اعلم انها تم تحويلها الى ارض فضاء أو بناء معدة للبناء لأن الاراضى الفضاء غير مكلفة

## سعر البيع :

معظم الزملاء يعملوا فى مأموريات قريبة من محل الاقامه لهم وخصوصا فى الاقاليم ومن ثم فهو ملم بالسوق أو الاحوال بالبلد كما يقال ويعلم الاماكن والاسعار ، وهناك حد اعلى للسقف لاسعار الاراضى الزراعية سواء حقلية او مشجرة – ويعطى السعر للمساحة المباعة مؤشر لتحديد الاتجاه للبحث .

## مخاطبة الجهات المسؤولة :

سواء كانت المحافظة أو التخطيط العمرانى او مديرية الزراعة قسم حماية الاراضى والموجود بها جميع المخالفات للبناء على الاراضى الزراعية وكذلك مجلس المدينة أو الوحدة المحلية أو اى جهات اخرى مثل شركة الكهرباء .

الفرق بين نطاق أو حدود الكردون و حدود الحيز العمرانى فى تأثيرهم على الضريبة المحصلة ؟ فى المادة / 42  
بالرجوع الى قانون 119 لسنة 2008 البناء الجديد نجد أنه عرف بعض الكلمات والمعانى فى المادة 2 منه

### الكردون : الحدود الادارية للمدينة

تلك الحدود لم تتغير من عشرات السنوات لان عملية التغيير لها اجراءات قانونية معقدة وكان العمار يتجاوز تلك الحدود بمسافات كبيره وبالرغم من قيام الدولة بمد الخدمات والمرافق اليها الا انها فى الخرائط مازالت يطلق عليها خارج الكوردون .  
- لذا جاء القانون 119 لسنة 2008 يعالج تلك المشاكل بأن سمح لكل محافظة بإعادة رسم الحدود الادارية من خلال الحيز العمرانى والتوسعات من خلال عمل المخطط وارساله الى مجلس الوزراء لاعتماده مباشرة .

### الحيز العمرانى :

المساحة التى يحددها المخطط الاستراتيجى العام والمعتمد للمدينة او القرية لاغراض التنمية العمرانية طبقا للاحداثيات ومعالم ارضية واضحة .

## تفعيل المادة / 42

### 1 - تاريخ الأستحقاق

أولاً: الأشخاص الطبيعية ( العقارات والأرضي )

هذه المادة 42 جاءت ضمن إحكام الكتاب الثانى من قانون الضرائب على الدخل للأشخاص الطبيعيين سواء كانت قبل التعديل أو بعد التعديل بالقانون 11 لسنة 2013 حيث إن التعديل الجوهري على المادة بالقانون 11 لسنة 2013 هو استحقاق الضريبة عند التوقيع على العقود الابتدائية الغير مشهره كذلك الفقرة الأخيرة من المادة وهى خصم تلك الضريبة فى حاله تطبيق إحكام المادة 19 بند 7

## ثالثا : أمور يجب مراعاتها عند المحاسبة

### أ / طرق الحصر

### ب / الكيان القانوني :

يجب مراعاة ودراسة الكيان القانوني جيدا سواء كانت مسجلة أو غير مسجلة لتحديد إذا كان

### شخص طبيعي :

يتم المحاسبة في ضوء أحكام المواد 42 ، 19 بند 7/ أو 8

### شخص اعتباري :

يتم المحاسبة في ضوء أحكام المواد 1 ، 47 و 48

## رابعا نموزج محضر مناقشة :

- 1- ما هي طبيعة النشاط بالتحديد - وبداية النشاط ؟
- 2- هل يوجد أنشطة تجاربه أخرى وهل قمت باضافة نشاط التصرفات او لا ؟
- 3- ما هو عدد تراخيص البناء الصادرة خلال تلك السنوات سواء داخل الكردون او خارج الكردون ؟
- 4- هل يوجد تراخيص بناء أخرى صادرة بصفتم طالب ترخيص او وكيلاً عن آخرين ؟
- 5- ما هي بيانات التراخيص الصادرة خلال تلك المده من حيث عدد الأدوار ومساحة المباني مقسمة الى سكنى وغير سكنى ( تجارى ) وصورة تلك التراخيص ؟
- 6- ما هو متوسط سعر بيع المر السكنى وغير السكنى لكل منى على حده ؟

- 7- هل يتم البناء بمعرفتكم او من خلال مقاولين ؟ فى حالة وجود مقاول يتم سؤاله .  
اسم المقاول - صورة عقد الاتفاق الذى يوضح التكلفة .
- 8- كيف يتم اصدار تراخيص البناء واسم المهندس المصمم والمشرف والاستشارى والمبالغ الذى يتقاضاها كلا منهم ؟
- 9- هل تقوم بالبيع على دفعات وصور العقود اذا وجد ؟
- 11- هل تقوم بمشاركة احد من الباطن فى هذا النشاط ويتم اصدار التراخيص بأسمه ؟
- 12- هل صدر منكم توكيلات لمشتريين آخرين لوحدات بخلاف السابق ذكرها سابقا وصور التوكيلات إذا وجد ؟
- 13- ما هي عدد القضايا المرفوعة عليكم بصحة توقيع البيع الابتدائى للوحدات المباعه سواء صدر لهم توكيل او لا ؟
- 14- هل صدر لصالحكم توكيلات من اشخاص آخرين لاصدار تراخيص بناء لهم او التوقيع على عقود البيع بصفتم وكىلا .... صورة التوكيلات اذا وجد .
- 15- ما هي قيمة التكلفة للمنشآت كلا على حده وتحديدًا ؟
- 16- هل قمت بإنشاء اتحاد ملاك وصورة المستندات اذا وجد ؟
- 17- هل قمت بشراء وبيع اراضى مبانى بخلاف ما تم البناء عليه السابق ذكره ؟
- 18- هل يوجد نشاط تقسيم اراضى بصفتم المالك او شريك خلال تلك السنوات ؟
- 19- هل لديك أقوال أخرى ؟

## أقرار مهم يجب التوقيع عليه بعد المناقشة :

### إقرار

أقر أنا / ..... ب . قومي .....

والمقيم في .....

صاحب نشاط .....

بأننى لم أزاول نشاط التصرفات قبل بداية النشاط الوارد بالمناقشة او البطاقة الضريبية سواء بصفتي صاحب ترخيص أو طالب ترخيص وكيلا عن أحد أو شريك من الباطن سواء داخل محافظة / ..... أو خارجها كما أقر بأننى لم أصدر أي توكيلات أو يصدر لى أي توكيلات بالبيع والشراء بخلاف ما جاء بالمناقشة . وفى حالة ظهور ما يخالف ذلك أكون مسئولا عن ذلك قانونا .

وهذا اقرار منى بذلك ،،،،

المقر بما فيه

الاسم :

التوقيع :



## خامسا : حق التقدير وعبء الأثبات :

1 - حق التقدير من القانون 91 لسنة 2005 الضرائب على الدخل :-

### تنص المادة 130 :

يقع عبء الاثبات على الممول في الحالات الآتية

3 - اعتراض الممول على محضر محرر بمعرفة مأمور المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية .

ومن نص المادة يتضح أن القانون اعطى حق للمأمور أن يحزر محضر تحريات واثبات اسعار السوق أو القيمة الحقيقية... وعلى الممول عبء اثبات عكس ذلك .

### مادة 133 :

يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة.....

4 - اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لايهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر . فالمشتري مشترك في الجريمة

### توجيه تهمة التهرب الضريبي للبائع والمشتري

هذا العقد الصوري يشترك فيه البائع والمشتري بالتضامن معا في سداد قيمة الضريبة المستحقة على القيمة الحقيقية نقدا وكذلك الغرامات لانهم قاموا باصطناع مستند بهدف تقليل الضرائب المستحقة – حيث تنص المواد التالية

### مادة 134 :

يسأل الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها والغرامات المقضي بها في شأنها.

### مادة 138 :

لوزير أو من ينيبه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذه المادة في أي حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات فيها وذلك مقابل أداء:

( ج ) المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادتين 133

و134 بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ.

### تعليمات 16 لسنة 2014 :

4) إن واقعة التصرف العقاري واقعة مادية تحدث في زمن معين ولا يمكن بحال أن ترد إلى تاريخ سابق على حدوثها وهي ضريبة ذات نظام خاص لا يسري بشأنها مبدأ سنوية

الضريبة ولا واقعة الربح السنوي ، ومن ثم فإن التصرفات بالعقود العرفية المؤرخة قبل تاريخ العمل بالقانون 11 لسنة 2013 لا يسري عليها حكم المادة 42 المشار إليها ما لم يثبت للمأمورية أن هذا التاريخ غير حقيقي بكافة طرق الإثبات أو أن يقوم الممول بشهر هذا التصرف في تاريخ لاحق على القيام به .

## صورية العقود في القانون المدني

### أولاً :

لا بد من تعريف الصورية في القانون وهي أنواع كثيرة منها الصورية المطلقة والنسبية وخلافه .

### الصورية بصفة عامة :

يلجأ المتعاقدان عادة الى الصورية عندما يريدان اخفاء حقيقة ما تعاقدوا عليها لسبب معين فيكون لهما موقفان موقف ظاهر وموقف مستتر ومن هنا وجد العقد الظاهر وهو العقد الصوري والعقد المستتر وهو العقد الحقيقي .

### الصورية النسبية :

هي الصورية التي لا تنصب على وجود التصرف وانما تنصب على ماهية التصرف او على احد عناصره كركن او شرط او سعر او تاريخ....

## مواد القانون في العقود وأثبات صوريتهما :

### المادة 244 :

إذا أبرم عقد صوري فلدائني المتعاقدين وللخلف الخاص متى كانوا حسنى النية ان يتمسكو بالعقد الصوري كما ان لهم الحق ان يتمسكوا بالعقد المستتر ويثبتوا بجميع الوسائل صورية العقد الذي اضر بهم .

### المادة 245 :

إذا ستر المتعاقدان عقداً حقيقياً بعقد ظاهر فالعقد النافذ بين المتعاقدين هو العقد الحقيقي . من خلال نصوص القانون فانه يحق لكلا من اطراف العقد او الخلف او الغير التمسك بالعقد المستتر ( الحقيقي )

## حق الغير في العقود الصورية

حيث ان مصلحة الضرائب والتي تعد في التعريف بالغير لها علاقة مباشرة بعقود التصرفات العقارية لانها تستحق ضريبة على التصرف سواء كانت تصرف وحيد أو

تكرارى ومن ثم فانها تقف فى موقف الدائن فيحق لها الطعن على تصرف المدين ( البائع ) لابطاله بدعوى الصورية .

### وقد استقرت احكام النقض على الاتى :-

أن الطعن بصوريتة لا يقبل الا من له مصلحة فيه وفى حدود تلك المصلحة ( طعن 345 لسنة 26 ق ).

أن العقود الصورية المبنية على الغش لا يصحها التسجيل ( طعن 79 لسنة 12 ق )  
اعتبار العقد الصورى غير موجود سواء سجل او لم يسجل ( طعن 57 لسنة 15 ق )

### جريمة التزوير فى العقد الصورى :

رغم أن القانون لم يعاقب على الصورية طالما ان اطراف العقد لم يختلفوا – الا أنه اذا تناول التصرف مركز الغير فى حقوقه ولحق به ضرر – فان كل تغير للحقيقة فى العقد يكون من قبل التزوير المعاقب عليه .  
ومن ثم فان كتابة القيمة بالتصرف اقل من الحقيقة الحق الضرر بمصلحة الضرائب لانخفاض قيمة الضريبة المحصلة عن قيمة الضريبة الواجب تحصيلها سواء كانت تصرف وحيد أو تكرارى .

### التقادم فى دعوى الصورية :

دعوى الصورية ذاتها لا تسقط بالتقادم سواء رفعت من احد طرفى العقد الصورى أو من الغير لان المطلوب هو تقرير ان العقد الظاهر لا وجود له . وهذه حقيقة قائمة ومستمره لم تنقطع حتى يبدأ سريان التقادم بالنسبة اليها لان العقد الظاهر منعدم الوجود ومتى كان العقد كذلك يصبح بمنزلة العدم – وتسجيل العقد الصورى لا يعطيه اى قوة بما أنه عقد غير حقيقى

## حق التقدير فى القانون المدنى

### أولا تعريف البيع مادة 418 :

البيع عقد يلتزم به البائع ان ينقل للمشتري ملكية شىء او حقا ماليات اخر فى مقابل ثمن نقدى .

### الثمن البخس :

أجاز القانون اعادة تقدير الثمن فى عقود البيع اذا تجاوز الثمن الخمس من السعر الحقيقى اصبح هناك غبن.

### مادة 425 بند 2 :

ويجب التقدير ما اذا كانت الغبن تزيد على الخمس ان يقوم العقار بحسب قيمته وقت البيع – اى يحق تقدير قيمة العقار فى وقت البيع .  
ومما سبق يتضح انه يحق للمامورية اعادة تقدير قيمه التصرف سواء خاضع لنسبة 2.5% او تكرارى .

## كيف يتم تقدير القيمة والخطوات المتبعة :

العقود الابتدائية وصحة التوقيع : تعليمات 16 لسنة 2014

### فى حالة التصرف الوحيد :

يتم عمل محضر تحريات والانتقال الى العقار المباع وذلك طبقا لاحكام المادة 130 / 3 ويتم تقدير القيمة استنادا الى صورية العقد بحالات المثل ومحضر التحريات .

## في حالة التصرفات التكرارية :

لا يوجد اختلاف عن ذلك سوى اذا كانت هناك عماره او برج يتم اثبات الصورية من خلال حساب قيمه التكلفة (الارض + المباني بالرخصة ) ÷ عدد الوحدات او المساحة بالمتر لحساب للوحدة المباعه والمقارنة و بالاضافة لحالات المثل .

## الخطوة الأخيرة :

يتم عمل مذكرة فحص باسم كلا من البائع والمشتري بصفة مسئول بالتضامن م 134 ويتم مقارنة القيمة من واقع العقد المسجل أو صحة التوقيع وما اسفرت عنه التحريات وحالات المثل واثبات صورية العقد طبقا لاحكام القانون المدني السابق بيانها وتوجيه تهمه التزوير لكلا من ( البائع – المشتري ) مع كتابة جميع أرقام مواد القانون سواء الضرائب أو المدني مع التنبيه على حساب مقابل التأخير – قانون الضرائب 91 لسنة 2005 المواد 1 ، 3 ، 19 بند 7 ،

19 بند 8 ، 42 ، 110 ، 130 / 3 ، 133 / 4 ، 134 ، 138 / ج

تحال المذكرة والمستندات الى مكافحة التهرب الضريبي بطلب تحريك الدعوى الجنائية ضد كل من البائع والمشتري

## سادسا : المحاسبة

### أمور هامة جدا جدا

يجب قراءة التعليمات والكتب الدورية التالية قبل بدأ المحاسبة وجميع تلك الكتب مرفقة

#### 1- الكتاب الدورى 8 لسنة 2018 :-

أهم ما جاء بها هو الإشارة الى التصرف الوحيد م/42 والتكرارى الرجوع الى تعليمات تنفيذية رقم 21 لسنة 2004 عند المحاسبة .

#### 2- تعليمات تنفيذية 21 لسنة 2004 :-

أهم ما جاء بها أن التعليمات تمت بناء على الاتفاق مع ممثلى النشاط بإلتحاد العام للغرف التجارية والتي توجت بالاتفاق معهم بتاريخ 2004/3/25  
ثانيا الحلات الدفترية أو المستندية ، الحلات التقديرية ، السعر الحقيقى ، وحق  
المأمورية فى التقدير وطرق الحصر ونسبة الربح للحالات التقديرية ( بخلاف  
المستندية ) .

#### 3- خامسا : تراعى الأمور التالية :

يراعى تطبيق مبدأ استقلال السنوات الضريبية .  
تعتبر أسس المحاسبة الواردة بهذا الاتفاق لازمة التطبيق عند موافقة الممول بالمأمورية .  
يطبق هذا الاتفاق على جميع السنوات التي لم تتم المحاسبة عنها وكذا السنوات التي لم تصبح الضرائب المستحقة عنها نهائية .  
فى جميع الأحوال إذا لم يوافق الممول على ما جاء بهذا الاتفاق فيتم محاسبته وفق القواعد والأسس المعمول بها قبل هذا الاتفاق .  
يعاد النظر فى هذا الاتفاق كلما طرأت عليه أية تغيرات جوهرية تؤثر على هذا النشاط سلبا أو إيجابا . يلزم تحرير محضر اتفاق بكيفية سداد الضريبة المستحقة من واقع هذا الاتفاق وفقا للتعليمات التنفيذية للتحويل رقم 4 لسنة 2001 .  
على جميع المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة والإدارات التابعة لها مراعاة تنفيذ المأموريات لهذه التعليمات بكل دقة .

أهم النقاط ايضا أن هذا الاتفاق لا بد من حصول موافقة الممول عليه قبل الفحص وفي حالة الرفض يتم الرجوع الي التعليمات السابقة وهي 8 لسنة 97 والقرار الوزارى 167 لسنة 82 ( مرفق جميع تلك القرارات والتعليمات )

## كيفية محاسبه نشاط التصرفات العقارية

حتي تكون المحاسبة صحيحة وفي ضوء القانون يجب مراعاة قراءة العقد سواء مسجل او غير مسجل وأهم شيء هو سند الملكية للبائع وكذلك ماهية البيع نفسه

### 1 - بيع وحدة سكنية أو تجارية :

إذا كان العقد يوضح في سند الملكية أن الأرض تم شرائها بالعقد رقم كذا .....

أما المباني مقامة بالترخيص رقم ... هذا معناه ان هناك عقار مقام هنا لا بد من التوسع في البحث وجمع المعلومات والمناقشة وأصبحنا أمام حالة نشاط تجارى مادة / 19 بند 7/

### 2 - تحديد الكيان القانوني بكل دقة كما سبق إيضاحه

### 3 - دراسة السعر:

هل هو حقيقى أم غير حقيقى ويحق لك التقدير طبقا لما سبق توضيحه

### 4 - مراعاة تطبيق أحكام المادة / 42

سواء كان تصرف وحيد أو تكرارى فيما يخص تاريخ أستحقاق الضريبة ومقابل التأخير سواء عقد البيع مسجل أو غير مسجل

### 5 - مراعاة التطبيق الصحيح لتصرفات الوارث في ورثة

بأنها بحالتها مع ملاحظة أن هناك فرق بين تكرار التصرف من الورثة في الخضوع من عدم الخضوع كما سبق إيضاحه

بأختصار أيراد وتكاليف وقد تاكد ذلك بالكتاب الدورى 8 لسنة 2018

### أولا : التصرف الوحيد :

لا يوجد خلاف في ذلك الا أنه يحق لك تقدير القيمة الحقيقية دون الأعتداد بالقيمة في العقد

### ثانيا : أكثر من تصرف :

ممكن نركز شوية حتى نتلافى الأخطاء الشائعة التي يقع فيها كثير من الزملاء وهى تكرار المحاسبة عن نفس الوحدات خصوصا إذا كان الممول له أكثر من برج أو عقار هذا الخطأ ناتج أننا نحاسب علي أجمالي الأيرادات فيحدث تكرار مره بالمحاسبة عن العقود الأبتائية ومره عند التسجيل .

بالرجوع الي تعليمات 21 لسنة 2004 نجد انها تشمل الأنواع الآتية

ثانيا : أمور يجب مراعاتها عند محاسبة الحالات الدفترية أو المستندية :

ثالثا : ضوابط تحديد رقم الأعمال : في الحالات التقديرية تراعي الضوابط الآتية : -

الملاحظ هنا أن هناك حالات دفترية أو مستندية وحالات تقديرية وحددت التعليمات كيفية الوصول الي الأيرادات الحقيقية وحق التقدير وخلافة

### **ملاحظة هامة جدا :**

ولكن نودا، نوضح الفرق بين الحالة المستندية والحالة التقديرية من خلا الرجوع الي النص

**مادة (19) :** تسرى الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي بما فيها:

7- الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك.

من النص نجد أن المشرع فرق بين تشييد العقار وبين شراء العقار

- تشييد تعنى أن عناصر التكاليف عند الممول سواء من شراء أرض واستخراج رخصة والبناء وتوصيل المرافق ويطلق على هذه الحالة حالة مستندية ولذا يجب مراعاة ذلك عند المحاسبة ايراد وتكلفة



- شراء تعنى أنه يقوم بشراء العقار جاهز لذا تعتبر الحالة تقديرية ولذا يطبق عليها نسب الربح طبقا للتعليمات لماذا لان عندما قام شخص ببناء العقار وقام بالبيع خضع للضريبة ثم قام المشتري ببيع العقار مره أخرى سواء مجزاء او كوحده واحده

### الأحتمال الأول : المحاسبة عن العقود الابتدائية

حتى يمكن تلافي ذلك لابد من التعامل مع كل عقار وحدة واحده بمعنى كل عقار أو برج عند تفرغ البيانات لابد من كتابة عقد الارض وكذلك بيانات الرخصة موضح بها الوصف عدد الوحدات التجارية والسكنية في كشف واحد وبيانات العقد الابتدائي والعقد المسجل عند التسجيل ( مرفق جدول يوضح ذلك تفصيلا ) هذا الجدول اذا تم التعامل عليه سوف تتلافى خطأ التكرار من الجدول نعرف ما تم بيعه خلال العام والوحدات المتبقية عند التسجيل فى سنوات لاحقة للمحاسبة يمكن التأكد بكل سهوله اذا كان تم المحاسبة عنها سابقا أم لا

مع مراعاة تطبيق احكام المادة / 42

### الأحتمال الثانى : المحاسبة عن العقود المشهورة :

لابد عند تبويب البيانات مراعاة عند قراءة سند الملكية أن يتم تجميع جميع العقود التي لها سند ملكية عقد رقم .... للأرض ، أما المباني لأرخصة رقم ... وبنفس التقسيم السابق بكتابة بيان الرخصة وعدد الوحدات ويلاحظ أن الرخصة يمكن تعديلها لذا يجب كتابتها جميعا سواء باضافة دور او تعديل دور .

تتخصر أنواع المباني لهذا النشاط بين ( سكنى - تجارى - ادارى ) وسواء أشتمل العقار على وحدات سكنيه فقط وسكنيه وتجاريه ومحلات او سكنيه وتجارى وادارى .....

**1-** فى ظل القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته يمر البناء بالمراحل

## المرحلة الأولى :-

- تكلفه شراء الأرض - رسوم تسجيل الأرض بالشهر العقارى
- رسوم نقابه المحامين هذه الرسوم تكتب على العقد المشهر
- أتعاب السمسار إذا وجد بشرط ان تتم فى ضوء أحكام القانون م ق 19 / 4 ، 56 ، 57  
وخصم 20% من المبلغ وتوريده لمصلحه الضرائب

- 1- رسوم تراخيص البناء - أتعاب مهندس التصميم - أتعاب مهندس الأشراف
- 2- توصيل مأخذ للمياه العموميه للموقع لشروط البناء اذا وجد بموجب أيصالات من مرفق المياه

## المرحلة الثانية :-

### عملية البناء (هناك احتمالين لعملية البناء )

#### الاحتمال الأول :

أسناد عملية البناء الى جهة منفذه سواء كان شخص طبيعى أو اعتبارى بموجب عقد ومعلومه للمصلحه

#### الاحتمال الثانى :

تحديد المسطح الاجمالى للمبنى بالمتر وهذا يتوقف على :  
أ- عدد الادوار ب- هل الأرض واجهه أو ناصيه لمراعاة مساحه البروز

**مثال .** مساحه الأرض 500 متر الحدود 20 X 25 متر

أرتفاع المبنى 10 أدوار يتم حساب مساحه البروز التى تضاف على المساحه كما يلى

الأرض واجهه 25 متر مساحه البروز = 25 ( 1.25 متر للدور الواحد )

اجمالى مساحه المبنى : = 10 ادوار ( 31.25 + 500 ) متر = 5312.5 متر

الأرض ناصيه مساحه البروز = ( 20 + 25 ) 1.25 = 56.25 متر

اجمالى مساحه المبنى = 10 ادوار ( 56.25 + 500 ) = 5562.5 متر

1- اجمالي التكاليف = تكلفه ( المرحلة الأولى + المرحلة الثانية + مرحله البناء )

أجمالي التكلفة السابقة

3- تكلفه المتر المسطح =

أجمالي المساحة ( على حسب وضع الأرض )

2- يتم المحاسبه حسب ظروف البيع من تحصيل القيمة دفعة واحده أو على أقساط سنوية مع مراعاة أن أى تكاليف تخص المبنى يتم إضافتها على التكلفة الأجمالية .

### تكلفة المتر المسطح

من خلال ما سبق استعراضه اوضحنا مراحل البناء حتى يكون الزميل على معرفه بمراحل البناء المختلفه والتي لها اكبر فائده عند مناقشه الممول عندما يشعر ان الأمور لديه معلومات عن أسرار النشاط وحتى لا ينشغل الزميل بحساب التكلفة لكل مرحله وذلك اذا لم يقدم الممول مستندات التكلفة ( البناء بنفسه ) يتم حساب التكلفة للبناء طبقا للرخصة المبانى

### معيار التفرقة بين التصرف الوحيد والتصرف التكرارى التجارى

هناك أمور يجب مراعاتها جيدا

تحديد الكيان القانونى بكل دقة :

وخصوصا شركات الواقع طبقا للمادة 1 ومادة 47 ، 48 .

قراءة العقد جيدا : كما سبق ايضاح ذلك فيما يخص اهم البنود في العقد

مراعاة التطبيق الصحيح لتصرفات الوارث فى ورثه :

أن تكون بحالتها فى ضوء ما سبق ايضاحه وباختصار تطابق الحدود والوصف لعقد الميراث وعقد البيع

تطبيق أحكام المادة / 42

سواء كان تصرف وحيد أو تكرارى وسواء كانت عقود ابتدائية أو عقود مسجلة

## **أولا : تصرف وحيد م /42 ( شخص طبيعي ) :-**

من خلال الاسم ( تصرف وحيد ) هناك خلط بين الزملاء بين اذا كان المبنى عماره أو برج هو تصرف وحيد أو تكرارى فى حالة بيع الوحدات به... قولاً واحداً تصرف وحيد يعنى عقد واحد بشرط عدم تضمن العقد بيانات وحدات تكون كل واحده عقد.

**مثال :** أحد الافراد قام ببناء عماره من 5 أدوار مثلاً بعدد 10 شقق وقان ببيع العماره بعقد واحد كما يلى :-

1- عقد واحد – المشترين مجموعه من الافراد والملكية على المشاع أى كان العدد ( تصرف وحيد ) .

2- عقد واحد – المشترين مجموعه من الافراد لكن تم تخصيص او تحديد لكل واحد بوحدة محده الوصف ( هنا تكرار بالتحايل على القانون )

3 - يتم حساب مقابل التأخير من الشهر التالى من تاريخ الربط ويتولى التحصيل بعد ذلك اضافته مقابل التأخير فيما يخص الفترة التالية من الاخطار حتى التحصيل .

## **ثانيا : اذا كان تصرفات تكرارية :-**

طبقاً لنص المادة / 42 الفقرة الاخيرة – أنه فى حالة الخضوع لاحكام المادة / 19 يتم خصم ما تم سداه 2.5% من الضريبة المستحقة عليه – وحيث أن نسبة الـ 2.5% هي ضريبة تشبه الخصم والاضافة فى حالة التكرار – لذا يجب أن يتم احتسابها أولاً وحساب مقابل التأخير واخطار شعبة التحصيل بها وبصرف النظر عن المحاسبة والاتفاق أو الإحالة الى اللجنة الداخلية أو لجنة الطعن و حتى صدور قرار نهائى فى هذه الحالة يتم خصم ما تم سداه من ما سكون مستحق .

## **الاحتمال الاول : المحاسبة عن العقود الابتدائية :-**

هذا الاحتمال قائم وخصوصاً ان مجال التصرفات أصبح البيع فيها غالباً علي دفعات وضحنا من خلال الجدول السابق انه تم المحاسبة أو تفريغ البيانات طبقاً للعقود الابتدائية مع التأكد على ضرورة تطبيق المادة 42 من حساب الضريبة ومقابل التأخير

## الاحتمال الثاني : المحاسبة عن العقود المشهورة :-

هذا يعنى انتظار المأمورية للمحاسبة بعد سنوات من تاريخ البيع الفعلي حيث من المحتمل تأخر التسجيل لسنوات

لذا فان الافضل المحاسبة علي العقود الابتدائية وخصوصا في ظل احكام المادة 42 والتعليمات التنفيذية والكتب الدورية

**ملاحظة :** الجدول المرفق لتفريغ البيانات مهم جدا ويسهل عملية المحاسبة



واخيرا زملائي الاعزاء أرجو أن أكون قد وفقت في تقديم فكرة مبسطة عن نشاط التصرفات العقارية هذا النشاط يمكن أن يحقق للمصلحة إيرادات في الحصيلة تتجاوز 150 مليار جنيه عن السنوات السابقة وحتى تاريخه وتحقق سنويا لا يقل عن 20 مليار جنيه .

كما لا يفوتني الشكر لكل زميل أتصل بي لسؤالي في مجال التصرفات للثقة التي منحني اياها وكذلك المعلومة التي استفدت منها بسؤاله .

أن شاء الله قريبا جدا مفاجأة سارة في هذا النشاط بعمل قيم وشامل أسأل الجميع التوفيق

صديقي وزميلي الخلق الأستاذ / أحمد الغنيمي صاحب الأيدي البيضاء في معاونة زملاء لما فيه الخير وتوفير المادة العلمية شكرا علي المعاونة والمساعدة بكل قوة وحماس سواء في الكتابة أو التنسيق حتي وانت في ظروف صحية لم تتأخر جزاك الله خيرا . وأشهد أنك أصبحت متفوق في فك طلاسم خطى شكر أحمد الغنيمي

أسالكم الدعاء بالخير ؛؛؛ مع خالص التقدير والتحية لكم جميعا

عثمان النحاس



## جدول نموذج لطريقة المحاسبة

### بيان العقار

	شراء الارض / عقد رقم		مساحه الارض :		العنوان :
	وصف العقار :		حى :		رقم الرخصه :

م	تاريخ التصرف	اسم المشتري	القيمه بالعقد الابتدائى	وصف الوحدة						العقد المسجل				
				النوع	المساحه	الرقم	الدور	رقم العقد	السنه	المساحه	الرقم	الدور	القيمه	
													الاجمالى	

# أهم الكتب الدورية والتعليمات التنفيذية الهامة في المحاسبة

## أولا الحصر

### كتاب دوري رقم ( 10 ) لسنة 2016

#### بشأن حصر التصرفات العقارية

بمناسبة صدور القانون 11 لسنة 2013 بشأن تعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل بالقانون رقم 91 لسنة 2005، وما تضمنه من أحكام مستحدثة بخصوص التصرفات العقارية، حيث نصت المادة 42 من القانون المشار إليه على ما يلي :

" تفرض ضريبة بسعر 2.5% وبغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها ، عدا القرى ، سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان هذا التصرف شاملاً العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك ، وسواء كانت المنشآت مقامة على أرض مملوكة للممول أو للغير ، وسواء كانت عقود هذه التصرفات مشهورة أو غير مشهورة .

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

ويلتزم المتصرف بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصرف ، ويسري مقابل التأخير المقرر بالمادة 100 من قانون الضريبة إلى مصلحة الضرائب قبل هذا التاريخ .

وفي تطبيق أحكام هذه المادة يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالوصية أو التبرع أو الهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد عن خمسين عاماً ، ولا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية وكذلك نزع الملكية للمنفعة العامة أو للتحسين ، كما لا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة



التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام .

ويخصم ما تم سداه من هذه الضريبة من إجمالي الضرائب المستحقة على الممول في حالة تطبيق البند 7 من المادة 19 من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته " .  
لذا تنبه المصلحة إلى ضرورة التزام المأموريات وكافة وحدات المصلحة بالمعنية بالآتي :

أولاً : على المناطق الضريبية المنوط بها تنفيذ ما ورد بالمادة 51 من اللائحة التنفيذية للقانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته الصادرة بالقرار الوزاري رقم 172 لسنة 2005 ، إنشاء وحدة لاستلام النماذج والشيكات الواردة من مأموريات ومكاتب الشهر العقاري ، على أن تتولى هذه الوحدة ما يلي :

- إدخال بيانات التصرفات العقارية التي ترد إليها من مأموريات ومكاتب الشهر العقاري على البرنامج المميكن المعد لذلك .

- إخطار كل مأمورية بما يخصها من حصيلة تلك التصرفات وتسليمها النماذج الورقية الخاصة بها .

ثانياً : في حالة عدم ورود النماذج (9) ، (38) من مأموريات الشهر العقاري مع الشيك الخاص بقيمة ضريبة التصرفات العقارية يتم تكليف أحد السادة المفتشين بالمنطقة بالإطلاع لدى مأمورية الضرائب العقارية للحصول على بيان بالسادة أصحاب التصرفات وعناوينهم والمأموريات التابعين لها حتى يتم إخطار كل مأمورية بما هو واقع في نطاق اختصاصها .  
ثالثاً : تقوم شعبة الحصر بكل مأمورية بالآتي :

- الانتقال إلى مأموريات ومكاتب الشهر العقاري التي تقع في دائرة اختصاص المأمورية لحصر التوكيلات الصادرة من كل مأمورية أو مكتب التي لا يجوز إلغائها إلا بحضور الطرفين ويكون موضوعها بيع عقار للنفس وللغير .

- الإطلاع لدى المحاكم التي تقع في دائرة اختصاص المأمورية على الأحكام الصادرة في دعاوي التي يكون موضوعها تصرفات عقارية (صحة توقيع / صحة بيع ونفاذ) .

- في حالة قيام الممول بإخطار المأمورية المختصة بالتصرف ، فعلى المأمورية حساب قيمة الضريبة وتحصيلها وتسليم الممول إيصال السداد مع إعطائه مكاتبه على النموذج رقم (8 مكرر) تصرفات عقارية موجهة لمأمورية الشهر العقاري .

- قيام المأمورية بإدخال بيانات التصرفات العقارية التي تم الإطلاع عليها بمأموريات ومكاتب الشهر العقاري والمحاكم على البرنامج المميكن المعد لذلك وكذلك الإخطارات الواردة من الممولين .

- فتح ملف تصرفات عقارية لكل إخطار وارد من المناطق الضريبية على نموذج رقم (38 عقاري) وكذا الإخطارات الواردة من الممول والتي تم الإطلاع عليها بمأموريات ومكاتب الشهر العقاري والمحاكم مع قيدها بسجل معد لهذا الغرض بالمأمورية .

- في حالة تكرار التصرفات لنفس الممول يتم إضافة هذا التصرف إلى الملف السابق فتحه مع مراعاة أحكام البند (7) من المادة 19 من القانون 91 لسنة 2005 ، على أن يرفق بالملف قبل تسليمه للأرشيف المستندات الآتية :

- نموذج (38 عقاري) الوارد من مأموريات ومكاتب الشهر العقاري .
- صورة من التوكيل الذي تم الإطلاع عليه بالشهر العقاري أو بياناته في حالة عدم توافر صورة .
- محضر الإطلاع بالمحاكم على الأحكام الصادرة في دعاوى صحة التوقيع وصحة البيع والنفاد .

- أصل الإخطار الوارد من الممول وصورة من العقد المرفق به .
- صورة الخطاب المرسل للشهر العقاري ، النموذج (8 مكرر) تصرفات عقارية .
- صورة من إيصال السداد .
- مذكرة تحديد بداية النشاط .

رابعاً : على المأمورية استكمال الإجراءات القانونية لربط وتحصيل الضريبة مع التأكيد على ضرورة الرجوع إلى البرنامج المميكن المعد مركزياً لحصر هذه التصرفات للحصول على تقرير من البرنامج يوضح التصرفات التي قام الممول بها حتى تاريخ المحاسبة ، وفي حالة تعدد أماكن التصرفات الخاصة بنفس الممول يتم تحديد المأمورية المختصة وفقاً للقواعد المحددة بالقانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته وللائحة التنفيذية .

خامساً : تقوم الإدارة المركزية لبرامج التحصيل والاستفسارات والوحدات التابعة لها بمتابعة قيام مكاتب الشهر العقاري بتطبيق أحكام قانون الضرائب بهذا الخصوص .  
وعلى قطاع المناطق الضريبية (ضريبة دخل) والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة متابعة تنفيذ أحكام هذا الكتاب الدوري بكل دقة  
تحريراً في : 6 / 6 / 2016

رئيس مصلحة الضرائب

## كتاب دوري رقم ( 31 ) لسنة 2017

### بشأن المأمورية المختصة بحاسبة إيرادات الثروة العقارية

نظراً لورود العديد من الاستفسارات بشأن المأمورية المختصة بحاسبة إيرادات الثروة العقارية المنصوص عليها بالمادة (42) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته .

وبمتابعة الأداء على مستوى المصلحة تبين قيام بعض المأموريات بفتح ملفات ومحاسبتها والربط عليها رغم أنها لا تقع ضمن اختصاصها .

بدراسة الموضوع في ضوء أحكام المادة (8) من اللائحة التنفيذية للقانون وتعديلاتها التي

تنص بالبندين [ 5 ، 6 ] على الآتي :-

5- إذا اقتصر دخل الممول على إيرادات الثروة العقارية تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي تقع في دائرتها محل إقامته وفي حالة تعدد محال إقامته تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها محل الإقامة الذي يحدده ، أما إذا لم يحدد محل إقامته تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها أيأ من عقاراته المبنية أو الأراضي الزراعية أو الوحدات السكنية أو المفروشة التي يؤجرها ، وإذا كان للممول إيرادات من النشاط التجاري أو الصناعي تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي للنشاط التجاري أو الصناعي .

6- إذا تضمن دخل الممول إيرادات من النشاط التجاري أو الصناعي ومن النشاط المهني أو غير التجاري ومن الثروة العقارية تكون المأمورية المختصة هي مأمورية النشاط المهني .

لذا تنبه المصلحة على كافة الوحدات بضرورة مراعاة ما يلي :-

\* إذا اقتصر نشاط الممول على إيرادات الثروة العقارية فإنه يجب التفرقة بين أمرين :-

[الأول] : إذا كان محل إقامة الممول معلوماً للمصلحة فإن المأمورية المختصة بحاسبة نشاط الثروة العقارية هي المأمورية الكائن بها عنوان إقامته .

[الثاني] : إذا لم يكن محل إقامة الممول معلوماً للمصلحة فإن المأمورية المختصة بنشاط الثروة العقارية هي المأمورية الكائن بها العقار محل المحاسبة .

\* في حالة تضمن دخل الممول إيرادات من النشاط التجاري أو الصناعي ومن إيرادات الثروة العقارية تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي للنشاط التجاري أو الصناعي .

\* في حالة تضمن دخل الممول إيرادات من النشاط التجاري أو الصناعي ومن النشاط المهني أو غير التجاري ومن الثروة العقارية تكون المأمورية المختصة هي مأمورية النشاط المهني .

\* في حالة تكرار التصرفات العقارية يراعى المحاسبة وفقاً لأحكام البند رقم 7 من المادة (19) من القانون رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته وتكون المأمورية المختصة في هذه الحالة هي المأمورية التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي للنشاط وفقاً لأحكام البندين [2 ، 4] من المادة (8) من اللائحة التنفيذية ، وتنفيذ ما ورد بالبند ثالثاً من الكتاب الدوري رقم 10 لسنة 2016 بشأن حصر التصرفات العقارية .

ويمتنع على كافة المأموريات فتح ملفات لا تقع في نطاق اختصاصها أو محاسبتها حتى لا يتعرض المسئول للمسألة التأديبية .

وعلى قطاع المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة والإدارات التابعة لها مراعاة تنفيذ ما ورد بهذا الكتاب الدوري بكل دقة .

والله ولي التوفيق ،،،،

تحريراً في : 1 / 6 / 2017

# أولاً : تعليمات وكتب المحاسبة

## 1 - الكتاب الدوري 8 لسنة 2018:

### كتاب دوري رقم ( 8 ) لسنة 2018

#### بشأن محاسبة نشاط الاستثمار العقاري

سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية رقم 41 لسنة 2004 بشأن أسس المحاسبة الضريبية لنشاط الاستثمار العقاري والكتاب الدوري رقم 10 لسنة 2016 بشأن حصر التصرفات العقارية والكتاب الدوري رقم 31 لسنة 2017 بشأن الأمور المختصة بمحاسبة إيرادات الثروة العقارية .

وإمتابعة الأداء على مستوى المصلحة ونظراً لورود العديد من الاستفسارات بشأن أسس المحاسبة الضريبية في حالة تكرار التصرفات العقارية .

وبدراسة الموضوع في ضوء أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته وللائحته التنفيذية .

لذا تنبه المصلحة على كافة الأموريات ضرورة مراعاة الآتي :

- طبقاً لأحكام المادة (42) من القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته تفرض ضريبة بسعر 2.5% ويغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها (التصرف الوحيد) .

- في حالة تكرار التصرفات العقارية يراعى المحاسبة وفقاً لأحكام البند رقم (7) من المادة (19) من القانون رقم 91 لسنة 2005 وذلك وفقاً لنسب صافي الربح المنصوص عليها بالتعليمات التنفيذية للفحص رقم (21) لسنة 2004 بشأن أسس المحاسبة الضريبية لنشاط الاستثمار العقاري .

- خصم ما تم سداده من ضريبة التصرفات العقارية من إجمالي الضرائب المستحقة على الممول في حالة تطبيق البند (7) من المادة (19) من القانون 91 لسنة 2005 .

وعلى قطاع المناطق الضريبية ، والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة ، والإدارات التابعة لها ، متابعة تنفيذ ما جاء بهذا الكتاب الدوري .

والله ولي التوفيق ؛؛

صدر في : 21 / 2 / 2018

رئيس مصلحة الضرائب

عماد سامي

## 2 - تعليمات تنفيذية للفحص رقم ( 21 ) بند 199 لسنة 2004 :

بشأن أسس المحاسبة الضريبية لنشاط الاستثمار العقاري سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية للفحص رقم 8 لسنة 1997 بشأن القواعد والأسس المحاسبية الخاصة بتحديد صافي الإرباح التي يحققها من يشيدون أو يشترون عقارات لحسابهم عادة بقصد بيعها .

ومن منطلق حرص المصلحة علي مد جسور الثقة والتعاون بينها وبين كافة الممولين ومواكبة المتغيرات التي طرأت علي نشاط الاستثمار العقاري .

قامت المصلحة بعمل دراسة شاملة لهذا النشاط شملت الدراسات المقدمة من الاتحاد العام للغرف التجارية المصرية " الشعبة العامة للاستثمار العقاري " والدراسات المقدمة من المأموريات والإطلاع علي عدد من ملفات ممولي النشاط بالمأموريات المختلفة وعقد العديد من الاجتماعات مع ممثلي النشاط بالإتحاد العام للغرف التجارية والتي توجت بالاتفاق معهم

بتاريخ 25 / 3 / 2004 علي ما يلي :-

أولا : الحالات الدفترية:

يقع عبء الإثبات علي المأمورية في حالة عدم الاعتراف بالدفاتر لذا توجه المصلحة نظر المأموريات إلي ضرورة مراعاة ما يلي :-

الالتزام بتنفيذ التعليمات التنفيذية من المصلحة بشأن عدم إهدار الدفاتر المحاسبية إلا لأسباب جدية " أخرها التعليمات رقم 18 لسنة 1997 " .

اعتماد المشتريات أو المصروفات التي تتفق وطبيعة النشاط ولو كانت بدون مستندات خارجية متى جري العرف علي ذلك .

خصم جميع التكاليف الواجبة الخصم وفقا لأحكام القانون طالما أن هذه التكاليف تمثل مصروفا فعليا لازما للنشاط سواء لتولد الربح أو لمزاولة النشاط أو للمحافظة علي ممتلكات المنشأة طالما انه يخص سنة المحاسبة و ليس مبالغا فيه .

تتم المحاسبة عن ضريبة كسب العمل وفقا للكشوف التي يلتزم أصحاب الأعمال بتقديمها إلي المأمورية المختصة والمبين بها ( أسماء ومحال إقامة ووظائف العاملين لديها / مقدار المرتبات أو المهايا أو الأتعاب ) ما لم تثبت المأمورية ما يخالف ذلك .

ثانيا : أمور يجب مراعاتها عند محاسبة الحالات الدفترية أو المستندية :



يتحقق الإيراد عند البيع " طبقاً لمبدأ تحقق الإيرادات "

يحدد ثمن البيع وفقاً للثمن الحقيقي للعقار المبيع في تاريخ البيع ويعتبر الثمن الوارد في عقد البيع " سواء كان مسجلاً أو غير مسجل " حقيقياً ما لم تثبت المصلحة أن هذا الثمن لا يمثل الثمن الحقيقي للعقار .

الحالات التي يتم فيها البيع بالتقسيط لا يعتبر الإيراد محققاً إلا بحلول ميعاد استحقاق الإقساط وبقيمة هذه الإقساط .

وتحدد التكلفة على أساس ما يوازي قيمة الإقساط المستحقة سنوياً منسوبة إلى القيمة الإجمالية للبيع وفقاً لما يلي :-

عدد الوحدات المباعة

التكلفة الكلية للوحدات المباعة = التكلفة الكلية للمشروع ×  
عدد الوحدات الكلية للمشروع

قيمة الأقساط المستحقة

للوحدات المباعة

تكلفة الأقساط المستحقة = التكلفة الكلية للوحدات المباعة ×

القيمة البيعية الكلية

للوحدات المباعة

ثالثاً : ضوابط تحديد رقم الأعمال : في الحالات التقديرية تراعى الضوابط الآتية : -

\* عدد الوحدات المباعة يحدد استرشاداً بما يلي : -

- الإطلاع على الترخيص الصادر للعقار .

- العقود المبرمة مع حائزي الوحدات .

- العقود المقدمة لمرفقي المياه والكهرباء .

مع ضرورة تتبع بيع باقي الوحدات في السنوات التالية .

\* سعر بيع الوحدة يحدد استرشاداً بالآتي : -

- القيمة البيعية المحددة بعقد البيع وما يطرأ عليه من تعديلات .

- لجان التحريات بمكاتب الشهر العقاري .
- موقع وواجهة ومساحة الوحدة المباعة ومستوي التشطيب .
- رابعا : الحالات التقديرية : تراعي الأسس التالية عند المحاسبة : -
- [ 1 ] رقم الأعمال السنوي : يحدد استرشادا بما يلي : -
- أ - الضوابط السابق إيضاها .
- ب - معاينة العقارات المبنية لتحديد : -
- موقع ومساحات العقارات / عدد ( طوابق العقار - الوحدات بكل طابق ) عدد ومساحات  
الوحدات المباعة / نوعية التشطيب ( علي المحارة - عادي - لوكس00)
- ج - مناقشة الممول مناقشة تفصيلية لتحديد : -
- طبيعة النشاط / عدد الوحدات المباعة بالعقارات المبنية ومساحتها ومستوي تشطيبها واثر  
ذلك علي سعر البيع/ سعر شراء المتر المربع من الأرض الفضاء / نصيب الوحدة  
المباعة من التكلفة الكلية للعقار/ سعر بيع الوحدة / نظام البيع ( نقدي - بالتقسيط  
وعدد سنوات التقسيط ) / قيمة الأعمال المسندة لمقاولي الباطن مع إيضاح ( أسمائهم -  
عناوينهم - ملفاتهم الضريبية - طبيعة العمليات ) / هامش الربح .
- د - الإطلاع علي المستندات التي تتوافر لدي الممول مثل ( صور العقود - فواتير  
الشراء - أجنادات - ..... )
- هـ - الإقرارات الضريبية وإقرارات الثروة للاسترشاد بما ورد بهما .
- و - بيانات التعامل ( الخصم والإضافة - سجل التعاقدات ) .
- [ 2 ] نسبة صافي الربح : -
- في حالة سداد القيمة البيعية للوحدات ( دفعة واحدة ) 16 %
- في حالة سداد القيمة البيعية للوحدات ( بالتقسيط ) 18 % إلي 20 % ( وفقا لعدد  
سنوات التقسيط )
- [ 3 ] الإيرادات الأخرى: يراعي محاسبة المنشأة عن أي إيرادات أخرى يثبت مزاولتها  
مثل نشاط المقاولات .
- خامسا : تراعي الأمور التالية :
- يراعي تطبيق مبدأ استقلال السنوات الضريبية .

تعتبر أسس المحاسبة الواردة بهذا الاتفاق لازمة التطبيق عند موافقة الممول بالمأمورية .  
يطبق هذا الاتفاق علي جميع السنوات التي لم تتم المحاسبة عنها وكذا السنوات التي لم  
تصبح الضرائب المستحقة عنها نهائية .  
في جميع الأحوال إذا لم يوافق الممول علي ما جاء بهذا الاتفاق فيتم محاسبته وفق  
القواعد والأسس المعمول بها قبل هذا الاتفاق .  
يعاد النظر في هذا الاتفاق كلما طرأت عليه أية تغيرات جوهرية تؤثر علي هذا النشاط سلبا  
أو إيجابا .  
يلزم تحرير محضر اتفاق بكيفية سداد الضريبة المستحقة من واقع هذا الاتفاق وفقا  
للتعليمات التنفيذية للتحصيل رقم 4 لسنة 2001 .  
علي جميع المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة والإدارات التابعة لها مراعاة  
تنفيذ المأموريات لهذه التعليمات بكل دقة .  
تحريرا في : 2004 / 4 / 8

## ثالثا في حالة رفض الأتفاق قبل الفحص :

يتم المحاسبة طبقا للتعليمات السابقة طبقا للتعليمات 8 لسنة 97 والقرار الوزاري 167 لسنة 82

### 1 - تعليمات تنفيذية للفحص رقم ( 8 ) لسنة 1997 :

بشأن القواعد ولأسس المحاسبية الخاصة بتحديد صافي الأرباح التي يحققها من يشيدون أو يشترون

عقارات لحسابهم عادة بقصد بيعها ولتحديد الأرباح الناتجة من عمليات تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها

نظرا لما أثير في بعض المأموريات حول مدى خضوع الأرباح الناتجة من نشاط تشييد العقارات وكذا عمليات تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها .

وحيث أن المادة 21 من ق 157 لسنة 1981 المعدلة بالمادة 21 من القانون 187 لسنة 1993 تقضي علي أن تسري الضريبة علي الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم علي وجه الاعتياد بقصد بيعها وعلي الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها .

وحيث أنه قد صدر القرار الوزاري رقم 162 لسنة 1982 بشأن القواعد والأسس المحاسبية لتحديد صافي الأرباح التي يحققها من يشيدون عقارات لحسابهم عادة بقصد بيعها ولتحديد صافي الأرباح الناتجة من عمليات تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها والمتضمن ما يلي :

مادة 1 - يكون تحديد صافي الأرباح التي يحققها الممولون الذين يشيدون أو يشترون عقارات لحسابهم عادة بقصد بيعها وتلك التي يحققها الممولون من عمليات تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها وفقا للقواعد الآتية : -

- 1 - علي أساس الفرق بين ثمن بيع العقار و ثمن تكلفته .
- 2 - يحدد ثمن البيع وفقا للثمن الحقيقي للعقار المبيع في تاريخ البيع ويعتبر الثمن الوارد في عقد البيع - سواء أكان مسجلا أو غير مسجل - حقيقيا ما لم تثبت مصلحة الضرائب أن هذا الثمن لا يمثل الثمن الحقيقي للعقار .

3 - يحدد ثمن تكلفة العقار وفقا لقواعد المحاسبة الموضحة في المواد رقم 2 ، 3 ،  
4 من هذا القرار .

مادة 2 - يحدد ثمن التكلفة بالنسبة للعقارات المبينة أو الأراضي التي يشتريها الممولون بقصد بيعها علي أساس ثمن الشراء مضافا إليه جميع المصروفات الرأسمالية التي أنفقت لاقتناء العقار أو الجزء من العقار موضوع التصرف ويكون تحديد ثمن الشراء علي الوجه الآتي :

ا - وفقا للثمن المحدد في عقد الشراء .

ب - إذا أنصب التصرف علي جزء من العقار فإن ثمن شراء هذا الجزء يحسب علي أساس ما يوازي هذا الجزء منسوبا إلي العقار - أما إذا كان التصرف منصبا علي وحده سكنية من العقار فإن ثمن شراء هذه الوحدة السكنية يحدد علي أساس قيمة ما يخص مساحتها من ثمن شراء الأراضي المقام عليها العقار مضافا إليه ما يخصها من ثمن شراء باقي هذا العقار .

مادة 3 - يحدد ثمن التكلفة بالنسبة للعقار التي يقوم الممولون بتشييدها بقصد بيعها علي أساس قيمة الأعمال التي تمت حتى تاريخ التصرف مضافا إليه ثمن شراء الأراضي المقامة عليها وفقا للأسس المنصوص عليها في المادة السابقة .

ويكون تحديد تكلفة الأراضي التي ألت ملكيتها للممول عن طريق الميراث أو الوصية بقيمتها المقدرة وفقا للقانون رقم 142 لسنة 1944 بفرض رسم أيلولة علي الشركات سواء ألت ملكيتها في ظل أحكام القانون سالف الذكر أو قبله . أما تلك التي ألت ملكيتها للممول بطريق الهبة فتحدد قيمتها علي أساس القيمة الواردة في العقد أو القيمة الحقيقية بحسب الأحوال ، وبالنسبة للأراضي التي ألت ملكيتها للممول بأي سبب آخر من أسباب كسب الملكية فيكون تحديد قيمتها وفقا لقيمة المثل وقت كسب الملكية .

مادة 4 - يحدد ثمن تكلفة أراض البناء المقسمة للأسس المنصوص عليها في المادة السابقة .

ويستبعد من تكلفة الأراضي المحددة علي الوجه المتقدم تكلفة مساحة الشوارع والمرافق الأخرى للتقسيم وذلك لتحديد تكلفة ارض التقسيم المعدة للبناء وتقسيم هذه التكلفة علي مجموع الأمتار المربعة المخصصة للبيع لتحديد تكلفة المتر المربع الواحد .

ويضاف إلي تكلفة المتر المربع الواحد المحدد علي النحو سالف الذكر قيمة ما يخص  
المتر المربع من تكاليف تمهيد الشوارع ورصفها وإقامة المرافق الأخرى ( مياه - كهرباء -  
صرف صحي ..... الخ )

وتحديد هذه التكاليف علي الوجه الآتي : -

أ - إذا كانت الشوارع قد تمهيدها ورصفها وتمت إقامة المرافق الأخرى قبل بيع أية قطعة  
أرض من أراضي التقسيم ، فإن التكاليف تحدد في ضوء المستندات المقدمة بعد فحصها  
واعتمادها من المأمورية المختصة وفقا لأحكام هذا القرار ، وتقسم هذه التكاليف علي  
مجموع الأمتار المربعة المعدة للبناء والمخصصة للبيع لتحديد ما يخص المتر المربع من  
تكلفة المرافق .

ب - إذا لم تكن الشوارع قد تم تمهيدها ورصفها وإذا لم يكن قد تم استكمال المرافق الأخرى  
قبل البدء في البيع ، فإن التكاليف تحدد علي أساس قيمة ما يتم تنفيذه خلال كل سنة  
خلال كل سنة ضريبية وتقسم هذه التكاليف علي رصيد الأمتار المربعة المخصصة للبيع  
في آخر السنة لتحديد ما يخص المتر المربع من تكاليف المرافق التي تمت خلال السنة ،  
وعند استكمال تمهيد أو رصف شوارع أو إقامة مرافق أخرى في سنة تالية تحدد تكلفة ما  
تم خلال هذه السنة وتقسم علي رصيد الأمتار المربعة الباقية في آخر السنة لتحديد ما  
يخص المتر المربع من تكاليف المرافق التي استكملت خلالها لتضاف إلي ما يخصه من  
تكاليف المرافق التي تمت خلال السنة السابقة لها وهكذا .

مادة 5 - تحدد الأرباح الناتجة عن تقرير ارتفاع علي العقار أو تأجيريه لمدة تزيد عن  
خمسین عاما بواقع ثلث الأرباح المقدره وفقا للأسس المشار إليها في هذا القرار وذلك حسب  
الأحوال .

وتوجه المصلحة نظر مأمورياتها إلي ضرورة مراعاة ما سبق عند المحاسبة في  
الحالات التقديرية أما الحالات التي يتقدم فيها الممول بإقراره الضريبي مستندا إلي دفاتر  
وحسابات معتمدة من أحد المحاسبين فيجري بشأنها ما يجري علي حالات فحص الدفاتر مع  
مراعاة عدم إهدارها إلا لأسباب جدية وفقا للتعليمات التنفيذية الصادرة في هذا الشأن . ( مع  
مراعاة نصوص القرار الوزاري المذكور).

وتوجه المصلحة نظر مأمورياتها بأنه عند تطبيق المادة الثالثة الفقرة الثانية من القانون السابق ذكره والخاصة بتحديد تكلفة الأراضي التي ألت ملكيتها للممول عن طريق الميراث أو الوصية بقيمتها المقدرة وفقا للقانون 142 لسنة 1944 بفرض رسم أيلولوة التركات سواء ألت ملكيتها في ظل أحكام القانون سالف الذكر أو قبله .  
يراعي أنه قد صدر القانون 327 لسنة 1996 والخاص بإلغاء ضريبة الأيلولوة وعلية فإنه يتم تطبيق نص هذه المادة حتى تاريخ 1996/7/14 .

أما الحالات التي يتم محاسبتها بعد صدور هذا القانون أي اعتبارا من 1996/7/15 فيتم تحديد تكلفة الأرض وفقا لقيمة المثل وقت أيلولوة ملكية الأرض .

كما توجه المصلحة نظر مأمورياتها إلي ضرورة الالتزام بالتعليمات التنفيذية للفحص رقم 31 لسنة 1981 بشأن تحديد أسعار المتر للأراضي الفضاء بأن يتم الرجوع إلي لجان التحريات بمكتب الشهر العقاري للاسترشاد بها عند محاسبة ممولي نشاط تقسيم الأراضي .  
وكذا التعليمات التنفيذية رقم 19 لسنة 1983 بشأن حصر ممولي ضريبة التصرفات العقارية والرجوع إلي النماذج الضريبية التي ترد إليها من مأموريات ومكاتب الشهر العقاري

وعلي كافة المناطق الضريبية مراعاة تنفيذ المأموريات التابعة لها لهذه التعليمات بكل دقة

تحريرا في : 27 / 3 / 1997

## 2 - قرار وزير المالية رقم ( 167 ) لسنة 1982:

بشأن القواعد والأسس المحاسبية لتحديد صافي الأرباح التي يحققها من يشيدون أو يشترون عقارات لحسابهم عادة بقصد بيعها ولتحديد الأرباح الناتجة من عمليات تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها (الجريدة الرسمية - العدد 186 [تابع] في 15 أغسطس سنة 1982)

وزير المالية

بعد الاطلاع على المادة 18 من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم 157 لسنة 1981؛ وبناء على ما ارتآه مجلس الدولة؛

## قرر

**مادة 1-** يكون تحديد صافي الأرباح التي يحققها الممولون الذين يشيدون أو يشترون عقارات لحسابهم عادة بقصد بيعها ، وتلك التي يحققها الممولون من عمليات تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها وفقا للقواعد الآتية :

- 1- على أساس الفرق بين ثمن بيع العقار و ثمن تكلفته .
- 2- يحدد ثمن البيع وفقا للثمن الحقيقي للعقار المبيع في تاريخ البيع ، ويعتبر الثمن الوارد في عقد البيع - سواء أكان مسجلا أو غير مسجل - حقيقيا ما لم تثبت مصلحة الضرائب أن هذا الثمن لا يمثل الثمن الحقيقي للعقار .
- 3- يحدد ثمن تكلفة العقار وفقا لقواعد المحاسبة الموضحة في المواد رقم 2،3،4 من هذا القرار .

**مادة 2 -** يحدد ثمن التكلفة بالنسبة للعقارات المبنية أو الأراضي التي يشتريها الممولون بقصد بيعها على أساس ثمن الشراء مضافا إليه جميع المصروفات الرأسمالية التي أنفقت لاقتناء العقار أو الجزء من العقار موضوع التصرف .  
ويكون تحديد ثمن الشراء على الوجه الآتي :

( أ ) وفقا للثمن المحدد في عقد الشراء .  
( ب ) إذا انصب التصرف على جزء من العقار فإن ثمن شراء هذا الجزء يحسب على أساس ما يوازي هذا الجزء منسوبا إلي العقار - أما إذا كان التصرف منصبا علي وحدة سكنية من العقار فإن ثمن شراء هذه الوحدة السكنية يحدد على أساس قيمة ما يخص مساحتها من ثمن شراء الأرض المقام عليها العقار مضافا إليه ما يخصها من ثمن شراء باقي هذا العقار .

**مادة 3 -** يحدد ثمن التكلفة بالنسبة للعقارات التي يقوم الممولون بتشييدها بقصد بيعها علي أساس قيمة الأعمال التي تمت حتى تاريخ التصرف مضافا إليه ثمن شراء الأرض المقامة عليها وفقا للأسس المنصوص عليها في المادة السابقة .

ويكون تحديد تكلفة الأرض التي آلت ملكيتها للممول عن طريق الميراث أو الوصية بقيمتها المقدرة وفقا للقانون رقم 142 لسنة 1944 بفرض رسم أيلولة على الشركات سواء آلت ملكيتها في ظل أحكام القانون سالف الذكر أو قبله 0 أما تلك التي آلت ملكيتها للممول



بطريق الهبة فتحدد قيمتها على أساس القيمة الواردة في العقد أو القيمة الحقيقية بحسب الأحوال ، وبالنسبة للأراضي التي ألت ملكيتها للممول بأي سبب آخر من أسباب كسب الملكية فيكون تحديد قيمتها وفقا لقيمة المثل وقت كسب الملكية

**مادة 4 -** يحدد ثمن تكلفة أراضي البناء المقسمة وفقا للأسس المنصوص عليها في المادة السابقة .

ويستبعد من تكلفة الأرض المحددة على الوجه المتقدم تكلفة مساحة الشوارع والمرافق الأخرى للتقسيم وذلك لتحديد تكلفة أرض التقسيم المعدة للبناء تقسم هذه التكلفة على مجموع الأمتار المربعة المخصصة للبيع لتحديد تكلفة المتر المربع الواحد .

ويضاف إلى تكلفة المتر المربع الواحد المحدد على النحو سالف الذكر قيمة ما يخص المتر المربع من تكاليف تمهيد الشوارع ورسفها وإقامة المرافق الأخرى ( مياه - كهرباء - صرف صحي ..... إلخ) وتحدد هذه التكاليف على الوجه الآتي :

( أ ) إذا كانت الشوارع قد تم تمهيدها ورسفها وتمت إقامة المرافق الأخرى قبل بيع أية قطعة أرض من أراضي التقسيم ، فإن التكاليف تحدد في ضوء المستندات المقدمة بعد فحصها واعتمادها من المأمورية المختصة وفقا لأحكام هذا القرار ، وتقسم هذه التكاليف على مجموع الأمتار المربعة المعدة للبناء والمخصصة للبيع لتحديد ما يخص المتر المربع من تكلفة المرافق .

( ب ) إذا لم تكن الشوارع قد تم تمهيدها ورسفها وإذا لم يكن قد تم استكمال المرافق الأخرى قبل البدء في البيع ، فإن التكاليف تحدد على أساس قيمة ما يتم تنفيذه خلال كل سنة ضريبية وتقسم هذه التكاليف على رصيد الأمتار المربعة المخصصة للبيع في آخر السنة لتحديد ما يخص المتر المربع من تكاليف المرافق التي تمت خلال السنة ، وعند استكمال تمهيد أو رصف شوارع أو إقامة مرافق أخرى في سنة تالية تحدد تكلفة ما تم خلال هذه السنة وتقسم على رصيد الأمتار المربعة الباقية في آخر السنة لتحديد ما يخص المتر المربع من تكاليف المرافق التي استكملت خلالها لتضاف إلى ما يخصه من تكاليف المرافق التي تمت خلال السنة السابقة لها وهكذا .

**مادة 5 -** تحدد الأرباح عن تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاما بواقع ثلث الأرباح مقدرة وفقا للأسس المشار إليها في هذا القرار ، وذلك حسب الأحوال .

وزير المالية