"قياس أرباح المشروعات

الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية"

(دراسة حالة تطبيقية)

إعداد

د. محمد يحيى أحمد مصطفى قللى

2018

قائمة المحتويات

الموضوع

- **مقدمة البحث .**

١. **الدراسات السابقة**

٢. **مشكله البحث .**

٣. **هدف البحث .**

٤. **فروض البحث .**

٥. **إسلوب البحث .**

٦. **حدود البحث .**

٧. **تقسيم البحث .**

المبحث الاول :أهداف ومزايا الحصول على القرض من الصندوق الإجتماعى .

المطلب الاول : نشأة الصندوق واهدافه .

المطلب الثانى : الفئات والانشطة المستهدفة التى يمولها الصندوق الإجتماعى .

المطلب الثالث :مزايا الحصول على قرض من الصندوق الإجتماعى .

المبحث الثانى :الإعفاءات الضريبية لأرباح المشرعات الممولة من الصندوق الإجتماعى .

المطلب الاول :الإعفاءات الواردة بقانون إنشاء المجتمعات العمرانية الجديدة وقانون ضمانات وحوافز الإستثمار .

المطلب الثانى : الإعفاءات الواردة بقوانين الضرائب على الدخل .

المبحث الثالث :القياس المحاسبى لأرباح المشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى .

المطلب الاول : قياس أرباح المشروعات الممولة من الصندوق بين الفعلى والتقديرى.

الطلب الثانى : قياس الارباح لتحديد نسبة تمويل المال المستثمر **(دراسة حاله تطبيقيه)**

بيـان بالجداول

رقم الجدول	بيـان الجدول	الصفحة
1	يوضح النصرف للمشروعات الصغيرة ومتناهية الصغر	9
2	يوضح المنصرف للمشروعات الصغيرة والمتناهية (ذكور /إناث)	11
3	يوضح حجم القروض وسعر الفائدة.	14
4	يوضح المعارض التى تم تنفيذها خلال عام ٢٠١٤	15

بيـان بالرسومات البيانية والأشكال الإيضاحية

رقم	الشكل	الصفحة
1	يوضح إجمالى المنصرف (يناير–ديسمبر) السنوات من ٢٠١٢:٢١٠٤.	10
2	يوضح نسبه اعداد المشروعات للذكور والإناث	12
3	يوضح قيم القروض المنصرفة للذكور والإناث	12
4	يوضح تحديد صافى الرح للمنشأت الصغيرة طبقاً للقرار الوزارى رقم ٥٤ لسنة ٢٠١٢	٣٧

مقدمة البحث: –

كثير ما يسعى الممول الضريبى للبحث عن مخرج من دائرة الخضوع للضريبة ، والبحث عن المزيد من الإعفائات الضريبية لإستثمار أمواله ، متوجهاً للقوانين التى تمنح المزايا والإعفاءات الضريبية وغيرها من الضمانات والحوافز ، فيتجه نحو المشروعات أو الصناديق التى تتمتع بالإعفاءات الضريبية.

"والباحث يكتفى فى هذا البحث بأن يتناول دراسه تحليلية إنتقادية عن إعفاء أرباح المشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية كأحد الدوائر التى يسعى الممول الضريبى إليها حتى يكون فى منأى عن الخضوع للضريبة ، وتحت مظله التخطيط الضريبى فيسعى إلى تجنب الضريبة سواء بالتخلص منها كلياً أو جزئياً ".

والصندوق الإجتماعى تم إنشاؤه بموجب قرار رئيس الجمهورية رقم 40 لسنة 1991 وذلك إعتبارا من تاريخ 7/2/1991 بهدف تعبئة الموارد المالية والفنية العالمية والمحلية للمعاونة فى تنمية الموارد البشرية ورفع المعاناة عن محدودى الدخل وباعداد وتنفيذ مشروعات محددة لزيادة فرص العمل وتحسين المستوى المعيشى لهم ودعم برنامج الاصلاح الاقتصادى .

وتشجيعا من الدولة للفئات المستهدفة من الصندوق صدر القانون رقم (1) لسنة 1993 بتعديل المادة 33 من القانون 157 لسنة 1981 بشأن ضرائب الدخل وذلك بإضافة البند "سادسا" بإعفاء المشروعات الجديدة الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية ، ثم ورد نفس الإعفاء بالمادة (٣٦) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة١٩٩٣ ولمدة خمس سنوات .

ثم صدر القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ بشأن ضمانات وحوافز الإستثمار متضمنا ضمن المادة (١) المشروعات الجديدة الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية مما يسرى بشأنها الإعفاء لمدة عشر سنوات طبقا للفقرة الثانية من المادة (١٦) من القانون .

ثم صدر قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ليقرر فى المادة (٣١) لتقرير الإعفاء مع إلغاء مواد الإعفاء بقوانين سابقة, ثم صدر قرار وزير المالية رقم ٥٤ لسنة ٢٠١٢ بشأن قواعد وأسس محاسبة المنشأت الصغيرة الممولة من الصندوق ، وأخيرا صدر القانون رقم (١١) لسنة ٢٠١٣ ليجرى تعديلات على القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن المشروعات الممولة من الصندوق.

١- الدراسات السابقة :

١- دراسه (د. نصحى ، ٢٠٠٩)

إن الفرض الذى بنيت علية الدراسه يقوم على أساس أن المعالجة السليمه لمفهوم المنشأت الصغيرة والمتناهية الصغر لها إنعكاس على تحقيق أهداف المشروع فى حصر المجتمع الضريبي ، لذلك إهتمت الدراسه بمفهوم هذه المشروعات والجوانب الإدارية للمعامله لها في ظل دراسه مقارنه ، والتعميم الضريبي لفرض الضريبة على هذه المشروعات .

وانتهت الدراسه إلى :-

- ضرورة توفير مزيد من الثقه لأصحاب هذه المشروعات للوصول إلى المنظومه الضريبية بوضع نظام ضريبي مبسط أو إفتراضى يحل محل النظام القياسي للضريبه .
- ضرورة صدور قرار من وزير المالية لتحديد أسس وقواعد لمحاسب هذه المنشأت بما يتلائم والبيئة المصرية .
- توسيع دائره حصر ممولى المشروعات الصغيرة سوف يؤدى حتما إلى زيادة حجم ممولى الضريبة إلى المجتمع الضريبي .

٢- دراسه (د. نصحى ، ٢٠٠٩)

تناولت الدراسه تعريف مفهوم المنشأت الصغيرة والمتناهية الصغر و معوقات وصعوبات المحاسبة الضريبية لهذه المنشأت في ظل القرار رقم ٤١٤ لسنة ٢٠٠٩ ، وكذلك دراسه معوقات وصعوبات الفحص الضريبي بالعينة من خلال قرار وزير الماليه رقم ٢٧٢ لسنة ٢٠٠٧ و ٦٥٩ لسنة ٢٠٠٨ بشأن قواعد ومعايير عينه فحص إقرارات الممولين .

وانتهت الدراسه إلى أن :-

- رأس المال وحيث يعد معيار مضللا حيث لا يعكس تماماً حجم الأعمال والذى يكون ضخماً لبعض المنشأت ذات رأس المال الصغير ، وأنه لابد من الإستعانه بمعيار أخر وهو رقم الأعمال وذلك فى تعريف مفهوم هذه المنشأت .
- تعديل المادة (١٧) من القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ بتحديد صافى الربح على أساس قائمه الدخل الضريبي وفقا لقواعد ومبادئ ومعايير المحاسبه الضريبية المصريه ، وخروج المنشأت المتناهية الصغر الفردية من إلزمها بإمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية .
- إصدار قرار وزارى لوضع قواعد وعايير للفحص الضريبى للعينة .

٣- دراسه (د. نصحى ، ٢٠٠٩)

تهدف الدراسه إلى إختبار أو خطأ الفرض عن مدى الإتفاق أو التعارض بين أحكام قانون تنميه المنشأت الصغيره ويبين أحكام قانون لاتعديلاته والقرار الوزارى رقم ٥٤ لسنه ٢٠١٢ وذلك فيما يتعلق بمحاسبه المنشأت الصغيرة والمعامله الضريبية لها .

وانتهت الدراسه إلى أن هناك أوجه إختلافات متعددة بين أحكام قانون المنشأت الصغيرة وقانون الضريبة على الدخل وقرار وزير المالية ، والتى سوف تكون مثار لخلافات ومنازعات عديدة ستنشأ عند بدء التطبيق الفعلى بمحاسبه هذة المنشأت .

تعقيب على الدرسات السابقة :-

قلت الدراسات السابقة واقتصرت على تحليل وتقييم القوانين والتشريعات الضريبية الصادرة بشأن قواعد وأسس محاسبة مفهوم المنشأت الصغيرة والمعامله الضريبية لها بصفه عامه ، وخلت الدراسات تماما عن تناول لأى دراسات تخص قواعد وأسس ومفهوم محاسبة الصندوق الإجتماعى للتنميه بصفه خاصه .

٢- مشكلة البحث:

ولما كانت التطبيقات العملية للمشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية ، أسفرت عن تمتع بعض المشروعات بالإعفاءات الضريبية بالمخالفة لقصد المشرع من هذه الإعفاءات ، بالإضافة إلى منح بعض المشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى إعفاءات ضريبية لمدة عشر سنوات بالمخالفة لأحكام القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ بشأن ضمانات وحوافز الإستثمار، ولقد اختلفت قرارات لجان الطعن وكذلك أحكام القضاء فيما تصدره من قرارات وأحكام من حيث تقرير الإعفاء لبعض هذه المشروعات ورفض منح الإعفاء للبعض الأخر على الرغم من تشابه الظروف وذلك لاختلاف الآراء فى تفسير نصوص القوانين .

هذا بجانب ما أحدثته نصوص المواد من تلاعب الممولين ضريبيا تهرباً و تجنباً ، تحت مظله التخطيط الضريبى(د سمير مرقس،٢٠١٤ ،ص ٥٣)[1] وذلك من خلال إحداث ثغرات أو إستغلال ثغرات بالقانون لتجنب الضريبة سواء كان التجنب كلياً أو جزئياً أو تأجيلها للإستفادة من القيمة الزمنية للنقود ، بما يؤثر سلبيا على حصيلة الخزانة تجاه عدم وجود أسس واضحة محددة يمكن على أساسها قياس ارباح المشروعات الممولة من الصندوق فى ظل المادة (٣١) على صعيد قانون الضريبة على الدخل الصادر برقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدل بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ وغياب الفهم الصحيح لمعادله قياس الأرباح المعفاة عند التطبيق العملى

كما أظهرتها نتائج الفحص الضريبى وقرارات لجان الطعن، وهو الاتجاه الذى يسعى الباحث لتحقيقه وإيضاحه والوقوف عليه فى دراسة تحليلية انتقادية ٠

٣- هدف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث الى تفهم الأحكام التى إستحدثها قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وما تم عليه من تعديلات فى قانون ١١ لسنة ٢٠١٣ بشأن المشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية . وإبراز الخلط والإختلاف فى نصوص القوانين وتفسيرها وتطبيقها وتأثيرها على معادله قياس الأرباح المعفاة للمشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى .

٤- فروض البحث :

إستنادا إلى طبيعه المشكله التى يتناولها البحث، وفى إطار الهدف الرئيسى منه ، وفى ضوء الدراسه التحليليه لمدخل قياس الأرباح للمشروعات الممولة من الصندوق ، ومن واقع الدراسه الإستطلاعيه والنماذج التى قام الباحث بعرضها من واقع قرارات لجان الطعن ومزكرات الفحص الضريبى ، يمكن للباحث **صياغة الفرض الرئيسى للبحث على النحو التالى :-**

الفرض الأول :- يوجد خلط بين المحاسبة الفعلية والتقديرية فى قواعد وأسس المحاسبة الضريبية بين أحكام قانون تنمية المنشأت الصغيرة وقانون الضريبة على الدخل وتعديلاته وقرار وزير المالية رقم ٥٤ لسنة ٢٠١٢ بشأن أسس محاسبة المنشأت الممولة من الصندوق الإجتماعى .

الفرض الثانى :- التعديل الأخير للقانون٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ بشأن قياس الأرباح المعفاة للمشروعات الممولة من الصندوق أقرب للعداله فى القياس مما جاء به القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قبل تعديلة بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ وأكثر حصيله .

٥- أسلوب البحث :

يضم أسلوب البحث مجتمع وعينه البحث ومتغيراته التى يعرضها طبقاً لإطارة المقترح وكيفية تجميع البيانات وأدوات التحليل التى إستخدمت لإختيار مدى صحه الفرض معتمداً فى ذلك على إسلوب المنهج الإستقرائى من خلال الدراسه المكتبيه ونماذج قرارت لجان الطعن الصادرة من مصلحه الضرائب والكتب والمقالات العلميه، وعلى المنهج الإستنباطى والذى يستخدمه الباحث حال إجراء دراسه الحاله العمليه والتطبيقية لموضوع البحث.

٦- حدود البحث :

يقصر على قياس الأرباح التى تحققها المشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية والخلاف فى وجهات النظر حول مفهوم القياس ، وأهمية ذلك القياس فى تحديد الجزء المعفى من الارباح والجزء الخاضع منه للضريبة فى ظل قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قبل وبعد تعديله بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣.

٧- تقسيم البحث:

وتأسيسا على ذلك فإن الباحث يحاول تناول الموضوع بالتحليل، بداية من تاريخ إنشاء الصندوق الإجتماعى للتنمية والهدف من إنشائه والأهدف المراد تحقيقها والفئات والانشطة المستهدفة و كذلك المزايا التى يحصل عليها المشروع ، وكذلك الإجراءات التى تتبع للحصول على التمويل ، لما فى ذلك من أهمية كبيرة فى تفسير نصوص مواد الإعفاءات الضريبية الخاصة بالصندوق الإجتماعى .

كما يتناول الباحث قياس أرباح المشروعات الجديدة الممولة من الصندوق الإجتماعى لتحديد المعفى منها والخاضع فى صورة علميه وعمليه مع إبداء الرأي والإقتراحات من وجهة نظر الباحث .

وذلك من خلال ثلاث مباحث :-

المبحث الاول :أهداف ومزايا الحصول على القرض من الصندوق الإجتماعى .

المبحث الثانى : الإعفاءات الضريبية لأرباح المشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى .

المبحث الثالث : القياس المحاسبى الضريبى لأرباح المشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى .

المبحث الأول

أهداف ومزايا الحصول على

القرض من الصندوق الإجتماعى للتنمية

ويتضمن هذا الفصل عرض موجز عن نشأة الصندوق وأهدافة وكذلك بيان النفقات والأنشطة المستهدفة التى يمولها الصندوق، موضحا الشروط الواجب توافرها فى المقترض والبيانات والمستندات المطلوبة لتسجيل وترخيص المشروع ، وبالإضافة الى عرض المزايا التى تتحقق من الحصول على قرض الصندوق ، ويتضمن المبحث الموضوعات التالية.

المطلب الأول : نشأة الصندوق وأهدافه .

المطلب الثانى : الفئات والأنشطة المستهدفة الى يمولها الصندوق الإجتماعى .

المطلب الثالث : مزايا الحصول على قرض من الصندوق الإجتماعى .

المطلب الأول

نشأة الصندوق وأهدافه

صدر قرار رئيس الجمهورية رقم ٤٠ لسنة ١٩٩١ بإنشاء الصندوق الإجتماعى للتنمية ، ونشر بصدر الجريدة الرسمية رقم (٦) بتاريخ ١٩٩١/٢/٧ وقضت المادة الثانية من القانون على تحديد إختصاص الصندوق الإجتماعى للتنمية وهدفه فى الآتى : -

- تعبئة الموارد المالية والفنية العالمية والمحلية للمعاونة فى تنمية الموارد البشرية ورفع المعاناة عن محدودى الدخل بإعداد وتنفيذ مشروعات محدده لزيادة فرص العمل وتحسين المستوى المعيشى لهم .
- دعم برنامج الإصلاح الإقتصادى .

ومنذ نشأة الصندوق عام ١٩٩١ وهو يؤدى دورا رائدا فى مجال التنمية فى مصر ، ونجح فى أن يتحول الى مؤسسة تنموية متكاملة ذات توجه جديد تختص بالعديد من المهام منها :-

خلق الآليات التى من شأنها إستيعاب مردود العولمة ، وتعبئة الجهود للتخفيف من مخاطر العزلة الاجتماعية ، والمساعدة على التخفيف من حدة الفقر ومواجهة البطالة ، ومن هنا يقوم بخلق المزيد من فرص العمل لأصحاب المشروعات الصغيرة الجديدة ويوفر لهم الحزم الإئتمانية والمساعدة الفنية ويعمل على إكسابهم المهارات المطلوبة للنجاح وامدادهم بالمعرفة التكنولوجية سواء كانت مصرية او دولية .

وفى سبيل الهدف الرئيسى لإنشاء الصندوق ، فإن ذلك يتم من خلال المحاور الرئيسية التالية : -

أولا : تنمية وتمويل المشروعات الصغيرة لتغذى وتتكامل مع المشروعات المتوسطة والكبيرة فى كافة محافظات مصر بغرض إيجاد فرص عمل دائمة ناجحة ومستقرة .

ثانيا : تنمية المشروعات متناهية الصغر بغرض زيادة دخل الفرد وتحسين مستوى المعيشة للاسر المصرية فى كافة قرى ونجوع مصر .

ثالثا : توفير بيئة مواتيه للمشروعات الصغيرة من خلال دعم أنشطة التنمية المجتمعية والبشرية ومشروعات الأشغال العامة .

رابعا : تحفيز وتطوير آليات وسياسات التشغيل الذاتى لدى الغير ونشر فكر العمل الحر بين الشباب.

خامسا : توفير الخدمات غير المالية لإنجاح المشروعات الصغيرة ومتناهية الصغر .

ومن الأهداف السابقة وبالإطلاع على الأداء الفعلى للصندوق الإجتماعى خلال عام ٢٠١٤ نجد أن الصندوق قد قام بضخ قروض لتمويل المشروعات الصغيرة والمتناهية الصغر حيث بلغ إجمالى المنصرف الفعلى للمستفيد النهائى حوالى ٣ مليار جنية مولت حوالى ١٧٨ ألف مشروع صغير ومتناهى الصغر ووفرت حوالى ٢١٨ ألف فرصه عمل ، كما بلغ إجمالى المنح المنصرفة على مشروعات البنية الأساسية والتنمية المجتمعية والتدريب مبلغ ٤٥١.٢ مليون جنية وفرت ٧.٤ مليون فرصة تشغيل (رجل /يوم)بالإضافة إلى ١٢٢٦ فرصة عمل من خلال التدريب.

البيـــــان	إجمالي المنصرف لفعلي (بالمليون جنيه)	عدد المشروعات	إجمالي فرص العمل
مشروعات صغيرة (من خلال الجهات الوسيطة)	١٨٨٠	١٣,٤٧١	٥٩,٤٠٩
مشروعات صغيرة (من خلال الإقراض المباشر)	٢٢٣	٢,٥٢٧	٧,٠٥١
إجمالي المشروعات الصغيرة	٢١٠٣	١٥,٩٩٨	٦٦,٤٦٠
مشروعات الإقراض المتناهي في الصغر	٨٨٣,٧	١٤٧,٢٠٠	١٤٥,٩٦٤
مشروعات الإقراض المتناهي من خلال تنمية المجتمع	٣٤,٩	١٥,٠٥٥	٥,٥٦٧
إجمالي المشروعات المتناهية في الصغر	٩١٨,٦	١٦٢,٢٥٥	١٥١,٥٣١
إجمالي المشروعات الصغيرة والمتناهية في الصغر	٣٠٢١,٦	١٧٨,٢٥٣	٢١٧,٩٩١

البيـــــان	إجمالي المنصرف الفعلي (بالمليون جنيه)	عدد العقود الجديدة	إجمالي فرص العمل*
البنية الأساسية كثيفة العمالة	٢٧٨	٦٤	*١٩,٩٣٧
تنمية المجتمع	١٦٣,٢	٣٩٢	*٥٤,٥٠١
التدريب والتشغيل	١٠,٠	٦	١٢٢٦
إجمالي البنية الأساسية والتنمية المجتمعية والتدريب	**٤٥١,٢**	**٤٦٢**	**٧٤,٤٣٨**

جدول رقم (١) يوضح المنصرف للمشروعات الصغيرة ومتناهية الصغر **المصدر** :- تقرير أداء الصندوق الاجتماعي للتنميةخلال عام ٢٠١٤.

كما يوضح الجدول ما يلى :-

١- فرص العمل للتشغيل لمدة ٤ شهور (مدة تنفيذ المشروع الفروعى) .

٢- إن الإجمالى العام الفعلى (بالمليون جنية) ٣٤٧٢.٨

وتدعيما لنشأة الصندوق الإجتماعى لتحقيق تنمية حقيقية متكاملة مع مراعاة الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية المختلفة ، فقد صدر القانون رقم١٤١ لسة٢٠٠٤ بشأن تنمية المنشات الصغيره ومتناهية الصغر التى تتوافر فيها شروط تطبيقية .

وقضت المادة الثانية من مواد إصدار القانون : " **الصندوق الإجتماعى للتنمية هو الجهة المختصة بالعمل على تنمية المنشات الصغيرة والمتناهية الصغر وبالتخطيط و التنسيق والترويج لإنتشارها والمعاونة فى الحصول على ما تحتاجه من تمويل وخدمات ، وذلك بالتعاون مع الوزارات وأجهزتها والهيئات العامة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الجهات وتحدد اللائحة التنفيذية نظام عمل الصندوق فى قيامه بهذه المهام .** "

وقد صدر هذا القانون للتعريف بالمنشأت الصغيرة والمنشأت متناهية الصغر كما أوضح نظاما فى التأسيس والتعامل مع الجهات المحلية والأجنبية وكيفية تحويل هذه المنشآت وكذلك الحوافز والتيسيرات .

فقد عرفت المادة (١) , (٢) من القانون ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ المنشأت الصغيرة والمتناهية الصغر بالاتى :-

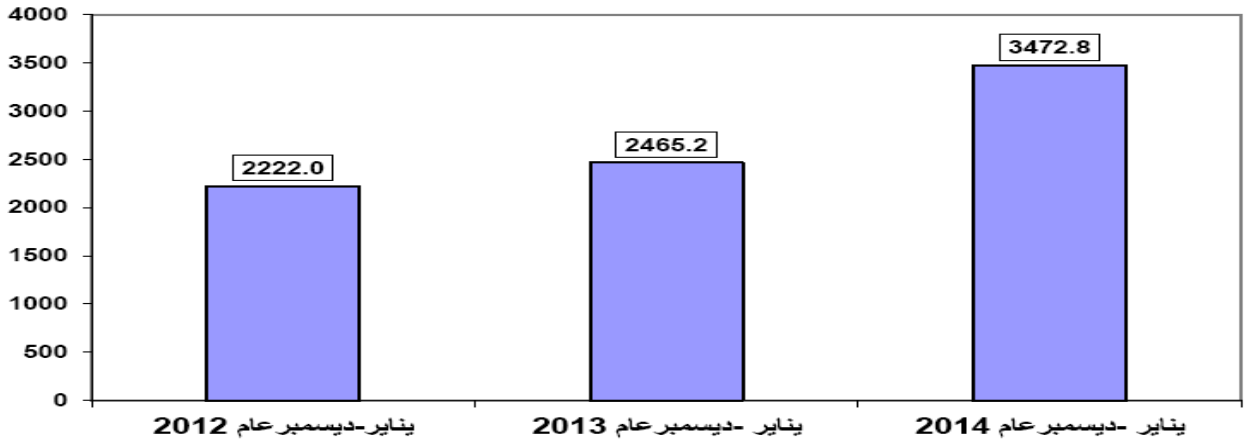
المادة (١) " يقصد بالمنشأت الصغيرة فى تطبيق أحكام هذا القانون , كل شركة أو منشأة فردية تمارس نشاطا إقتصاديا إنتجايا أو خدميا أو تجاريا ويقل رأسمالها المدفوع عن خمسين ألف جنية ولا يجاوز مليون جنية ولا يزيد العاملين فيها على خمسين عاملا "

مادة (٢) " يقصد بالمنشأة المتناهية الصغر فى تطبيق أحكام هذا القانون ، كل شركة أو منشأة فردية تمارس نشاطا إقتصاديا إنتجايا أو خدميا أو تجاريا ويقل رأسمالها المدفوع عن خمسين ألف جنية "

وقد صدر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٢٤١ لسنة٢٠٠٤ بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ ونشر فى الوقائع المصرية فى٢٠٠٤/٧/٨ .

وعلى الرغم من أن فكرة إنشاء الصندوق الإجتماعى للتنمية تمثل المدخل الرئيسى للتصدى ومواجهة مشكلة البطالة ، وبعد مرور ١٧ عاما على إنشائه إلا أن مجهودات إدارة الصندوق من حيث الترويج والدعاية لم تكن بالقدر الكافى الذى يسمح بإنتشار المنشأت الصغيرة وتدعيم هذه الفكرة بين جمهور الشباب .

ومن خلال الرسم البيانى التالى يلاحظ زيادة إجمالى المنصرف من الصندوق الإجتماعى من عام ٢٠١٢ حتى عام ٢٠١٤ فى سياق تحقيق أهداف الصندوق الإجتماعى ومن خلال الشريحة المستهدفة وهى المشروعات الصغيرة والمتناهية الصغر وذلك لتخفيض نسبة البطالة من خلال توفير فرص العمل للشباب.



رسم رقم (١) :- لمقارنة توضيحية لإجمالى المنصرف (يناير-ديسمبر) السنوات من ٢٠١٢:٢١٠٤. **المصدر** :- تقرير أداء الصندوق الاجتماعي للتنميةخلال عام ٢٠١٤.

المطلب الثانى

الفئات والأنشطة المستهدفة التى يمولها الصندوق الإجتماعى

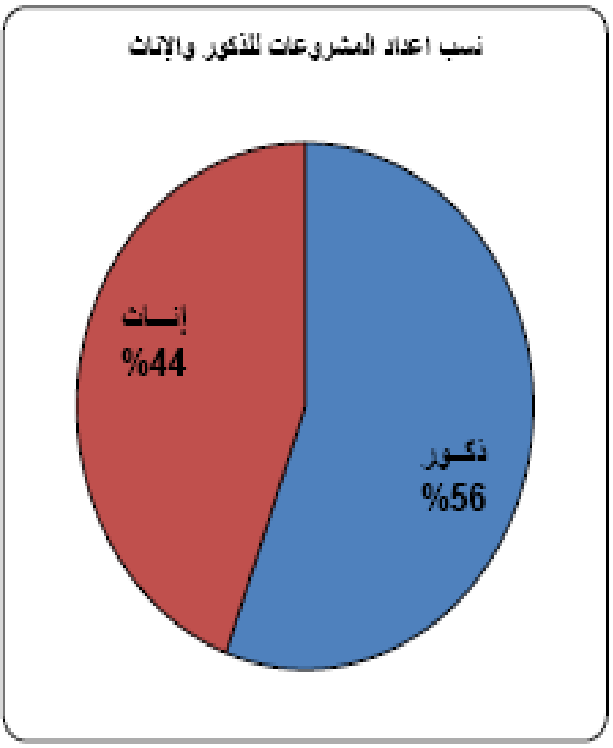
وقد وضعت إدارة الصندوق الإجتماعى أسس الإستهداف فى مراعاة مبادئ الإنصاف والكفاءة وإنخفاض التكلفة ، وصممت البرامج المستهدف لضمان وصول الخدمات والمنافع الى الفئات المستحقة لها والى يتم تحديدها وفقا لمعايير تراعى الأبعاد الاجتماعية والإقتصادية والموقع الجغرافى ، ويخاطب الصندوق محدودى الدخل والفقراء بالمناطق الريفية والحضرية المحرومة من الخدمات وتقوم خريطة الإستهداف الخاصة بالصندوق على مساعدة الفقراء والشباب العاطل عن العمل وكذلك الفئات المهمشة على مستوى المحافظات وفقا للتصنيف الريفى والحضرى . وتنحصر هذه الفئات المستهدفة فى الآتى :

- المراة وخاصة التى تعول أسرة بمفردها.
- الأسر الفقيرة النشطة .
- شباب الخريجين من الجنسين .
- ذوى الاحتياجات الخاصة ولديهم الرغبة والقدرة على الانتاج والعمل .
- صغار المزارعين .

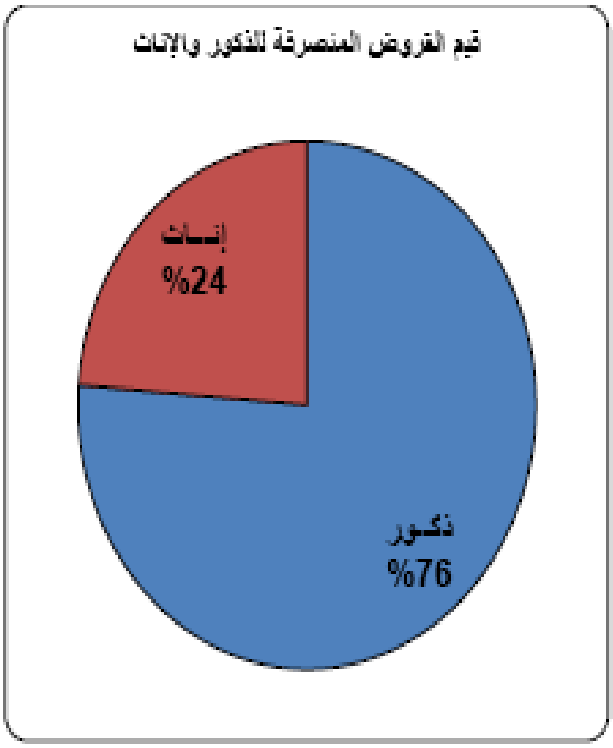
وكما يتضح لنا من تقرير أداء الصندوق الإجتماعى عن ٢٠١٤ تزايد القروض الممنوحة للشباب سواء من الذكور أو الإناث على المشروعات الصغيرة والمتناهية الصغروالفئات العمرية الممنوح لها القروض كالتالى:-

البيـــــان	مشروعات الذكور		مشروعات الإناث		نسبة مشروعات الذكور		نسبة مشروعات الإناث	
	عدد	المنصرف (مليون)	عدد	المنصرف (مليون)	% عدد	% المنصرف	% عدد	% المنصرف
المشروعات الصغيرة (جهات وسيطة – إقراض مباشر)	١٢,٤٩١	١٧٣٢,٤	٣٥٠٧	٣٧٠,٦	%٧٨	%٨٣	%٢٢	%١٧
مشروعات متناهية الصغر (جمعيات أهلية + البنوك)	٨٦,٧١٠	٥٧٠,٩	٧٥,٥٤٥	٣٤٧,٧	%٥٣	%٦٢	%٤٧	%٣٨
إجمالي المشروعات الصغيرة والمتناهية الصغر	٩٩,٢٠١	٢٣٠٣,٣	٧٩,٠٥٢	٧١٨,٣	%٥٦	%٧٦	%٤٤	%٢٤

جدول رقم(٢) :- يوضح المنصرف للمشروعات الصغيرة والمتناهية (ذكور /إناث) **المصدر** :- تقرير أداء الصندوق الاجتماعي للتنميةخلال عام ٢٠١٤.



رسم رقم (٢) :- يوضح نسبه اعداد المشروعات للذكور والإناث ،



رسم رقم (٣) :- يوضح قيم القروض المنصرفة للذكور والإناث .

المصدر :- تقرير أداء الصندوق الاجتماعي للتنميةخلال عام ٢٠١٤.

وعلى كل من يرغب من هذه الفئات الحصول على قرض من الصندوق أن يتوجه الى أقرب مكتب إقليمى للصندوق من محل إقامته حيث يتعرف على الشروط والمستندات المطلوبة كما يتلقى دورات تدريبية مجانية على ايدى متخصصين يقومون بمساعدته حتى يقدم دراسة الجدوى الخاصة بالمشروع لأحدى البنوك التى يتعامل معها الصندوق وفيما يلى نبذة عن الشروط التى ينبغى توافرها والمستندات المطلوبة :

الشروط الواجب توافرها فى المقترض :-

- الأهلية القانونية وحسن السير والسلوك والإلمام بالقراءة والكتابة .
- التفرغ للمشروع وواإدارته وأ، يكو متواجدا بنفس المحافظة مكان النشاط .
- تأدية الخدمة العسكرية أو التأجيل أو الإعفاء.

البيانات والمستندات الطلوبة لتسجيل وترخيص المشروع والحصول على الرقم القومى للمنشأة :- ملء طلب التسجيل الموجود لدى موظف الاستقبال ويرفق به المستندات التالية :

١- تسجيل وترخيص المشروع:

أ- صورة إثبات الشخصية .

ب- صورة البطاقة الضريبية .

ج- صورة السجل التجارى .

د- صورة رخصة التشغيل النهائية (رخصة مزاولة النشاط الدائمة).

هـ- صورة من عقد الشركة إن وجد .

و- شهادة أو إيصال التأمينات الإجتماعية للمنشأة .

ز- عقد الإيجار أو مستندات الملكية .

٢- توافر دراسة الجدوى الإقتصادية والفنية للمشروع.

أنواع المشروعات التى يمولها الصندوق إجتماعى للتنمية :-

يمول الصندوق الإجتماعى كافة المشروعات الإنتاجية والخدمية والتجارية بما فيها المشروعات الإقتصادية والصناعية والزراعية والسياحية الصغيرة بشرط توافر الجدوى الفنية والإقتصادية لها ومطابقتها للإلتزامات البيئية .

المطلب الثالث

مزايا الحصول على قرض من الصندوق الإجتماعى

فى سبيل تشجيع الشباب على إقامة مشروعات صغيرة بإعتبارها إحدى أهم آليات التخفيف من هذه البطالة وتوفير فرص العمل يقدم الصندوق العديد من التسهيلات للشباب المستفيدين من قروضه بالإضافة الى الحوافز والتيسيرات التى وردت بالقانون ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ بشأن تنمية المنشأة الصغيرة وفيما يلى نتناول هذه الحوافز والتيسيرات :

١- منح قروض بأسعار فائدة منخفضة : -

يقدم الصندوق قروض ميسرة يبلغ حدها الاقصى مليون جنيه وفقا لدراسة الجدوى الإقتصادية لكل مشروع وقد أعد الصندوق جداول إسترشادية محدد بها احجام القروض وفترات السماح والسداد وقيمة القسط وقيمة الفائدة تيسيرا على الجهات المنفذة والمقترضين .

وفيما يلى بيان بحجم القرض وسعر الفائدة :-

قيمة القرض	بالنسبة للمشروعات القائمة	بالنسبة للمشروعات الجديدة
أقل من 50 ألف جنية	9%	7%
من 50-200 ألف جنيهاً	11%	9%
من 200-300 ألف جنيهاً	13%	11%

جدول رقم (٣) :- يوضح حجم القروض وسعر الفائدة. **المصدر**:- تقرير أداء الصندوق الاجتماعي للتنميةخلال عام ٢٠١٤.

٢-الضمانات :-

يقدم المقترض للبنك ضمانه للقرض تتمثل فى وثيقة تأمين ضد مخاطر عدم السداد تصدر من خلال الجمعية المصرية للتأمين التعاونى والتى تضمن نسبة ٨٠ % من قيمة القرض وبحد أقصى مليون جنيه بعد اشتراك المقترض بالجمعية .

٣-الدورات التدريبية : -

يعقد الصندوق دورات تدريبية للمستفدين قبل الحصول على القرض لإكسابهم الخبرات والمعلومات الأساسية اللازمة لإدارة المشروعات الصغيرة ، فضلاً عن إقامة مراكز الدعم الفنى المتخصص لتقديم المساعدة الفنية و التكنولوجية للمشروعات الصغيرة بهدف تحسين إنتاجياتها وزيادة قدرتها التنافسية و التعاون مع المؤسسات الدولية و المحلية فى هذا المجال .

٤ – التسويق والمعارض :-

يتم إشتراك المستفيدين فى المعارض المحلية والخارجية التى ينظمها الصندوق لمساعدته فى تسويق منتجاته والترويج لها .

م	عدد المعارض	عدد المعارض	المبيعات بالألف جنيه	التعاقدات (بالألف جنيه)	عدد العارضين
١	معارض داخل المبنى الدائم	١١	٨,٦٦٢	٤,٣٥٥	٣٥٣
٢	معارض بالتعاون مع شركاء التنمية	٧	٣٤٠	١٤٠	١٣٨
٣	معارض محلية بالمحافظات	٤٩	٥,٩٧٠	٣٧٨	٨٧١
الإجمالي		٦٧	١٤,٩٧٢	٤,٨٧٣	١,٣٦٢

جدول رقم(٤) :- يوضح المعارض التى تم تنفيذها خلال عام ٢٠١٤ . **المصدر** :- تقرير أداء الصندوق الاجتماعي للتنميةخلال عام ٢٠١٤.

٥ – الحوافز والتيسيرات الواردة بالقانون ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ بشأن المنشآت الصغيرة : –

أ – تخصيص نسبة لا تقل عن ١٠٪ من الأراضى الشاغرة للإستثمار لإقامة المنشآت الصغيرة والمتناهية الصغر وتزويدها بالمرافق .

ب – يحدد سعر بيع الأراضى المشار إليها فى حدود تكلفة توصيل المرافق ويمكن لصاحب المنشأة سداد الثمن بالشروط التى تحددها الجهة البائعة ويجوز طلب حق الإنتفاع بها بمقابل سنوى لايزيد عن ٥ % من ثمنها .

ج – تتيح الوزارات وأجهزتها والهيئات العامة ووحدات الإدارة المحلية فرصة لأصحاب المنشآت الصغيرة تتمثل فى شراء نسبة لا تقل عن ١٠ % من مشترياتها وتنفيذ الخدمات والإنشاءات الخاصة بها من أصحاب المنشآت الصغيرة والمتناهية الصغر .

ويشترط فى الإستفادة بهذه الحوافز والتيسيرات ان يتم تسجيل المنشأة والحصول على الرقم القومى .

٦ – التخطيط الضريبى : –

التخطيط الضريبى(د. سعيد ، ٢٠١٥، ص ٦٥)[٢] عبارة عن إستخدام ثغرات القانون للتخلص من عب الضريبة سواء كلياً أو جزئياً أو تأجيل سداد الضريبة وذلك للإستفادة من القيمة الزمنية للنقود، ويتم ذلك فى إطار القانون ، ولم يتنبه المشرع الضريبى إلى خطورة التخطيط الضريبى على الحصيله الضريبة إلا متأخراً حيث تم إضافة مادة فى قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وذلك بالقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ تمنع التخطيط الضريبى وكانت نص المادة كالتالى:–

"عند تحديد الربط الضريبى لايعتد بالأثر الضريبى لأية معاملة يكون الغرض الرئيسى من إتمامها أو أحد الإغراض الرئيسية تجنب الضريبة بالتخلص منها أو تأجيلها يستوى فى ذلك أن تتم المعاملة على شكل

صفقة أو اتفاق أو وعد أو غير ذلك أو أن تتم على مرحلة واحدة أو على عدة مراحل وتكون العبرة لدى ربط الضريبة بالجوهر الاقتصادى الحقيقى للمعاملة .

ويكون الغرض الرئيسى للمعاملة أو أحد هذه الأغراض تجنب الضريبة بصفة خاصة فى الحالات الآتية:

أ- إذا كان الربح المتوقع لها قبل خصم الضريبة ضئيل بالمقارنه مع قيمة المزايا الضريبية المتوقعة للمعاملة.

ب- أدت المعاملة إلى إعفاءات ضريبية ملحوظة لاتعكس المخاطر التى يتعرض لها الممول أو تدفقاته النقدية نتيجة للمعاملة.

إذا تضمنت المعاملة بعض العناصر التى لها تأثير متناقض أو يؤدى إلى إلغاء بعضها بعض.

وفى جميع الأحوال يقع على المصلحة عبء إثبات أن الغرض الرئيسى أو أحد الأغراض الرئيسية هو تجنب الضريبة وللممول أن يقدم الدليل على أنه لايوجد أسباب ضريبية وراء اختياره أو إتمامه للمعاملة.

وتشكل لجنة بقرار من الوزير برئاسة رئيس المصلحة أو من ينيبه للنظر فى حالات التجنب الضريبى ويجوز إخطار الممول بتوافر إحدى حالات تجنب الضريبة فى شأنه إلا بعد موافقة اللجنة. "

وفى الحاله الخاصه بالصندوق الإجتماعى نجد أن هناك العديد من الطرق التى يستخدمها البعض للتخطيط الضريبى ، ومنها على سبيل المثال وليس الحصر قيام الشخص الطبيعى الحاصل على الإعفاء بعد نهاية مدة الخمسة سنوات بإقفال الملف الضريبى الحالى وفتح ملف ضريبى جديد بإسم شخص أخر فى نفس المكان والحصول على تمويل أخر من الصندوق للحصول على إعفاء ،ولمواجهه ذلك يجب على إدارة الصندوق التأكد من أن المكان المحدد لمزوالة النشاط لم يسبق مزوالة نفس النشاط من الغير , وكذلك الشخص المستفيد من القرض لم يزوال أيضا نفس النشاط لمدة لا تزيد عن ثلاثة أشهر , وذلك بتقديم إقرارات وتعهدات من المستفيدين بما يفيد ذلك .

٧ – أرباح المشروع والإعفاء الضريبى : –

تتمتع المشروعات الجديدة الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية بالإعفاء الضريبى على الأرباح المحققة لمدة خمس سنوات تبدأ من تاريخ بداية مزاولة النشاط أو بداية الإنتاج وذلك فى حدود نسبة التمويل من الصندوق ، طبقا لأحكام المادة (٣١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الذى يعمل به من السنة الضريبية المنتهية فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ والمعدل بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣.

وسوف يتناول الباحث الموضوع تفصيلا فى المباحث التالية من خلال المبحث الثانى إعفاءات المشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى، وفى المبحث الثالث يتناول بالتحليل طرق وأسس القياس المحاسبى لأرباح هذه المشروعات فى ظل دراسه تطبيقية .

خلاصه المبحث الأول : -

فى هذا المبحث عرض وأوضح الباحث الأهمية والمزايا والخدمات والمنافع والفئات والمشروعات المستهدفه التى يمولها الصندوق الإجتماعى كما يتضح من الجانب الإحصائي الذى يبرز حجم القروض الممنوحه وأعداد المشروعات كما يكتشف الباحث على صعيد أخر حجم الأرباح المحققه لهذه المشروعات ليبين مدى مساهمه الدوله ومشاركتها فى إعفاء هذه المشروعات والتى لا يستهان بها كأوعية ضريبيه ، وليبرز أيضاً فى نهايه البحث أهميه التخطيط الضريبى وجوانبه الإيجابية والسلبية فى إستخدام ثغرات القانون للتخلص من عبء الضريبة حال إعفاء أو خضوع هذه المشروعات للضريبه ، ليلفت نظر الباحثون المهتمون حيال هذه الظاهرة .

المبحث الثانى

الإعفاءات الضريبة لأرباح المشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى

تتمتع المشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية بالإعفاءات الضريبية وذلك منذ صدور القرار الجمهورى رقم ٤٠ لسنة ١٩٩١ والذى يعمل بة من تاريخ ١٩٩١/٢/٧ طبقا لأحكام الإعفاءات الضريبية التى وردت بقوانين متعددة والتى سوف يناولها الباحث تبعا للتسلسل الزمنى لهذة التشريعات ، ويشمل المبحث الموضوعات التالية :

المطلب الاول :الإعفاءات الواردة بقانون إنشاء المجتمعات العمرانية الجديدة وقانون ضمانات وحوافز الإستثمار .

المطلب الثانى : الإعفاءات الواردة بقوانين الضرائب على الدخل .

المطلب الأول

الإعفاءات الواردة بقانون إنشاء المجتمعات العمرانية الجديدة وقانون ضمانات وحوافز الإستثمار

أولاً: -الإعفاءات الواردة بقانون إنشاء المجتمعات العمرانية الجديدة

وهذا الإعفاء يسرى على المشروعات المقامة بالمجتمعات العمرانية الجديدة طبقا لاحكام المادة (٢٤) من القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩بشأن إنشاء المجتمعات العمرانية الجديدة والتى تقضى : " **تعفى ارباح المشروعات والمنشأت التى تزاول نشاطها فى مناطق خاضعة لأحكام هذا القانون من الضريبة على الارباح التجارية والصناعية كما تعفى الارباح التى توزعها ايا منها من الضريبة على ايرادات رؤوس الاموال المنقولة وذلك لمدة عشر سنوات اعتباراً من أول سنة مالية تالية لبداية الانتاج او مزاولة النشاط بحسب الاحوال ..... الخ** "

ومن ثم فان هذا الإعفاء ينصرف أيضا على المنشأت والمشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية والتى اقيمت او تقام بالمجتمعات العمرانية الجديدة بعد تاريخ العمل بالقرار الجمهورى رقم ٤٠ لسنة ١٩٩١ وحتى تاريخ اصدار القانون القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ بشأن ضمان وحوافز الاستثمار الذى يعمل بة من تاريخ

١٩٩٧/٥/١٢ والذى تضمن بمواد إصدارة الغاء العمل باحكام المادة (٢٤) من القانون ٥٩ لسنة ١٩٧٩ مع مراعاة الحقوق المكتسبة للمنشات أيا كان الغرض منها لإستكمال مدة الإعفاء العشرى المنصوص بالقانون بمعنى يسرى هذا الإعفاء على المشروعات الصناعية والتجارية والخدمية طالما أنشأت وزاولت النشاط داخل المجتمعات العمرانية الجديدة.

ويعمل بأحكام القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ على المنشات التى تأسست بعد تاريخ العمل بشرط الحصول على قرار رئيس الهيئة العامة للاستثمار بالترخيص لمزاولة النشاط فى الصناعات الصغيرة او المكملة او المغذية للتمتع بالإعفاء العشرى .

ويسرى هذا الإعفاء على أرباح المشروعات والمنشات ايا كان طبيعة النشاط سواء كان صناعيا او تجاريا او خدميا وايا كان الشكل القانونى متخذا منشاة فردية او شركة بشرط اقامة هذة المشروعات بالمجتمعات العمرانية الجديدة وبالتبعية تستفيد المشروعات الممولة من الصندوق المقامة بالمجتمعات العمرانية الجديدة من هذة الإعفاءات مع مراعاة تطبيق القرار الوزارى رقم ١١١لسنة ١٩٨٠ فانة يتعين عرض جميع طلبات الإعفاء على لجنة الإعفاءات الضريبية والجمركية بوزارة التعمير والمجتمعات العمرانية الجدية لاصدار التوصية اللازمة فى شأنها وذلك قبل اصدار قرار الإعفاء من مصلحة الضرائب .

ثانياً:-الإعفاءات الواردة بقانون ضمانات وحوافز الاستثمار

صدر القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بشأن ضمانات وحوافز الاستثمار ونشر بالجريدة الرسمية بتاريخ ١١ مايو ١٩٩٧ ويعمل بة من اليوم التالى لتاريخ نشرة (مادة ٦ من مواد الاصدار) وقضت المادة (٤) من مواد الاصدار بالغاء المواد الخاصة بالإعفاءات بالقانون ٥٩ لسنة ١٩٧٩ فى شأن المجتمعات العمرانية الجديدة على الايوثر هذا الالغاء ولا يخل بالمزايا والإعفاءات الضريبية المكتسبة للمنشات والشركات التى تنتهى المدد الخاصة بها .

وقضت المادة (١):- " **وتسرى احكام هذا القانون على جميع الشركات والمنشات ايا كان النظام القانونى الخاضعة لة والتى تنشأ بعد تاريخ العمل بة لمزوالة نشاطها فى اى من المجالات الواردة حصراً بالمادة بالمشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية .....**"

وتحدد اللائحة التنفذية لهذا القانون شروط وجود المجالات المشار اليها .

وقد صدر قرار رئيس مجلس الوزارة رقم ٢١٠٨ لسنة ١٩٩٧ والقرار رقم ١٥٨٥ لسنة ١٩٩٨ بشأن اللائحة التنفذية للقانون والتى تضمنت بالمادة الاولى البند (١٦) فى تعريف المشروعات الممولة من الصندوق

الإجتماعى للتنمية الخاضعة لتنفيذ احكام هذا القانون بانها " **كل مشروع يزوال نشاط فى الصناعات الصغيرة او المكملة او المغذية ويكون اغلب تمويلة من الصندوق الإجتماعى للتنمية .**"

ويكون تمتع الشركات والمنشأت ذات الاغراض والانشطة المتعددة بضمانات وحوافز الاستثمار بما فى ذلك من إعفاءات ضريبية مقصورا على نشاطها الخاص بالمجالات المحددة فى المادة (١) وتلك التى يضيفها مجلس الوزاراء مادة (٢) من القانون .

وتكفلت المادتين (٤) ،(٥) من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ وكذلك المواد ٥،٦،٧،٨،٩،١٠،١١،١٢،١٣ باجراءات التأسيس لهذة المشروعات بما فى ذلك المنشات الفردية .

مدة الإعفاء الضريبى لمشروعات الممولة من الصندوق :

تقضى الفقرة الثانية من المادة (١٦) من القانون ٨لسنة ١٩٩٧ "**ويكون الإعفاء لمدة عشر سنوات بالنسبة للشركات والمنشات التى تقام داخل المناطق الصناعية الجديدة والمناطق العمرانية الجديدة والمناطق النائية التى يصدر بتحديدها قرار من رئيس مجلس الوزاراء وكذلك المشروعات الجديدة الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية .**"

وتقضى المادة (١٨) من القانون ايضا على " **تستكمل الشركات والمنشات والمشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية القائمة فى تاريخ العمل بهذا القانون والتى تزوال نشاطها فى المجالات المشار اليها فى المادة (١) من القانون مدد الإعفاء المنصوص عليها فى المادتين السابقتين اذا كانت مدد الإعفاء المقررة لها لم تنتة فى ذلك التاريخ .**"

وتقضى المادة ١٩ من اللائحة التنفذية للقانون ٨لسنة ١٩٩٧ بالباب الخامس تحت عنوان الإعفاء الضريبى التلقائى "**يشترط لتمتع الشركات والمنشات التى تعمل فى اى من المجالات المحددة فى المادة (١) من هذة اللائحة تلقائيا بالإعفاءات الضريبية ان تقوم بتنفيذ التزاماتها المنصوص عليها فى المواد ٩٢،١٠،١١،١٢،١٣من هذة اللائحة بحسب الأحوال وفيما يلى نصوص المواد سالفة الذكر التى ترتبط مباشرة بالإعفاء الممنوح بالقانون ٨ لسنة ١٩٩٧ "**

المادة ٩ : تقيد الشركات التى يرخص بتأسيسها – بالسجل التجارى وعلى المسئول فى الشركة ان يقدم الى الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة صورة القيد بالسجل

المادة ٨: يصدر بالترخيص بتأسيس الشركة قرار من الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة متضمنا البيانات الخاصة بها وذلك بعد تمام المراجعة والتصديق على التوقيعات من المؤسسين أو الشركاء بحسب الأموال ..... الخ

المادة ١٠ : تنشر قرارات الترخيص بتأسيس الشركات مع عقود تأسيسها وانظمتها الأساسية على نفقة أصحاب الشأن فى النشرات التى تصدرها الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة.

المادة ١٣ : على كل شخص طبيعى يزوال نشاطا فى اى من المجالات المحددة فى المادة (١) من هذة اللائحة أن يخطر الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة ببيان كاف عن هذا النشاط موضحا بة مقره وراس المال المخصص لة وغير ذلك من البيانات اللازمة لقيد النشاط فى السجل التجارى وكذا عن اى تعديل فى هذة البيانات وعلية ان يقدم الى الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة صورة القيد بالسجل .....الخ.

بداية مدة الإعفاء الضريبى للمشروعات الممولة من الصندوق :

حددت المادة (١٩) من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧بأن مدة الإعفاء الضريبى لجميع المشروعات التى تأسست فى ضوء أحكام هذة القانون ولائحتة التنفذية تبدأ من بداية السنة المالية التالية لبداية الانتاج ومزاولة النشاط ومن ثم فأن السنة الأولى للإعفاء تشمل الفترة من بداية الانتاج أو مزاولة النشاط حتى نهاية السنة المالية التالية لذلك .

وعلى الشركة أو المنشاة إخطار الجهة الادارية (هيئة الاستثمار) المختصة بتاريخ بداية الانتاج ومزاولة النشاط خلال شهر من ذلك التاريخ وعلى الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة، والمناطق الحرة أن تتحقق من البيانات الواردة بالاخطار بمزاولة النشاط (مادة ٢٠ من اللائحة التنفذية).

وتسهيلا لذلك فقد حددت الهيئة العامة للاستثمار قائمة بالمستندات والبيانات المطلوبة المؤيدة لتاريخ بداية الانتاج أو مزاولة النشاط وحينما تتقدم الشركة أو المنشاة بهذة المستندات للهيئة يتم تشكيل لجنة مختصة للإنتقال ومراجعة هذة المستندات وتصدر قرارها بتاريخ بداية الانتاج او مزاولة النشاط والذى يتحدد على أساسة مدة الإعفاء المنصوص علية بالقانون .

ومن جميع ما سبق يتضح النتائج التالية :

١-أن الإعفاء الضريبى العشرى الممنوح للمشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية ينصرف فقط على المشروعات والمنشات التى تأسست بعد العمل بالقانون ٨ لسنة ١٩٩٧ وصدر بشأنها قرار التأسيس من رئيس الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة سواء كانت منشاة فردية أو شركة اى تأسست وفقا لهذا القانون.

٢- المشروعات والمنشأت الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية والتى تأسست قبل العمل بالقانون ٨ لسنة ١٩٩٧ وفى نطاق العمل بالقانون ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ بشأن قانون الاستثمار وصدر بشأنها قرار التأسيس من رئيس الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة والتى تزوال نشاطها فى المجالات المشار اليها بالمادة (١) من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ فانها تستكمل مدة اعفائها من خمس سنوات الى عشر سنوات اذا كانت مدة الإعفاء المقررة بالمادة (١١) من القانون ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ لم تنتهى بعد .

٣-يقع على الشركة او المنشاة عبء إخطار الهيئة العامة للإستثمار بتاريخ بداية الانتاج او مزاولة النشاط مرفقا بة جميع المستندات المطلوبى من الهئية المؤيدة لتاريخ بداية الانتاج

٤-ان الهيئة العامة للإستثمار والمناطق الحرة هى الجهة المختصة بتحديد بداية الانتاج ومنح الإعفاء الضريبى التلقائى بموجب شهادة او خطاب يمنح لصاحب الشأن على ان تخطر وزارة المالية (مصلحة الضرائب) بصورة منها .

٥- إن المشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية والتى تأسست فى ضوء أحكام قانون الاستثمار ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ او القانون ٨لسنة ١٩٩٧ والتى تزاول نشاطها فى الصناعات الصغيرة او المكملة او المغذية ويكون اغلب تمويلها من الصندوق هى التى تتمتع بالإعفاء بمعنى ان حجم التمويل من الصندوق وهو يمثل التمويل الخارجى للمنشاة لايقل عن ٥١ % من حجم التمويل الكلى لها .

المطلب الثانى

الإعفاءات الواردة بقوانين الضرائب على الدخل

ورغبة من الدولة فى تدعيم الأهداف المرجوه من نشأة الصندوق الإجتماعى للتنمية وحرصا منها على رفع المعاناة عن محدود الدخل وهى الفئات المستهدفة لنشاط الصندوق فقد حرصت الدولة على أن تتضمن القوانين الضريبية إعفاء أرباح المشروعات الممولة من الصندوق من الضريبة بداية من صدور القانون رقم (١) لسنة ١٩٩٣ المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وانتهاء بالقانون الحالى ٩١ لسنة ٢٠٠٥وبعد تعديلة بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ .

وفيما يلى نتناول مواد الإعفاءات الضريبية الواردة بقوانين الضرائب على الدخل وشروط تطبيقها على الوجهة التالى

أولاً : المادة(٣٣) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١ لسنة ١٩٩٣

صدر القانون رقم ١ لسنة ١٩٩٣ ليكون أول التشريعات التى صدرت بشأن الإعفاء الضريبى للمشروعات الجديدة الممولة من الصندوق وقد جاء بالمذكرة الايضاحية لهذا القانون الاتى :-

يهدف الصندوق الإجتماعى للتنمية الى تعبئة الموارد المالية والفنية العالمية والمحلية للمعاونة فى تنمية الموارد البشرية ورفع المعناة عن محدودى الدخل بإعداد وتنفيذ مشروعات محدودة لزيادة فرص العمل وتحسين المستوى المعيشى لهم ودعم برنامج الاصلاح الاقتصادى .

ويقوم الصندوق بتمويل المشروعات التى من شأنها مساعدة الشباب فى إيجاد فرص عمل جديدة لزيادة دخولهم ورفع مستواهم الإجتماعى مما يؤدى الى المساهمة فى رفاهية المجتمع بصفة عامة .

ورغبة من الدولة فى تخفيف الأعباء المالية على هذة المشروعات حتى نتمكن من تدعيم مركزها المالى فقد أعدت وزارة المالية مشروع قانون يتناول إعفاء تلك المشروعات من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية لمدة خمس سنوات اعتباراً **من تاريخ مزاولة المشروع لنشاطة بشرط أن يكون ممولا كليا او جزئيا من الصندوق وعلى ان تستفيد من هذا الإعفاء فضلا عن المشروعات التى تقام بعد العمل بة المشروعات التى اقيمت من قبل طالما انها اقيمت بعد العمل بقرار انشاء الصندوق .**

وقد افرغ هذا المشروع فى اضافة لبند جديد رقم سادسا الى المادة (٣٣) من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بالنص الاتى :

"ارباح المشروعات الجديدة التى أقيمت او تقام بعد تاريخ العمل بقرار رئيس الجمهورية رقم ٤٠ لسنة ١٩٩١ بانشاء الصندوق الإجتماعى للتنمية والممولة كليا او جزئيا من الصندوق وذلك لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط."

ويتشرف وزير المالية بعرض المشروع مفرغا فى صيغتة القانونية التى أقرها مجلس الوزارء رجاء التفضل فى حالة الموافقة علية باحالتة الى مجلس الشعب .

وتأسيسا على ما سبق فقد صدر القانون رقم (١) لسنة ١٩٩٣ بتعديل بعض احكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ونشر بالجريدة الرسمية رقم (٢) بتاريخ ١٤ يناير ١٩٩٣.

مادة (١) يضاف الى المادة (٣٣) من القانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بند جديد برقم (سادسا) نصة الاتى :

سادسا :-" أرباح المشروعات الجديدة التى اقيمت او تقام بعد العمل بقرار رئيس الجمهورية برقم ٤٠ لسنة ١٩٩١ بانشاء الصندوق الإجتماعى للتنمية والممولة كليا او جزئيا من أموال هذا الصندوق ويكون الإعفاء لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط ."

مادة (٢) ينشر هذا القانون فى الجريدة الرسمية ويعمل بة اعتبارا من اليوم التالى لتاريخ نشرة .

بالاضافة الى المشروعات الممولة من الصندوق والتى تزوال أنشطة معفاة بنصوص صريحة بالمادة ٣٣ مثل مشروعات تربية النحل والنشاط الداجنى وتربية المواشى ..... الخ .

ثانياً : المادة (٣٦) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣

وقضت المادة (٣٦) بالإعفاءات من الضريبة على الأرباح التجارية رغبة من المشرع فى تشجيع وتوجية الاستثمارات على إقامة هذا المشروعات والتوسع فيها للوفاء باحتياجات أفراد المجتمع ، بالاضافة الى مراعاة الظروف البيئية والمخاطر التى تحيط بهذة المشروعات .

ومن هذة المشروعات هى المنشأت الممولة كليا او جزئيا من الصندوق الإجتماعى للتنمية منذ إنشائه بالقرار الجمهورى رقم الجمهورى رقم ٤٠ لسنة ١٩٩١ وقد ورد هذا الإعفاء بالبند خامسا بهذه المادة بالكيفية التى وردت بها في البند سادساً من المادة (٣٣).

وصدر هذا القانون بتاريخ ١٩٩٣/١٢/٣١ ويعمل به من اليوم التالى من تاريخ نشرة ويتضح من صريح هذه المادة لسريان هذا الإعفاء توافر الشروط التالى :

١- أن يكون المشروع الممول من الصندوق جديدا وليس إستمرار لمشروع قائم بالفعل قبل الحصول على القرض، ومبدئياً يرى الباحث أن المشروع الجديد من حيث المكان ومن حيث الأشخاص بمعنى أن مكان المشروع لا يكون إمتدادا للمستغل السابق بنفس النشاط منعا للتحايل، والأمثلة كثيرة كذلك من حيث الأشخاص بمعنى ان المستفيد من القرض لم يكن مزاولا للنشاط فعليا قبل الحصول على القرض .
٢- أن المشروعات الجديدة هى التى اقيمت او تقام بعد تاريخ العمل بقرار رئيس الجمهورية رقم ٤٠ لسنة ١٩٩١ بانشاء الصندوق الإجتماعى للتنمية اى اعتبار من تاريخ ١٩٩١/٢/٧ ومن ثم يسرى هذا الإعفاء المقرر سريانة بالقانون رقم (١) لسنة ١٩٩٣ بأثر رجعى من تاريخ العمل بالقرار الجمهورى .
٣- أن يمول المشروع كليا او جزئيا من الصندوق ويجب أن يستخدم هذا التمويل فعلا فى النشاط وإستمرار مزاولته فإذا تبين أنه إستخدام فى غير الغرض المخصص لة فلا تتمتع بالإعفاء وقد اسفر

التطبيق العلمى بان بعض المستفيدين من الصندوق يقوم باستخراج البطاقة الضريبية مؤشرا عليها بالإعفاء وتستخدم بمعرفة اخرين ممن يزاولون نفس النشاط بتعاملات مع الجهات بحجم كبير للتهرب من تحمل عب الضريبة وذلك بعيدا عما هو مستهدف من ادارة الصندوق . ومن ثم يجب على الإدارة الضريبية التحقق من ذلك بكافة طرق الاثبات وفى حالة المخالفة يلغى الإعفاء المقرر لانتفاء الغرض منة .

٤- ان مدة الإعفاء خمس سنوات تبداء من تاريخ مزاولة النشاط .

ثالثاً :- علاقة المادة (٣٦) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته ومواد قانون ضمانات وحوافز الإستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧.

فى يونية ١٩٩٨صدرت التعليمات التفسيرية رقم (٢) لسنة ١٩٩٨ بشأن الإعفاءات الضريبة المقررة لأرباح المشروعات الجديدة الممولة من الصندوق الاجتماعى للتنمية وتقضى بالاتى :-

تطبيقا لنص المادة (٣٦) من قانون الضرائب رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والمواد ارقام (١،١٦،١٧،١٨) من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ وعلى قرار رئيس مجلس الوزارة رقم ٢١٠٨ لسنة ١٩٩٧ باللائحة التنفذية لقانون ضمانات وحوافز الاستثمار تكون الإعفاءات كالاتى :

١- **ارباح المشروعات الجديدة** التى اقيمت او تقام بعد تاريخ العمل بقرار رئيس الجمهورية رقم ٤٠لسنة ١٩٩١ بإنشاء الصندوق الاجتماعى للتنمية والممولة كليا او جزءيا من الصندوق تعفى من الضريبة الموحدة ، (أرباح تجارية وصناعية) **لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط وذلك لأحكام البند خامسا من المادة (٣٦) من القانون ١٥٧لسنة ١٩٨١ وتعديلاتة .**

٢- **أرباح مشروعات الانتاج الداجنى وحظائر المواشى وتسمينها ومشروعات مصايد الأسماك** فانها تعفى لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط وفقا لأحكام البند ثالثا من المادة (٣٦) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل .

٣- **أرباح المشروعات الممولة التى تزوال نشاطها فى الصناعات الصغيرة أو المكملة أو المغذية ويكون اغلب تمويلها من الصندوق الإجتماعى للتنمية** ونشأت بعد تاريخ العمل بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ اى بعد ١٩٩٧/٥/١٢ تعفى من الضريبة لمدة عشر سنوات تبدا من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزوالة النشاط , وتشمل السنة الأولي للإعفاء المدة من تاريخ بدء الأنتاج أو

مزوالة النشاط بحسب الأحوال حتي نهاية السنة المالية التالية لذلك تطبيقاً لأحكام الفقرة الثانية من المادة (١٦) والفقرة الأولي من المادة (١٩) من القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ والبند رقم (١٦) من المادة (١) من اللائحة التنفيذية لذات القانون .

٤- **المشروعات الممولة من الصندوق الأجتماعي للتنمية القائمة** في تاريخ العمل بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بإصدار قانون ضمانات وحوافز الاستثمار تستكمل مدة إعفائها الضريبي إلي عشر سنوات وفقاً لأحكام المادة ١٨ من القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ متي توافرت بشأنها الضوابط التالية :

- أن تكون الأنشطة التي كانت ومازالت تزاولها في ١٢/ ١٩٩٧/٥ **في مجال الصناعات الصغيرة أو المكملة أو المغذية طبقا للائحة قانون ضمانات وحوافز الاستثمار .**
- أن تكون مدة الإعفاء المقررة لأرباحها أصلا (وفق أحكام البند خامسا من المادة (٣٦) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) لم تنته في ١٩٩٧/٥/١٢
- أن يكون أغلب تمويل هذة المشروعات من الصندوق .

وفي جميع الاحوال يلتزم الممول بتقديم كتاب من الصندوق الأجتماعي للتنمية مبينا به كافة البيانات اللازمة للتمتع بالإعفاءات المقررة .

ويلاحظ الباحث علي هذة التعليمات أنها قد خالفت أحكام المادة (١) من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ بشأن ضمانات وحوافز الأستثمار والتي تقضي " **تسري أحكام هذا القانون علي جميع الشركات والمنشأت , أياكان النظام القانوني الخاضعة له , والتي تنشأ بعد تاريخ العمل به , لمزواله نشاطها في أي من المجالات الواردة حصرا بالمادة وانتهت بالمشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية** " . وكذلك مخالفة أحكام المواد من (٤) إلي (١٣) والخاصة بإجراءت التأسيس لهذة المشروعات بما في ذلك المشروعات الفردية .

وإصدار هذة المشروعات متضمنة البند (٣) , (٤) بالصورة العامة الواردة بها لتشمل جميع المشروعات بصفة مطلقة دون تخصيصها , ومن ثم فإنها أجازات الإعفاء العشري لمشروعات علي خلاف ماقضي به المشرع ولقد إستند إلي هذة التعليمات العديد من الممولين أمام المأموريات ولجان الطعن والمحاكم بمأأدي إلي تمتع هذة الفئة بالإعفاء العشري بالمخالفة لاحكام القانون .

رابعاً : المادة (٣١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :-

صدر القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتضمن بالمادة الثانية والثالثة من مواد الاصدار الغاء القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وكذلك إلغاء مواد الإعفاءات الضريبية من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار ويعمل بأحكام هذا القانون اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠٠٥ (المادة التاسعة من مواد الاصدار) ذلك بالنسبة لإيرادات النشاط التجاري والصناعي للأشخاص الطبيعين .

وتأسيسا علي ذلك ينتهي العمل بمواد الإعفاءات الضريبية بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بالمادة ٣٦ , وكذلك المادة (١٦) , (١٩) من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ وتظل الحقوق المكتسبة للمشروعات التي بدأت مدد الإعفاء لها قبل تاريخ العمل بهذا القانون الي أن تنتهي هذه المدد , أما بالنسبة للشركات أو المنشأت التي انشئت وفقا لأحكام القانون المشار إلية ولم تبدأ مزاولة نشاطها أو انتاجها حتي تاريخ العمل بهذا القانون فيشترط لتمتعها بالإعفاءات المقرره بذلك القانون أن تبدأ مزوالة نشاطها أو انتاجها خلال مدة أقصاها ثلاث سنوات من تاريخ العمل بهذا القانون (مادة ٣ من مواد الاصدار) .

وتقضي المادة (٣١) البند (٦) : يعفي من الضريبة :-

"الأرباح التي تحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية في حدود نسبة هذا التمويل , وذلك لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ مزوالة النشاط أو بدء الانتاج بحسب الاحوال ولايسري هذا الإعفاء إلا علي أرباح من ابرم قرض الصندوق باسمة "

ويتضح من تقرير هذا الإعفاء شروط سريانة في الاتي : -

أ – ان يكون المشروع الجديد من الاشخاص الطبيعين أي منشأة فردية , ومن ثم لا ينصرف هذا الإعفاء علي الشركات بأنواعها وحيث لم يقضي المشرع الضريبي بتقرير هذا الإعفاء ضمن مواد الكتاب الثالث" الضريبة على أرباح الاشخاص الاعتبارية "

ب – أن تكون أرباح المشروع ناتجة من مباشره النشاط التجارى والصناعى فقط , وينتفي الإعفاء وعدم سريانه في حالة إستخدام التمويل في غير الغرض المخصص له .

ج– ان الإعفاء الضريبي يقتصر فقط عليه الارباح المحققة في حدود نسبة التمويل .

د– ان مدة الإعفاء خمس سنوات ابتداء من تاريخ مزولة النشاط أو بدء الانتاج بحسب الاحوال ، ويتوقف سريان هذا الإعفاء إذا تم التنازل عن المنشأة أو تغيير شكلها القانونى. ويري الباحث أنه لايوجد ثمة مبرر من إضافة شرط الإعفاء على أرباح من أبرم قرض الصندوق بإسمه ،حيث أن الإعفاء قد ورد بالكتاب الثاني **" الضريبة علي الاشخاص الطبيعين اي علي المنشاة الفردية باسم صاحب القرض "**

هـ- أن يكون المشروع تجاريا وفقا لمفهوم الأعمال التجارية الواردة بقانون التجارة رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩ , أي إذا تم متدوالة نشاط مهني لايتمتع بالإعفاء .

و- يتوقف سريان الإعفاء إذا تم التنازل عن المنشاة أو تغير الشكل القانونى .

خامساً: إعفاء المشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى بعد التعديل بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣:-

قد تم تعديل البند رقم (٦) من المادة ٣١ من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥وذلك بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ والصادر فى ١٨ مايو ٢٠١٣ فى الجريدة الرسمية العدد ٢٠ مكرر وقد كان نص التعديل كالتالى :-

يعفى من الضريبة

"الأرباح التى تتحقق من المشروعات الجديدة المنشآة بتمويل من الصندوق الإجتماعى للتنمية فى حدود نسبة هذا التمويل الى رأس المال المستثمر، وبحد أقصى ما يعادل 50% من الربح السنوى، وبما لا يجاوز خمسون ألف جنيه وذلك لمدة خمس سنوات إبتداء من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال . وذلك بشرط امساك دفاتر وحسابات منتظمة "

ومن التعديل السابق يتضح للباحث أن المشرع الضريبى قد عدل التالى :-

١- كان الإعفاء فى حدود نسبة التمويل فقط وقد تم تعديلة بإضافة بحد أقصى ٥٠٪ من الربح السنوى وبما لا يجاوز خمسون ألف جنية ، وعلى ذلك أصبح الإعفاء بحد أقصى نصف الربح السنوى فقط وفى حدود نسبة التمويل وبحد أقصى خمسون ألف جنية .

٢- من المشكلات التى كانت تواجهه التطبيق هو تحديد نسبة التمويل على وجه القطع فهل هو مبلغ رأس المال المصدر والمدفوع أم حقوق الملكية أم رأس المال المستثمر وقد حل التعديل هذه المشكله بتحديد نسبة التمويل إلى رأس المال المستثمر .

٣- أضاف التعديل الجديد شرط لم يكن متوافر من قبل وهو إمساك دفاتر وحسابات منتظمة فى جميع الأحوال وعلية إذا لم يمسك الممول دفاتير وحسابات منتظمة عند التحاسب الضريبى لا يحق له التمتع بالإعفاء الضريبى ، فى الوقت الذى تنص المادة (٧٨) من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على إلزام الشخص الطبيعى بإمساك الدفاتر للشخص الطبيعى حيث نصت المادة على التالى "**يلتزم الممولون الآتى ذكرهم بإمساك الدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم، وذلك طبقا لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون:**

1-الشخص الطبيعى الخاضع للضريبة وفقا لأحكام الباب الأول من الكتاب الثانى من هذا القانون، الذى

يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو مهنيا، إذا تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه،أو تجاوز رقم أعماله السنوى مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه، أو تجاوز صافى ربحه السنوى وفقا لآخر ربط ضريبى نهائى مبلغ عشرين ألف جنيه. " ، ومما سبق يتضح لنا أن القانون فى المادة (٧٨) وضع شروط إذا لم تتحقق لا يوجد إلزام على الشخص الطبيعى بإمساك دفاتر وهذا ما أغفلة المشرع الضريبى عندما ألزم الشخص الطبيعى للتمتع بالإعفاء بإمساك دفاتر منتظمة فى كل الأحوال.

٤ – إلزام المستفيد بإمساك دفاتر يومية مصمم بشكل مبسط معتمد من إدارة الصندوق لتسجيل جميع العمليات الخاصة بالمنشأة بحيث يتمكن صاحب المشروع بالقيد بة بنفسة .

٥– علي إدارة الصندوق تصميم تقرير مالي سنوي يوزع علي المستفدين لتوضيح البيانات المالية وغيرها التي تعبر عن حقيقة استمرار النشاط .

٦ – بالنسبة للإعفاءات الضريبية لأنشطة علي سبيل الحصر للمشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية والتي تزاول أنشطة الانتاج الداجني وحظائر المواشي وتسمينها ومشروعات مصايد الأسماك ومشروعات تربية النحل فان الأرباح المحققة تتمتع بالإعفاءات الضريبية بالمدد المحدده لها وفقا لصراحة النصوص الضريبية بصرف النظر عن تمويلها من الصندوق الاجتماعي , رغبة من المشروع في تشجيع وتوجيه الاستثمارات علي اقامة هذه المشروعات والتوسع فيها للوفاء بإحتياجات أفراد المجتمع من البروتين , بالإضافة الي مراعاة الظروف البيئية والمخاطر التي تحيط بهذة المشروعات.

خلاصه المبحث الثانى :-

فى هذا المبحث يعرض الباحث الإعفاءات الضريبية للمشروعات الواردة بقانون إنشاء المجتمعات العمرانية الجديدة ، وقانون ضمانات وحوافز الإستثمار ، وقانون الضرائب قبل وبعد تعديلاته ، وعلاقه هذه بما ورد بها من إعفاءات وربطها بالإعفاء الضريبي للمشروعات الممولة من الصندوق ، موضحاً الإختلافات بينها سواء الوارد منها فى هذه القوانين أو ما ورد منها كما هو منصوص عليه بالقانون رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ بشأن تنمية المنشأت الصغيرة ومتناهيه الصغر .

المبحث الثالث

القياس المحاسبي لأرباح المشروعات الممول من الصندوق الإجتماعى

من المشكلات التي تواجه التطبيق في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥قبل تعديله بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ ، أن المشروع أعفي الأرباح المحققة في حدود نسبة التمويل التي حصل عليه الممول من الصندوق , فإذا كان التمويل الخارجي من الصندوق بنسبة ٦٠٪ من رأس المال المستثمر فإن يتم إعفاء ٦٠٪ من الأرباح المحققة فقط , واذا كانت نسبة التمويل اقل كان الإعفاء أقل , إذ أن تحديد نسبة التمويل لم ترد علي وجه القطع , هل هي من مبلغ رأس المصدر والمدفوع أم حقوق الملكية ام المال المستثمر .

غير أن ماورد في القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ من تعديل في هذا الشان يمكن القول مبدئيا أنه حل مشكلة تحديد نسبة التمويل إلي رأس المال المستثمر , فان جعل الإعفاء بحد أقصي ٥٠٪ من الربح السنوي وبما لايجاوز خمسون الف جنية .

ويري الباحث يري أن المشكلة مازالت قائمة وأن ما قدمه القانون ١١ لسنة ٢٠١٣ هروبا وليس حلا , والأمر الذي كان يتعين الوقوف علية هو مفهوم راس المال المستثمر وان المعوقات والقصور تكمن في التطبيق وليس تحديد نسبة التمويل ، ولان مصلحة الضرائب لازالت تواجه مشكلات عند التطبيق فى مفهوم راس المال المستثمر عند تحديد نسبة التمويل هي في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ سواء .

كما سيتناول الباحث في هذا الفصل قواعد وأسس محاسبة أرباح الصندوق الاجتماعي موضحاَ الخلط والإختلاف والأثار التى أحدثتها ثلاثيه قرارات الأحكام الواردة في قانون تنمية الصندوق الاجتماعي وقانون الضريبة علي الدخل وتعديلاته وقرار وزير المالية فيما بينهما بشأن محاسبة المنشأت الصغيرة وذلك فيما يتعلق بأرباح الصندوق الاجتماعي .

ويشمل هذا المبحث على الموضوعات التالية :

المطلب الأول : قياس أرباح المشروعات الممولة من الصندوق بين الفعلى والتقديرى .

المطلب التانى : قياس الأرباح لتحديد نسبة تمويل المال المستثمر **(دراسة حاله تطبيقيه)**.

المطلب الأول

قياس أرباح المشروعات الممولة من الصندوق بين الفعلي والتقديري

أولاً : متطلبات قياس أرباح الصندوق علي ضوء ماورد بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته :

جدير بالذكر أن المشرع في قانون رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ بشأن تنمية المشروعات الصغيرة لم يفرق بين المنشأت الصغيرة من حيث الكيان القانوني في جميع الجوانب . **بينما أوجد المشرع الضريبي تفرقة بين المنشأت الفردية والشركات في المعاملة وفي المحاسبة الضريبية وفي الإعفاءات** , فالشركات بأنواعها المختلفة التي تحصل علي قرض من الصندوق الاجتماعي للتنمية لاتتمتع بالإعفاء الخمسي الممنوح للمنشأت الفردية حيث اكتفي المشرع بمنحة فقط للمنشأت الفردية .

وفي ذلك **تعارض واضح** مع أحكام قانون تنمية المشروعات الصغيرة , والتي حظر المشرع الضريبي ذاته مخالفتها , الأمر الذي يظهر تناقضا واضحا فيما كان يهدف إليه المشرع وبين ماصاغة من أحكام الأمر الذي سيرتب عليه العديد من الخلافات والمنازعات بين الممولين من الاشخاص الاعتبارية وبين مصلحة الضرائب , وسوف تتمسك الشركات بأحقيتها فى التمتع بالإعفاء شأنها شأن الأشخاص الطبيعيين , خاصه شركات الاشخاص , فمثلا خصم الشريحة المعفاة وكذلك السعر الضريبي المقرر لكل منهما , وهى أمور ترقي بالمخالفة للقوانين وللدستور في بعض المواضع .

١- من حيث محاسبة ونوعية النشاط :

أن المادة رقم (٣١) من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ المعدل لقانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لم تحدد أنشطة معينة لمحاسبتها للاستفادة بالإعفاء اكتفاء بالنص علي أن " يعفي من الضريبة الارباح التي تحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية"

في حين أن اللائحه التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قبل تعديله قد حددت شرطا للاستفادة من هذا الإعفاء تضمنه المادة رقم (٤٢) من اللائحة بالنص علي أن تكون أرباح المشروع ناتجة عن مباشرة النشاط التجاري والصناعي فقط , وبذلك لايستفيد النشاط الخدمي بالإعفاء الوارد بنص القانون .

وقد صدر القرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ ليعدل اللائحة التنفيذية لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وقد نص على نفس الشرط فى المادة ٤٢ حيث نص على التالى :-

يشترط لتطبيق الإعفاء المقرر بالبند [٦] من المادة (٣١) من القانون لأرباح المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية ما يأتى: بند(٢) – أن تكون أرباح المشروع ناتجة عن مباشرة النشاط التجارى والصناعى فقط "

ويرى البعض (د. عادل ،٢٠١٠،ص٧٥)[٣] أنه سيترتب على ذلك مشاكل ومنازعات عديدة بين الممولين ومصلحة الضرائب ، إذ سوف يتمسك أصحاب النشاط الخدمى بأحقيتهم فى التمتع بالإعفاء شأنهم شأن مزاولى الأنشطة التجارية والصناعية وذلك لخلو القانون من تحديد الأنشطه المستفيدة بالإعفاء .

٢- تاريخ محاسبة مزاوله النشاط :-

تنص المادة (٣١) بند (٦) من القانون ١١ لسنة ٢٠١٣ المعدل لقانون الضريبة علي الدخل علي ان " **يعفي من الضريبة التي تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل الصندوق الاجتماعي للتنمية في حدود نسبة هذا التمويل ......, وذلك لمدة خمس سنولت ابتداء من تاريخ مزاوله النشاط أوبدء الانتاج بحسب الأحوال** .." وهنا يكون قانون الضريبة علي الدخل قد قصر الإعفاء علي **المشروعات الجديدة وجعل بداية الإعفاء من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج** , والتى من بعدها تتم محاسبة أرباح النشاط.

كما **يتضح من مطالعة المادة رقم (٣١) من القانون ١١ لسنة ٢٠١٣ المعدل لقانون الضريبة على الدخل , انه إذا ما تحصلت المنشأة على** تمويل من الصندوق أثناء مزاولتها النشاط فلا تتمتع بالإعفاء بل تعيين محاسبتها رغم أن القانون قد جعل الإعفاء للأرباح المحققة من تمويل الصندوق الاجتماعي للتنمية في حدود نسبةهذا التمويل .

بمعني أنه لم يشترط للتمتع بالإعفاء أن يكون هناك تمويل كلي للمشروع من جانب الصندوق, انه اذا ما تحصلت المنشأة علي تمويل اثناء مزاولتها للنشاط , او بعد بدء الانتاج فلا يحول ذلك من تمتعها بالإعفاء المقرر وفي حدود نسبة هذا التمويل ومن ثم لايحول ذلك عن محاسبة النشاط عن نسبة التمويل (د.عادل، ٢٠١٤،ص ١١٤)[٤] .

وهذا ما قد أكدته علية اللائحة التنفيذية لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى المادة ٤٢ حيث إشترطت أن يكون تاريخ مزاولة النشاط او البدء الانتاج بالمشروع لاحقا لتاريخ الحصول على التمويل " **يشترط لتطبيق الإعفاء المقرر بالبند [٦] من المادة (٣١) من القانون لأرباح المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية ما يأتى: بند (١) – أن يكون تاريخ مزاولة النشاط او البدء الانتاج بالمشروع لاحقا لتاريخ الحصول على التمويل** "

٣- شرط المحاسبة وإمساك الدفاتر والسجلات :-

جاءت المادة (٧٨) **من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لتقرر أحكاما تتعلق بشروط لامساك الدفاتر والسجلات** بالنسبة للأشخاص الطبيعين إذا تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنية ، أو تجاوز رقم أعماله السنوى مبلغ مائتين وخمسين ألف جنية ، أو تجاوز صافى ربحة السنوى وفقاً لأخر ربط ضريبى نهائى مبلغ عشرون ألف جنية ، وألزمت كل الشركات مهما كان حجم رأسمالها أو رقم أعمالها أو صافي ربحها بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات .

ويلاحظ أن المادة (٧٨) من القانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ جاءت لتقرر أحكاما تخالف ماورد بقانون تنمية المشروعات الصغيرة رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ والذي يعد الاصل الواجب التطبيق عند محاسبة مثل هذه المنشأت الامر الذي يصبح معه تطبيق المادة (٧٨) من قانون الضريبة علي الدخل غير ملزم في هذا الخصوص.

إذا تنص المادة (١٤) من القانون رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤م بأن الصندوق الاجتماعي عليه " تزويد أصحاب المنشات بدليل مبسط للسجلات الكمية والمحاسبة والارشادات الازمة للتعامل مع كافة الجهات العامة ...." بصرف النظر عن كيانها القانوني منشاة فردية أوشركه.

ويلاحظ أن المشرع الضريبى قد خالف نص المادة ٨٧ من قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وذلك فى المادة ٣١ من نفس القانون فى الفقرة السادسة حيث ألزم المشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى سواء شخص طبيعى أو إعتبارى بإمساك دفاتر وحسابات منتظمة كشرط للتمتع بالإعفاء الضريبى .

ثانياً:- متطلبات قياس أرباح الصندوق الاجتماعي في ضوء ماورد بشأنه في القرار الوزاي رقم ٥٤ لسنة ٢٠١٢ من قواعد واسس المحاسبة الضريبية :-

يجب الإشارة إلى أن قرار وزير المالية رقم ٥٤ لسنة ٢٠١٢ الذى يحدد قواعد وأسس محاسبة المنشأت الصغيرة قد تناول المنشأت الفردية و شركات الأشخاص وشركات الأموال **ولكن حدود البحث تنحصر فى الإعفائات الضريبية على المشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى وللمنشأت الفردية فقط علي النحو التالى :-**

١- بشأن إمساك الدفاتر والسجلات :

يتضح من الفقرة الاولي من المادة الثانية للقرار الوزاري المذكور **ان المنشأت التى تتخذ شكل منشأة فردية أو شركات أشخاص فقط** و التي لايجاوز رقم الاعمال السنوي لكل منها مليون جنيه **غير مطالبة بإمساك دفاتر منتظمة** وغير ملزمة بالقواعد والشروط التي حددتها المادة (٧٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الزام الشخص الطبيعي بامساك دفاتر وسجلات في حالة تجاوز رأسمالة المستثمر مبلغ خمسين الف أو تجاوز رقم اعمالة مبلغ مائتين وخمسين الف جنيه , او تجاوز صافي ربحة السنوي وفقا لاخر ربط ضريبي

نهائي مبلغ عشرين الف جنيه , وكذلك الشخص الاعتباري بصفة عامة ، ويكون تحديد صافى الربح وفقاً للتعليمات التنفيذية للفحص التى يصدرها رئيس مصلحة الضرائب المصرية بعد موافقة وزير المالية أى أن تتم المحاسبة تقديرياً وليس وفقاً لدفاتر وحسابات منتظمة .

ويلاحظ التالى :-

- نجد ان القرار جاء مقررا للحالات التي لايتعين ان تحتفظ بالدفاتر والسجلات ولم يلتفت الي الشروط التي اوردها قانون الضريبة علي الدخل المشار اليها عاليه , وهنا تعطيل لتطبيق المادة (١٣٥) من قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حالة مخالفة احكام المادة (٧٨) من ذات القانون (د.عادل،٢٠١٤،ص١١٧)[٥].

كما وان القرار يخالف ماأورد المشرع بالمادة(٣١) من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ المعدل للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ التي اشترطت لمنح الاعفاء الخمسي للمنشأت الفردية ان تحتفظ بدفاتر منتظمة – الامر الذي يعطل تطبيق هذه المادة ايضا – ولا يستفيد الممولين من الاعفاء المقرر بها لتعارضها مع القرار الوزاري الذي لايشترط امساك دفاتر منتظمة للمنشأت الصغيرة حتي رقم اعمال مليون جنيه , وهنا سيظل الاعفاء معطل ولايستفيد منه الممولين الا اذا احتفظوا بدفاتر منتظمة (المرجع السابق ،ص١١٨)[٦].

هذا وطبقا للمادة الخامسه من القرار الوزاري يجوز للمنشأت الصغيرة المنصوص عليها في الفقرتين الأولي والثانية من المادة الثانية من هذا القرار عدم تطبيق معايير المحاسبة المصرية عند اعداد قوائمها المالية , وتستثني هذه المنشأت من تطبيق احكام تحديد صافي الربح وفقا لحكم المادة (٢١) من قانون الضريبة علي الدخل المشار إليه بالنسبة لماترتبط به من عقود طويلة الاجل .

و لإغراض المحاسبة الضريبية يفرق القرار بين المنشأت الصغيرة من حيث رقم الأعمال (الايرادات) الثلاث فئات :

- **<u>الفئة الاولي :</u>** المنشأت الصغيرة التي تتخذ شكل منشأة فردية أو شركة أشخاص أوشركة واقع ولايتجاوز رقم أعمالها السنوي (الايرادات) مليون جنيه , **فيتم تحديد صافي الربح بالنسبة لها بناء علي رقم الأعمال المحدد لسنة الفحص أوعند الاتفاق باللجنه الداخلية وفقا لنسب صافي الربح المحددة بمعرفة المصلحة** والتي تسري علي هذه الفئة فقط دون غيرها . واوردت نسب صافي ربح للانشطة المختلفة لهذه المنشأت بجدول اصدرت تعليمات بشأنها بقرار رقم ١٢ لسنة ٢٠١٢ ، وتعد تلك المحاسبة هى محاسبة تقديرية تؤدى إلى عدم تمتع المنشأت الفردية بالإعفاء الضريبى الممنوح لها طبقاً لنص المادة (٣١) من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

– **الفئة الثانية :** المنشأت الصغيرة التي تتخذ شكل شركة مساهمة أوتوصية بالأسهم أو شركة ذات مسئولية محدودة أيا كان رقم اعمالها السنوي (الايرادات) وبما لايجاوز مليوني جنيه , وكذا المنشأت المشار إليها بالفئة الاولي والتي لايتجاوز رقم أعمالها السنوي (الايرادات) **مليون جنيه ولايزيد عن مليوني جنيه** , يتم تحديد صافي الربح لهذه المنشات بناء **علي قائمة الدخل المعدة وفقا لأساس الاستحقاق والاصول والقواعد المحاسبية المتعارف عليها وفي ضوء المستندات لكل من الايرادات والتكاليف والمصروفات .**

–**الفئة الثالثة :** المنشات الصغيرة التي يتجاوز رقم أعمالها السنوي (الايرادات) مليوني جنيه ايا كان شكلها القانوني , فإنه يتم تحديد صافي الربح بالنسبة لها بناء علي قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية المصرية , وفي ضوء السجلات والمستندات المؤيدة لكل من الايرادات والتكاليف والمصروفات

ويلاحظ ان القرار قد اتخذ معيار رقم الاعمال السنوي (الايرادات) كأساس للمحاسبة الضريبة ولم يأخذ بمعيار رأس المال المدفوع كما ورد بقانون المنشأت الصغيرة .

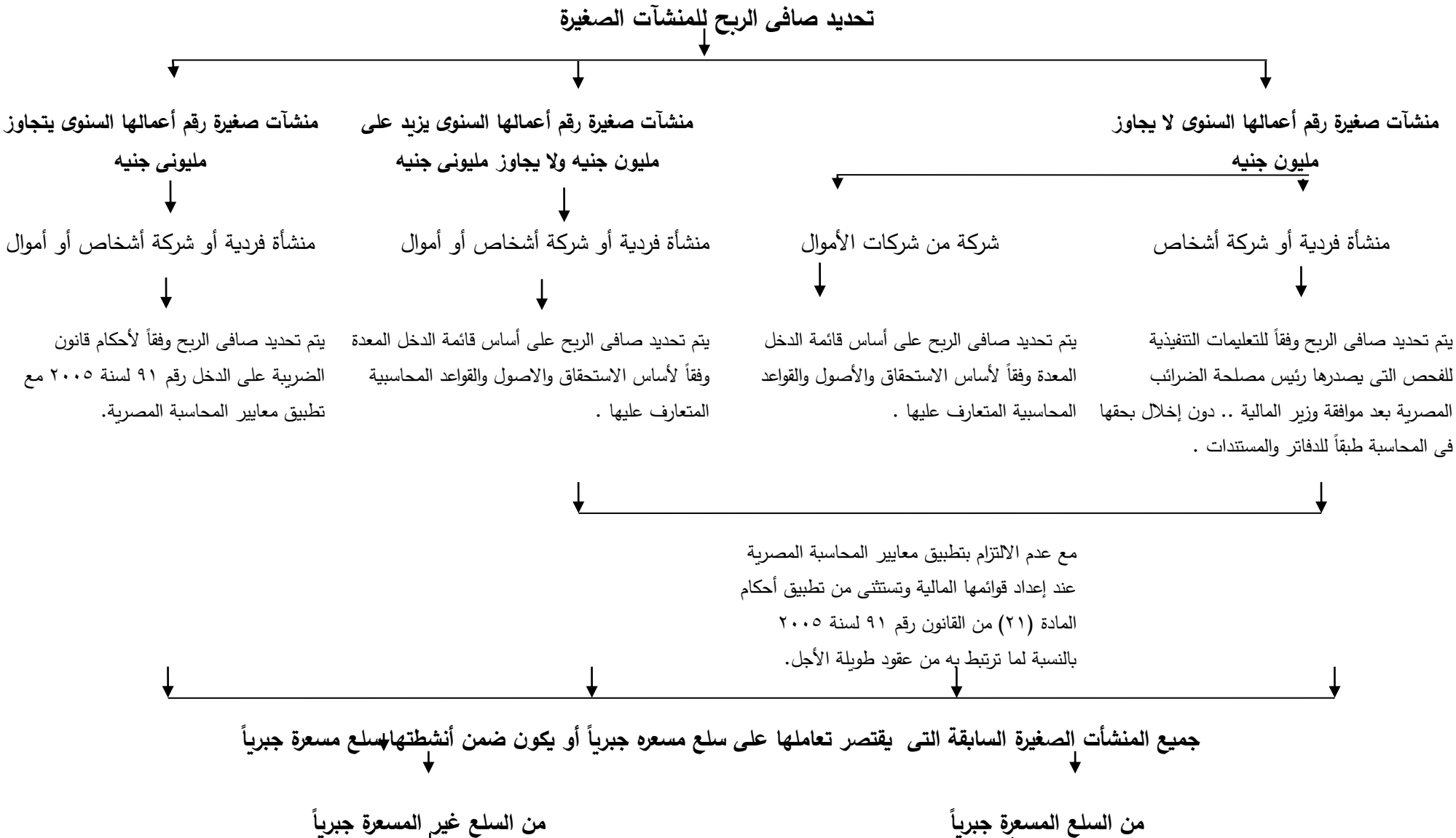
مع ملاحظة أنه قد تم تعديل معايير المحاسبة المصرية بالقرار الوزارى رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ والقابل التطبيق من يناير ٢٠١٦ ليصبح ولأول مرة هناك معيار محاسبة مصرى مستقل للمنشأت الصغيرة .

٢– أسس محاسبة الانشطة الخاضعة للتسعير الجبري :

طبقا لماورد في المادة التالية من القرار الوزاري يتم تحديد صافي ارباح المنشأت الصغيرة المنصوص عليها في المادة الثانية من القرار التي يقتصر تعاملها في سلع مسعره تسعير جبريا **أو يكون ضمن انشطتها سلع خاضعة للتسعير الجبري** , من خلال حصر فواتير الشراء وتحديد الربح علي أساس هامش الربح بالمستندات المؤيدة لمشترياتها من هذه السلع , ويسري علي تحديد صافي الربح الذي تحققه المنشأة من غير ذلك احكام هذا القرار .

يعتبر ماورد بهذه المادة هو أسلوب ميسر ومبسط بالفعل لتحديد صافي الربح لمثل هذه المنشأت , وان كان الأساس الذي ينبني عليه هذا الاسلوب هو الاحتفاظ بالمستندات المؤيدة للمشتريات بصفة خاصه لإمكان تحديد هامش الربح وغياب المستندات بصفة عامه يشكل عائقاً في تنفيذ هذه المادة من القرار , وهو مايدخل في دائرة المحاسبة التقديرية .

وفي ظل عدم تفعيل قانون تجريم عدم إصدار الفاتورة من عدم امساك الدفاتر , فإن المنشأت الصغيرة ستفتقد الدينامكية لتكبر وتنمو لتنتقل في المحاسبة إلي الفئات الاخري لتظل إلي الأبد فئة صغيرة اقل من مليون جنيه .



شكل توضيحى رقم (٤) يوضح تحديد صافى ربح المنشأت الصغيرة طبقاً للقرار ٥٤ لسنة ٢٠١٢

٣- الفحص الشامل في المحاسبة لا العينة

طبقاً لماورد في المادة السادسة من القرار الوزاري

فإنه لايسري الفحص بنظام العينة المنصوص عليه في المادة (٩٤) من قانون الضريبة علي الدخل المشار إليه علي المنشأت الصغيرة التي تقدم إقرارها الضريبي السنوي , ويتم محاسبتها وفقاً للتعليمات التنفيذية للفحص المنصوص عليها في الفقرة الأولي من المادة الثانية من هذا القرار .

هو بمثابه تراجع من مصلحة الضرائب إلى اسلوب المحاسبة علي أساس الفحص الشامل للاقرارت الضريبية المقدمة عن المنشأت الصغيرة حتي رقم أعمال مليون جنيه .

وهذا ما أقره القانون ١١ لسنة ٢٠١٣ حيث أضاف فقرة ثانية إلى المادة ٩٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث نصت على " **ولاتسرى أحكام هذه المادة على الممول الذى لايمسك دفاتر وحسابات منتظمه وفقاً لأحكام المادة (٧٨) من قانون الضريبة على الدخل** "

٤- مجمل الربح لا صافي الربح فى المحاسبة

كما أن نسبة صافي الربح جاءت متناقضة وغير متسقة في بعض الانشطة , ومبدئيا يتعين ضرورة اعادة النظر بدراسة متانية لهذه النسب التقديرية . وتنفيذا لقرار وزير المالية المشار إليه فقد صدرت التعليمات التنفيذية للفحص رقم ١٢ لسنة ٢٠١٢ موضحة نسب الربح التي يتعين الالتزام بها عند محاسبة المنشأت الواقعة في الفئة الاولي التي حددها القرار من ممولي المنشأت الصغيرة .

و جدير بالذكر ان المصروفات والتكاليف تختلف من منشأة لأخري وفقا لنوع النشاط وليست ثابتة لجميع الانشطة .

ويري البعض (د.عادل،٢٠١٢،ص٢٢)[٧] انه كان من المفضل ان تحدد النسب على أساس مجمل الربح وليس نسب صافي الربح , ومنح نسبة حكمية من هذا المجمل لمقابلة التكاليف والمصروفات تتناسب وطبيعة كل نشاط , ومراعاة تلك الانشطة التي تتطلب تكاليف ومصروفات تفوق غيرها من الانشطة الاخري , واذا ماقدم الممول مستندات تفوق في قيمتها النسبة المحددة حكما للمصروفات والتكاليف فيتعين الاخذ بها .

ثالثاً:- تحليل مختصر لمن الأفضل عند المحاسبة رقم الأعمال أم رأس المال :-

يرى البعض(د.جلال،٢٠١٠،ص١١٦)[٨] أن رأس المال وحدة يعد معياراً مضللا إلى حد كبير ، حيث لا يعكس تماما حجم الأعمال والذى قد يكون ضخماً لبعض المنشأت ذات رأس المال الصغير ، بالإضافة إلى أن قيمة رأس المال ومكوناته قد تختلف من مفهوم لأخر . وبالتالى لابد من الإستعانة بمعيار أخر بالإضافة

إلى معيار رأس المال وأعتقد أن معيار رقم الأعمال هو الأفضل فى هذا الصدد ، لما له من بالغ الأهمية للحكم على كون المنشأة كبيرة أو متوسطة أو صغيرة .

ويرى الباحث عدم صحة ذلك حيث أن رقم الأعمال معيار يتقلب من سنة إلى أخرى خلال سنوات المحاسبة ومن ثم لا يصلح كمعيار لوضع قواعد وأسس محاسبية مستقرة .

يخلص الباحث من التحليل السابق .

١- وجود خلط في المحاسبة للمنشأت الممولة من الصندوق الاجتماعي بين **المحاسبة الفعليه والتقديرية** , يتبين تعارض وعدم اتفاق بين كل من قانون الضريبة علي الدخل وتعديلاتة وقانون تنمية المشروعات الصغيرة وقرار وزير الماليه بشأن قواعد واسس محاسبة المنشأت الصغيرة الممولة من الصندوق الاجتماعي.

٢- القرار ٥٤ لسنة ٢٠١٢ تجاهل عدد من التيسرات الواجبة لتبسيط المحاسبة الضريبية لهذه المنشأت وإذ لم يتضمن التيسرات المنشودة التي طالب بها المجتمع الضريبي وأصحاب هذه المنشات ولم تضف جديدا لما جاء به القانون ولم تحمل تشجيعا لأصحاب هذه المنشات من اجل الانضمام إلى الاقتصاد الرسمي , وإنما هي مجرد التفاف علي المادتين (١٨) و(٧٨) من قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

المطلب الثانى

قياس الأرباح لتحديد نسبة تمويل المال المستثمر

(دراسة حاله تطبيقيه)

وفى هذا المطلب يتناول الباحث الخلاف حول مفهوم المال المستثمر ثم يتناول فكره قياس الأرباح لتحديد نسبة التمويل للمشروعات الممولة من الصندوق من خلال دراسه حاله تطبيقية :-

أولاً :- الخلاف حول مفهوم المال المستثمر .

إن الفكـــر المحاســـبي يوضـــح وجـــود وجهـــات نظـــر متعـــددة حـــول مفهـــوم المـــال المســـتثمر(أحمد حسين،٢٠١٣،ص١٤٣)[٩]، ويتعين على الباحث ايضاحها حتي يمكن للفاحص الضريبي الوقوف عليها عند الفحص الضريبى .

النظر إلي المال المستثمر علي أنة إجمالي الأصول المتاحة بغض النظر عن مدي إستخدامها ومصادر تمويلها :-

ويمكن تبرير هذا المفهوم للمال المستثمر علي أساس أن مهام الإدارة هي التشغيل والتمويل , وأن مقاييس الأداء الخاصة بالتشغيل (إقتناء وتشغيل الأصول) لايجب أن تتأثر بقرارت التمويل (مصادر التمويل طويلة الاجل الخاصة بالأصول الثابتة) .

ويري البعض إستخدام إجمالي الأصول المستخدمة كمفهوم للمال المستثمر . ويحتسب المعدل في هذه الحالة علي أساس الأصول المستخدمة فعلا في التشغيل وليس إجمالي الأصول . وعلي ذلك فان الأصول غير المستخدمة في التشغيل مثل الأصول العاطلة والمشروعات تحت التنفيذ تستبعد من إجمالي الأصول علي اساس أن تلك الأصول المستبعدة لا تدر أي عائد .

ولكن من الواضح أن إستخدام إجمالي الأصول المتاحة أو إجمالي الأصول المستخدمة كأساس لقياس المعدل يتوقف والهدف من القياس ، ومن ناحية اخري فقد إمتد الخلاف حول مفهوم المال المستثمر إلي مدي إدراج الأصول المعنوية – وخصوصا شهرة المحل – ضمن المال المستثمر .. فالبعض يري أن شهرة المحل يجب إستبعادها من المال المستثمر علي أساس عدم وجود تقييم موضوعي لها , وان هناك شك في وجود علاقة بين تلك الأصول المعنوية والقدرة الكسبية للمنشأة في المستقبل بينما يري البعض الأخر ان إقتصار الأصول المستخدمة علي الأصول الملموسة واستبعاد الأصول المعنوية غير الملموسة يؤدي الي إظهار المال المستثمر باقل من حقيقتة وبالتالى ظهور معدل العائد على الإستثمار بأكثر من حقيقته، وان كان من الواضح ان الأصول المعنوية يجب ادراجها ضمن المال المستثمر نظرا لوجود علاقة سببية بين تلك الأصول والقدرة الكسبية للمنشأة لايمكن تجاهلها .

و يري البعض إقتصار مفهوم المال المستثمر عند حساب معدل العائد علي حقوق الملكية التي تتمثل في رأس المال المدفوع والاحتياطيات والارباح المحتجزة ويمكن تبرير هذا بأن العائد علي حقوق الملكية يعتبر مقياسا شاملا لأداء الإدارة العليا بما في ذلك مهارتها في إستخدام التمويل الخارجي .

ولكن يمكن القول بأن تلك الميزة تعتبر من وجهة نظر أخري أحد نواحي قصور إستخدام حقوق الملكية كأساس لمعدل العائد علي الاستثمار نظر لأن ذلك الأساس لايميز بين قرارات التشغيل وقرارات التمويل

وعلي ذلك فان معدل العائد علي حقوق المليكة يعتبر مقياس مختلط لأثار كل من قرارت التشغيل وقرارات التمويل.

واخيرا يؤيد البعض إعتبارا المال المستثمر متمثلا في إجمالي الأصول المتاحة بعد استبعاد الخصوم المتداولة وبعبارة اخري فان المال المستثمر طبقا لهذا المفهوم يتمثل في حقوق الملكية مضافا اليها الالتزامات طويلة الاجل , ويمكن تبرير إستخدام هذا الأساس في حساب معدل العائد علي الاستثمار علي أساس أن الإدارة يمكنها ان توثر دائما علي الائتمان قصير الاجل وبالتالي يمكن للمدير الحصول علي أقصي ائتمان قصير الاجل بشرط عدم تعريض مصالح الملاك للخطر .

وقد أنهى المشرع الضريبى فى القرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة لسنة ٢٠١٥ مفهوم رأس المال المستثمر من وجهه النظر الضريبية " **ويقصد برأس المال المستثمر مجموع صافى الأصول الثابتة مضافا الية الأصول المتداولة بعد خصم قيمة الخصوم المتداولة** "

ثانياً :- قياس الأرباح المعفاة للمشرعات الممولة من خلال مذكرات الفحص الضريبى وقرارت لجان الطعن الضريبى (حالات عملية).

البند رقم (٦) من المادة ٣١ من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قبل تعديله بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣:-

"الأرباح التي تحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية في حدود نسبة هذا التمويل , وذلك لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ مزوالة النشاط أو بدء الانتاج بحسب الاحوال ولايسري هذا الإعفاء الاعلي أرباح من ابرم قرض الصندوق باسمة "

<u>الحاله الأولى</u> – طعن رقم ٢٤ لسنة ٢٠١٣ جلسه ٢٠١٤/٤/٧ عن سنة ٢٠٠٦ "وزارة المالية – لجان الطعن – القطاع الأول – لجنة (**) " (مع إجراء تقريب فى الأرقام) .

١- القرض من الصندوق ٥٠،٠٠٠ جنية

٢- أرباح النشاط(العموله) ٦١٢،٠١٧جنية

٣- رقم الأعمال (المبيعات) ٢٨٤٩١٤٠٨ جنية

٤- معدل دوران القرض = ٥٠،٠٠٠جنية * ٦ دورات = ٣٠٠،٠٠٠ جنية

٥- نسبة التمويل إلى رقم الأعمال = ٣٠٠،٠٠٠: ٢٨،٤٩١،٤٠٨ جنية أى ١ : ٩٤

٦- الأرباح المعفاه = ٦١٢،٠١٧جنية *٩٤/١ = ٦٥١١ جنية

٧- صافى الربح الخاضع = ٦١٢،٠١٧جنية -٦٥١١ = ٦٠٥،٥٠٦ جنية

ومن ثم فإن نسبة الأرباح المعفاة إلى القرض(التمويل)=٦٥١١/٥٠،٠٠٠ جنية= ١٣٪

<u>الحالـه الثانيـه</u> – طعن رقم ٣٧٤ لسنة ٢٠١٠ جلسه ٢٠١١/٦/٢٧ عن سنة ٢٠٠٧ "وزارة الماليـة – لجان الطعن – القطاع الأول – لجنة (**) " (مع إجراء تقريب فى الأرقام) .

١- القرض من الصندوق ٥٠،٠٠٠ جنية

٢- أرباح النشاط(العموله) ٢٣٥،٣٩٥ جنية

٣- رقم الأعمال (المبيعات) ١٤،٦٩٨،٧٦٣ جنية

٤- معدل دوران القرض = ٥٠،٠٠٠جنية * ٦ دورات = ٣٠٠،٠٠٠ جنية

٥- نسبة التمويل إلى رقم الأعمال = ٣٠٠،٠٠٠: ١٤،٦٩٨،٧٦٣ جنية أي ١ : ٤٩

٦- الأرباح المعفاه = ٢٣٥،٣٩٥جنية*٤٩/١ = ٤٨٠٤ جنية

٧- صافى الربح الخاضع = ٢٣٥،٣٩٥-٤٧٠٤ = ٢٣٠،٥٩١ جنية

ومن ثم فإن نسبة الأرباح المعفاة إلى القرض(التمويل)=٤٨٠٤/٥٠،٠٠٠ جنية= ٩.٦٪

المشاهدة :-

١- أن التطبيق العملى لإحتساب وتحديد نسبة التمويل وبالتالى الأرباح المعفاة والأرباح الخاضعة للضريبة مبنى على معادلات لا أساس علمى لها ولا أى سند لها من القانون ، ويرجع ذلك إلى القصور التشريعى فى البند ٦من المادة ٣١ من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قبل تعديلة بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ ، حيث أنه حدد الإعفاء فى حدود نسبة التمويل دون أن يحدد هل هى رأس المال المستثمر أم هل هى حقوق الملكية وترك الأمر للفاحص الضريبى يقدر نسبة الإعفاء دون أى ضوابط أو معايير علمية ، مما أدى لنتائج سلبيه على النحو السابق الذكر بعيدة عن الأهداف التى يرمى اليها الصندوق ، حيث وصلت نسبة إعفاء الأرباح فى الحالتين السابقتين الى ٩.٦٪ و ١٣٪ من قيمة القرض .

٢- ولقد قام المشرع الضريبى بإصدار القرار اللوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ وقد وضح فية تعريف رأس المال المستثمر .

البـــــــــيان	الحاله الأولى	الحاله الثانية
القرض من الصندوق	٥٠،٠٠٠	٥٠،٠٠٠
الاصول الثابتة	٢٣٥،٣٩٥	٦١٢،٠١٧
نسبة الأرباح إلى القرض	٩.٦٪	١٣٪

ثالثاً :- قياس الأرباح الفعلية فى ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بعد تعديله بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣.

طبقاً لنص البند رقم (٦) من المادة ٣١ من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بعد تعديله بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣:-

"**الأرباح التى تتحقق من المشروعات الجديدة المنشآة بتمويل من الصندوق الإجتماعى للتنمية فى حدود نسبة هذا التمويل الى رأس المال المستثمر، وبحد أقصى ما يعادل 50% من الربح السنوى، وبما لا يجاوز خمسون ألف جنيه وذلك لمدة خمس سنوات إبتداء من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال . وذلك بشرط امساك دفاتر وحسابات منتظمة** "

يلاحظ أن المشرع الضريبي بهذا التعديل يرى أنه قد حسم الخلاف بإدخال رأس المال المستثمر فى معادله إحتساب الإعفاء وذلك بإصدار القرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ بتعديل مواد اللائحة التنفيذية بشأن وضع معادله لتحديد رأس المال المستثمر .

و بالإستعانة ببيانات الحاله العملية السابقة وبفرض توافر المعلومات و البيانات التاليه من واقع دفاتر المشروع يمكن عرض بيانات الحالة التطبيقية على النحو التالى :-

الأرقام(بالألف) جنية

الحالة / النشاط	٢٠٠٦	٢٠٠٧
القرض من الصندوق	٥٠	٥٠
الاصول الثابتة (ألات)	٠	٠
راس المال العامل	٣٠٠	٣٠٠
رقم الأعمال	٢٨,٤٩١,٤٠٨	١٤,٦٩٨,٧٦٣
نسبة صافى ربح النشاط	١,٦٪	١,٦٪
صافى ربح النشاط	٦١٢,٠١٧	٢٣٥,٣٩٥
معدل دوران البضاعة	٦ مرة	٦ مرة

الإحتمال الأول :-

إستخدام رأس المال المستثمر فى وجود رأس المال العامل فقط وبنفس مقدار ما تم فى الحاله العملية السابقه , وأن رأس المال العامل لم يحدث بةأى تعديلات فى سنة ٢٠٠٧.

معادلة الإعفاء :- نسبة الإعفاء = تمويل القرض ÷ رأس المال المستثمر

مقدار الإعفاء = نسبة الإعفاء × صافى الربح

البيان / السنة	نسبة الإعفاء	أرباح العام	مقدار الإعفاء من الأرباح	حدود الإعفاء
٢٠٠٦	٥٠ ÷ ٣٠٠ = ١٦.٧ %	٦١٢,٠١٧	١٠٢,٠٠٢	٥٠,٠٠٠
٢٠٠٧	٥٠ ÷ ٣٠٠ = ١٦.٧ %	٢٣٥,٣٩٥	٣٩,٢٣٢	٣٩,٢٣٢

نتيجة الإحتمال الأول :-

١. يلاحظ فى سنة ٢٠٠٦ نظراً لان مقدار الإعفاء يزيد على ما نص علية المشرع الضريبي فلا يتمتع المشروع بالإعفاء إلا فى حدود ٥٠,٠٠٠ جنية ليصبح المستبعد من الأرباح المعفاة ٥٢,٠٠٢ جنية وبما لا يتماشى مع أهداف الصندوق .

٢. أن النتائج التى يتمتع بها المشروع فى حاله رأس المال المستثمر تفوق بكثير ما يتمتع به المشروع فى الحاله التقديرية التى إعتمدت على رقم الأعمال .

الإحتمال الثانى :-

إستخام نفس البيانات مع إحداث تغير فقط فى رأس المال العامل بالزيادة فى سنة ٢٠٠٧ بسبب تشغيل المشروع , أو إحداث تغير فى شراء أصول ثابتة بسبب الزيادة فى النقدية الناجمه عن تشغيل المشروع ليصبح فرضاً رأس المال العامل سنة ٢٠٠٧ بقيمة ٦٠٠ ألف بدلاً من ٣٠٠ ألف .

البيان / السنة	نسبة الإعفاء	أرباح العام	مقدار الإعفاء من الأرباح	حدود الإعفاء
٢٠٠٦	٥٠ ÷ ٣٠٠ = ١٦.٧ %	٦١٢,٠١٧	١٠٢,٠٠٢	٥٠,٠٠٠
٢٠٠٧	٥٠ ÷ ٦٠٠ = ٨,٣ %	٢٣٥,٣٩٥	١٩,٦١٦	١٩,٦١٦

نتيجة الإحتمال الثانى :-

كلما زاد رأس المال المستثمر مع ثبات نسبة القرض أدى إلى تخفيض مقدار الأرباح المعفاة للضريبة كما يتضح من سنه ٢٠٠٧ وهو أمر طبيعى , الأمر الذى يجعل رأس المال المستثمر مجالا للتلاعب (التهرب أو التجنب) للضريبة بتقليل رأس المال المستثمر فى المشروع , الأمر الي يبعد المشروع عن أهدافه وطموحاته.

كما أنه لاشك أن المفهوم المحاسبي لرأس المال المستثمر والذى أختلف الرأي فيه أمر يستدعى أن يكون لمفهوم رأس المال المستثمر رأيا يتناسب مع الربح الضريبي , الأمر الذى يتطلب أن يكون لرأس المال المستثمر مفهوماً ضريبيا ليقلل من التلاعب فى عناصر رأس المال المستثمر عن طريق استبعاد قيمة

الأصول الثابتة وعدم اثباتها فى الدفاتر طبقاً للحاله السابقة , وأخيراً يلاحظ أن النتائج بصفة عامة متابينة بين المحاسبه التقديرية والفعلية .

تحقيق الفروض:-

أولاً بشأن الفرض الأول :- الثابت الخلط بين المحاسبة الفعلية والتقديرية فى قواعد وأسس المحاسبة الضريبية للمنشأت الصغيرة الممولة من الصندوق الإجتماعى بين ثلاثية القرار لأحكام قانون المنشأت الصغيرة الممولة من الصندوق رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ وقانون الضريبة على الدخل وتعديلاتة وقرار وزير المالية رقم ٥٤ لسنة ٢٠١٢ وذلك لكثير من قرارت الأحكام.

ولا شك أن أوجه الإختلافات المتعددة سوف تكون مثارا لخلافات ومنازعات عديدة ستنشأ عند بدء التطبيق الفعلى بمحاسبة مثل هذه المنشأت , الأمر الذى يتعين معه ضرورة إعادة النظر فى كل ما يتعلق بأسس المحاسبه عند الفحص الضريبي ، ومحاولة إيجاد المواءمة والتوافق بين كل من التشريعات والقرارت التى تحكم محاسبة مثل هذة المنشأت ضريبياً .

ثانياً بشأن الفرض الثانى :- إن الشكل الذى كانت علية المادة فى قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قبل تعديله بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣_ غير واضح وغير مكتمل وغير محدد (مبتور) ، إذا لم يوضح صراحتاً فى نص المادة معادله التمويل وإستنادها على رأس المال المستثمر , وإن الشكل الذى نص علية القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بعد تعديله بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ جانبة الصواب مع الميل للحصيله والبعد عن العداله .

ومن ثم فإن كتابه النص المقترح كما يراه الباحث هو البقاء على نص المادة فى قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قبل تعديلها بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ مع تحديد معادله التمويل وإستنادها على رأس المال المستثمر ، أو على النص بعد تعديله بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ مع حذف" **بحد أقصى ما يعادل ٥٠٪ من الربح السنوى ، وبما لا يجاوز خمسون ألف جنية**" ، ليصبح النص بالكيفية التى يراها الباحث حتى يصبح أكثر عداله للممول المقترض من الصندوق ومتمشيا مع الهدف من إنشاء الصندوق الإجتماعى .

خلاصة الفصل ونتائج القياس :-

نتائج القياس

١. من أهم النتائج الفروق المتباينه لمقدار الأرباح المعفاة لممولى الصندوق بين المحاسبة التقديرية والتى تعتمد على رقم الأعمال والمحاسبة الفعلية التى تعتمد على رأس المال المستثمر ، فقد بلغت الأرباح المعفاة لسنة ٢٠٠٦ ، ٢٠٠٧ على التوالى فى الحاله التقديرية ٦٥١١ جنية و٤٧٠٤ جنية , وفى نفس الوقت بلغت فى المحاسبة الفعلية فى الإحتمال الأول على التوالى ٥٠,٠٠٠ ج , ٣٩,٢٣٢ ج , وفى الإحتمال الثانى على التوالى ٥٠,٠٠٠ج , ١٩,٦١٦ج .

٢. تكمن مشكله قياس الأرباح المعفاة لممولى الصندوق فى معادله التمويل المبنية على أساس رأس المال المستثمر حيث يسهل التلاعب فى عناصر رأس المال المستثمر بالدفاتر ، لذلك يتعين علي الإدارة الضريبة الإهتمام بالمفهوم المحاسبي الضريبي .

بمعنى أن المفهوم المحاسبي لرأس المال المستثمر والذى كان مجالا للخلاف و الرأي بين المحاسبين أمر يستدعى أن يكون لرأس المال المستثمر مفهوماً محاسبياً مبنى على أساس الفكر المحاسبي الضريبى .

٣. أن النص الأخير للقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ ورد مقيداً للإعفاء وبما لا يتماشى ولا يتناسب مع أهداف الصندوق الذى من أجله نشأ ، ويرى الباحث أن الصندوق الإجتماعى كتب تاريخ وفاته كمشروع إجتماعى ثم كمشروع إقتصادى

٤. يشاهد فى المشروعات الكبيرة الممولة من الصندوق فقد بلغ مقدار الإعفاء ١٠٢,٠٠٢ ج و هى لصالح الممول فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قبل تعديلة بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ ولصالح الخزينة بعد تعديله بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ فقد بلغت ٥٠,٠٠٠ ج .

٥. إعفاء ٥٠٪ كحد أقصي من الربح وفيما لايتجاوز ٥٠.٠٠٠جنية تمثل نسبة ومبلغ تقديري , يشير إلي أن المشرع الضريبى لم يتخلي عن الإتجاه فى صياغة النصوص التقديرية في قوانينه الضريبية.

٦. يري الباحث إن المشكلة مازالت في التطبيق في تحديد نسبة التمويل إلي رأس المال المستثمر في قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قبل تعديلة وبعد تعديلة بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ وإستنباط عناصر معادله

القياس من البيانات والمعلومات المحاسبية الثابتة في الدفاتر لدي الممول الضريبي والتى تكون مجال للتلاعب بالدفاتر .

٧. اذا ماتم القياس بإسلوب علمي مبني علي أساس معادلة راس المال المستثمر لعناصر حقيقية فإن العدالة تكون عنوان المحاسبة لصالح كل من مصلحة الضرائب والممول علي السواء ، ويري الباحث إن تقديم (دراسة الجدود الاقتصادية) المقدمة من المشروع الي الصندوق للحصول على القرض يتعين علي الممول الضريبي تقديمها عند استخراج البطاقة الضريبية او عند الفحص الضريبي ، سوف تساهم في ضبط ورقابه العناصر المكونه لرأس المال المستثمر.

خلاصة المبحث الثالث :-

المشاهده من الدراسه التطبيقية التقديرية والفعلية ، أن الدراسه الأولى إعتمدت على معيار رقم الأعمال فى إحتساب نسيه الإعفاء من الأرباح الخاضعه للضريبة ، بينما إعتمدت الدراسه الثانية على معيار رأس المال المستثمر ، وقد تبين لنا من نتائج هذه الدراسه التالى:-

١- خطورة الإعتماد على معيار دون الأخر فى إحتساب نسبة الإعفاء من الأرباح الخاضعه للضريبة ، فالثابت عملياً وجود مشروعات تعتمد على أنشطه ذات أرقام ضخمه بغض النظر عن رأس المال المستثمر والعكس ، ومن ثم فإن الإعتماد على معيار واحد منها لا يساعد على القياس الصحيح فى إحتساب نسبه الإعفاء .

٢- خطورة التلاعب فى الدفاتر بإخفاء بعض عناصر رأس المال المستثمر، الأمر الذى يترتب عليه زيادة الإعفاء من الأرباح دون وجه حق ، الأمر الذى يتطلب العنايه الفائقه والتحقق من عنصر الوجود للأصول التشغيلية بالمنشأة وأنه قد تم إدراجها وقيدها بالدفاتر .

٣- خطورة الإعتماد علي رأس المال المستثمر تتضح تجاه ملكيه الأصول التشغيليه أو تأجيرها، فإن ملكيه الأصول تؤدى إلى تخفيض أكبر في نسبه الإعفاء من الأرباح إذا ما قورنت بحاله تأجير المنشأت لأصولها .

الخلاصه العامه والتوصيات والمقترحات :-

أولاً الخلاصه العامه :-

١- إن المشكلة مازالت في التطبيق في تحديد نسبة التمويل إلي رأس المال المستثمر في قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قبل تعديلة وبعد تعديلة بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ وإستنباط عناصر معادله القياس من البيانات والمعلومات المحاسبية الثابتة في الدفاتر لدي الممول الضريبي . والتى تظهر جلياً بمذكرات الفحص بمأمورية الضرائب والمقدمة الي لجان الطعن , اذ لا يتم قياس نسبة التمويل من خلال راس المال المستثمر بينما يتم القياس بطريقة تقديرية ارتجالية .

٢- اذا ماتم القياس بإسلوب علمي مبني علي أساس معادلة راس المال المستثمر فإن العدالة تكون عنوان المحاسبة لصالح كل من مصلحة الضرائب والممول علي السواء .

٣- مسألة ادراج الاصول المعنوية ضمن المال المستثمر لا محل لها في المشروعات الجديدة الاعند قياس نسبة التمويل إلى رأس المال المستثمر في السنتين الاخريين من الإعفاء الخاص للصندوق حتي تكون هناك إمكانية لإحتساب شهرة المحل وحسب ما يقررة الفاحص الضريبي من أدله إثبات.

٤- أن القرار بشأن قواعد وأسس المحاسبة الضريبية تعدت الحدود الدستورية المخوله للجهه التنفيذية عندما خالف الأحكام العامة لقانون الضرائب بإعفاء كل المنشأت الصغيرة من الفحص بالعينة وعطل المادة (٧٨) من قانون الضريبة على الدخل بمد الإعفاء من إمساك الدفاتر إلى كل المنشأت حتى رقم أعمال مليون جنية للأشخاص الطبيعيين والإعتبارين , كما أحدث عشوائية فى علاقه الممولين مع مصلحة الضرائب نتيجة لانه يعفى المنشأت حتى مليون جنية من إمساك الدفاتر أمام ضريبة الدخل بينما نفس المنشأت مطالبة بالدفاتر أمام مصلحة الضرائب على المبيعات بدء من رقم أعمال ٥٤ ألف جنية .

٥- كما لم تقترب نصوص المواد وتعليماتها الملحقة التنفيذية أو التفسيرية بالإشارة إلى ما هو المقصود بالتمويل الكلى أو الجزئى ، مايفهم ضمنياً أن التمويل الكلى هو أن القرض يغطى رأس المال المستثمر بالكامل(الأصول الثابتة و رأس المال العامل) ، والتمويل الجزئى يغطى جزءاً من رأس المال المستثمر .

ثانياً التوصيات والمقترحات :-

علي إدارة الصندوق بالتعاون مع مصلحة الضرائب إتباع بعض الاجراءات التي من شأنها التحقق من جدية المشروع والعمل علي إستمراره وذلك لتحقيق أهداف الصندوق وفي حالة مخالفتها يلغي الإعفاءات المقررة لإنتفاء الغرض منه ومن هذة الاجراءات علي سبيل المثال :

١- يتعين أن يحدد الصندوق من البدايه إتجاه التمويل إما إلى رأس المال العامل أو الأصول الثابتة.

٢- **فى الحاله التقديرية** :- يتعين إستخدام معيار رقم الأعمال أو معيار رأس المال المستثمر فى ظل توافر معلومات عن أي منها لصالح الخزانه العامه مع الإبقاء على الإعفاء للصندوق فى حاله عدم الإلتزام بإمساك الدفاتر .

٣- **فى الحاله الدفترية**:- يتعين إستخدام معيار رأس المال المستثمر مع الحيطه والعنايه والتحقق من عنصر الوجود للأصول التشغيلية للمنشأة وأنه قد تم إدراجها وقيدها بالدفاتر .

٤- أن المكان المحدد لمزوالة النشاط لم يسبق مزوالة نفس النشاط من الغير , وكذلك الشخص المستفيد من القرض لم يزوال أيضا نفس النشاط لمدة لا تزيد عن ثلاثة أشهر , وذلك بتقديم قرارات وتعهدات من المستفيدين بما يفيد ذلك .

٥- إلزام المستفيد من القرض بان يخطر إدارة الصندوق بتاريخ مزوالة النشاط أو الانتاج في خلال ٣٠ يوما من تاريخ المزوالة وأن يرفق بالاخطار جميع صور المستندات المؤيدة لذلك علي أن تعرض علي لجنة مختصة من إدارة الصندوق لتحديد تاريخ بداية النشاط في ضوء هذة المستندات وفي ضوء المعاينة علي الطبيعة .

٦- علي إدارة الصندوق تحديد رأس المال المستثمر ونسبة تمويل الصندوق بالنسبه لحجم مصادر التمويل وذلك في ضوء المستندات التي تؤيد ذلك وفي ما تسفر عنه المعاينة .

٧- توجيه إدارة الصندوق لتمويل أنشطه لمشروعات محددة وهادفه لبناء الإقتصاد القومى .

٨- لابد من وجود رقابة فعاله من إدارة الصندوق على المشروعات الممولة ، والتأكد من إستخدام المستفيد من القرض للقرض.

٩- إلزام المستفيد بامساك دفتر يومية مصمم بشكل مبسط معتمد من إدارة الصندوق لتسجيل جميع العمليات الخاصة بالمنشاة بحيث يتمكن صاحب المشروع بالقيد به بنفسه .

١٠- علي ادارة الصندوق تصميم تقرير مالي سنوي ويوزع علي المستفيدين لتوضيح البيانات المالية وغيرها التي تعبر عن حقيقة إستمرار النشاط من عدمه .

١١- ينبغى إعادة النظر فى المادة (٣١) بند ٦ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدل بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ , بألا يكون المحاسبة و الإعفاء قاصرا فقط على المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الإجتماعى للتنمية , وذلك بأن تمتد المحاسبة والإعفاء حالة حصول المنشأة على تمويل أثناء مزاولتها للنشاط ، أو بعد بدء الإنتاج ولا يحول ذلك من تمتعها بالإعفاء المقرر فى حدود نسبة هذا التمويل.

١٢- ضرورة إعادة النظر فى القرار ٥٤ لسنة ٢٠١٢ بحيث يتفق مع قانون تنمية المنشأت الصغيرة فى تصنيف المنشأت الى فئة صغيرة وأخرى متناهيه الصغر ، بحيث تلتزم الأولى بصحيح القانون وتلتزم الثانية بالدفاتر المحاسبية المبسطة .

مع إرجاء عبء إلزام المنشأت الصغيرة مع الفئة الأولى بإصدار فواتير مقابل مبيعاتها أو أداء خدماتها ، طالما أنها تقع فى الحدود غير الملزمة بإمساك دفاتر والسجلات لان ذلك لم ينفذ فى الواقع العملى .

١٣- **من أهم متطلبات الفحص الضريبى لقياس الأرباح المعفاة ضريبياً:-**

أ- التأهيل العلمى والعملى للفاحص الضريبى ، والتخطيط والتنظيم الجيد للفحص، وجمع المعلومات التى تمكن الفاحص الضريبى من تحقيق عملية قياس رأس المال المستثمر وبالتالى مقدار الأرباح المعفاه.

ب- الزام ممولى مشروعات الصندوق بتقديم دراسه الجدوى الإقتصادية عند الفحص الضريبى ، تكشف حجم رأس المال المستثمر مما يسهل قياس أرباح المشروعات الممولة " المعفاة و الخاضعة "

١٤- التحقق من شخصيه المقترض من الصندوق وإستبعاد من لهم أى نشاط تجارى أو صناعى أو مهنى أو صاحب أملاك كما يجب كتابة إقرار منه أنة ليس له أى نشاط أخر.

١٥- النص المعدل بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ وضع حد أقصى للإعفاء بحد ما يعادل٥٠٪ من الربح السنوى ولا يتجاوز ٥٠،٠٠٠ جنية و الباحث لا يميل إلى تقيد وتحجيم النصوص القانونية عن طريق وضع

الكثير من الشروط ويفضل النصوص المطلقة غير المشروطة أو المقيدة ، خاصة وإن مادة إعفاء أرباح الصندوق الإجتماعى من النصوص المشروطة والمقيدة فهو إعفاء مقيد يتبعه إعفاء مقيد أخر.

١٦- **<u>البحوث المستقبلية</u>**

١- ترشيد وتقييم إعفاء أرباح المشروعات المقيدة والمشروطة فى قانون الضرائب على الدخل.

٢- دراسه تحليلية إنتقادية لإعفاء أرباح مشروعات الصناديق (صناديق الإستثمار والصندوق الإجتماعى وصناديق التأمين) .

المراجع :

المراجع باللغة العربية

الكتب و الدوريات:

1. د. جلال الشافعى ، دراسة تحليلية إنتقادية لمعوقات وصعوبات المحاسبية الضريبية للنشاط التجارى والصناعى فى ظل القانون رقم (91) لسنة 2005 – (للمنشأت الصغيرة) ، **مجلة البحوث المالية والضريبية** ، العدد 64 ، يولية / أغسطس 2010 .

2. د. سعيد عبد المنعم محمد ، أساسيات الضرائب والتخطيط الضريبى ،بدون ناشر ، القاهرة ، 2015.

3. د. سمير مرقس ، التخطيط الضريبي ، بدون ناشر ، القاهرة ،2014.

4. د. عادل التابعى عبدة، "مدى الإتفاق أو التعارض بين قانون تنمية المنشأت الصغيرة وقانون الضريبة على الدخل وتعديلاته والقرار الوزارى بشأن محاسبة المنشأت الصغيرة ضريبياُ "، **مجله البحوث المالية والضريبية** ، الناشر : الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب .

5. د. عادل التابعى عبده الغزناوى ، مدى الإتساق بين قانون تنمية المنشأت الصغيرة رقم 141 لسنة 2004 وقانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 والقرار الوزارى بشأن محاسبة المنشأت الصغيرة ضريبياً ، **مجلة البحوث المالية والضريبية** ، العدد 66 ، نوفمبر / ديسمبر 2010.

6. عادل التابعى الغزناوى ، دراسه تحليلية لأسلوب الفحص بالعينه، **الجمعية المصرية للمالية العامه والضرائب ، المؤتمر الثامن عشر** ، يونيو ٢٠١٢.

7. د. يوحنا نصحى عطية ، إنعكاس أثر المعالجة الضريبية للمنشأت الصغيرة على تحقيق أهداف المشروع فى حصر المجتمع الضريبى لمواجهة الأزمات المالية والإقتصادية ، **مجلة البحوث المالية والضريبية** ، العدد60 ، نوفمبر / ديسمبر 2009.

مصادر أخرى :

1. قانون 1 لسنة 1993 المعدل لقانون الضريبة على الدخل الصادر برقم 157 لسنة 1981 .

2. قانون 187 لسنة 1993 المعدل لقانون الضريبة على الدخل الصادر برقم 157 لسنة 1981 .

3. قانون الضريبة على الدخل الصادر برقم 157 لسنة 1981 ولائحتة التنفيذية.

4. قانون ضمانات وحوافز الإستثمار الصادر 8 لسنة 1997 ولائحتة التنفيذية .

5. قانون الضريبة على الدخل الصادر برقم 91 لسنة 2005 ولائحتة التنفيذية .

6. قانون 11 لسنة 2013 المعدل لقانون الضريبة على الدخل الصادر برقم 91 لسنة 2005 .

7. قانون 53 لسنة 2014 المعدل لقانون 91 الضريبة على الدخل الصادر برقم لسنة 2005 .

8. قانون تنمية المنشات الصغيرة الصادر برقم 141 لسنة 2004 ولائحتة التنفيذية .

9. قانون 59 لسنة 1979 فى شأن إنشاء المجتمعات العمرانية الجديدة ولائحتة التنفيذية .

10. قانون 230لسنة 1989 بإصدار قانون الإستثمار ولائحتة التنفيذية .

11. قرار رئيس الجمهورية رقم 40 لسنة 1991 بإنشاء الصندوق الإجتماعى للتنمية.

12. تقرير الجهاز المركزي للتعبئة والإحصاءعن أداء الصندوق الإجتماعى للتنمية ، عام 2014 .