

السياسة الضريبية في قانون ضريبة القيمة المضافة

وأثرها في تعزيز التنوع الاقتصادي

(دراسة في التشريعين البحرين والإماراتي)

إعداد

د. عبد الجبار أحمد عبد الجبار الطيب

أستاذ المالية العامة والاقتصاد المساعد

كلية الحقوق - جامعة البحرين



موجز عن البحث

تعتمد البحرين والامارات على اثمان النفط ومشتقاته لتمويل النشاط الحكومي، وتتأثر أسعار النفط بشكل سنوي بقوى العرض والطلب في السوق العالمي، مما يؤثر بشكل مستمر على تنفيذ خطط وبرامج الدولة، نظراً لأن الموازنة العامة في هذه الدول عبارة عن توقعات تستند أساساً على تنبؤات ما قد تستقر عليه أسعار النفط، وهي مسألة لا يمكن أن تحقق الاستدامة المالية لهذه الدول. لذلك فيتوجب على الدولتين أن تسعيان نحو البحث عن حلول مستدامة لتنويع مصادر الدخل وذلك من خلال تعزيز التنوع الاقتصادي عبر رسم سياسة ضريبية مناسبة، وهو ما تأتي هذه الدراسة لبحثه عبر تحليل وتقييم السياسة الضريبية في قانون ضريبة القيمة المضافة في الامارات والبحرين وتأثيرها على التنوع

الاقتصادي بأنواعه المتنوعة وهي التنوع الإنتاجي والتنوع في الأسواق والصادرات والتنوع في الإيرادات.

الكلمات المفتاحية: السياسة الضريبية، التنوع الاقتصادي، ضريبة القيمة المضافة، تنوع مصادر الدخل، الضريبة الصفرية، الإعفاء الضريبي.

**Tax Policy In The Value-Added Tax Law
And Its Impact On Promoting Economic Diversification
(A Study Of Bahraini And Emirati Legislation)**

Abdul-Jabbar Ahmed Abdul-Jabbar Al-Tayeb

Department of Public Law -Economics and Public Finance, College of Law, University of Bahrain, Bahrain

E-mail: aaltayeb@uob.edu.bh

Abstract :

Bahrain and the UAE rely heavily on oil revenues to finance government activities. However, the volatility of global oil prices poses challenges to budget planning and financial stability, as these countries' budgets are largely based on oil price forecasts. To ensure long-term financial sustainability, both countries are seeking sustainable solutions to diversify their income sources.

Therefore, the two countries should seek sustainable solutions to diversify income sources by promoting economic diversification through the formulation of an appropriate tax policy, which is what this study examines through the analysis and evaluation of the tax policy in VAT law in the UAE and Bahrain and its impact on economic diversification. By analyzing and evaluating the impact of VAT on economic diversification, this study aims to provide insights into how tax policy can contribute to more stable and resilient economies in these countries.

Keywords: Tax Policy, Economic Diversification, Value Added Tax, Diversification of Sources Of Income, Zero Rate Tax, Tax Exemption.

مقدمة

منذ النصف الثاني من القرن التاسع عشر، ولمعالجة تبعات الفكر الكلاسيكي إبان فترة الدولة المحايدة اضطرت الدول إلى الخروج على مبادئها الليبرالية الكلاسيكية البحتة عبر تدخلات اقتصادية مباشرة أو غير مباشرة من أجل تحفيز النمو الاقتصادي.^(١)

وبناء عليه استخدمت الدول ميزانيتها (الإنفاق العام والإيرادات العامة) للتأثير على الأوضاع الاقتصادية^(٢)، وبالأخص عبر الضرائب التي باتت أداة لا غنى عنها في الدول الليبرالية بل والاشتراكية لتحفيز نموها وتنويع اقتصاداتها.^(٣)

ومنذ عقدين تقريباً تبصرت البحرين والإمارات لكونها تعتمد اعتماداً أساسياً وكبيراً على المحروقات، حيث تعتبر مداخيل النفط هي الممول الأساسي لسياساتها التنموية، وعليه فقد تشكل اقتناع كامل بأن مثل هذه السياسة وحيدة مصدر الدخل محفوفة بالمخاطر، وتتطلب تغييراً جذرياً في السياسة الاقتصادية الأم.^(٤)

(1) Chugunov I., Pasichnyi M., Koroviy V., Kaneva T., & Nikiti shin A., Fiscal and monetary policy of economic development. European Journal of Sustainable Development, 10(1), (2021), p: 1.

(2) Clements, M. B. J., de Mooij, R. A., Gupta, M. S., & Keen, M. M, Inequality and fiscal policy. International Monetary Fund, 2015, p: 256.

(3) Gareth D. Myles, Taxation and economic growth, Fiscal studies, V21(1),2006, p: 153-154.

(٤) في ذات المعنى جاء النص التالي في الموقع الرسمي للهيئة الاتحادية للضرائب في الامارات، تاريخ

الدخول (٢٤/١٢/٢٠٢٣):

<https://tax.gov.ae/ar/about.fta/why.have.taxes.aspx>

فبالإشارة للبحرين فهي من بلدان الخليج العربي الأقل ثراء بالموارد الطبيعية، ولذلك ركزت على ان تكون مركزاً مالياً إقليمياً مهماً في المنطقة، ولكن هذا التركيز يتطلب كذلك وضع سياسات لتنويع الاقتصاد واجراء اصلاحات ضريبية لخلق بدائل وخيارات أخرى.

وكذلك دولة الإمارات فهي كذلك تحتاج لمزيد من التعجيل بتنفيذ سياسات كبرى تتماشى مع امكانياتها المالية الضخمة والطبيعية الجيدة لخلق فرص استثمار متنوعة مبنية على مبدأ الاستدامة البيئية، بعيداً عن الثروة النفطية.^(١)

النص " يأتي فرض الضرائب في الإمارات العربية المتحدة ضمن إطار مبادرة على مستوى دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية تهدف إلى تنويع اقتصادات المنطقة. وفي ظل انخفاض أسعار النفط بشكل عام خلال السنوات الأخيرة، أصبح على دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية النظر في مصادر إيرادات جديدة لتخفيض الاعتماد على المنتجات الهيدروكربونية كمساهم رئيسي في الخزينة العامة. وعليه، اتفقت دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على توقيع اتفاقيات إطارية موحدة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة والضريبة الانتقائية. وستقوم كل دولة بتطبيق تشريعات داخلية لتطبيق هذه الضرائب".

(١) تضمنت رؤية مئوية الإمارات ٢٠٧١ على هدف أساسي ضمن أهدافها الأربعة بعنوان "حكومة تستشرف المستقبل"، وجاء فيه النص التالي: حكومة تعمل وفق رؤية بعيدة المدى وتسعى إلى تحقيق الرفاه الاجتماعي، وتقدم رسائل إيجابية للعالم، من خلال تبني أفضل التجارب والممارسات المستمدة من استراتيجية وطنية لتعزيز القوة الناعمة للدولة، وضمان توفير مصادر جديدة ومتنوعة للإيرادات الحكومية المستدامة والقدرات المالية والاستثمارية بعيداً عن النفط، ووضع آلية لرصد المتغيرات التي تطرأ على مختلف القطاعات.، لمزيد من التفاصيل يراجع موقع مجلس الوزراء الإماراتي:

<https://uaecabinet.ae/ar/uae-centennial-plan-2071>

ولذلك جاءت التوجهات المتأخرة - في تقديرنا- لتنويع مصادر الدخل في الدولتين عبر اللجوء لرسم سياسة ضريبية تعزز من التنويع الاقتصادي وتحقق تنوعاً لمصادر الدخل.

أولاً: أهداف الدراسة

تهدف الدراسة لبحث أثر السياسة الضريبية في قانون ضريبة القيمة المضافة وبالأخص الإعفاءات الضريبية والضريبة بنسبة صفر بالمئة على تعزيز التنويع الاقتصادي وبالتبعية تنويع مصادر الدخل في الدولتين.

ثانياً: إشكالية الدراسة

رسمت اقتصادات الدولتين في سياساتها الأولية على الاعتماد على مصدر رئيسي وأساسي يتمثل في اثمان النفط ومشتقاته لتمويل النشاط الحكومي، وتتأثر أسعار النفط بقوى العرض والطلب في السوق العالمي، مما يؤثر بشكل مستمر على تنفيذ الخطط والبرامج، لذلك يتطلب الأمر رسم سياسة مبنية على حوافز ضريبية تساهم في خلق تنويع اقتصادي وتضيف مصادر دخل.

وهو ما تأتي هذه الدراسة لبحثه ويمثل إشكاليته، فهل يمكن ان تساهم أدوات السياسة الضريبية التي اشتمل عليها قانون ضريبة القيمة المضافة في تعزيز التنويع الاقتصادي في الدولتين وتنمية مصادر دخل إضافية.

ثالثاً: تساؤلات الدراسة

من خلال ما سبق يطرح الباحث تساؤلاً أساسياً يمثل محور هذه الدراسة:
ما هو أثر أدوات السياسة الضريبية في قانون ضريبة القيمة المضافة على تعزيز

التنوع الاقتصادي في كل من مملكة البحرين ودولة الإمارات العربية المتحدة؟

ويتفرع من التساؤل الرئيسي، أسئلة فرعية يمكن إجمالها كالآتي:

- ماهي أدوات السياسة الضريبية المقررة في قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني والإماراتي؟

- ما هو المقصود بالتنوع الاقتصادي وماهي أنواعه واتجاهاته؟

- ما هي مساهمة الضرائب في الإيرادات وخلق مصادر جديدة للدخل في البحرين والإمارات، وحجمها من الناتج المحلي الاجمالي؟

- كيف تؤثر سياسة الحوافز الضريبية (الإعفاءات والضريبة الصفرية) على التنوع الاقتصادي في البحرين والامارات؟

رابعاً: نطاق الدراسة وحدودها:

سيكون نطاق هذه الدراسة مقتصرًا على قانون ضريبة القيمة المضافة في البحرين والإمارات نظراً لكونه التشريع الضريبي الأكثر تأثيراً في النظام الاقتصادي في الدولتين لما تتمتع به هذه الضريبة من العمومية بما يجعلها مؤثرة على جميع القطاعات والأنشطة.

وأما عن حدودها فستركز الدراسة على أدوات السياسة الضريبية وتحديدًا الضريبة بنسبة صفر بالمئة والاعفاءات الضريبية وآثارها على تعزيز التنوع الاقتصادي دون أن تشمل الدراسة على الجوانب الاجتماعية من قبيل الإعفاءات المقررة للقطاع التعليمي او الصحي أو الضريبة نسبة الصفر بالمئة التي تخضع لها السلع الغذائية

الأساسية.

خامساً: مناهج الدراسة

وللإجابة على تساؤلات الدراسة استدعى الباحث المنهج الوصفي وفيه يبرز الباحث الجوانب النظرية فيما يتعلق بمفهوم السياسة الضريبية والتنوع الاقتصادي، والمنهج المقارن عبر المقارنة الرأسية بين التشريعات والسياسات والايادات الضريبية في الدولتين، والمنهج التحليلي: والذي يتناول من خلاله الباحث تحليل أثر ضريبة القيمة المضافة وبالأخص الاعفاءات الضريبية والضريبة الصفرية على التنوع الاقتصادي في البحرين والامارات.

سادساً: خطة الدراسة:

المبحث الاول: السياسة الضريبية في قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني والإماراتي.

المبحث الثاني: أثر السياسة الضريبية في تعزيز التنوع الاقتصادي في البحرين والامارات.

ونفصلها على النحو الآتي:

المبحث الأول

السياسة الضريبية في قانون ضريبة القيمة المضافة البحرين والإماراتي

تمهيد وتقسيم:

ركزت الدولتان في العقدين الماضيين على خلق قنوات إضافية لمصادر الدخل، وذلك عبر تحديث تجارهما الاقتصادية وخلق نظام ضريبي يضمن تنوع الإيرادات بالإضافة لأثمان النفط، وكذلك تفعيل برامج التنوع الإنتاجي والتوسع في أسواق التصدير، وبتناول في هذا المبحث قراءة النظام الضريبي في الدولتين وحصيلته، وأهم أدوات السياسة الضريبية في قانون ضريبة القيمة المضافة، وذلك في المطلبين الآتين:

المطلب الأول: النظام الضريبي في البحرين والإمارات وحصيلته الضريبية.

المطلب الثاني: أدوات السياسة الضريبية في قانون ضريبة القيمة المضافة البحرين والإماراتي.

ونبينها على النحو الآتي:

المطلب الأول: النظام الضريبي في البحرين والإمارات وحصيلته الضريبية

النظام الضريبي هو نتاج لمجموع الضرائب التي تفرضها الدولة، والذي تستهدف منه جملة من الغايات المالية والاقتصادية والاجتماعية، ونستعرض فيما يأتي النظام الضريبي في البحرين والإمارات مع التركيز على ضريبة القيمة المضافة ونسبتها من الناتج المحلي الإجمالي.

الفرع الأول: النظام الضريبي في البحرين والامارات

إن النظام الضريبي في البحرين والإمارات مكون من الضرائب المتمثلة التالية:

- ١ - ضريبة القيمة المضافة.^(١)
 - ٢ - الضريبة الانتقائية.^(٢)
 - ٣ - الضريبة الجمركية: يتم تطبيق الضريبة الجمركية "التعريف الجمركية" في الدولتين وفق الالتزام بالنظام " القانون " الموحد للجمارك لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
 - ٤ - الضريبة على الشركات العاملة في قطاع النفط.^(٣)
- وتنفرد دولة الإمارات العربية المتحدة - حتى الآن - بفرضها لضريبة على الشركات والاعمال^(٤)، وهو ما يتم دراسته حالياً بشكل مكثف في مملكة البحرين،

(١) القانون الإماراتي: المرسوم بقانون اتحادي رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة، القانون البحريني: المرسوم بقانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٨ بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة.

(٢) القانون الإماراتي: المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية، القانون البحريني: القانون رقم (٤٠) لسنة ٢٠١٧ بشأن الضريبة الانتقائية.

(٣) أشار موقع الهيئة الاتحادية للضرائب بأن دولة الإمارات تفرض ضريبة على شركات النفط، أما عن القانون البحريني فهو المرسوم بقانون رقم (٢٢) لسنة ١٩٧٧ بشأن تعديل احكام المرسوم رقم (٨٠) لسنة ١٩٥٥ وتعديلاته في شأن ضريبة الدخل.

(٤) المرسوم بقانون اتحادي رقم (٤٧) لسنة ٢٠٢٢ في شأن الضريبة على الشركات والأعمال.

ويتوقع أن تفرض ضريبة على أرباح الشركات العالمية في القريب القادم.^(١) من الملاحظ أن الدولتان قد أخذتا بنظام الضرائب النوعية حيث تتنوع الضرائب وتعدد، وهو ما يُمكن من تحفيز التنويع الاقتصادي، ففي هذا النظام يمكن للدولة أن تستخدم الضرائب المتنوعة لتحقيق وظائف متشعبة اقتصادية او اجتماعية او سياسية وغيرها، حيث تعتمد ومن خلال الضريبة على خلق حالة تجنب ضريبي "تهرب ضريبي مشروع" باتجاه يعاكس اتجاه القطاعات التي ترى عدم الحاجة لنموها في الوقت الراهن كونها ليست ضمن أولويات خطة التنمية.^(٢)

بقراءة تحليلية للنظام الضريبي في الدولتين يمكننا القول بأن النظام الضريبي في دولة الإمارات أكثر توازناً من النظام في مملكة البحرين، لأن النظام الضريبي

(١) / ذكر وزير المالية والاقتصاد الوطني البحرين في الجلسة العادية رقم ٢٢ لمجلس النواب في الفصل السادس من دور الانعقاد الأول، ما نصه: "اليوم هناك توجه عالمي من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لوضع ضرائب على الشركات عالمياً بحد أدنى، وهناك حد أدنى يتم العمل عليه على مستوى عالمي، ومملكة البحرين ملتزمة بهذا الاتجاه"، مضبطة الجلسة، ص ٧٨، الرابط:

<https://www.nuwab.bh/%D8%A7%D9%84%D8%AC%D9%84%D8%B3%D8%A7%D8%AA-%D9%88-%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%B6%D8%A7%D8%A8%D8%B7/page/2/>

(٢) قد يسعى المشرع من وراء التمييز في المعاملة الضريبية بين أوجه الأنشطة المختلفة الى اجتذاب الافراد او النشطة نحو نشاط معين سعياً وراء تحقيق بعض الأغراض الاقتصادية والاجتماعية ... لمزيد من التفاصيل: أ.د عبد الحكيم الشرفاوي، مبادئ علم المالية العامة في ضوء القانون البحرين، مطبعة جامعة البحرين، الطبعة الأولى، ٢٠١٣، ص ٢٨٨.

الإماراتي يتضمن تنوعاً أكبر، حيث فرضت ثلاث ضرائب غير مباشرة وضريبتان مباشرتان^(١)، مما يساهم بشكل كبير في توزيع العبء الضريبي بين الممولين "المستهلكين والمنتجين" بما يوفر عدالة ضريبية أكبر من باب حياد النظام الضريبي وخضوع جميع الأنشطة والقطاعات؛ بما يعزز من الحصيلة الضريبية.^(٢)

في حين يميل النظام الضريبي البحريني الى الضرائب غير المباشرة التي تستهدف المستهلك، والتي تؤثر بشكل أكبر على الفئات محدودة ومتوسطة الدخل وهي أكثر الفئات ميلاً للاستهلاك، وهي محرك الطلب الكلي، ولكن على الجانب الآخر تعظم هذه الضرائب من التكوين الرأسمالي، وبالتالي يُدعم قدرة رؤوس الأموال على التنوع الإنتاجي، وهذا من الجانب النظري.

ولكن الواقع أن القطاع الخاص في البحرين يعتمد بشكل أكبر على التجارة وليس الصناعة والإنتاج؛ حيث يميل نشاط التاجر البحريني لبيع السلع المستوردة من الخارج بشكل أكبر من انتاج سلع بدورات إنتاجية وسلاسل توريد متكاملة في البحرين، وهو ما لا يحقق عملياً تنوعاً إنتاجياً.

(١) يتفرع من النظام الضريبي ما يسمى بالهيكل الضريبي ويقصد به مقارنة عدد الضرائب المباشرة في مواجهة الضرائب غير المباشرة، ودراسة آثارها من النواحي المتنوعة واهمها الاجتماعية والاقتصادية.

(٢) تضمن برنامج عمل مئوية الإمارات ٢٠٧١ من أهدافه ما نصه: تنويع الإيرادات وضمان وجود مصادر متنوعة للإيرادات الحكومية بعيداً عن النفط، مرجع سابق.

الفرع الثاني: الحصيلة الضريبية في البحرين والامارات

تلعب الضرائب دوراً أساسياً في تمويل برامج الدولة، وهي الايراد الأساسي في الاقتصادات المتقدمة، حيث تتخذ الدولة موقف المنظم للسوق تاركة للقطاع الخاص الدور الأكبر في تحريك الاقتصاد.

فالدولة متى اتخذت موقف المنظم بحيث تترك القطاع الخاص يعمل كمحرك أساسي للنمو الاقتصادي، فإن دورها كمنظم يمكنها من تحصيل الضرائب والرسوم مقابل هذا التنظيم، وهو ما يزيد من الحصيلة الضريبية.^(١)

وعلى النقيض فلو قامت الدولة بدور المشغل للاقتصاد بحيث كانت هي المحرك لعناصر الإنتاج، وهو واقع البحرين والامارات في العقود السابقة، فإنها ستضعف قدرتها على تعظيم الحصيلة الضريبية وتستنزف إيراداتها في أنشطة يمكن تركها للقطاع الخاص.

نوضح فيما يأتي الحصيلة الضريبية المتحققة او المتوقع تحقيقها "القيمة المضافة والانتقائية مجمعة" في البحرين والامارات^(٢)، ونسبتها من الناتج المحلي الإجمالي:

(١) / تضمن برنامج عمل الحكومة للأعوام (٢٠١٩-٢٠٢٢) في مملكة البحرين على بيان للأهداف العامة ومنها: إعادة رسم دور القطاع العام من المحرك الرئيسي الى المنظم، ص ٧، لمزيد من التفاصيل يراجع برنامج عمل الحكومة على الرابط:

https://pmo.gov.bh/Media/Pdf-Section/government_action_plan_2019-2022.pdf

(٢) أولاً: المقصود بالحصيلة المتحققة هي الحصيلة التي وردت في الحساب الختامي، اما المتوقع تحقيقها

فهي ما ورد في الميزانية العامة كونها تتضمن ارقام متوقعة، مع ملاحظة اننا أضفنا حصيلة الضريبة الانتقائية ليتضح بشكل أكبر حصيلة الضريبتين الأكثر اتصالاً بالسوق والمجتمع.
ثانياً: تم اعداد الجدول من قبل الباحث بناء على ما ورد في التشريعات والتقارير التالية: (تاريخ الدخول للمواقع ٢٦/١٢/٢٠٢٣)

١- تقرير الأداء المالي عن تنفيذ الميزانية العامة لدولة الإمارات العربية المتحدة والجهات الاتحادية المستقلة للربع الثالث من السنة المالية ٢٠٢١، ويتضمن التقرير ارقام الإيرادات الضريبية الفعلية " القيمة المضافة والانتقائية" عن السنتين ٢٠٢٠ و ٢٠٢١:

[Sep 2021 - Quarterly Report - V3.xlsx \(mof.gov.ae\)](#)

٢- القانون الاتحادي رقم (١) لسنة ٢٠٢٣ في شأن ربط الميزانية العامة للاتحاد عن السنة المالية ٢٠٢٣، ويتضمن الرقم التقديري للإيرادات الضريبية "القيمة المضافة والانتقائية":

[قانون-اتحادي-رقم-١-لسنة-٢٠٢٣-في-شأن-ربط-الميزانية-العامة-للاتحاد-لسنة-المالية-](#)

[jae.gov.mof \(pdf. ٢٠٢٣\)](#)

٣- الحساب الختامي الموحد للدولة "مملكة البحرين" غير المعتمد من السلطة التشريعية والمنشور في موقع وزارة المالية والاقتصاد الوطني، وننوه الى أنه في حال عدم اعتماد مجلس الشورى او مجلس النواب او الاثنين معاً للحساب الختامي فإنه لا ينشر حينها في الجريدة الرسمية ولكن وتحقيقاً للشفافية تقوم وزارة المالية بنشره غير معتمد على موقعها الالكتروني:

[bh.gov.mofne \(pdf. ٢٠٢١-لسنة-للدولة-الموحد-للدولة-٢٠٢١\)](#)

وكذلك الحساب الختامي لعام ٢٠٢٢.

٤- قرار مجلس الشورى ومجلس النواب باعتماد الحساب الختامي الموحد للدولة عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠، نشر في الجريدة الرسمية بعدد ٣٥٩٥، بتاريخ ٣١ مارس ٢٠٢٢.

[OT1022.pdf \(legalaffairs.gov.bh\)](#)

٥- قانون رقم (٥) لسنة ٢٠٢٣ باعتماد الميزانية العامة للدولة للسنتين الماليتين ٢٠٢٣-٢٠٢٤.

[K0523.pdf \(legalaffairs.gov.bh\)](#)

٦- التقارير الاقتصادية الفصلية الصادرة عن وزارة المالية والتقارير السنوية للبنوك المركزية في الدولتين.

جدول رقم (١)

السنة	طبيعة ارقام الحصيلة الضريبية (القيمة المضافة) + الانتقائية	مملكة البحرين "مليون دينار بحريني" ^(١)	دولة الإمارات العربية المتحدة "مليار درهم إماراتي"	الناتج المحلي الإجمالي (البحرين) دينار بحريني ^(٢)	نسبة الحصيلة من الناتج المحلي الإجمالي (البحرين)	الناتج المحلي الإجمالي (الإمارات) تريليون درهم إماراتي بالأسعار الجارية	نسبة الحصيلة من الناتج المحلي الإجمالي (الإمارات) ^(٣)
2020	ارقام فعلية	(نسبة القيمة المضافة ٥%) 288,676,630	5,758,809,428	١٣ مليار	2.2%	1,281	0.4%

(١) وجب التنويه أن نسبة القيمة المضافة في مملكة البحرين كانت ٥٪ حتى عام ٢٠٢١، ثم رفعت الى 10% بناء على القانون رقم (٣٣) لسنة ٢٠٢١ بتعديل بعض احكام قانون القيمة المضافة، وفي دولة الإمارات العربية المتحدة هي ٥٪.

(2) IMF, Bahrain Statement 2023-2024:

<https://www.imf.org/ar/News/Articles/2023/07/11/pr23260-bahrain-imf-exec-board-concluded-2023-article-iv-consultation>

(٣) ان دراسة العلاقة بين الحصيلة الضريبية والناتج المحلي الإجمالي مهمة للتعرف على السعة الضريبية والجهد الضريبي، وتعرف السعة الضريبية بأنها نسبة الضرائب المتوقع تحصيلها في فترة زمنية معينة الى اجمالي الناتج المحلي الإجمالي وهو ما تعكسه قوانين اعتماد او ربط الموازنة كونها تتضمن ارقاماً تقديرية ، اما الجهد الضريبي فيمثل نسبة الضرائب المحصلة فعلياً مقارنة بالسعة الضريبية وهو ما يبينه الحساب الختامي للدولة، وبناء على النتائج المترتبة من دراسة السعة الضريبية والجهد الضريبي يتحدد بشكل موضوعي مدى الحاجة للإصلاح الضريبي ... لمزيد من التفاصيل يراجع :

- تقرير نافذة على طريق الإصلاح: الإصلاحات الضريبية في الدول العربية، الإصدار الثالث، صندوق النقد العربي، ٢٠٢٠، ص ٥-٦.

www.amf.org.ae/sites/default/files/publications/2021-12/way-reform-tax-reforms-arab-countries.pdf

0.47%	1,524	2.26%	١٤ مليار	7,152,117,223	(النسبة ٥%) 316,477,055	ارقام فعلية	2021
-	1,862	3.7%	١٦,٦٩١ مليار	-	(النسبة ١٠%) 625	ارقام فعلية	2022
0.5%	1,869	3.55%	١٧ مليار	9,653,400,000	(النسبة ١٠%) 602,896,000	ارقام تقديرية	2023

يُظهر الجدول أعلاه بأن مساهمة ضريبة القيمة المضافة والانتقائية مجمعة كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي أو الدخل الوطني قليل جداً، وتتوافق هذه النتيجة مع ما بينه تقرير مؤشر التنوع الاقتصادي العالمي لعام ٢٠٢٣ الذي أشار إلى أن الإيرادات الضريبية للنرويج وهي دولة نفطية قد قاربت ٣٠٪ من الناتج المحلي الإجمالي، في حين لم تتعد النسبة في البحرين رقماً واحداً، وكذلك الأمر بالنسبة للإمارات حيث رغم تنوع منظومتها الضريبية في الفترة ما بين ٢٠١٨ إلى ٢٠٢٢ إلا أن التأثير على الناتج المحلي الإجمالي غير كبير.^(١)

إن سبب عدم مساهمة الضريبة بشكل كبير في الناتج المحلي الإجمالي البحريني والإماراتي يرجع لاعتمادها بشكل أساسي في فترات سابقة على أثمان النفط ومشتقاته، وذلك لأن راسمي السياسات الاقتصادية والمالية الحكومية الأولية لم

(١) تقرير مؤشر التنوع الاقتصادي العالمي لعام ٢٠٢٣، صادر عن القمة العالمية للحكومات ٢٠٢٣، كلية

محمد بن راشد للإدارة الحكومية، ص ٦٤.

https://www.worldgovernmentsummit.org/docs/default-source/publication/2023/global-economic-diversification-index-2023_full-report_web25d1d0c3-dfc6-4a3d-8941-5643a0ca18ab.pdf?sfvrsn=85aef27d_3

يلتفتوا لبناء نظام وهيكل ضريبي يوفر مصادر غير نفطية للإيرادات، في حين اتجهت دول نفطية منذ البداية الى الاحتفاظ بالنفط في مكانه كمصدر استثنائي واحتياطي للإيرادات كالنرويج ، يضاف لذلك أن هنالك نظرة متحفظة لدى راسمي السياسة المالية من فرض ضرائب ذات مردود كبير كالضرائب على دخل الأشخاص الطبيعيين لمالها من آثار اجتماعية .

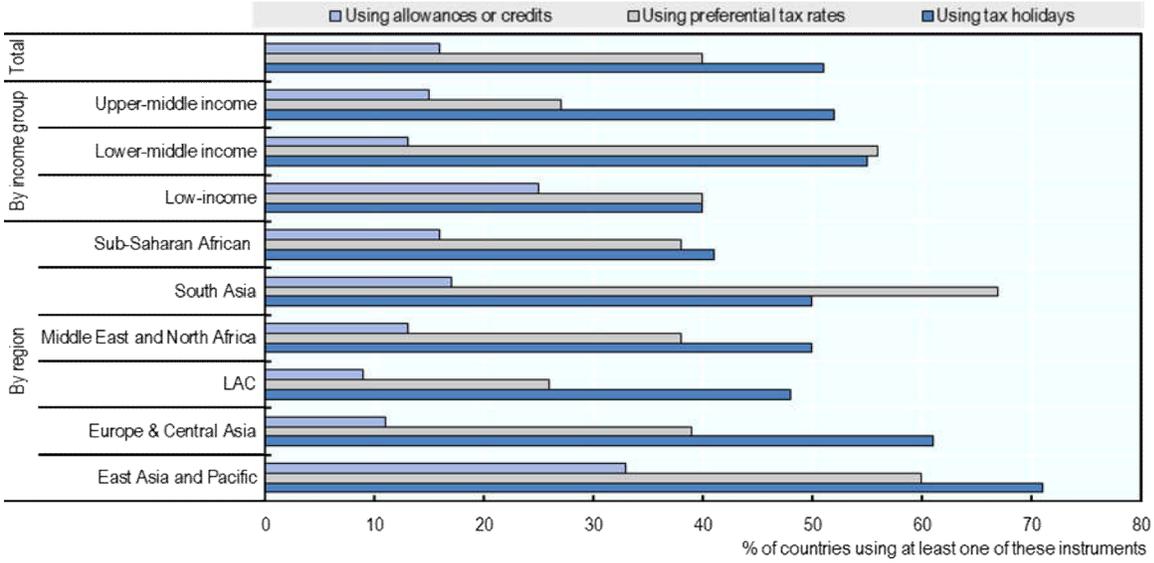
المطلب الثاني: أدوات السياسة الضريبية في قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني والإماراتي

لقد بينت منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD) الحوافز الضريبية "أدوات السياسة الضريبية" الأكثر استخداماً في دول الشرق الأوسط ومنها البحرين والامارات، حيث تميل هذه الدول الى استخدام الاعفاء الضريبي (Tax Exemption) والضريبة بنسبة صفر بالمائة (Zero Rate Tax)، وكذلك من الشائع استخدام الائتمان الضريبي (The Tax Credit) كحافز ضريبي^(١)، وهو ما يظهر من خلال الرسم البياني التالي:

(١) الائتمان الضريبي (The Tax Credit): السماح بخصم الضريبة الأجنبية التي يتحملها المصدر من اجمالي الضريبة المحلية، وهي نوع من أنواع اعانات التجارة الخارجية "اعانات التصدير".

الرسم البياني رقم (١)

يبين الأدوات الضريبية "الحوافز الضريبية" الأكثر استخداماً وفق قاعدة بيانات



البنك الدولي ٢٠٢٢^(١)

إن هذه الحوافز الأكثر استخداماً في منطقة الشرق الأوسط وخصوصاً السعر التمييزي والاعفاء والضريبة بنسبة صفر بالمئة تستهدف التأثير على الدخل بشكل متفاوت وفق السياسة الضريبية المرسومة، بما يعيد هندسة الاقتصاد الوطني ويفعل القطاعات الراكدة بتشجيع رؤوس الأموال للانتقال لها نظراً للحوافز الضريبية. بالنظر للنظام الضريبي البحريني والإماراتي وهدياً بالاتفاقيات الموحدة لدول

(١) Tax Incentives and Global Minimum Corporate Tax, OECD, 2022, P:15.

مجلس التعاون الخليجي وبالأخص الأكثر تأثيراً وهي الاتفاقية المتعلقة بضرية القيمة المضافة فقد اعتمد رسم سياستها الضريبية على الإعفاءات والضرية بنسبة صفر بالمائة^(١)، وفرضت دولة الإمارات ضرية الشركات والاعمال في إطار اصلاح النظام الضريبي والتي تمس الأرباح التي تتجاوز حداً معيناً نظمه القانون، بما يوصم هذه الضرية بأنها شخصية وبالتبعية عادلة كونها تراعي ضمان تحقيق ربحية معينة ولم تفرض على الربح الكلي الصافي.

وحيث اننا نركز على ضرية القيمة المضافة فنبين في الفروع التالية مظهر رسم أدوات السياسة الضريبية في الدولتين وذلك على النحو الآتي:

الفرع الأول: سياسة رسم الإعفاءات في البحرين والإمارات

الأصل ان تفرض الضرية على كل نشاط اقتصادي تتجاوز مبيعاته ٣٧٥٠٠ ألف دينار بحريني في السنة ما يعادل ٣٧٥٠٠٠ ألف درهم اماراتي^(٢)، وهي الأنشطة التي يجب أن تُسجل في الجهاز الضريبي.

وتقع التوريدات المعفاة من ضرية القيمة المضافة بين التوريدات الخاضعة لضرية القيمة المضافة بالنسبة الأساسية وهي ١٠٪ في البحرين و ٥٪ في الامارات،

(١) الاتفاقية الموحدة لضرية القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، حررت في ٢٧ نوفمبر ٢٠١٦.

(٢) المادة (٧) من اللائحة التنفيذية للقانون الإماراتي، المادة (٣٣) من اللائحة التنفيذية للقانون البحريني.

وبين التوريدات الخاضعة لنسبة صفر بالمئة.

ومضمون الاعفاء عدم جواز أن يُحصل مقدم أو مزود الخدمة أو السلعة "الخاضع للضريبة" ضريبة القيمة المضافة، وما تكبده من ضريبة قيمة مضافة سابقة "ضريبة مدخلات" ليس له الحق في طلب استردادها.^(١)

نستعرض التوريدات -من الأنشطة ذات الأثر الاقتصادي- المعفية من ضريبة القيمة المضافة مقارنة ما بين التشريع البحريني والإماراتي، وذلك فيما يأتي:

أولاً: توريد الخدمات المالية^(٢): نظمت المادة (٨١) من اللائحة التنفيذية لقانون القيمة المضافة البحريني الخدمات المالية بشكلٍ مفصل، حيث حددت في البند (أ)

(١) عرف المشرع الإماراتي في المادة (١) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة التوريد المعفى من الضريبة بأنه: توريد سلع أو خدمات لقاء مقابل أثناء ممارسة الأعمال داخل الدولة، لا تفرض عليه الضريبة ولا تُسترد ضريبة المدخلات المتعلقة به إلا بموجب أحكام هذا المرسوم بقانون.

(٢) نصت المادة (٣٦) من الاتفاقية الموحدة لدول مجلس التعاون الخليجي بشأن الخدمات المالية على التالي:

"١- تعفى من الضريبة الخدمات المالية التي تقوم بها المصارف والمؤسسات المالية المرخص لها وفقاً للتشريعات النافذة في كل دولة عضو."

٢- استثناء مما ورد في البند (١) من هذه المادة، يجوز لكل دولة تطبيق أي معالجة ضريبة أخرى على الخدمات المالية.

كنص عام بأن توريد الخدمات المالية معفي من ضريبة القيمة المضافة، ويستثنى من ذلك ما يسدد مقابل هذه الخدمة صراحةً كرسوم الخدمة أو عمولة أو خصم تجاري.^(١) ويقصد بالخدمات المالية في التشريع البحريني ما كان منها مرتبطاً بالتعاملات النقدية من قبيل:^(٢)

- ١ - إيداع النقود في الحسابات الجارية أو حسابات التوفير أو الودائع.
- ٢ - إصدار أو إلغاء الشيكات وبطاقات الخصم والائتمان.
- ٣ - إصدار أو إلغاء الشيكات وبطاقات الخصم والائتمان.
- ٤ - منح وتحويل القروض والسلف والائتمان.
- ٥ - إصدار، أو تحويل أو استلام أو أي من المعاملة التي تتم بالنقود أو أي سند مالي أو أي أوراق نقدية أو أوامر سداد المال.
- ٦ - توريد أو إصدار الحصص والأسهم والسندات والأوراق المالية المتعلقة بها.
- ٧ - توفير أو نقل ملكية عقد التأمين على الحياة أو عقد إعادة التأمين.
- ٨ - توفير غطاء التأمين أو الأقساط السنوية بموجب أي مخطط استثماري.

(١) / الفقرة (أ) من المادة (٨١) من القرار رقم (١٢) لسنة ٢٠١٨ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٨ - مملكة البحرين.

(٢) / الفقرة (ب) من المادة (٨١) من القرار رقم (١٢) لسنة ٢٠١٨ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٨ - مملكة البحرين.

٩- العمولات على خدمات السمسرة أو بموجب عقد مضاربة أو عقد وكالة.
١٠- أي منتجات مالية إسلامية يتم تقديمها وفق عقود معتمدة شرعاً.
ويدخل في الخدمات المالية المعفاة ما يقدم كخدمة مالية بغض النظر عن شكل المقابل المستحق عنها، وتمثل بالآتي:^(١)

١- إصدار الأوراق المالية وسندات الديون وتخصيصها ونقل ملكيتها.
٢- إبرام عقود التأمين على الحياة وإعادة التأمين على الحياة ونقل ملكيته.
كما وقد أبقى المشرع الخدمات التي يتم تقديمها من قبل صناديق الاستثمار وذلك في حال كانت تتعلق بمعاملات توريد أو إصدار المشتقات المالية أو العقود المؤجلة أو معاملات توريد وإصدار الحصص والأسهم والأوراق المالية المتعلقة بها والسندات والترتيبات اللازمة لتوريد مثل هذه الخدمات.^(٢)

وتطلب المشرع البحريني في البند (٥) لتطبيق الاعفاء على المنتجات المالية الإسلامية ان تكون وفق عقد خطي يتعلق بتوريد تمويلي متوافق مع الشريعة الإسلامية مضمناً ذات النية والهدف والنتيجة للمنتجات المالية غير الإسلامية،

(١) / الفقرة (ج) من المادة (٨١) من القرار رقم (١٢) لسنة ٢٠١٨ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٨ - مملكة البحرين.

(٢) / الفقرة (د) من المادة (٨١) من القرار رقم (١٢) لسنة ٢٠١٨ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٨ - مملكة البحرين.

وبهذا الشكل يتجاوز المشرع إشكالية اختلاف طبيعة شكل العقود الإسلامية عن التجارية التقليدية، بحيث رتب الاعفاء على النتيجة، وهي ان هذا المُنتج المالي يستهدف توفير تمويل لطالبه.

لقد أعفى المشرع البحريني توريد الخدمات المالية من ضريبة القيمة المضافة نظراً لاعتماد الاقتصاد البحريني على النظام المصرفي بشكل أساسي ولصعوبة التفرقة في بعض الحالات بين تكلفة الخدمة المالية والعائد المترتب من الاستثمار كخدمات الإيداع أو منح القروض.

وبذات الاتجاه كان مسلك المشرع الإماراتي بأن أعفى توريدات الخدمات المالية^(١)، حيث جاءت المادة (٤٢) من اللائحة التنفيذية بتفصيل شامل للخدمات المالية المعفية وهي في محصلتها ذات ما حدده المشرع البحريني، ولكن ما يميز التشريع الإماراتي الوضوح الذي زهت به نصوصه وهو ما يحقق مبدأ اليقين ويزيل اللبس أو الغموض في فهم المصطلحات، فعلى سبيل المثال تناول البند (١) في ذات المادة تعريفات لتوضيح بعض المصطلحات كسند الدين والورق المالي وعقد التأمين على الحياة والترتيب المالي الإسلامي.

(١) / البند (١) من المادة (٤٦) من مرسوم بقانون اتحادي رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة - الإمارات العربية المتحدة، والمادة (٤٢) من قرار مجلس الوزراء رقم (٥٢) لسنة ٢٠١٧ في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة.

ثانياً: توريد العقارات والأراضي الفضاء: أعفة المشرع البحريني نشاط بيع وتأجير

العقارات السكنية من ضريبة القيمة المضافة، ولكن هذا الاعفاء لا يشمل: (١)

١- الإقامة في الفنادق.

٢- توفير مواقف السيارات بمقابل على ألا تتجاوز الفترة شهر واحد.

٣- تأجير مساحة مكاتب مجهزة، أو تأجير قاعة مناسبات، أو معارض أو أي منشأة مشابهة.

٤- خدمات الإدارة والمرافق والاتصالات والانترنت التي تكون مرتبطة بالعقار تعامل بشكل مستقل عن عقد ايجار العقار.

٥- معاملات الأثاث والتجهيزات والمعدات التي لا تتصل بالأرض أو المبنى والتي يمكن إزالتها دون إلحاق ضرر بالعقار.

٦- في حال كانت العقارات السكنية المستأجرة مفروشة أو نصف مفروشة فهي معفاة بشرط عدم فرض رسوم منفصلة لاستخدام أو تأجير الأثاث والتركيبات والتجهيزات.

(١)/ المادة (٥٥) من القانون، والمادة (٨٢) من القرار رقم (١٢) لسنة ٢٠١٨ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون

القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٨ - مملكة البحرين.

وبذات النهج ذهب المشرع الإماراتي^(١)، فقد اعتبر توريد المباني السكنية سواء عبر

بيعها أو إيجارها من ضمن التوريدات المعفية من ضريبة القيمة المضافة، وبينت

المادة (٣٧) من اللائحة ما لا يعد من قبيل المبنى السكني وهي:

أ. أي مكان ليس مبنى ثابت في الأرض، ويجوز نقله بدون إتلافه.

ب. أي مبنى مستخدم كفندق أو نُزل أو مكان للمبيت أو مستشفى أو ما شابه.

ج. شقة فندقية تقدم خدمات بالإضافة إلى توفير الإقامة.

د. أي مبنى تم تشييده أو تحويله دون ترخيص قانوني.

وحول الأراضي الفضاء فهي معفاة في الدولتين^(٢)، وعرفها المشرع الإماراتي في

المادة (٤٤) من اللائحة بأنها: الأرض التي ليس عليها مباني مكتملة أو مكتملة جزئياً

أو اشغال هندسة مدنية، في حين لم يعرفها المشرع البحريني وهو مسلك منتقد

خصوصاً أنه لم يرقم بالإحالة لقانون آخر.

أن قيام المشرع الإماراتي بتعريف بعض الالفاظ والمصطلحات وتجلية دلالاتها

يبرز ذاتية التشريع الضريبي، وأن المعاملة الضريبية فيه تكون باستقلالية تامة عن أي

(١) / البند (٢-٣) من المادة (٤٦) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة

المضافة - الإمارات العربية المتحدة، والمادة (٤٣) من اللائحة التنفيذية.

(٢) المادة (٤٦) من القانون الإماراتي والمادة (٤٤) من اللائحة، والمادة (٥٥) من قانون القيمة المضافة

البحريني.

تشريع آخر، وبالتالي يكون تحديد دلالة المصطلحات في التشريع الضريبي والتي تتم المحاسبة الضريبية بناء عليها مسألة أساسية.

ونُعْضد ما نذهب له بالقول بأن القانون الضريبي ذو طبيعة خاصة مما يستدعي تعريف بعض الالفاظ والمصطلحات للغايات الضريبية ، بل وحتى الإحالة لقانون آخر يتوجب أن تكون بما يتماشى مع طبيعة العلاقة الضريبية ، وقد ذهبت محكمة النقض المصرية إلى "اعتبار القانون المدني هو الواجب التطبيق في المسائل التي لم يتم النص عليها في القانون الضريبي" ^(١) ، على أن تكون متفقة مع أهداف وطبيعة التشريع الضريبي بما مؤداه عدم جواز اللجوء لقانون آخر في مسألة فرض الضريبة أو تحديد الوعاء الضريبي ، ولكن يمكن اللجوء لتشريعات أخرى في مسائل مكملية تتماشى مع طبيعة القانون الضريبي كالجوء للقانون المدني في مسألة تقادم دين الضريبة أو اللجوء للقانون العام في مسائل رفع الدعوى الضريبية .^(٢)

ثالثاً: الاستيراد المعفى من الضريبة: أعفى المشرع البحريني في المواد (٨٣-٨٤) من اللائحة معاملات الاستيراد الآتية من ضريبة القيمة المضافة:

(١) حكم نقض مصري، الطعن ١١٢ لسنة ١٢ ق، جلسة ٢٥ يونيو ١٩٥٣ م.

(٢) حكم نقض مصري، الطعن ٤٦٦ لسنة ٤٧ ق، جلسة ٣٠ يناير ١٩٧٩، حكم نقض مصري، الطعن ٦٦٦ لسنة ٤٥ ق، جلسة ١٠ يناير ١٩٧٩، حكم نقض مصري، الطعن ٢٢٤ لسنة ١٢ ق، جلسة ٢٢ أبريل ١٩٥٥... مشار للأحكام في:

د. محمد علي الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل انائها، دار النهضة العربية، ٢٠١٢، ص ٣٨.

١- معاملات استيراد السلع المعفاة من الضريبة الجمركية وفق النظام الموحد

الخليجي للجمارك وهي:

١- استيراد الأمتعة الشخصية والأدوات المنزلية المستعملة التي يجلبها المواطنون المقيمون في الخارج والأجانب القادمون للإقامة في المملكة لأول مرة شريطة أن تكون الأمتعة الشخصية أو الأدوات المنزلية مرافقة للشخص القادم إلى البحرين ومن ممتلكاته ولا تتعلق بسلع معدة للتجارة وأن تكون معدة للاستخدام الشخصي أو المنزلي كالمفروشات أو الأدوات المنزلية المستعملة.

ب- استيراد الهدايا التي ترد بصحبة المسافرين.

ج- استيراد السلع المعادة إلى المملكة بعد تصديرها.

٢- الإعفاءات الدبلوماسية والعسكرية، حيث يتم إعفاء السلع المستوردة من قبل القوات العسكرية والجهات الأمنية العاملة في مملكة البحرين، بشرط أن تكون لغايات تنفيذ المهام الرسمية الموكلة إليها، بالإضافة إلى السلع المستوردة من قبل الهيئات الدبلوماسية والقنصلية والمنظمات الدولية ورؤساء وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي المعتمدين بمملكة البحرين، على أن تكون في حدود مبدأ المعاملة بالمثل، أو وفقاً لما تضمنته الاتفاقيات والمعاهدات الدولية.^(١)

(١) / المادة (٨٤) من القرار رقم (١٢) لسنة ٢٠١٨ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون القيمة المضافة الصادر

بالمرسوم بقانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٨ - مملكة البحرين.

٣- مستلزمات ذوي الاحتياجات الخاصة، حيث يتم إعفاء استيراد المستلزمات والمعدات التي تستخدم من قبل ذوي الاحتياجات الخاصة، شريطة أن يتم تقديم كافة البيانات والمستندات اللازمة بهذا الشأن.^(١)

- وفي المقابل أعفت المادة (٤٧) من اللائحة في التشريع الإماراتي من القيمة المضافة استيراد السلع المعفية من الضريبة الجمركية الموحدة وهي:
- ١- السلع المستوردة من قبل القوات المسلحة وقوى الأمن الداخلي.
 - ٢- الأمتعة الشخصية والهدايا التي ترد بصحبة المسافرين.
 - ٣- استيراد الأمتعة الشخصية والأدوات المنزلية المستعملة التي يجلبها المواطنون المقيمون في الخارج والأجانب القادمون للإقامة في البلاد لأول مرة.
 - ٤- السلع المعادة.

الفرع الثاني: سياسة رسم نسبة الصفر بالمائة في قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني والإماراتي

نستعرض فيما يأتي سياسة رسم الضريبة الصفريّة في الأنشطة والقطاعات الاقتصادية التي حددتها تشريعات الدولتين بناء على ما جاءت به الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة بين دول مجلس التعاون الخليجي، وذلك على التفصيل

(١) / المادة (٨٥) من القرار رقم (١٢) لسنة ٢٠١٨ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٨ - مملكة البحرين.

الآتي:

أولاً: تصدير السلع: التصدير هو توريد السلع من المملكة الى خارج الدول المطبقة "دول مجلس التعاون المطبقة للاتفاقية" وفق احكام النظام الموحد للجمارك^(١)، وعرفه المشرع الإماراتي بأنه مغادرة السلع أراضي الدولة أو تقديم الخدمات لشخص مقر تأسيسه أو منشأته الثابتة خارج الدولة^(٢)، وعرفت الاتفاقية الموحدة للجمارك المُصدر بأنه الشخص الطبيعي او الاعتباري الذي يقوم بتصدير البضاعة^(٣).

ومن أهم مزايا ضريبة القيمة المضافة انها لا تفرض على الصادرات الوطنية، ومعنى عدم الفرض ينطوي على أن المُصدر الوطني لن يتحمل ضريبة المدخلات السابقة التي سددها لإكمال انتاجه وتجهيزه للتصدير^(٤)، بحيث يسترد هذه الضريبة كاملة فتكون حصيلة ما سدد من ضريبة مدخلات صفراً فتتخفف عليه التكاليف

(١) مادة (١) من المرسوم بقانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٨ بإصدار قانون القيمة المضافة البحرين.

(٢) مادة (١) من المرسوم الاتحادي رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ بشأن ضريبة القيمة المضافة.

(٣) مادة (٢) من الاتفاقية الموحدة للجمارك لدول مجلس التعاون الخليجي.

(٤) تعرف ضريبة المدخلات بأنها الضريبة التي يتحملها الخاضع للضريبة فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات المقررة له أو المستوردة لأغراض مزاوله النشاط الاقتصادي، تراجع المادة (١) من قانون القيمة المضافة البحرين وتقابلها بذات المعنى المادة (١) من قانون ضريبة القيمة المضافة الإماراتي.

وبالتبعية تخرج السلعة من الدولة بسعر معقول وقابل للمنافسة في السوق الخارجي. لقد اشترط المشرع البحريني لتطبيق نسبة الصفر بالمئة أن يكون تصدير السلع فعلياً إلى خارج الدول المطبقة للاتفاقية الموحدة دعماً للصادرات الوطنية^(١)، كما يتعين ألا يكون قد تم استعمال تلك السلع في مملكة البحرين، ويتوجب على الخاضع لضريبة القيمة المضافة الاحتفاظ بالمستندات التجارية والرسومية التي تثبت عملية النقل لخارج البحرين^(٢)، وفي حال عدم قيام الخاضع لضريبة القيمة المضافة بإثبات قيامه بتصدير السلع أو التوريد، يحق للجهاز الوطني للإيرادات رفض تطبيق نسبة الصفر بالمئة على هذه التوريدات، وبالتالي سيتم فرضها بالنسبة الأساسية^(٣). وطبق المشرع الإماراتي نسبة الصفر بالمئة على ذات التوريد مع تقسيمه الى تصدير مباشر بذات دلالة التصدير التي عناها المشرع البحريني، أما التصدير غير المباشر للسلع الى خارج الدول المطبقة للاتفاقية الموحدة فمن أمثلته مغادرة السلع

(١) / البند (١) من الفقرة (أ) من المادة (٦٧) من القرار رقم (١٢) لسنة ٢٠١٨ بإصدار اللائحة التنفيذية

لقانون القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٨ - مملكة البحرين.

(٢) / البند (٤) من الفقرة (أ) من المادة (٦٧) من القرار رقم (١٢) لسنة ٢٠١٨ بإصدار اللائحة التنفيذية

لقانون القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٨ - مملكة البحرين.

(٣) / الفقرة (ج) من المادة (٦٧) من القرار رقم (١٢) لسنة ٢٠١٨ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون القيمة

المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٨ - مملكة البحرين.

للدولة بصحبة الراكب.^(١)

ثانياً: خدمات نقل الراكب والسلع الدولية: تطبق نسبة الصفر بالمئة على خدمات نقل الراكب والسلع من أو إلى المملكة، شريطة أن يبدأ في مملكة البحرين أو ينتهي فيها أو أن يمر عبر أراضيها، بالإضافة إلى ما يتضمنه من خدمات وتوريد وسائل النقل المرتبطة به، وتتضمن هذه الحالات الآتي:^(٢)

أ- خدمات نقل الراكب أو السلع من مملكة البحرين إلى مكان وصولها النهائي خارج المملكة.

ب- خدمات نقل الراكب أو السلع من مكان خارج مملكة البحرين إلى مكان وصولها النهائي خارج المملكة.

(١)/ المادة (٤٥) من مرسوم بقانون اتحادي رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة، والبند (١)، (٨) من المادة (٣٠) اللائحة التنفيذية، عموماً التصدير المباشر يعني دخول المصدر سواء كان شركة ام فرد بصورة مباشرة في عمليات التصدير مع تحمله كلفة الاستثمار والمخاطرة، اما التصدير غير المباشر فيتم من خلال وسطاء يقومون بشراء المنتج مباشرة من المصنع ومن ثم إعادة بيعه الى دولة اجنبية وتحت اسم وكيل التصدير او وكيل البائع... لمزيد من التفاصيل يراجع:

- د. خيرى عثمان عبدالعال، السياسة الضريبية وأثرها على التصدير، مرجع سابق، ص ٣٣.

(٢)/ المادة (٣/٥٣) من قانون القيمة المضافة، والفقرة (أ) من المادة (٦٨) من القرار رقم (١٢) لسنة ٢٠١٨ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٨ - مملكة البحرين.

ج-خدمات النقل في مملكة البحرين إذا كان النقل جزءاً من توريد خدمات النقل من المملكة إلى مكان وصولها النهائي خارج المملكة أو من مكان خارج المملكة إلى مكان وصولها النهائي في المملكة.

بالإضافة إلى فتطبق نسبة الصفر بالمئة على توريد السلع والخدمات المرتبطة مباشرة أو عرضياً بتوريد النقل الدولي، بما في ذلك التوريدات الآتية:^(١)

١- توريد السلع والخدمات لغايات استخدامها أو استهلاكها على متن وسائل النقل المؤهلة.

٢- تحميل وتفريغ الآليات والمعدات المستعملة لنقل السلع.

٣- استئجار المستودعات والمعدات لحماية السلع المعدة للتصدير خارج مملكة البحرين.

٤- استئجار الآليات والمعدات المستعملة لنقل السلع المعدة للتصدير.

٥- حراسة وتخزين السلع المعدة للتصدير إلى خارج مملكة البحرين.

٦- تغليف السلع المخصصة للتصدير إلى خارج مملكة البحرين.

٧- المعاملات التي يقوم بها مخلصي البضائع المعتمدين لدى شؤون الجمارك والملازمة لمعاملات التصدير.

(١) / الفقرة (ج) من المادة (٦٨) من القرار رقم (١٢) لسنة ٢٠١٨ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون القيمة

المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٨ - مملكة البحرين.

٨- معاملات التأشيرة والخدمات المتعلقة بها ومعاملات التأمين للركاب.

علاوةً على ذلك فقد جعل المشرع البحريني توريد وسائل النقل المؤهلة وتوريد السلع والخدمات المرتبطة بصيانتها أو إصلاحها أو تحويلها بما في ذلك توريد قطع الغيار والمواد القابلة للاستهلاك وغيرها من المكونات الضرورية التي يتم

تركيبها أو دمجها في وسائل النقل خاضعة لنسبة الصفر بالمئة.^(١)

أما المشرع الإماراتي فقد أخضع لنسبة الصفر بالمئة خدمات نقل الركاب والسلع الدولية الذي يبدأ في الدولة أو ينتهي فيها أو يمر عبر أراضيها بما فيها الخدمات المرتبطة بالنقل، بالإضافة إلى النقل الجوي للركاب داخل دولة الإمارات وتوريد وسائل النقل الجوية والبحرية والبرية المستخدمة لنقل الركاب والسلع، وتوريد الخدمات والسلع المرتبطة بتوريد وسائل النقل وتوريد طائرات وسفن الإنقاذ والمساعدة جواً وبحراً، بالإضافة إلى توريد السلع والخدمات المرتبطة بخدمات نقل السلع أو الركاب على متن وسائل النقل الجوية والبرية والبحرية خاضعاً لنسبة الصفر بالمئة.^(٢)

(١) الفقرة (د) من المادة (٦٨) من القرار رقم (١٢) لسنة ٢٠١٨ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٨ - مملكة البحرين.

(٢) / البنود (٧،٦،٥،٤،٣،٢) من المادة (٤٥) من مرسوم بقانون اتحادي رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة - الإمارات العربية المتحدة.

- ثالثاً: توريد الخدمات: نظم المشرع البحريني شروط تطبيق نسبة الصفر بالمئة على توريد الخدمات من مورد خاضع لضريبة القيمة المضافة لمقيم وهي كالآتي:^(١)
- ١- يتعين أن يتم توريد الخدمات إلى عميل ليس له مكان إقامة في مملكة البحرين أو أي من الدول المطبقة وكان خارج المملكة في تاريخ تأدية الخدمة.
 - ٢- أن تكون الخدمات متعلقة بسلع مادية أو عقارات موجودة خارج إقليم الدول المطبقة في تاريخ تأدية الخدمة.
 - ٣- أن تكون الخدمات منفذة خارج إقليم الدول المطبقة.
 - ٤- أن يتم الاستفادة من الخدمات المقدمة خارج إقليم الدول المطبقة.
- أما المشرع الإماراتي فقد جعل تصدير الخدمات خاضعاً لنسبة الصفر بالمئة في حال تم توريد الخدمة إلى متلقي ليس لديه مكان إقامة في أي من الدول المطبقة وكان خارج دولة الإمارات في وقت تأدية هذه الخدمة ويشمل ذلك تصدير خدمات الاتصالات، ولا يشمل ذلك الخدمات المتعلقة بالعقارات داخل الامارات.^(٢)
- رابعاً: توريد او استيراد الذهب والفضة والبلاتين: اشترط المشرع لإخضاعها

(١) / المادة (٧٣) من القرار رقم (١٢) لسنة ٢٠١٨ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٨ - مملكة البحرين.

(٢) / المادة (٣١) من قرار مجلس الوزراء رقم (٥٢) لسنة ٢٠١٧ بشأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة - الإمارات العربية المتحدة.

نسبة الصفر بالمائة ان تكون لغايات استثمارية وبنقاوة لا تقل عن ٩٩٪ وقابلة للتداول في سوق السبائك العالمي، واما التوريد لغايات تجارية فإن أول توريد فقط بعد استخراج الذهب والفضة والبلاطين يكون خاضعاً لنسبة الصفر بالمئة.^(١) وفيما يتعلق بالمشروع الإماراتي فقد اخضع المعادن الثمينة الاستثمارية او استيرادها لغايات استثمارية لنسبة الصفر بالمائة، وحددت اللائحة المقصود بهذه المعادن بأنها الذهب والفضة والبلاطين واشترط بشأنها ذات الشروط التي وضعها المشروع البحريني.^(٢)

خامساً: قطاع النقل المحلي: جعل المشروع البحريني معاملات توريد خدمات نقل السلع والركاب سواء كانت عن طريق البر أو البحر أو الجو من مكان في مملكة البحرين إلى مكان آخر بالمملكة خاضعاً لضريبة القيمة المضافة بنسبة الصفر بالمئة.^(٣)

(١) المادة (٥٣ / ٨٠٩) من القانون، والمادة (٧٤) من اللائحة التنفيذية.

(٢) / المادة (٣٦) من اللائحة، والمادة (٤٥ / ٨) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة - الإمارات العربية المتحدة.

(٣) / المادة (٥٣ / ١) من القانون، والفقرة (أ) من المادة (٧٨) من القرار رقم (١٢) لسنة ٢٠١٨ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٨ - مملكة البحرين.

واستثنى منها بعض الخدمات التي تخضع لنسبة ١٠٪، وهي: ^(١)

١- خدمات النقل التي يتم تقديمها من قبل الأشخاص غير المستوفين للمتطلبات التنظيمية ضمن خدمات النقل، أو غير المدرجين ضمن المرخصين لهم من قبل الجهات المختصة لتقديم هذه الخدمات.

٢- خدمات توصيل الطعام المقدمة من قبل الخاضعين لضريبة القيمة المضافة الذين يقدمون مثل هذه الخدمات.

٣- خدمات تأجير السيارات على أن تكون من غير سائق.

٤- خدمات النقل التي يتم تقديمها لأغراض سياحية كمثال مشاهدة المعالم السياحية أو لأغراض ترفيهية.

٥- خدمات النقل التي تكون تابعة ضمن توريد أساسي لسلعة أو خدمة خاضعة لضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية والتي لا يتم تسعيرها بصورة مستقلة عن توريد السلعة.

وبالمقابل نجد المشرع الإماراتي قد اعتبر خدمات النقل المحلي للركاب من ضمن التوريدات المعفية من ضريبة القيمة المضافة ما لم تكن خدمات النقل بواسطة

(١) الفقرة (ب) من المادة (٧٨) من القرار رقم (١٢) لسنة ٢٠١٨ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٨ - مملكة البحرين.

طائرة واعتبر نقلاً دولياً وفقاً لمعاهدة وارسو الدولية لتوحيد بعض قواعد النقل الجوي لعام ١٩٢٩ حيث تخضع لنسبة الصفر بالمئة، أو كان النقل المحلي في سياق رحلة سياحية فيخضع لنسبة ٥٪.^(١)

سادساً: **توريد النفط والمشتقات النفطية والغاز:** حدد المشرع البحريني في المادة (٧٩) من القرار رقم (١٢) لسنة ٢٠١٨ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٨ على سبيل الحصر التوريدات الخاضعة لنسبة الصفر بالمئة وهي كالاتي:^(٢)

١- استيراد وتوريد النفط والغاز وغيرها من المواد الهيدروكربونية سواء كانت معالجة أو غير معالجة.

٢- منح حق استخدام أو استكشاف أو استغلال أي جزء في مملكة البحرين وذلك للبحث عن أو استخراج أو إنتاج النفط أو الغاز أو غيرها من الهيدروكربونات.

(١) البند (٤) من المادة (٤٦) من مرسوم بقانون اتحادي رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة - الإمارات العربية المتحدة والمادة (٤٥ / ٤٣) من قرار مجلس الوزراء رقم (٥٢) لسنة ٢٠١٧ بشأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة - الإمارات العربية المتحدة.

(٢) / المادة (٥٣ / ١٤) من القانون والفقرة (أ) من المادة (٧٩) من القرار رقم (١٢) لسنة ٢٠١٨ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٨ - مملكة البحرين.

- ٣- توريد خدمات استكشاف النفط والغاز بالإضافة إلى الخدمات المتعلقة بحقول النفط والغاز، بما في ذلك التصميم، الحفر، الاستخراج وغيرها من الخدمات.
 - ٤- توريد الخدمات المتخصصة وذلك في حال كانت لازمة لاستكشاف أو استغلال مواقع النفط والغاز أو المواقع المحتملة لذلك.
 - ٥- توريد خدمات تكرار النفط أو معالجة الغاز.
 - ٦- توزيع أو نقل النفط أو الغاز أو غيرها من الهيدروكربونات، أو تخزين النفط أو الغاز أو غيرها من المواد الهيدروكربونية.
 - ٧- استيراد أو توريد المواد الاستهلاكية التي يتم استخدامها بشكل مباشر وحصري وذلك للقيام بالتوريدات المتعلقة باستيراد وتوريد النفط والغاز والمواد الهيدروكربونية أو تخزينها.
 - ٨- استيراد أو شراء أو إيجار المعدات التي تستخدم بشكل مباشر للقيام بالتوريدات المتعلقة باستيراد وتوريد النفط والغاز والمواد الهيدروكربونية أو تخزينها.
- واستثنى عمليات استيراد وتوريد السلع المنتجة من النفط أو الغاز أو غيرها من المواد الهيدروكربونية كالأسمدة والبلاستيك وزيوت التشحيم والشموع وغيرها من السلع، حيث جعل تلك التوريدات خاضعة للنسبة الأساسية عوضاً عن نسبة الصفر

بالمئة.^(١)

وفيما يتعلق بالمشروع الإماراتي فقد جعل توريد او استيراد النفط الخام والغاز الطبيعي من ضمن التوريدات التي يتم تطبيق نسبة الصفر بالمئة عليها.^(٢)

(١) الفقرة (ب) من المادة (٧٩) من القرار رقم (١٢) لسنة ٢٠١٨ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٨ - مملكة البحرين.

(٢) البند (١٢) من المادة (٤٥) من مرسوم بقانون اتحادي رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة - الإمارات العربية المتحدة.

المبحث الثاني

أثر السياسة الضريبية في تعزيز التنوع الاقتصادي في البحرين والإمارات

تمهيد وتقسيم:

يقتضي تحليل أثر أو انعكاس السياسة الضريبية في قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني الإماراتي على التنوع الاقتصادي أن نقسم هذا المبحث الى مطلبين، الأول يتناول ماهية التنوع الاقتصادي وواقع تجربة البحرين والإمارات في تحقيقه قبل واثناء التطور الأخير لأنظمتها الضريبية، واما الثاني فيتناول تحليل أثر أدوات السياسة الضريبية وبالأخص الضريبة الصفرية والاعفاء الضريبي على تعزيز التنوع الاقتصادي، ونفصل ذلك فيما يأتي:

المطلب الأول: التنوع الاقتصادي في البحرين والامارات

نأتي في الفرع الأول من هذا المطلب على تبيان ماهية التنوع الاقتصادي من حيث تعريفه وأنواعه واتجاهاته، ونخصص الفرع الثاني لتحليل تجربة البحرين والإمارات في مجال التنوع الاقتصادي من واقع التقارير الوطنية والمؤشرات الدولية، وذلك على التفصيل الآتي:

الفرع الأول: ماهية التنوع الاقتصادي

نبرز في الماهية تعريف التنوع الاقتصادي وانواعه واتجاهاته على ما سيأتي:
أولاً: تعريف التنوع الاقتصادي: ان فكرة التنوع الاقتصادي تأتي عكس فكرة التخصص، حيث أن تنوع الاقتصاد هو عملية تحول هيكلية من نسيج اقتصادي تهيمن عليه قطاعات النشاط الأولية (الموارد الطبيعية، والزراعة، والتعدين وغيرها)

إلى القطاعات الثانوية (الصناعة التحويلية، والتصنيع وغيرها) والصناعات التي تتطلب تضافر أطراف الإنتاج الثلاثة وهم الدولة وأصحاب الاعمال والعمال كقطاعات (التجارة، السياحة).^(١)

يُعرف البعض التنوع الاقتصادي بأنه عبارة عن عملية تتضمن تحول الدولة من أحادية الإنتاج والدخل نتيجة الاعتماد على النفط الى دولة تتسم بتعدد مصادر الدخل نتيجة زيادة مساهمة القطاعات الإنتاجية الأخرى في الناتج المحلي الإجمالي.^(٢)

وتم تعريفه بأنه " التحول نحو هيكل اقتصادي أكثر تنوعاً في الإنتاج المحلي والتجارة بهدف زيادة الإنتاجية وخلق فرص للعمل وتوفير الأساس اللازم لتحقيق نمو مستدام قادر على الحد من الفقر".^(٣)

ويعرف الباحث التنوع الاقتصادي بأنه أسلوب لتوزيع وتخفيف مخاطر الاقتصاد

(1)Petit, M., Barghouti S., « Diversification: Challenges and Opportunities », in BARGHOUTI S., GAEBUS L. and UMALI D. (edited by), « Trends in Agricultural Diversification: Regional Perspectives », World Bank Technical Paper #180, Washington, DC: The World Bank, 1992, p:8.

(2)Hvidt Martin "Economic Diversification in GCC Countries: Past Record and Future Trends"، Research Paper, Kuwait Program on Development, Governance and Globalization in the Gulf States , 2013 ,p10.

(٣) / د. هاني محمد علي الدمرداش، اختبار العلاقة بين التنوع الاقتصادي والنمو في مصر باستخدام نموذج NARDL، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة بجامعة طنطا، العدد الثاني، يونيو ٢٠٢٣، ص ١٠.

والأزمات المالية المحلية والدولية عبر تنوع الأسواق والصادرات وتعزيز مصادر الدخل للدولة والانفتاح ناحية تنوع القاعدة الإنتاجية في الأنشطة والقطاعات المساهمة في الناتج المحلي الإجمالي.

ثانياً: أنواع التنوع الاقتصادي: يأتي التنوع الاقتصادي على ثلاثة أنواع، ونستخلص هذه الأنواع من مؤشر التنوع الاقتصادي الدولي (Global Economic EDI Diversification Index)^(١)، وهي:

النوع الأول: التنوع الإنتاجي (Product or Output Diversification) وهو تعزيز الإنتاج في الدولة في مجالات اقتصادية متنوعة ومتباينة بما يحقق كثافة إنتاجية خارج إطار فكرة "التركز الاقتصادي"^(٢)، ومن أهم الأمثلة تجربة الصين التي تعمل على

(١) تقرير مؤشر التنوع الاقتصادي العالمي لعام ٢٠٢٣، مرجع سابق، ص ٥٨. ولمزيد من المراجع:

- موسى باهي وكمال رواينية، التنوع الاقتصادي كخيار استراتيجي لتحقيق التنمية المستدامة في البلدان النفطية "حالة البلدان العربية المصدرة للنفط"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد ٥، ديسمبر ٢٠١٦، ص ١٣٦.

-GIZ and UNIDO: Enhancing the Quality of Industrial Policies "EQULP", tool 4, "Diversification - Domestic and Export Dimensions, 2015.p:15.

(٢) / يستخدم مؤشر هرفندال هيرشمان (herfindal-hirshman) كمؤشر مهم لقياس درجة التنوع الاقتصادي وهو عبارة عن معادلة تقيس العلاقة بين الناتج المحلي الاجمالي للدولة وبين عدد مكونات الناتج من حيث عدد القطاعات المساهمة.

تكثيف الإنتاج في قطاعات ومجالات وانشطة متنوعة.

النوع الثاني: تنويع الأسواق او الصادرات (Export or Trade Diversification) وهذا النوع يستهدف عدم الاعتماد في الصادرات على سوق واحد بل الولوج لأكثر من سوق في أكثر من بلد أو دولة، بما يسهم في تعزيز منافسة السلعة الوطنية أو المحلية في السوق العالمي، وتجاوز مخاطر التجارة الخارجية وبالأخص انخفاض الطلب على الصادرات الوطنية أو المحلية في سوق معين أو دولة بذاتها^(١)، ومن اهم الأمثلة على هذا التنويع التجربة الفرنسية حيث تستهدف توسيع قاعدة الدول المستوردة لمنتجاتها، ويعتبر هذا الهدف ضمن سياستها الخارجية.^(٢)

النوع الثالث: التنويع في الإيرادات (Revenue Diversification) ويتعلق هذا النوع بتنويع المصادر التي تمول نشاط الحكومة كالضرائب تحديداً، بحيث تتمكن من توفير التمويل للقطاعات المتنوعة في الدولة كقطاع الرعاية الصحية والتعليم وقطاع الخدمات الاقتصادية وقطاع الإدارة العامة ورعاية الأطفال والمسنين وغيرها،

(١) / يستخدم مؤشر تنوع الصادرات (مؤشر مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية "الاونكتاد") كمؤشر أساسي لقياس تنوع الصادرات والأسواق من خلال معادلة تقيس العلاقة بين حصة صادرات السلع الرئيسية لدولة ما مقارنة بحصة الصادرات العالمية من ذات هذه السلع.

(٢) / لمزيد من التفاصيل يراجع موقع وزارة الخارجية الفرنسية على الرابط (تاريخ الدخول ٢٠/٥/٢٠٢٤، الوقت: ١٠:٠٩ مساءً):

<https://www.diplomatie.gouv.fr/ar/politique-etrangere-de-la-france/>

وتمويل برامج التنشيط الاقتصادي، وهذا النوع من التنوع - وخصوصاً عن طريق الضرائب - هو أساس مالية الدول المتقدمة اقتصادياً، وقد لجأت له البحرين والإمارات بشكل أكبر في العشر سنوات الأخيرة.

ثالثاً: اتجاهات التنوع الاقتصادي: يأخذ التنوع الاقتصادي الاتجاهات التالية: (١)

١- التنوع الأفقي (**Horizontal Diversification**) وفيه يتم خلق فرص واستثمارات ومنتجات جديدة في القطاع نفسه، مما يؤدي إلى توسعة القطاع من قبيل ما يحتويه القطاع من منتجات وأنشطة متقاربة أو متشابهة. (٢)

٢- التنوع الرأسي (**Vertical Diversification**) وفيه تستهدف الدولة إعادة هندسة

(١) لمزيد من التفاصيل يراجع:

- د. خالد هاشم عبد الحميد، التنوع الاقتصادي والتنمية المتوازنة في المملكة العربية السعودية، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، المجلد ١٩، العدد ١، يناير ٢٠١٨، ص ٧٧.

- لزعر محمد امين، "سياسات التنوع الاقتصادي" تجارب دولية وعربية" - المعهد العربي للتخطيط، ٢٠١٤، ص ١٥.

- القرعان أنور، التنوع الاقتصادي في دول مجلس التعاون الخليجي: القطاع النفطي لا يزال الأبرز، منظمة الخليج للاستشارات الصناعية، العدد ١٠٥، يونيو ٢٠١٣، ص ٢٦.

(٢) في ذات المعنى يراجع: سلمية غدير احمد وعائشة سلمه كيحلي، واقع التنوع الاقتصادي في الجزائر على ضوء تجارب الدول النفطية باستخدام مؤشر هيرفندال هيرشمان للفترة (٢٠١٧-٢٠٢١)، مجلة الباحث، المجلد ٢٢ (١)، ديسمبر ٢٠٢٢، ص ٤.

الخريطة الاقتصادية وتوزيع الاستثمارات وتعزيز الإنتاج في قطاعات مختلفة أو جديدة كلياً.

٣-التنويع الجانبي وهو في الواقع يتقارب مع التنويع الأفقي ولكن الشركة أو القطاع او النشاط مستعيناً بوحدة البحوث والتطوير (Research and Development "R&D") يطور من انتاجه لتقديم منتجات جديدة لا تتعلق بنشاط الشركة الحالي بما يفتح المجال لتشغيل خط انتاج جديد ومختلف في ذات المنشأة. وتعتبر التجربة الماليزية من أفضل التجارب الدولية في خلق تنويع اقتصادي، حيث كانت تعتمد في السابق على اثمان المنتجات الأولية، ولكنها قامت برسم سياسات تضمن دمج هذه المنتجات في سلاسل القيمة العالمية (Global Value Chain^(١))، مما أدخل منتجات ماليزيا الأولية في مجموعة واسعة من القطاعات التصنيعية وهو ما عزز من قدرتها على التنويع الاقتصادي والدخول لأسواق جديدة وتنامي صادراتها.

(١) يقصد بسلاسل القيمة العالمية (GVC): هي عملية توزيع او تقسيم الإنتاج بين العديد من الدول، بحيث تسهم كل دولة في عملية الإنتاج بجزء ولو بسيط في عملية انتاج السلعة او الخدمة النهائية، لمزيد من التفاصيل:

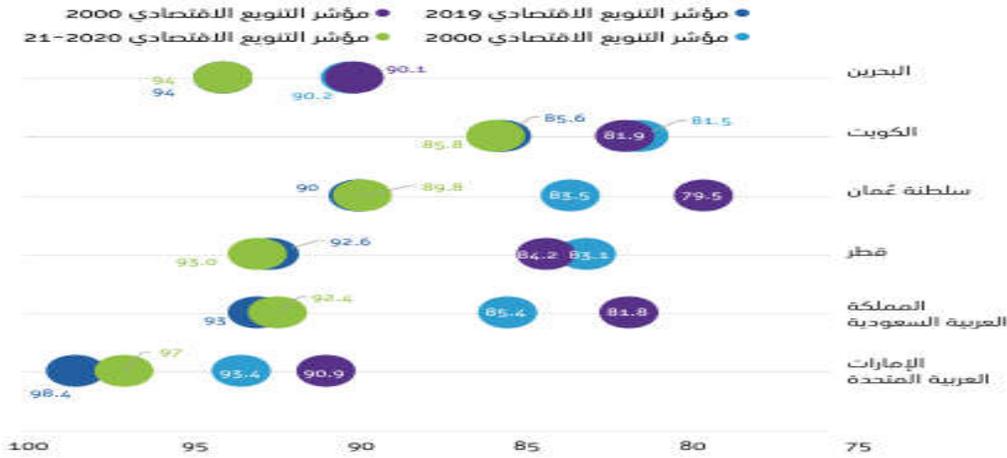
- د. منى أبو العطا حلیم، مستقبل المشاركة في سلاسل القيمة العالمية في ضوء الازمات والاثر على التنمية المستدامة (دراسة حالة مصر والسعودية)، مجلة مصر المعاصرة، المجلد ١١٤، العدد ٥٤٩، يناير ٢٠٢٣.

الفرع الثاني: تجربة البحرين والإمارات في تحقيق التنويع الاقتصادي^(١)

يمكن تلخيص تجربة البحرين والإمارات في التنويع الاقتصادي من خلال موقع الدولتين في المؤشر العالمي للتنويع الاقتصادي (EDI) في إطار المقارنة بين دول مجلس التعاون الخليجي التي أقامها تقرير هذا المؤشر لعام ٢٠٢٣، وهو ما يبينه الرسم البياني رقم (٢) أدناه:

الرسم البياني رقم (٢)

يبين حالة التنويع الاقتصادي في دول مجلس التعاون الخليجي للفترة من ٢٠٠٠ - ٢٠٢١^(٢)



(١) استخدمنا مصطلح تحقيق لأن التنويع الاقتصادي سبق دخول الدولتين في النظام الضريبي الحالي، وبالتالي فالدولتان تعملان على تحقيق التنويع الاقتصادي، وتأتي الدراسة للنظر في أثر السياسة الضريبية في تعزيز ما يتحقق من تنويع اقتصادي عبر النظام الضريبي.

(٢) هذا الرسم البياني منشور في تقرير مؤشر التنويع الاقتصادي العالمي لعام ٢٠٢٣، مرجع سابق، ص ٦٧.

يوضح الرسم البياني بأن مملكة البحرين ودولة الإمارات العربية المتحدة تشهدان تحسناً في تعزيز التنوع الاقتصادي من قبل تشكل نظمها الضريبية في شكلها الحالي ، وهو ما أكدته دراسة حديثة لصندوق النقد العربي^(١)، والتي استندت على مؤشر قياس التنوع الاقتصادي الأكثر اعتباراً من الناحية الدولية وهو مؤشر هيرفيندال هيرشمان (Herfindahl Hirschman Index) ، و هو مؤشر أساسي لقياس التنوع الاقتصادي في الدول ، وتم تطويره بواسطة الاقتصادي الأمريكي Orris C. Herfindahl والاقتصادي الألماني Albert O. Hirschman ويعتمد على معادلة رياضية تقيس حجم القطاعات الاقتصادية المساهمة في الناتج المحلي الإجمالي ، وكلما بلغت قيمة المؤشر اقل من ١٥٠٠ نقطة دل ذلك على اقتصاد تنافسي ليس فيه تركيز في الأنشطة الاقتصادية ، واذا تراوحت قيمة المؤشر أكثر من ١٥٠٠ وحتى ٢٥٠٠ نقطة يشير لوجود تركيز اقتصادي معتدل ، وفي حال زاد المؤشر عن ٢٥٠٠ نقطة فهذا يعني عدم وجود تنوع اقتصادي وان اقتصاد الدولة شديد التركيز وغير تنافسي .

وقد جاءت نتائج البحرين والإمارات أقل من ١٥٠٠ نقطة بما يؤكد عدم وجود تركيز اقتصادي، ويظهر ذلك وفق ما يبينه الشكل (١) والشكل (٢):

(١) جمال قاسم حسن وآخرون، التنوع الاقتصادي في الدول العربية المصدرة للنفط "الواقع والتحديات"، صندوق النقد العربي، 2023، ص ٥.

الشكل (١)

يبين عدم تركيز الأنشطة الاقتصادية في البحرين

البحرين



الشكل (٢)

يبين عدم تركيز الأنشطة الاقتصادية في الإمارات

الإمارات



وبالنظر لتأثير القطاع غير النفطي في الناتج المحلي الإجمالي، نجد بأن التقرير

الاقتصادي لعام ٢٠٢٣ في البحرين يشير الى أن نسبة مساهمة القطاع غير النفطي في الناتج المحلي الإجمالي حوالي ٨٤٪^(١)، ومساهمة القطاع غير النفطي في الإمارات عام ٢٠٢٢ تقارب ٦٥٪^(٢).

وحول تسارع خطوات تعزيز التنوع الاقتصادي فيظهر تقدم واضح وسريع في التجربة الإماراتية، مع تقدم أبطأ في مملكة البحرين بالرغم من أنها كانت السبّاقة في منطقة الخليج العربي في التنوع الاقتصادي في أوائل عام ٢٠٠٠م، وهو ما أظهره الرسم البياني رقم (٢) سابق البيان.

ويعزى السبب في التقدم المتسارع في الإمارات لما تملكه من مقومات كبيرة اقتصادية وسياحية ومالية تمكنها من تقديم حوافز ضريبية وغير ضريبية، كالسماح بالتملك بنسبة ١٠٠٪ للأجانب وتوسيع البنية التحتية وتطويرها بسهولة وسرعة بما سهل النمو في قطاعات كثيرة منها النقل والسياحة والقطاعات التكنولوجية^(٣)، وهو ما تعمل عليه البحرين في السنوات الأخيرة بوتيرة متصاعدة وبشكل مكثف عبر تزايد مشاريع تطوير البنية التحتية وتوسيع الطرقات وربطها وبناء الجسور.^(٤)

(١) التقرير الاقتصادي لمملكة البحرين، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، ٢٠٢٣، ص ٨.

(٢) التقرير الاقتصادي السنوي، وزارة الاقتصاد، الإصدار ٣١، ٢٠٢٣، ص ٣٦.

(٣) تقرير المؤشر العالمي للتنوع الاقتصادي، مرجع سابق، ص ٦٧.

(٤) أشار البنك الدولي في بيانه بتاريخ ٢٢/١١/٢٠٢٣ بعنوان " جهود التنوع الاقتصادي تؤتي ثمارها في

المطلب الثاني: تحليل أثر أدوات السياسة الضريبية على التنويع الاقتصادي في البحرين والإمارات

يأتي هذا المطلب لتحليل أثر الضريبة الصفيرية والاعفاءات الضريبية المقررة لغايات اقتصادية في قانون ضريبة القيمة المضافة في البحرين والإمارات على التنويع الاقتصادي، وتتناول ذلك في الفروع الآتية:

الفرع الأول: أثر الإعفاءات على التنويع الاقتصادي

تساهم سياسة رسم الإعفاءات في تعزيز التنويع الاقتصادي، ويرجع ذلك الى أن المستثمرين الأجانب او الوطنيين واللاعبين الاقتصاديين عموماً مهما كان وصفهم او صفتهم يبدون اهتماماً كبيراً بتوجيه رؤوس أموالهم نحو القطاعات المربحة والمعفية من الضريبة مما يزيد من تدفق الاستثمارات.

وبالتالي فالعلاقة طردية بين الاعفاء والتجنب الضريبي "التهرب الضريبي

منطقة مجلس التعاون الخليجي ولكن تحتاج لمزيد من الإصلاحات " حيث ذكر التالي : تشير التقديرات إلى أن معدل النمو في مملكة البحرين قد تراجع إلى ٢.٨٪ في عام ٢٠٢٣، في ظل ضعف أداء القطاع النفطي، بينما يظل القطاع غير النفطي هو المحرك الرئيسي للنمو ، ومن المتوقع أن يسجل قطاع النفط والغاز نمواً طفيفاً بنسبة ٠.١٪ خلال فترة ٢٠٢٣-٢٠٢٤، فيما ستستمر القطاعات غير الهيدروكربونية في التوسع بنسبة ٤٪ تقريباً، مدعومةً بالانتعاش في قطاعات السياحة والخدمات وباستمرار مشروعات البنية التحتية ... البيان متاح على الرابط ، تاريخ الدخول ٢٣ / ١ / ٢٠٢٤ :

<https://www.albankaldawli.org/ar/news/press-release/2023/11/22/economic-diversification-efforts-paying-off-in-gcc-region-but-more-reforms-needed>

المشروع"، فكلما زادت الإعفاءات زاد التجنب الضريبي من قطاعات خاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية الى القطاعات المعفية.

وفي المقابل فإن الاعفاء في نموذج ضريبة القيمة المضافة خطير؛ لأن ما يدفع من ضريبة قيمة مضافة سابقة "ضريبة مدخلات" في عملية الإنتاج او الاستيراد تعد من قبيل التكاليف غير واجبة الخصم مما يضطر التاجر لتضمين هذه التكاليف في السعر النهائي للسلعة فيدفع هذا الاعفاء الى ارتفاع أسعار المنتجات، وذلك في حال كان المنتج (سلعة او خدمة) تترتب عليه تكاليف ضريبية سابقة، لذلك لا يفضل التوسع في الإعفاءات، وهو ما وجدناه في التشريعين البحرين واليماراتي.

ومن جانب آخر فإن الإعفاءات تؤدي لخفض الإيرادات الضريبية، وهنا يمكننا القول بأن العلاقة عكسية بين الاعفاء والحصيللة الضريبية، ولكننا نعتقد بأن هذه العلاقة نظرية وعلى المدى القصير، فسياسة الإعفاءات على المدى المتوسط والطويل تسهم في خلق تنمية اقتصادية ونمو في القطاعات المستهدفة من الدولة بما يخلق الوظائف ويمد الدولة بإيرادات من مصادر أخرى متنوعة كالرسوم والضرائب الأخرى كالضريبة على الأرباح، وذلك نظراً لنمو هذه القطاعات المعفية من ضريبة القيمة المضافة.

نبرز فيما يأتي أثر الإعفاءات في ضريبة القيمة المضافة على تعزيز التنوع الاقتصادي في الدولتين بناء على السياسة الضريبية المرسومة التي حددنا ملامحها في المبحث الأول، وذلك على النحو الآتي:

أولاً: أثر الإعفاءات على التنوع الإنتاجي:

تبرز أهم آثار الاعفاء الضريبي على التنوع الاقتصادي في قطاعين:

١- الخدمات المالية: إن الإعفاء في نطاق ضريبة القيمة المضافة في التشريعين البحريني والإماراتي وجوبي بنص القانون، ومؤداه عدم خضوع الخدمات المالية للضريبة، وهو ما يساهم في تدعيم النظام المصرفي والبنكي وتشجيع طلب المتعاملين مع هذه المؤسسات على المنتجات المالية، وهو ما يساهم في زيادة عرض هذه المنتجات وتنوعها، بما يزيد من أوجه التمويل والائتمان، ويخلق حالة من الابتكار في خلق منتجات مالية ومصرفية تساهم في تحفيز السوق وزيادة نمو قطاع الخدمات المالية.

ويرجع ذلك لكون هذا القطاع غير مبني على تكاليف سابقة كبيرة قد تثقل كاهل مستهلك الخدمات المالية وتسبب زيادة في أسعار المنتجات المالية، لذلك فالإعفاء في مثل هذه القطاعات يكون ايجابياً ويعزز من تنوع وزيادة وتشعب المنتجات المالية بدخول الابتكار فيها، وفي ذات الوقت يساهم في زيادة مساهمة القطاع في الناتج المحلي الإجمالي.

وما ذكرناه أعلاه أكدته التقارير الاقتصادية في البحرين والامارات، فقد ساهمت سياسة الاعفاء في البحرين في زيادة مساهمة قطاع الأنشطة المالية في الناتج المحلي

الإجمالي لعام ٢٠٢٣ بنسبة ١٧.٨٪ كأكبر مساهم ضمن القطاعات الأخرى غير النفطية وزاد نمو القطاع من ٢٧٪ في عام ٢٠٢٢ الى ٥.٧٪ عام ٢٠٢٣^(١)، وفي دولة الإمارات ساهم قطاع الأنشطة المالية والتأمين في الناتج المحلي الإجمالي عام ٢٠٢٢ بنسبة ٨.٢٪ بنمو من ٥٪ في عام ٢٠٢١ الى ٨.٤٪ في عام ٢٠٢٢^(٢).

٢-الإعفاء المقرر لتوريد العقارات: وهي العقارات السكنية المخصصة للبيع أو الايجار، واعفاؤها يعزز من مساهمة قطاع الأنشطة العقارية -كونه قطاع غير نفطي- في الناتج المحلي الإجمالي وزيادة نموه.

وقد ساهم هذا القطاع في الناتج المحلي الإجمالي البحريني بواقع ٥.٤٪ عام ٢٠٢٣ بنمو إيجابي بواقع ٤.١٪ مقارنة بعام ٢٠٢٢^(٣)، وتمثلت مساهمته بواقع ٥.٥٪ عام ٢٠٢٢ في دولة الإمارات بمعدل نمو سنوي ١٢٪ عن عام ٢٠٢١^(٤).

إن الاعفاء يرفع من الطلب العقاري والاستثمار، كما انه من جانب متصل يدعم نمو السياحة في الدولتين كونه يشمل السكن في الشقق المفروشة، والدولتان من الدول المستوردة للعمالة، وقد زاد عدد الزوار الوافدين لأغراض سياحية للبحرين

(١) التقرير الاقتصادي لمملكة البحرين، ٢٠٢٣، مرجع سابق، ص ٨-٩.

(٢) التقرير الاقتصادي السنوي لدولة الإمارات العربية المتحدة، ٢٠٢٣، مرجع سابق، ص ٣٧.

(٣) التقرير الاقتصادي لمملكة البحرين، ٢٠٢٣، مرجع سابق، ص ٨-٩.

(٤) التقرير الاقتصادي السنوي لدولة الإمارات العربية المتحدة، ٢٠٢٣، مرجع سابق، ص ٣٧.

بنسبة ٢٤.٧٪ عام ٢٠٢٣^(١)، وبلغ إنفاق الزوار الدوليين لدولة الإمارات عام ٢٠٢٢ ما يقارب ١١٨ مليار درهم و٤٧ مليار درهم إنفاق السياحة من المقيمين.^(٢)

ثانياً: أثر الإعفاءات على التنوع في الصادرات والأسواق: بالنظر للإعفاءات المقررة في قانون ضريبة القيمة المضافة في الدولتين فإنها لم تلعب دوراً مؤثراً في تعزيز التنوع الاقتصادي، وذلك لأنها مقررة على الخدمات المالية والعقارات والأراضي الفضاء وهي أنشطة داخلية ليس لها تأثير فعال في العلاقات التجارية والاقتصادية الدولية.

وكذلك الاستيراد، فنجد بأن الإعفاءات المقررة بشأنه تتعلق بحالات لا تعتبر من قبيل النشاط الاقتصادي بالمعنى الفني الدقيق كإعفاء الامتعة الشخصية والهدايا والإعفاء الدبلوماسي والعسكري، وبالتالي فمن المنطقي ألا تؤثر بشكل فعال على التنوع في الصادرات أو الأسواق الخارجية.

ولو كانت الواردات المعفاة تتمثل في المواد الأولية أو الوسيطة والتي تدخل في إنتاج السلعة الوطنية لأثر ذلك على الهيكل الإنتاجي ودفع لنمو الإنتاج المحلي وتنوعه، خصوصاً إذا ترتب على ذلك بأن أصبحت تكاليف الإنتاج أقل من أسعار

(١) التقرير الاقتصادي لمملكة البحرين، ٢٠٢٣، مرجع سابق، ص ٣.

(٢) التقرير الاقتصادي السنوي لدولة الإمارات العربية المتحدة، ٢٠٢٣، مرجع سابق، ص ٥٤.

الواردات.^(١)

ثالثاً: أثر الإعفاءات على التنوع في الإيرادات: من المنطقي أن تكون العلاقة بين الاعفاء والايادات العامة علاقة عكسية، فالإعفاءات تضعف من حصيلة الإيرادات على المدى القصير، ونرى بأن الإعفاءات التي ترسم سياستها على المدى المتوسط والطويل توتّي أوكلها بشكل إيجابي على الإيرادات. ونبرر ذلك بأن الإعفاءات عادة ما تكون مؤقتة أو يفترض أن تكون كذلك، فمتى نهض القطاع واستكمل مقومات بناءه توجب على الدولة أن تلغي الاعفاء بما يزيد من حصيلة الإيرادات بأكثر مما لو فرضت الضريبة على القطاع وهو ما يزال في مرحلة النمو، كذلك فإن الإعفاءات في ضريبة القيمة المضافة لا تعني بالضرورة عدم فرض ضريبة على أرباح هذه الشركات، بما مؤداه أن الاعفاء ما هو الا توضحية مؤقتة في الإيرادات لغاية تعظيم إنتاجية القطاعات المعفاة وزيادة ربحيتها، بحيث تكون لتفرض عليها الضرائب بعد ذلك.

(١) بتصرف، في ذات المعنى يراجع:

أ. د ممدوح عوض الخطيب، التنوع وأثره على النمو في الاقتصاد السعودي، مجلة جامعة الملك سعود للعلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، الرياض، ٢٠١٤، ص ٧.

الفرع الثاني: دور الضريبة الصفرية في التنويع الاقتصادي

توسعت البحرين والإمارات في قانون القيمة المضافة ولائحته التنفيذية في التوريدات الخاضعة لنسبة الصفر بالمئة، وهو ما يعني ان ضريبة المدخلات التي تحملها المُنتج له احقية استردادها مما يخفض عليه التكلفة.

ونأتي على تناول دور الضريبة الصفرية "الضريبة بنسبة صفر بالمئة" في تعزيز التنويع الاقتصادي في البحرين والإمارات فيما يأتي:

أولاً: أثر الضريبة بنسبة صفر بالمئة على التنويع الإنتاجي: تخضع الصادرات البحرينية والإماراتية الى الضريبة بنسبة صفر بالمئة بحيث يكون للمُصدر الحق في استرداد الضريبة السابقة التي تحملها لإنتاج السلعة وهو ما يشجعه على تعظيم حجم انتاجه "التنويع الافقي" وخلق انتاج جديد "التنويع الرأسي"، خصوصاً إذا نظرنا من جانب آخر الى ان الصادرات معفاة من التعريفات الجمركية في الدولتين.

وعليه فإن اخضاع عدة قطاعات وانشطة لنسبة الصفر بالمئة يدعم بشكل كبير التنويع الإنتاجي لأن التكاليف تنخفض على المنتج بما مؤداه قدرة أكبر لدى المنتج في تنويع انتاجه في مختلفة كقطاعات الخدمات وتوريد الذهب والفضة وتوريد النفط والغاز.

ولكن من الملاحظ ان المشرع الضريبي في الدولتين لم يكفل الحماية الفعالة للمنتجات الوطنية، فميزتها السعرية في السوق العالمي لا تتحقق فقط من خلال الضريبة بنسبة صفر بالمئة، بل عبر اعفاء المواد الأولية والوسيلة التي تؤدي لإنتاج السلع الموجهة للتصدير في شكلها النهائي من ضريبة القيمة المضافة والتعريفات

الجمركية على الواردات بحيث تكون التكلفة من أساسها ميسرة على المنتج المحلي.

ثانياً: أثر الضريبة الصفرية على التنوع في الصادرات والأسواق: ان التنوع في الصادرات والأسواق يميل الى تنوع أسواق التصدير ولا ينصرف الى العملية الإنتاجية في ذاتها، وبينهما ارتباط وثيق، وعليه وكما بينا فيما سبق بأن الضريبة الصفرية تسهم بشكل كبير في التنوع الإنتاجي في القطاعات والانشطة التي تضمنتها السياسة الضريبية، فمن المنطقي أن هذا الإنتاج سيتم تصريفه في السوق المحلي والسوق الخارجي.

وهذا التصريف في الخارج يتوجب أن يكون ضمن سياسة التصدير التي تضعها الدولة بالتعاون مع القطاع الخاص بحيث يتم تنوع أسواق التصدير وضمان توزيع مخاطر عدم الاقبال على السلعة الوطنية في سوق معينة لأسباب متنوعة ومنها السياسية، فالتركيز على سوق تصدير واحد او قلة من الأسواق لا يضمن في الواقع تنوعاً اقتصادياً حقيقياً في الأسواق.

أن السياسة الضريبية التي رسمها المشرع البحريني والاماراتي مالت بشكل كبير الى الضريبة الصفرية بشكل أكبر من الإعفاءات، وهي سياسة حكيمة وسلمية لأن الإعفاءات كما أسلفنا تحمل المنتج ضريبة مدخلات الإنتاج وليس له حق استردادها.

وقد ترتب على هذه السياسة ان حققت البحرين في عام ٢٠٢٣ إيرادات تقدر

بحوالي ٤ مليار دينار بحريني كصادرات غير نفطية استقبلتها عدة أسواق كالسوق السعودي والإماراتي والامريكي والهولندي والمصري، بحيث يقدر مجموع الصادرات لهذه الدول ٥٤٪ من مجمل الصادرات البحرينية والنسبة المتبقية تتوزع على أسواق أخرى.^(١)

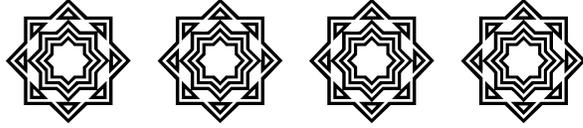
بينما ساهمت الضريبة الصفيرية في دعم الصادرات الإماراتية حيث حققت التجارة الخارجية غير النفطية عام ٢٠٢٢ معدل نمو ١٧.٦٪ بمبلغ تجاوز ٢ تريليون درهم، وقد استحوذت الدول الآسيوية غير العربية والأوروبية على أكثر من نصف صادرات الإمارات بوزن نسبي بلغ ٥٨٪ والباقي يتوزع على دول مجلس التعاون الخليجي والدول الافريقية غير العربية.^(٢)

ثالثاً: أثر الضريبة الصفيرية على التنوع في الإيرادات: تساهم الضريبة الصفيرية في تعزيز مصادر دخل الدولة، كونها محفزاً فعالاً للإنتاج والتصدير، ومن ثم تدفع لميزة تنافسية جيدة للسلع الوطنية في الأسواق الخارجية، بما يدفع لارتفاع الطلب عليها بالعملة الأجنبية التي تساهم عند ورودها للدولة وتحويلها لعملة وطنية من خلال البنك المركزي الى تعظيم الاحتياطي من العملات الأجنبية.

(١) التقرير الاقتصادي لمملكة البحرين، ٢٠٢٣، مرجع سابق، ص ١٨-١٩.

(٢) التقرير الاقتصادي السنوي لدولة الإمارات العربية المتحدة، ٢٠٢٣، مرجع سابق، ص ٣٩-٤٠.

ومن جانب آخر زيادة التكوين الرأسمالي للمنتجين، وبالتالي قدرتهم على الإنتاج والبيع، والذي يقابله قدرة الدولة على تحصيل مزيد من الضرائب الأخرى غير القيمة المضافة بالإضافة لرسم التراخيص والتصاريح التي تزداد مع نمو القطاعات.



الختام

تناولنا في هذه الدراسة استعراض وتحليل وفحص السياسة الضريبية في قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني والإماراتي، وخصوصاً ما يتصل بأهم حافزين ضريبيين وهما الإعفاءات الضريبية والضريبة بنسبة صفر بالمئة وأثرهما على تعزيز التنوع الاقتصادي في الدولتين، ونخلص الى النتائج والتوصيات التالية:

أولاً: النتائج

توصلت الدراسة الى النتائج الآتية:

١- النظام الضريبي الإماراتي أكثر توازناً من النظام الضريبي البحريني كونه يشتمل على ثلاث ضرائب غير مباشرة وهي القيمة المضافة والانتقائية والجمركية وضريبتان مباشرتان على قطاع النفط وضريبة الشركات والاعمال مما يجعل له تأثيراً اقتصادياً واجتماعياً ، ويكون أكثر عدالة في تنوع العبء الضريبي على المكلفين، في حين يشتمل النظام البحريني على ضريبة واحدة مباشرة وتنحصر على القطاع النفطي وثلاث ضرائب غير مباشرة هي ذاتها المفروضة في دولة الامارات ما يجعل تأثير عبء النظام الضريبي على الواقع الاجتماعي وعلى المستهلكين من الفئات منخفضة ومتوسطة الدخل أكبر.

٢-ازدادت الحصيلة الضريبية - التنوع في الإيرادات- في الدولتين مع زيادة الناتج المحلي الإجمالي، وهو ما يعني أن الحكومة في الدولتين تقومان بدور المنظم للاقتصاد بشكل فعال، بحيث لا تعيق الضرائب نمو الناتج المحلي الإجمالي

والنمو الاقتصادي، وعليه تكون هناك علاقة طردية في الدولتين بين زيادة الحصيلة الضريبية وزيادة الناتج المحلي الإجمالي، بمعنى ان سياسة الحوافز الضريبية في ضريبة القيمة المضافة رسمت بشكل إيجابي يساهم في النمو الاقتصادي وليست معوقاً له.

٣- ان تأثير الضرائب في الدولتين على الناتج المحلي الإجمالي ما زال من الناحية الكمية قليلاً، ومن ثم فإن التنوع في الإيرادات ومنها الضريبية لم تساهم بشكل كبير في تعزيز مصادر الدخل الإضافية في الدولتين.

٤- يحتاج الاقتصاد البحرين والاماراتي لإعادة النظر بزيادة الحوافز الضريبية في المجالات الصناعية لخلق توسع في التنوع الإنتاجي والتنوع في الصادرات ومن ثم خلق مصادر إضافية من الإيرادات العامة.

٥- العلاقة عكسية بين الإعفاءات الضريبية والحصيلة الضريبية، ولكن هذه العلاقة العكسية نظرية وعلى المدى القصير، فالدولة عندما تمنح إعفاءات مدروسة في قطاعات معينة وتسهم من خلالها في تنمية هذه القطاعات فإنها بالنظر الآنية تقلل من الحصيلة، ولكنها على المدى المتوسط ومع نمو هذه القطاعات تزيد من الناتج المحلي الإجمالي نظراً لزيادة السلع أو الخدمات المقدمة وبما يمكن الدولة من فرض ضرائب من نوع آخر كالضريبة على الأرباح.

٦- لم يتوسع المشرع الضريبي في الدولتين في الإعفاءات مراعيًا أن ما يدفع من ضريبة قيمة مضافة سابقة "ضريبة مدخلات" في عملية الإنتاج او الاستيراد تعد من

قبيل التكاليف غير واجبة الخصم في نموذج ضريبة القيمة المضافة مما يضطر التاجر لتضمين هذه التكاليف في السعر النهائي للسلعة بما يؤدي لارتفاع الأسعار. ٧- لا تساهم سياسة الإعفاءات في الدولتين في تنوع الصادرات والأسواق، بعكس سياسة رسم الضريبة بنسبة صفر بالمئة، وسبب ذلك ان الضريبة الصفريّة تتضمن حق المنتج في الاسترداد.

٨- ان المشرع الضريبي في الدولتين لم يكفل الحماية الفعالة للمنتجات الوطنية، فميزتها السعرية في السوق العالمي لا تتحقق فقط من خلال الضريبة بنسبة صفر بالمئة، بل عبر اعفاء المواد الأولية والوسيطّة التي تؤدي لإنتاج السلع الموجهة للتصدير في شكلها النهائي من ضريبة القيمة المضافة والتعريفة الجمركية على الواردات بحيث تكون التكلفة من أساسها ميسرة على المنتج المحلي.

ثانياً : التوصيات

١- نوصي حكومة الدولتين والسلطة التشريعية بضرورة مراجعة سياسة ضريبة القيمة المضافة عبر إعادة تقييم الإعفاءات الضريبية والضريبة الصفريّة بحيث يتم ضمان زيادة الحصيلة الضريبية.

٢- نوصي حكومة الدولتين بوضع خطة واضحة متوسطة وطويلة الأمد لتطوير آليات تنوع الانتاج والتنوع في الصادرات والأسواق الخارجية، فالاعتماد على التنوع في الإيرادات عبر فرض الضرائب لا يحقق قفزات كبيرة في نمو الناتج المحلي الإجمالي والنمو الاقتصادي.

٣- نوصي حكومة الدولتين بدعم أكبر للصناعات الوطنية لتحفيز التصدير عبر إعفاء المنتجات الوطنية التي تكون موادها الأولية والوسيطة محلية، مع إعادة النظر في سياسة التعريف الجمركية بحيث تعفى هذه المواد بشكل موسع من ضريبة الواردات ومن ضريبة القيمة المضافة.

٤- نوصي حكومات دول مجلس التعاون الخليجي بإنشاء مجلس تنسيقي للتنوع الاقتصادي، بحيث يتولى توزيع عملية الإنتاج الخليجي بناء على الميزة التنافسية التي تتمتع بها كل دولة بما يدعم التكامل الاقتصادي الخليجي.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

أ- الكتب العامة:

أ- د عبد الحكيم الشرقاوي، مبادئ علم المالية العامة، مطبعة جامعة البحرين،
٢٠١٣.

ب- الكتب المتخصصة:

د- محمد علي الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل انائها، دار النهضة العربية،
٢٠١٢.

-القرعان أنور، التنويع الاقتصادي في دول مجلس التعاون الخليجي: القطاع النفطي
لا يزال الأبرز، منظمة الخليج للاستشارات الصناعية، العدد ١٠٥، يونيو ٢٠١٣.
-لزعر محمد امين، "سياسات التنويع الاقتصادي" تجارب دولية وعربية" - المعهد
العربي للتخطيط، ٢٠١٤.

-جمال قاسم حسن وآخرون، التنويع الاقتصادي في الدول العربية المصدرة للنفط
"الواقع والتحديات"، صندوق النقد العربي، ٢٠٢٣.

ج- الدوريات العلمية:

١- د. خالد هاشم عبد الحميد، التنويع الاقتصادي والتنمية المتوازنة في المملكة
العربية السعودية، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، المجلد
١٩، العدد ١، يناير ٢٠١٨.

- ٢-د. خيرى عثمان عبدالعال، السياسة الضريبية وأثرها على التصدير، مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية المجلد ٤٥، العدد ٤٥، ٢٠٢١.
- ٣-سلمية غدير احمد وعائشة سلمه كبحلي، واقع التنوع الاقتصادي في الجزائر على ضوء تجارب الدول النفطية باستخدام مؤشر هيرفندال هيرشمان للفترة (٢٠١٧-٢٠٢١)، مجلة الباحث، المجلد ٢٢ (١)، ديسمبر ٢٠٢٢.
- ٤-د. منى أبو العطا حليم، مستقبل المشاركة في سلاسل القيمة العالمية في ضوء الازمات والاثار على التنمية المستدامة (دراسة حالة مصر والسعودية)، مجلة مصر المعاصرة، المجلد ١١٤، العدد ٥٤٩، يناير ٢٠٢٣.
- ٥-أ. د ممدوح عوض الخطيب، التنوع وأثره على النمو في الاقتصاد السعودي، مجلة جامعة الملك سعود للعلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، الرياض، ٢٠١٤.
- ٦-موسى باهي وكمال رواينية، التنوع الاقتصادي كخيار استراتيجي لتحقيق التنمية المستدامة في البلدان النفطية "حالة البلدان العربية المصدرة للنفط"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد ٥، ديسمبر ٢٠١٦.
- ٧-د. هاني محمد علي الدمرداش، اختبار العلاقة بين التنوع الاقتصادي والنمو في مصر باستخدام نموذج NARDL، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة بجامعة طنطا، العدد الثاني، يونيو ٢٠٢٣.

د- المواقع الالكترونية:

١- موقع مجلس الوزراء الإماراتي:

<https://uaecabinet.ae/ar/uae-centennial-plan-2071>

٢- الهيئة الاتحادية للضرائب "الامارات"

<https://tax.gov.ae/ar/about.fta/why.have.taxes.aspx>

<https://www.albankaldawli.org>

٣- البنك الدولي

<https://www.nbr.gov.bh>

٤- الجهاز الوطني للإيرادات "البحرين"

<https://www.lloc.gov.bh>

٥- هيئة التشريع والرأي القانوني "البحرين"

<https://www.amf.org.ae/ar>

٦- صندوق النقد العربي

٧- موقع وزارة الخارجية الفرنسية:

<https://www.diplomatie.gouv.fr/ar/politique>

ه- التقارير:

١- تقرير مؤشر التنوع الاقتصادي العالمي لعام ٢٠٢٣، صادر عن القمة العالمية

للحكومات ٢٠٢٣، كلية محمد بن راشد للإدارة الحكومية.

٢- تقرير الأداء المالي عن تنفيذ الميزانية العامة لدولة الامارات العربية المتحدة

والجهات الاتحادية المستقلة للربع الثالث من السنة المالية ٢٠٢١.

٣- تقرير الحساب الختامي الموحد للدولة "مملكة البحرين" للعام ٢٠٢٠

و٢٠٢٢.

٤- التقارير الاقتصادية السنوية الصادرة عن وزارة المالية في الدولتين لعام ٢٠٢٣.

٥- تقرير نافذة على طريق الإصلاح: الإصلاحات الضريبية في الدول العربية، الإصدار الثالث، صندوق النقد العربي، ٢٠٢٠.

٦- الدليل الارشادي لتطبيقات ضريبة القيمة المضافة، وزارة المالية، دولة الامارات العربية المتحدة، ١٥ يوليو ٢٠٢٠.

و- التشريعات:

- ١- التشريعات الخليجية:
 - الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، حررت في ٢٧ نوفمبر ٢٠١٦.
- ٢- التشريعات البحرينية:
 - المرسوم بقانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٨ بإصدار قانون القيمة المضافة وتعديلاته.
 - القانون رقم (٤٠) لسنة ٢٠١٧ بشأن الضريبة الانتقائية.
 - المرسوم بقانون رقم (٢٢) لسنة ١٩٧٧ بشأن تعديل احكام المرسوم رقم (٨٠) لسنة ١٩٥٥ وتعديلاته في شأن ضريبة الدخل.
 - القرار رقم (١٢) لسنة ٢٠١٨ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٨ وتعديلاته.
 - قرار مجلس الشورى ومجلس النواب باعتماد الحساب الختامي الموحد للدولة عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠، نشر في الجريدة الرسمية بعدد ٣٥٩٥، بتاريخ ٣١ مارس ٢٠٢٢.

- قانون رقم (٥) لسنة ٢٠٢٣ باعتماد الميزانية العامة للدولة للسنتين الماليتين ٢٠٢٣-٢٠٢٤.

٣- التشريعات الإماراتية:

- المرسوم بقانون اتحادي رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة.
- المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.
- القانون الاتحادي رقم (١) لسنة ٢٠٢٣ في شأن ربط الميزانية العامة للاتحاد عن السنة المالية ٢٠٢٣.
- قرار مجلس الوزراء رقم (٥٢) لسنة ٢٠١٧ بشأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة.
- قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (٤٣) لسنة ٢٠١٨ بشأن توريدات الجهات الحكومية المعفاة والخاضعة لضريبة القيمة المضافة.

ي- الأحكام القضائية:

- ١- حكم نقض مصري، الطعن ١١٢ لسنة ١٢ ق، جلسة ٢٥ يونيو ١٩٥٣ م.
- ٢- حكم نقض مصري، الطعن ٤٦٦ لسنة ٤٧ ق، جلسة ٣٠ يناير ١٩٧٩.
- ٣- حكم نقض مصري، الطعن ٦٦٦ لسنة ٤٥ ق، جلسة ١٠ يناير ١٩٧٩.
- ٤- حكم نقض مصري، الطعن ٢٢٤ لسنة ١٢ ق، جلسة ٢٢ أبريل ١٩٥٥.

ثانياً : المراجع الأجنبية

A-Specialized Books:

- Clements, M. B. J., de Mooij, R. A., Gupta, M. S., & Keen, M. M, Inequality and fiscal policy. International Monetary Fund, 2015.
- Gareth D. Myles, Taxation and economic growth, Fiscal studies, V21(1),2006.
- Tax Incentives and Global Minimum Corporate Tax, OECD, 2022.

B-Scientific Periodicals:

- Chugunov I., Pasichnyi M., Koroviy V., Kaneva T., & Nikiti shin A., Fiscal and monetary policy of economic development. European Journal of Sustainable Development, 10(1), (2021).
- Hvidt Martin "Economic Diversification in GCC Countries: Past Record and Future Trends" ، Research Paper, Kuwait Program on Development, Governance and Globalization in the Gulf States, 2013.
- Martin. Hvidt, " Economic Diversification in GCC Countries: Past Record and Future Trends", Kuwait Program on Development, Governance and Globalization in the Gulf States, The London School of Economic and Political science's", London, 2013.

C- Reports:

- Fedulova, E. A., Gavrilenko, I. V., & Salk ova, O. S. (2021). Specifics of Tax Policy in Conditions of Regional Economy Diversification. In Proceeding of the International Science and Technology Conference" Foreston 2020" October 2020, Vladivostok, Russian Federation, Far Eastern Federal University.
- GIZ and UNIDO: Enhancing the Quality of Industrial Policies "EQULP", tool 4, "Diversification – Domestic and Export Dimensions, 2015.
- Petit, M., Barghouti S., « Diversification: Challenges and Opportunities », in BARGHOUTI S., GAEBUS L. and UMALI D. (edited by), « Trends in Agricultural Diversification: Regional Perspectives », World Bank Technical Paper #180, Washington, DC: The World Bank, 1992.

فهرس الموضوعات

موجز عن البحث	٩٨٨
مقدمة	٩٩٠
المبحث الأول: السياسة الضريبية في قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني والإماراتي	٩٩٥
المطلب الأول: النظام الضريبي في البحرين والإمارات وحصيلته الضريبية	٩٩٥
الفرع الأول: النظام الضريبي في البحرين والامارات	٩٩٦
الفرع الثاني: الحصيلة الضريبية في البحرين والامارات	٩٩٩
المطلب الثاني: أدوات السياسة الضريبية في قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني والإماراتي	١٠٠٣
الفرع الأول: سياسة رسم الإعفاءات في البحرين والإمارات	١٠٠٥
الفرع الثاني: سياسة رسم نسبة الصفر بالمائة في قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني والإماراتي	١٠١٤
المبحث الثاني : أثر السياسة الضريبية في تعزيز التنوع الاقتصادي في البحرين والإمارات	١٠٢٦
المطلب الأول: التنوع الاقتصادي في البحرين والامارات	١٠٢٦
الفرع الأول: ماهية التنوع الاقتصادي	١٠٢٦
الفرع الثاني: تجربة البحرين والإمارات في تحقيق التنوع الاقتصادي ^٥	١٠٣٢
المطلب الثاني: تحليل أثر أدوات السياسة الضريبية على التنوع الاقتصادي في البحرين	

الإمارات	١٠٣٦
الفرع الأول: أثر الإعفاءات على التنوع الاقتصادي	١٠٣٦
الفرع الثاني: دور الضريبة الصفرية في التنوع الاقتصادي	١٠٤٢
الخاتمة	١٠٤٦
أولاً: النتائج	١٠٤٦
ثانياً: التوصيات	١٠٤٨
قائمة المراجع	١٠٥٠
أولاً: المراجع العربية	١٠٥٠
ثانياً: المراجع الأجنبية	١٠٥٥
فهرس الموضوعات	١٠٥٦