

## حدود سلطة المشرع في تعديل التشريعات الضريبية وأثرها في تحقيق الأمن القانوني للمكلف

دانا خلف النجاد - جامعة العلوم الإسلامية العالمية ، عمان، الأردن

تاريخ استلام البحث: 2026/08/12 تاريخ نشر البحث: 2026/09/20 المجلد: 8 العدد: 9

### الملخص:

هدفت هذه الدراسة لبحث وتقييم حدود سلطة المشرع في تعديل التشريعات الضريبية وأثرها في تحقيق الأمن القانوني للمكلف في الأردن، وذلك في مواجهة تتابع التعديلات وغياب الاستقرار التشريعي الناتج عن تقلبات السياسة المالية. وتجلت أهمية الدراسة في محاولتها إيجاد نقطة توازن عادلة تحمي المراكز المالية المستقرة للاستثمارات من مفاجأة النصوص المعدلة واللوائح التفسيرية المنحرفة، مستهدفة قياس فاعلية الضمانات الإدارية الوقائية كحق الإخطار والتفسير، وتبيان الدور العلاجي الحاسم للقضاء الدستوري والموضوعي في بسط الأمن القانوني. واعتمدت الدراسة على تكامل المنهج الوصفي التحليلي للنصوص القانونية مع المنهج التطبيقي لقرارات المحكمة الدستورية ومحاكم الضريبة. وتتلخص أبرز النتائج بخصوص موقف المحكمة الدستورية في قطع الأثر الرجعي للأنظمة الضريبية. وبناءً عليه، أوصت الدراسة بضرورة تدخل المشرع لمنح المكلفين مهلة زمنية إلزامية لا تقل عن تسعين يوماً من تاريخ النشر في الجريدة الرسمية قبل سريان التعديلات الموضوعية الفعلية، مع كبح الانحراف وتفعيل حق القرار الضريبي المسبق.

الكلمات المفتاحية: الأمن القانوني، الضمانات الإجرائية، الأثر الرجعي، التعديلات التشريعية، المكلف الضريبي

## The Limits of the Legislature's Authority to Amend Tax Legislation and Its Impact on Achieving Legal Certainty for the Taxpayer

Dana Khalaf Abed Alhadi Alnajada, the World Islamic Sciences and Education University (WISE) in Amman, Jordan

**Corresponding Author:** Dana Khalaf Abed Alhadi Alnajada, **Email:** danaalnajada@gmail.com

RECEIVED: 12 August 2026

PUBLISHED: 20 September 2026

DOI: 10.32996/jhsss.2026.8.9.7

### Abstract

This study aimed to examine and evaluate the limits of the legislature's authority to amend tax legislation and its impact on achieving legal certainty for taxpayers in Jordan, in light of successive amendments and the lack of legislative stability resulting from fiscal policy fluctuations. The importance of the study lies in its attempt to strike a fair balance that protects established financial positions of investments against unexpected amended provisions and deviating explanatory regulations. It targets measuring the effectiveness of preventive administrative safeguards—such as the right to notification and interpretation—while highlighting the crucial remedial role of the constitutional and judicial courts in extending legal certainty. The study adopted an integrated approach, combining a descriptive-analytical method for legal provisions with an applied approach analyzing decisions from both the Constitutional Court and tax courts. The main findings highlight the Constitutional Court's decisive stance in halting the retroactive effect of tax regulations. Accordingly, the study recommended the necessity of legislative intervention to grant taxpayers a mandatory period of no less than ninety days from the date of publication in the Official Gazette before substantive amendments take actual effect, alongside curbing legal deviation and activating advance tax rulings.

**Keywords:** Legal Certainty, Procedural Safeguards, Retroactivity, Legislative Amendments, Taxpayer

## المقدمة:

يُمثل التشريع الأداة القانونية الأساسية التي تستخدمها الدول لتنظيم شؤونها الاقتصادية والاجتماعية، وتحقيق المصلحة العامة للمجتمع وتمثل الضريبة إحدى أهم أدوات السياسة المالية والاقتصادية التي تتخذها الدول لتحقيق التنمية، وفرض الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي، ورفع الخزينة العامة بالأموال اللازمة لتغطية الأعباء والتكاليف العامة لذا فهي لم تعد مجرد جباية أو عبء مالي، بل واجب وطني يجسد قيم التضامن والمساهمة في التكاليف العامة ولما كانت السياسة الضريبية تتسم بالديناميكية والتغير المستمر تبعاً للظروف الاقتصادية، فإن المشرع يملك سلطة أصيلة في تعديل التشريعات الضريبية لتلبية تلك المتطلبات المتجددة للدولة.

إلا أنه على الجانب الآخر، فإن العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين تُعد بطبيعتها علاقة غير متكافئة إذ تتمتع الإدارة بامتيازات السلطة العامة وصلاحيات استثنائية في ربط الضريبة وتحصيلها جبراً، وهو ما يقابله رغبة لدى المُكلف نحو التخوف من أي تعديلات تشريعية قد تمس استقراره المالي أو مراكزه القانونية المستقرة وهنا تبرز الإشكالية الجوهرية في مدى قدرة المشرع على إيجاد توازن دقيق بين حق الدولة في تعديل قوانينها الضريبية، وبين وجوب احترام مبدأ الأمن القانوني للمكلف، والذي يقضي بضرورة وضوح النصوص التشريعية، وثباتها النسبي، وحماية التوقعات المشروعة للمكلفين ضد المفاجآت التشريعية.

فالتعديلات التشريعية المتلاحقة والمفاجئة في التشريعات الضريبية قد تشكل تقويضاً لبيئة الاستثمار ولثقة الأفراد في المنظومة القانونية، فقد بات لازماً البحث في الحدود والضوابط التي تُقيّد سلطة المشرع عند إدخال هذه التعديلات وفي هذا السياق، يبرز دور القضاء والضمانات الإجرائية والدستورية كركيزة أساسية لعقلنة هذه السلطة، وضمان عدم انحرافها، وتوفير الحماية القانونية الفعالة للمكلف ضد أي تعسف أو غموض قد يكتنف النصوص الجديدة.

وبناءً على ذلك، تأتي هذه الدراسة لتسليط الضوء على حدود سلطة المشرع في تعديل التشريعات الضريبية، واستشراف أثر هذه الحدود في ترسيخ الأمن القانوني للمكلف، ورسم ملامح الحماية القضائية والإجرائية الكفيلة بتحقيق هذا التوازن المنشود.

## أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في تحليلها التوازن الدقيق بين السلطة التقديرية للدولة في تعديل تشريعاتها الضريبية كأداة لتوجيه السياسة الاقتصادية وبين الحماية الدستورية والقانونية لحماية المراكز القانونية والمالية للمكلفين من التعديلات التشريعية المفاجئة، وتكتسب هذه الدراسة أهمية بالغة في البيئة التشريعية الأردنية نظراً لما شهدته القوانين الضريبية الأردنية لاسيما قانون ضريبة الدخل وقانون الضريبة العامة على المبيعات من تعديلات متعاقبة ومتلاحقة وكيف أثرت على مبدأ الأمن القانوني للمكلف.

## مشكلة الدراسة:

ما يميز القانون الضريبي عن غيره من القوانين هو عدم الاستقرار وسرعة التحول، نظراً لسع المشرع إلى تحقيق أهداف مرتبطة بالحياة الاقتصادية والاجتماعية في إطار النظرة التدخلية للمشرع الضريبي، فإذا كان تحقيق الاستقرار التشريعي المطلق أمراً متعذراً في القوانين الضريبية نظراً لمرونة السياسة المالية وتقلباتها، فإن حتمية كفاءة الأمن القانوني تفرض وضع حدود واضحة لسلطة المشرع التقديرية عند تعديل القوانين كما تُلقى بالعبء الأكبر على عاتق الضمانات الإجرائية والقضائية لتعويض هذا النقص التشريعي وتوفير شبكة أمان للمكلف وبذلك تتجسد مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس الآتي: ما هي حدود سلطة المشرع الأردني في تعديل التشريعات الضريبية، ومدى التأثير على تحقيق الأمن القانوني للمكلف وحماية مركزه المالي؟

## أهداف الدراسة

تهدف الدراسة لتوضيح حدود سلطة المشرع في تعديل التشريعات الضريبية وأثرها في تحقيق الأمن القانوني للمكلف بشكل أساسي، إضافة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل بما يأتي:

1. قياس مدى كفاية التدابير والآليات الإجرائية التي تتخذها دائرة ضريبة الدخل والمبيعات لضمان شفافية التعديلات وعدم مفاجأة المكلف بها.
2. بيان مدى قدرة المحاكم (الضريبية والدستورية) على بسط رقابتها لحماية الحقوق المكتسبة للمكلفين، ومواجهة غموض التعديلات أو مفاجئتها للمكلف.

## منهجية الدراسة:

سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي بشكل أساسي في هذه الدراسة لتحديد ووصف التشريعات الضريبية الأردنية وتعديلاتها وبيان مدى كفاءتها وقدرتها على تجسيد اليقين القانوني وضمان حماية المكلف من مخاطر التقلبات التشريعية، فضلاً عن تقييم مدى استيعاب القضاء الضريبي لمبادئ الأمن القانوني عند تصديه للمنازعات الضريبية.

## المبحث الأول

ماهية الأمن القانوني الضريبي ومبادئه

من الطبيعي أن يكون أي قانون معبراً عن ظروف المجتمع، ولا بد أيضاً أن يساير التطورات والتغيرات التي يمر بها على الرغم من أن القاعدة القانونية من الجمود، ومن المعروف أن القانون الضريبي هدفه الصالح العام من خلال رفد خزانة الدولة بالأموال، وبالنتيجة يتوجب

تغيير هذا القانون كلما اقتضت المصلحة العامة ذلك، سواء كان تغيير جزئياً (تعديل)، أو كلياً (إلغاء) بيد أن هذا التغيير يجب أن تباشره السلطة التشريعية التي وضعت ذلك القانون<sup>(1)</sup>.

وفي البلدان البرلمانية يصدر قانون الضريبة ويعدل في الأصل بعد موافقة الهيئات النيابية<sup>(2)</sup>، وهو المعمول في الأردن، فعند العودة إلى التعديلات الضريبية وإلغاؤها في الأردن، فالواقع العملي في الأردن يشير إلى أن قوانين الضرائب شأنها شأن بقية القوانين، فقد تعرضت إلى تعديلات بشكل مستمر وذلك لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وذلك لأنها تتميز بأنها تحتوي على أرقام وأسعار ومتغيرات اقتصادية، مما يجعلها تتطلب التغيير والتعديل بين الحين والآخر.

وقد شهد الأردني تقلبات اقتصادية مستمرة نظراً لعدم امتلاكه موارد كافية تغطي عجز الموازنة، وبالنتيجة تستمر الحاجة لعائدات الضرائب، وفي مواجهة سلطات الإدارة التقديرية في تعديل القوانين الضريبية فقد كفل المشرع الأردني في الدستور والقوانين الناظمة المركز القانوني للمكلف الضريبي في مواجهة القرارات الناجمة عن تعديلات قوانين الضريبة حماية لمبدأ الأمن القانوني للمكلف الضريبي، وعليه سنقوم في هذا المبحث بتوضيح ما يلي:

#### المطلب الأول: تعريف الأمن القانوني الضريبي

من خلال هذا المطلب سيتم تعريف الأمن القانوني بشكل عام، ومن ثم التطرق لتعريف الأمن القانوني الضريبي، وذلك وفق الآتي:  
الفرع الأول: تعريف مبدأ الأمن القانوني وتطوره

ينحدر الأمن القانوني من الحق الطبيعي للإنسان في الأمان والطمأنينة، حيث أن الأمن القانوني يقضي أن كل شخص له الحق في استقرار القاعدة القانونية، وأن يكون في مأمن من التعديلات المفاجئة التي يمكنها أن تؤثر على الاستقرار، فيكون الأمن بذلك هو الوجه المضيء للقانون<sup>(3)</sup>، ويعد مفهوم الأمن القانوني من المفاهيم التي تتداول كثيراً، فلم يعد هذا المبدأ في السوابق القضائية غريباً عن التطبيق فالثبات النسبي للعلاقات القانونية والاستقرار في المراكز القانونية المختلفة وإشاعة الأمن والطمأنينة بين أطراف العلاقات القانونية<sup>(4)</sup>.  
يُعد مصطلح الأمن القانوني من المصطلحات الأكثر انتشاراً حديثاً في المجالين القانوني والقضائي، لاسيما وأنه مرتبط ارتباطاً وثيقاً بالنظام القانوني لدولة القانون وبالسلطة القضائية، إذ لم يعد هذا المبدأ في السوابق القضائية غريباً عن التطبيق فالثبات النسبي للعلاقات القانونية والاستقرار في المراكز القانونية المختلفة وإشاعة الأمن والطمأنينة بين أطراف العلاقات القانونية، ومن أهم الأدلة على سرعة الاستجابة إلى هذا المبدأ في آخر الإحصائيات تبين إلى أن عدد الأحكام الصادرة عن محكمة العدل الأوروبية والتي تم فيها استخدام مصطلح "اليقين القانوني" تجاوز في بعض السنوات نسبة (10%) من العدد الإجمالي للأحكام الصادرة<sup>(5)</sup>.  
يعد مبدأ الأمن القانوني أحد المبادئ الأساسية للقانون؛ إذ يشير البعض إلى أن الأمن القانوني يتعارض مع كون المراكز القانونية قابلة للتهديد إلى ما لا نهاية، إن الأمر يتعلق بقاعدة أساسية لكل نظام قانوني، إن وظيفة القانون الأولى تحقيق الأمن للشخص المعاصر، فإذا لم يتحقق الأمن، فإن ذلك يعني عدم وجود القانون، فالقيمة الاجتماعية التي تسعى إليها هي الأمن القانوني<sup>(6)</sup>.  
ويقوم الأمن القانوني على استقرار وثبات المنظومة القانونية والقضائية، وأن مصطلح الأمن القانوني هو مصطلح يصعب تحديد تعريف جامع ومانع له على اعتبار أنه مصطلح متعدد الظواهر ومتشعب المعاني واسع الدلالات، وإن حضوره يكون دائماً ومستمراً في جميع مناحي الحياة، لذلك فإنه يتطلب التحقق من وجوده في ظروف معينة وبمبادئ محددة وليس بوضع تعريف محدد له<sup>(7)</sup>، إلا أنه ونظراً للصعوبة المصاحبة لوضع تعريف للأمن القانوني إلا أن بعض الفقهاء حاولوا قياس مبدأ الأمن القانوني على مبدأ الثقة المشروعة<sup>(8)</sup>.  
الفرع الثاني: تعريف الأمن القانوني الضريبي

<sup>(1)</sup> الدخيل، أحمد خلف حسين (2012)، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبية، المؤسسة الحديثة للكتاب، مصر، ص 66.

<sup>(2)</sup> خطاب، اكرامي بسيوني عبد الحي (2022) المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستوري، دار الكتب والوثائق، المكتب الجامعي، الإسكندرية، مصر، ص 85-87.

<sup>(3)</sup> الخذاري، عبد المجيد (2018)، الأمن القانوني والأمن القضائي، مجلة الشباب، تصدر عن مؤسسة الأهرام المصرية، القاهرة، مجلد 4، عدد 2، ص 388.

<sup>(4)</sup> راضي، مازن ليو (2020)، حماية الأمن القانوني في النظم القانونية المعاصرة، المركز العربية للدراسات والبحوث العلمية للنشر والتوزيع، ص 13.

<sup>(5)</sup> بالحاج، رضوان. (2023). التشريع الضريبي وأثره على الأمن القانوني: دراسة مقارنة. مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، ع 43، ص 288.

<sup>(6)</sup> عبد اللطيف، محمد (2004)، مبدأ الأمن القانوني، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، جامعة المنصورة، ع 36، ص 88.

<sup>(7)</sup> عبروق، ابتسام (2015)، الأمن القانوني والقضائي على ضوء تجربة محكمة النقض، بحث نهاية التمرين الفوج 39 من المحققين القضائيين، السنة القضائية 2015/2013، ص: 23.

<sup>(8)</sup> ربي، إسماعيل جابو (2018)، أسس فكرة الأمن القانوني وعناصرها، مجلة تحولات، العدد الثاني، ص 200.

يمثل الأمن القانوني في المادة الضريبية صيغة متطورة من صيغ الحماية الدستورية للمكلفين، وهو يتجاوز مجرد فكرة "مشروعية النص" إلى فكرة "جودة النص واستقراره". وفي المجال الضريبي بصفة خاصة، يمكن تعريف الأمن القانوني بأنه: "حق المكلف (سواء أكان فرداً أم مؤسسة استثمارية) في أن يكون على بيئة تامة ويقين مطلق بالالتزامات الضريبية المترتبة عليه، من حيث وعاء الضريبة، ونسبتها، ومواعيد استحقاقها، وإجراءات تحصيلها، بناءً على نصوص تشريعية مستقرة وواضحة، وبمعزل عن أي مفاجآت تشريعية مباغتة تؤثر سلباً على هندسته المالية أو دراسات جدواه الاقتصادية"<sup>(9)</sup>.

وينطوي المفهوم الفقهي للأمن القانوني الضريبي على حظر سلوك المفاجأة التشريعية فالقانون الضريبي بطبيعته أداة ديناميكية تملك الدولة سلطة تعديلها ملاحقةً لسياساتها المالية، إلا أن هذا الحق السيادي مشروط بعدم إخلاله بالتوقعات المشروعة للمكلفين. لا تقف وظيفة الأمن القانوني الضريبي عند حدود حماية المراكز الفردية للمكلفين، بل تمثل ضرورة حتمية لتحقيق الاستقرار الاقتصادي فالمنظومة الضريبية هي أحد القوانين الحاكمة لحركة رؤوس الأموال فالمكلف (لا سيما المستثمر الأجنبي والمحلي) يبني قراره الاستثماري طويل الأجل بناءً على معادلة حسابية ثابتة الأركان فإذا كان النظام التشريعي الضريبي للدولة يتسم بالسيولة التشريعية والتعديلات المتلاحقة والفجائية، فإن ذلك يخلق بيئة من "الاضطراب والمخاطر التشريعية"، ويصيب المكلف بحالة من التوجس والخوف من ضياع أرباحه أو تآكل أصل ثروته تحت وطأة أعباء مالية غير متوقعة. هذا الخوف التشريعي يؤدي مباشرة إلى فقدان الثقة في المنظومة التشريعية للدولة وفي استقرار بيئتها القانونية، مما يدفع برؤوس الأموال والاستثمارات إلى الهروب نحو بيئات تشريعية أخرى تكون أكثر أماناً، ووضوحاً، ويوفر قضاؤها ضمانات حازمة تكفل اليقين القانوني واستقرار المراكز المستقرة.<sup>(10)</sup>

وبذلك فإن الأمن القانوني الضريبي ضرورة حتمية لتحقيق الاستقرار الاقتصادي فالمكلف الذي يجهل التزاماته المالية المستقبلية، أو يعيش تحت الخوف من تعديلات تشريعية فجائية متلاحقة، يفقد الثقة في المنظومة التشريعية للدولة، مما يدفع برؤوس الأموال والاستثمارات إلى الهروب نحو بيئات تشريعية أكثر أماناً و يقيناً. **المطلب الثاني: مبادئ الأمن القانوني الضريبي**

لا ينشأ الأمن القانوني في بيئة التشريع الضريبي على عنصر واحد، بل يتأسس على جملة من العناصر المتكاملة التي تشكل معاً سباجاً لحماية المكلف الضريبي، وتتمثل أبرز هذه العناصر في الآتي: **الفرع الأول: وضوح النصوص الضريبية ودقتها**

يُعد وضوح النص الضريبي الركيزة الدفاعية الأهم عن الأمن القانوني إذ يجب أن تصاغ القوانين الضريبية بأسلوب دقيق، بعيداً عن الغموض، أو الإبهام، أو الألفاظ الحماله لأكثر من وجه فالنص الضريبي الغامض يفتح الباب على مصراعيه للاجتهاد الإداري، ويسهم في تغول الإدارة الضريبية بتفسير النصوص لمصلحة الخزينة العامة على حساب المكلف، مما ينفي عن النص صفة اليقين<sup>(11)</sup>.

ويظهر حرص المشرع الأردني الالتزام بهذا المبدأ في المادة (2) من قانون ضريبة الدخل، حيث أفرد فصلاً كاملاً للتعريفات الدقيقة والمحكمة لمصطلحات مهمة في نطاق هذا القانون<sup>(12)</sup>. هذا التحديد الدقيق يحد من السلطة التقديرية للإدارة الضريبية عند إيقاع العتب المالي، ويمنح المكلف رؤية واضحة لمركزه القانوني.

فهذا المبدأ من أهم مبادئ الأمن القانوني الضريبي، لأن الغموض أو النقص الذي تتسم به بعض النصوص التشريعية، يزيد من حدة النزاعات بين الإدارة الضريبية والمكلف الضريبي، فالمشرع قد يُوجز فيما يجب أن يُفصل، أو يُبهم فيما يجب أن يوضح، فتقع على عاتق القضاء

(9) دكروري، آيات صلاح. (2024). الأمن القانوني في مجال التشريع الضريبي العماني بالتطبيق على قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم السلطاني رقم 28/2009 وتعديلاته. مجلة جيل حقوق الإنسان، ع48، ص23-30.

(10) أحمد، محمد أمين محمد (2021) حدود السلطة التشريعية رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة، ص12.

(11) الأحول، رضا كامل شاهين (2018) مبدأ المشروعية في المجال الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، مصر، ص216.

(12) مثل تعريفه من هو المكلف بأنه: "كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها وفق أحكام هذا القانون"، وكذلك حدد المقصود بنشاط الأعمال بأنه: "النشاط الذي يمارسه الشخص بقصد تحقيق ربح أو مكسب بما في ذلك النشاط التجاري أو الصناعي أو الزراعي أو المهني أو الخدمي أو الحرفي"، كما حدد المقصود كذلك الدخل الصافي بأنه: "ما يتبقى من الدخل الإجمالي من كل مصدر خاضع للضريبة بعد تنزيل المصاريف المقبولة"، أما الدخل الخاضع للضريبة فعرّفه بأنه: "ما يتبقى من الدخل الصافي أو مجموع الدخول الصافية بعد تنزيل الخسارة المدورة من فترات ضريبية سابقة والإعفاءات الشخصية والتبرعات على التوالي"، وحدد كذلك المقصود بالتهرب الضريبي بأنه: "استعمال اساليب احتيالية تتطوي على غش أو خداع أو تزوير أو إخفاء البيانات أو تقديم بيانات وهمية أو المشاركة في أي منها قصداً بهدف عدم دفع الضريبة أو التصريح عنها، كلياً أو جزئياً أو تخفيضها وفق ما هو محدد في هذا القانون".

مهمة الاجتهاد بحثاً عن قصد المشرع وروح التشريع لاستكمال ما كان ناقصاً وتوضيح ما كان مبهماً، وهنا قد تتضارب الأحكام كما قد تتضارب الرؤى الإدارية، إذ يلجأ كل من القضاء والإدارة الضريبية إلى التفسيرات التي يكتنفها أحياناً الطابع الشخصي والذاتي، مما تكثر معه المنازعات<sup>(13)</sup>. ومن التطبيقات المعاصرة على جودة الصياغة والوضوح نظام الفوترة الوطني الإلكتروني والتعقيد التشريعي الذي يكتنفه، فإقرار نظام الفوترة الوطني الإلكتروني الأردني (بموجب المادة 23/و من قانون ضريبة الدخل) يُعد نقلة نوعية نحو أتمتة الإجراءات ومكافحة التهرب، إلا أن إرساء هذا النظام اصطدم بمعضلة جودة الصياغة والتنظيم حيث إن التعديلات المتلاحقة والشروط التفصيلية المتعلقة بوثيقة التسجيل في النظام والجهات المُستثناة منها تشكّل نموذجاً تطبيقياً وواقعياً لكيفية تأثير التعقيد التشريعي على مبدأ وضوح النصوص الضريبية ودقتها وأثره على الأمن القانوني للمكلف.

يقضي مبدأ وضوح النصوص بأن يصاغ الالتزام الضريبي (كأصول الفوترة) بنص يسير وموحد يستطيع المكلف العادي فهمه وتوقع آثاره. غير أن واقع الحال في نظام الفوترة الوطني يُظهر تداخلاً تشريعياً بين نص القانون (المادة 23) والأنظمة الفرعية الصادرة عن مجلس الوزراء والتعليمات التنفيذية الصادرة عن الإدارة الضريبية؛ هذا التدفق والتشعب يخلق نوعاً من "التضخم التنظيمي" الذي يحمل تفاصيل دقيقة وتحديثات مستمرة، مما يفرغ مبدأ الوضوح من محتواه الفعلي ويصعّب على المكلفين تتبع الالتزام ببسر. وفي ظل هذا الغموض، نجد أن تحديد الجهات المستثناة من نظام الفوترة يعتبر من أدق المسائل التي تمس يقين المكلف بمركزه القانوني فإذا كانت النصوص المنظمة للاستثناء (سواء أكانت قطاعات خدمية معينة أو صغار كسبة) مشوبة بالغموض أو يعاد تعديلها دورياً تبعاً لقرارات إدارية متغيرة، فإن المكلف يقع في حالة من الاضطراب الإجرائي حيث يجهل ما إذا كان ملزماً بإصدار وثيقة التسجيل الإلكترونية أم أنه معفى منها وهذا الغموض التشريعي يعيد فتح الباب للاجتهاد والتقدير الشخصي من قبل مدققي الإدارة الضريبية<sup>(14)</sup> عند إيقاع الغرامات المغلظة<sup>(15)</sup> المتعلقة بالامتناع عن إصدار فاتورة، وهو ما يمثل تعديلاً صريحاً على الأمن القانوني للمكلف الضريبي نتيجة التعديلات المتلاحقة وغير الواضحة. وبذلك فالتفسير للنص الضريبي المعدل يمثل أداة وقائية تلزم الإدارة بتقديم تفسير يكتسب حجة قانونية في مواجهة الدائرة نفسها، قبل شروع المكلف في تنفيذ تعاملاته المالية أو الاستثمارية، ويتجلى أهمية هذا الإجراء في أنه يمنح الحصانة الإجرائية للمكلف ضد تقلبات الرأي الإداري ومفاجآت التدقيق اللاحق، خاصة عند تطبيق النصوص التي تمنح الإعفاءات أو التخفيضات الضريبية المشروطة بنظام<sup>(16)</sup>.

ومن التطبيقات على ذلك ما ورد في نص المادة (5) من قانون معدل لقانون ضريبة الدخل - رقم (38) لسنة 2018 المتعلقة ببدء إعفاء النشاط الزراعي للشخص الطبيعي والاعتباري والتي جاء فيها "يلغى نص المادة (5) من القانون الأصلي ويستعاض عنه بالنص التالي: أ- يعفى من الضريبة أول (1000000) مليون دينار من مبيعات الشخص الطبيعي المتأتمية من نشاط زراعي داخل المملكة. ب- يعفى من الضريبة أول (50000) خمسين ألف دينار من الدخل الصافي للشخص الاعتباري المتأتمية داخل المملكة من النشاط الزراعي. ج- لغايات هذه المادة، يعني النشاط الزراعي ما يلي: 1- إنتاج المحاصيل والحبوب والخضراوات والفواكه والنباتات والزهور والأشجار. 2- تربية المواشي والأسماك والطيور والنحل بما في ذلك إنتاج البيض والعسل".

ويكشف قرار محكمة التمييز الأردنية رقم 4708 لسنة 2024، الصادر بتاريخ 21 يوليو/تموز 2024، عن أبعاد إجرائية وقضائية بالغة الأهمية، ترتبط ارتباطاً مباشراً بحدود التزام إدارة الضرائب بالتوضيح والتفسير، ومدى تأثير الوضع القانوني للمكلف بالقواعد الإجرائية المصاحبة للتعديلات

<sup>(13)</sup> ادريس الضحّاك (2007)، المنازعات الانتخابية والجبائية، اجتهادات المجلس الأعلى، كلمة السيد الرئيس الأول للمجلس الأعلى خلال الندوة الجهوية السادسة للمجلس، لرباط المغرب 10-11 مايو 2007، جمعية التكافل الاجتماعي لقضاة وموظفي المجلس الأعلى، مطبعة الأمنية، الرباط، ص 9.

<sup>(14)</sup> وذلك وفق ما ورد في المادة (21) من قانون ضريبة الدخل ومضمونها: "لغايات هذا القانون، يعتبر المدير مدققاً ويمارس الصلاحيات التالية: أ- 1- تشكيل لجنة لا تقل عن خمسة من شاغلي الوظائف القيادية في الدائرة لتعيين أي من موظفيها الحاصلين على الشهادة الجامعية الأولى حداً أدنى بموافقة المدير لتدقيق الإقرارات الضريبية وتقدير الضريبة واحتساب أي مبالغ أخرى مترتبة على المكلف والقيام بأي مهام وواجبات أخرى منوطة به وفق أحكام هذا القانون. 2- يتم تحديد شروط وأحكام التعيين والتخصصات الجامعية اللازمة لذلك بموجب تعليمات يصدرها المدير لهذه الغاية. ب. تأليف لجنة من ثلاثة مدققين للقيام بأعمال التدقيق أو التقدير وللبت في أي مسائل يحيلها إليها المدير إذا رأى أن مصلحة العمل تقتضي ذلك وتصدر اللجنة قرارها بالأكثرية ويعتبر القرار الصادر عن اللجنة قراراً صادراً عن المدقق بمقتضى أحكام هذا القانون. ج. اعتماد نماذج الإقرارات الضريبية والإشعارات والمذكرات وأي نماذج أخرى يراها ضرورية لتنفيذ أحكام هذا القانون. د. اتخاذ ما يراه مناسباً من قرارات وإجراءات لتنفيذ أحكام هذا القانون والأنظمة والتعليمات التنفيذية والتعليمات الصادرة بمقتضاه".

<sup>(15)</sup> الواردة في المادة (64/أ/7) من قانون ضريبة الدخل ومضمونها: "أ. تفرض ضريبة مضافة لا تقل عن مائتي دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار في أي من الحالات التالية: 7. الامتناع عن إصدار فاتورة أو مستند عند طلبها من قبل المستفيد"

<sup>(16)</sup> موافي، جمال محمد معاطي (2012)، ولاية القضاء الإداري في نظر المنازعات الضريبية وتنازع الاختصاص بين القضاء الإداري والقضاء العادي، رسالة دكتوراه، جامعة الإسكندرية، مصر، ص 327.

التشريعية، ويتجلى الطابع الفني لهذا القرار القضائي في رسمه خطأً فاصلاً واضحاً بين القرارات التفسيرية والتعليمات التنفيذية التوضيحية، والالتزامات الموضوعية المفروضة على المكلف بموجب القانون الأصلي حيث أقرت محكمة التمييز بأن إصرار دافع الضرائب على حقه في التوضيح، ونزاعه بشأن آليات التدقيق والتقييم الإداري، لا يُعفيه من التزاماته المالية بموجب الشرط الإجرائي الصارم المتمثل في الاحتفاظ بالسجلات والبيانات المالية المنصوص عليها في المادة 23 من القانون الأصلي رقم 34 لسنة 2014. وقد استند هذا الحكم إلى إبطال البيانات المالية لدافع الضرائب، التي اعتُبرت غير مطابقة للمعايير المحاسبية الدولية، ولم تُصدّق عليها جهة تدقيق خارجية ويُبين هذا أن حق دافع الضرائب في التوضيح والتفسير الإداري يبقى مشروطاً بتقديمه أدلة جهرية تُزيل أي لبس لدى المدقق، وتمنع تطبيق سلطة التقييم التعسفية، التي تُحدد نسبها وتفاصيلها في النماذج المعتمدة من قبل الدائرة، وقد استندت محكمة التمييز في حكمها إلى تفسير قانوني سليم، مفاده أن المسائل الإجرائية الناشئة عن فترات ضريبية سابقة (السنة المالية 2016) تخضع للقواعد الإجرائية السارية وقت اتخاذ الإجراء، لا وقت التعديل ولم ينص القانون الأصلي على البطلان كنتيجة قانونية لعدم إرسال المذكرة المذكورة<sup>(17)</sup>.

ويُبين هذا النهج القضائي أن فعالية القرارات السابقة والتعليمات التفسيرية كضمانة وقائية مرتبطة بالاستقرار الزمني للنصوص القانونية كما إن تأكيد محكمة التمييز على شرعية تشكيل لجان الاستئناف وإصدار القرارات الإدارية، وتأييدها لآليات التحصيل المستخدمة، يعكس حقيقة أن النظام القضائي يوازن بين مرونة السياسة المالية في تحصيل الضرائب وتمكين دافعي الضرائب من تقديم دفاعات موضوعية، شريطة الالتزام بجميع القواعد الرسمية والمواعيد النهائية المنصوص عليها قانوناً.

وفي قرار آخر اعتبرت محكمة التمييز قيام الإدارة الضريبية بإدراج حركة تعديل أو إصدار إشعار ضريبي يتضمن تثبيت المبالغ الدائنة لصالح المكلف بمثابة "إقرار تخليصي صريح بحق المكلف"، وهو تكييف يستمد قوته الموضوعية من القواعد العامة في القانون المدني (المادة 459)، وينعكس إيجاباً كأداة قطع حكمي للتقادم تحمي المكلف من فجائية سقوط حقوقه المالية. فضلاً عن ذلك، وجّه القضاء الضريبي نقداً مسلياً لإجراءات الإدارة عندما ألغى كتاب المدير العام المستند إلى تعليمات تنفيذية ملغاة؛ حيث أكدت المحكمة أن استناد الإدارة إلى تعليمات مهجورة أو ملغاة داخلياً بموجب تعاميم لاحقة (كالتعميم رقم 6 لسنة 2017) يُعد عيباً إجرائياً جسيماً يوصم القرار الإداري بعدم المشروعية. يبرهن هذا الاتجاه القضائي على أن رقابة المحاكم المختصة تمثل الضمانة العلاجية الأسمى لفرض الأمن القانوني وتطهير البيئة التطبيقية من غلو السلطة التقديرية للإدارة، مؤكدة أن شكليات التوقيت والمدد يجب أن تُفسر بما يضمن الحماية العادلة للمراكز المالية المستقرة للمكلف حسن النية<sup>(18)</sup>.

وبذلك فإن التفسير المسبق للنص الضريبي المستحدث يحمي المكلف حسن النية من مخاطر الغموض في صياغة النص ودعم يقينه القانوني، حيث يصبح التزام الإدارة بالقرار المسبق قيداً إجرائياً يمنعها من تعديل وصف المعاملة أو فرض غرامات تأخير أو تهميش السجلات الأصولية، مما يؤكد أن حق التوضيح الإداري يشكل الركيزة الأساسية لتعويض نقص الاستقرار التشريعي وحماية المراكز المالية للمكلف من الآثار التي تمس المراكز القانونية للمكلف من جراء التعديلات المتلاحقة للتشريعات الضريبية.

الفرع الثاني: مبدأ الثبات النسبي للتشريع الضريبي

على الرغم من أن التشريع الضريبي يتسم بالمرونة ليتلاءم مع السياسات المالية للدولة، إلا أن التعديلات المتلاحقة والفجائية (التضخم التشريعي) تؤدي إلى إرباك المراكز القانونية وتزعزع ثقة المستثمرين، لذا يمنح الثبات النسبي لهذا القانون المكلفين فرصة لاستيعاب القواعد الحاكمة وتكييف أوضاعهم المالية وفقاً لها<sup>(19)</sup>.

ويلاحظ في البيئة التشريعية الأردنية أن كثرة التعديلات مثل: التعديلات المتلاحقة على نسب الشرائح والإعفاءات من ضريبة الدخل وغيرها، شكلت تحدياً لهذا المبدأ ولعلاج هذا الخلل ومواجهة الغموض الناشئ عن غياب الثبات منحت قانون ضريبة الدخل الأردني وزير المالية صلاحية إصدار التعليمات التنفيذية ونشرها في الجريدة الرسمية<sup>(20)</sup>، لتعويض نقص الثبات التشريعي بوضوح تنفيذي مؤقت يوفر حداً أدنى من الاستقرار.

الفرع الثالث: مبدأ حماية التوقعات المشروعة

يعبر التوقع المشروع عن الثقة التي يكتسبها الشخص من جراء مشروعية القواعد القانونية المطبقة، وينبغي أن لا تصطدم معها بشكل مباشر قواعد قانونية جديدة لم تكن في الحسبان دون اتخاذ تدابير انتقالية وذلك لعدم المساس بتوقعاتهم المشروعة<sup>(21)</sup>، وذهب جانب من الفقه إلى تعريفها بأنها "القواعد العامة المجردة التي تصدر عن السلطة التشريعية في صورة قوانين، أو عن السلطة التنفيذية في صورة لوائح إدارية،

<sup>(17)</sup> محكمة التمييز الأردنية رقم 4708 لسنة 2024، الصادر بتاريخ 21 يوليو/تموز 2024، منشورات قرارك.

<sup>(18)</sup> محكمة التمييز الأردنية رقم 516 لسنة 2022 الصادر بتاريخ 2 مارس 2022، منشورات قرارك.

<sup>(19)</sup> إمطير، خليفة محمد علي، والقي، الصديق محمد علي. (2025). الثبات التشريعي للضريبة في ليبيا ودوره في تشجيع الاستثمارات الأجنبية.

بحوث المؤتمر العلمي الدولي الرابع: النظام الضريبي في ليبيا - تقييم وإصلاح، سرت: كلية الاقتصاد - جامعة سرت، ص 210-212.

<sup>(20)</sup> وذلك وفق ما ورد في المادة (77/ب) من قانون ضريبة الدخل ومضمونها: "ب. يصدر الوزير بتنسيب من المدير التعليمات التنفيذية اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون على أن يتم نشرها في الجريدة الرسمية".

(21) الشويل، حسين جبر حسين (2016)، نظرية التوقع المشروع في القانون العام، بحث منشور في مجلة الجامعة العراقية، العدد 38، ص 45.

يجب ألا تصدر بطريقة فجائية مباغتة تصطدم مع التوقعات المشروعة للأفراد والمبنية على أسس موضوعية مستمدة من الأنظمة القائمة على هدى السياسات الرسمية المعلنة من جانب السلطات العامة والوعود والتأكيدات الصادرة عنها<sup>(22)</sup>. وتعد هذه الفكرة آخر حلقات التطور في أحكام القضاء الإداري ويذهب البعض إلى أنها صورة من مبدأ الأمن القانوني أو الوجه الذاتي لها، والتوقع المشروع أو الثقة المشروعة يتحقق عندما يكتسب الشخص ثقة مشروعة من القواعد القانونية المطبقة، فيجب لا أن تصطدم معها بغته قواعد قانونية جديدة لم تكن في الحسبان دون اتخاذ تدابير انتقالية لعدم المساس بالتوقعات المشروعة<sup>(23)</sup>. وقد نص المشرع الدستوري الأردني في المادة (93/ الفقرة 2+1) على ضمانة التوقع المشروع من خلال النص على سريان القانون الصادر حيث جاء في هذا النص ما يلي: "1- كل مشروع قانون اقره مجلسا الاعيان والنواب يرفع الى الملك للتصديق عليه. 2. يسري مفعول القانون بإصداره من جانب الملك ومروور ثلاثين يوما على نشره في الجريدة الرسمية الا اذا ورد نص خاص في القانون على ان يسري مفعوله من تاريخ آخر." وفي مجال الأمن القانوني الضريبي يتمثل هذا المبدأ بأنه إذا انتهجت الدولة سياسة تشريعية تمنح مزايا أو إعفاءات لقطاع معين (كالمناطق التنموية أو الحرة)، وبنى المستثمر مراكزه المالية بناءً على هذه الوعود، فليس من المقبول أن يتدخل المشرع فجأة ليلغيها دون ترتيبات انتقالية، فحماية التوقعات المشروعة تعني عدم مفاجئة المكلفين بتشريعات تهدم خططهم المستندة إلى وعود تشريعية سابقة، ومن التطبيقات النموذجية لهذا المبدأ في التشريعات الضريبية الأردنية ما ورج في المادة (74) من قانون ضريبة الدخل<sup>(24)</sup> (المعاملة الضريبية التفضيلية السابقة)، حيث حصن المراكز الاستثمارية المستقرة بنصه على استمرار خضوع الأشخاص الذين يتمتعون بمعاملة ضريبية تفضيلية قبل 2010/1/1 وفقاً لتلك المعاملة حتى نهاية مددها، كما يظهر ذلك في المادة (11/ج) من ذات القانون<sup>(25)</sup> عبر وضع آلية للتدرج الزمني لتخفيض ضرائب الأنشطة الصناعية على مدار 5 سنوات (2019-2023) لتجنب الاقتصاد الصدمات الفجائية.

المبحث الثاني

القيود الدستورية المحددة لسلطة المشرع في التعديل

إذا كانت سلطة المشرع في فرض الضرائب وتعديل أحكامها تُعد مظهراً سيادياً أصيلاً للدولة يهدف إلى ملاحقة التطورات الاقتصادية ورفد الخزينة العامة بالأموال اللازمة، فإن هذه السلطة ليست مطلقة بل يحدها سياج دستوري وفقهي صارم<sup>(26)</sup>. وقد استقرت المبادئ الدستورية الأردنية على وضع ضوابط واضحة لا يملك المشرع الانحراف عنها عند صياغة أو تعديل التشريعات الضريبية، وسنبين أيضاً الرقابة الدستورية على القوانين والأنظمة الضريبية ودورها في تقييد حرية المشرع في تعديل التشريعات الضريبية، وهي تتمثل في الآتي:

المطلب الأول: دور القواعد الدستورية النازمة لسلطة المشرع في تعديل التشريعات الضريبية

ورد في الدستور الأردني مجموعة من القواعد الدستورية التي يجب مراعاتها من قبل المشرع الأردني مراعاة للأمن القانوني للمكلف والمحافظة على الحقوق المكتسبة له، وتتمثل هذه القواعد الدستورية بما يلي:

الفرع الأول: عدم رجعية التشريع الضريبي

يُعد مبدأ عدم رجعية القوانين محور بناء الأمن القانوني فلا يجوز للمشرع مباغتة المكلفين بفرض التزامات ضريبية جديدة عن فترات مالية انقضت واكتملت مراكزها في ظل قانون سابق<sup>(27)</sup>. فالحكم بعدم دستورية نص قانوني أو قرار تنظيمي واعتباره كأن لم يكن وذلك بعد فترة زمنية على صدوره، يمكن أن يمس الأمن القانوني للأشخاص الذين شملهم تطبيق هذا النص خلال فترة سريانه لأنهم رتبوا أوضاعهم وفقاً له، تستلزم مقتضيات العدالة والأمن القانوني تقييد المطلقية المفترضة للأثر الرجعي للأحكام الصادرة بعدم الدستورية، وذلك لمنع العصف بالمراكز القانونية التي استقرت وحماية الثقة المشروعة للأفراد الذين تعاملوا بحسن نية تحت مظلة النص الملغى قبل القضاء ببطلانه. ويتحقق هذا الحد من خلال إعطاء القضاء الدستوري المكنة القانونية في التحديد الزمني لآثار أحكامه؛ إما عبر إرجاء نفاذ الحكم لمهلة محددة تتيح للمشرع تسوية الفراغ

( السريسي، أحمد عبد الحسين عبد الفتاح (2017)، العدالة التشريعية في ضوء فكرة التوقع المشروع، دار الفكر الجامعي، القاهرة، ص22.25

( النوافلة، إبراهيم محمد علي. (2023). دور القاضي الإداري في حماية التوقعات الفردية المشروعة كركيزة من ركائز الأمن القانوني: دراسة 23

مقارنة. الميزان للدراسات الإسلامية والقانونية، مج10، ع1، ص141.

<sup>(24)</sup> تمثل مضمون المادة (74) من قانون ضريبة الدخل: " يستمر الأشخاص الذين يتمتعون بمعاملة ضريبية تفضيلية بموجب أحكام أي تشريع نافذ قبل 2010/1/1 في الخضوع للضريبة وفقاً لتلك المعاملة حتى نهاية المدة المحددة بمقتضى أحكام تلك التشريعات".

<sup>(25)</sup> تمثل مضمون المادة (11/ج) من قانون ضريبة الدخل: " ج- تخفض النسب المبينة أدناه ولمدة لا تتجاوز خمس سنوات من تاريخ نفاذ أحكام هذا القانون المعدل من الضريبة المستحقة على النشاط الصناعي ووفقاً لما يلي: - 1- الأنشطة الصناعية باستثناء صناعة الأدوية والملابس: -..... -2 صناعة الأدوية والملابس: -".

(26) الدخيل، أحمد خلف حسين (2016) تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، المؤسسة الحديثة للكتاب، مصر، ص124.

(27) النوايسة، أحمد محمد فارس (2009)، مبدأ عدم رجعية القرارات الإدارية: دراسة مقارنة: فرنسا، مصر، الأردن" رسالة دكتوراه. جامعة عمان العربية، عمان، ص22 وما بعدها.

التشريعي، أو يحصر أثره المباشر على المستقبل فقط دون المساس بالقرارات الإدارية القطعية أو الأحكام التي حازت حجية الأمر المقضي به. كما يتجلى هذا الضابط في قصر الاستثناء الممتد للأثر الرجعي على أطراف الدعوى التي أثير فيها الدفع بعدم الدستورية لمكافأتهم على مبادرتهم، مع التمييز الجوهري بين المادة الجزائية التي يُعمل فيها الأثر الرجعي مطلقاً لصالح المتهم، وبين المادتين المدنية والإدارية اللتين يستوجب التوازن فيهما تقييد هذا الأثر واعتماد نظام التعويض عن الأضرار الصريحة، بما يضمن استقرار التعاملات وصيانة حقوق الأفراد وحمايتهم من الاضطراب<sup>(28)</sup>.

ويرتبط الأمن القانوني ارتباطاً وثيقاً بعدم جواز سريان القانون الضريبي الجديد على الوقائع والأنشطة التي تمت واكتملت في ظل القانون القديم فالأثر الرجعي يُعد انتهاكاً صارخاً للأمن القانوني، لأنه يفرض التزامات مالية عن فترة زمنية مضت لم يكن المكلف قادراً خلالها على التنبؤ بهذا العبء أو الاحتياط له<sup>(29)</sup>.

فقد جاء في الفقرة الثانية من المادة (93) من الدستور الأردني بأنه: "يسري مفعول القانون بإصداره من جانب الملك ومروور ثلاثين يوماً على نشره في الجريدة الرسمية إلا إذا ورد نص خاص في القانون على أن يسري مفعوله من تاريخ آخر"، كما جاء في الفقرة الثانية من المادة (94) من الدستور الأردني على ما يلي: "يسري مفعول القوانين المؤقتة بالصورة التي يسري فيها مفعول القوانين بمقتضى حكم الفقرة الثانية من المادة (93) من هذا الدستور".

وقد التزم المشرع الضريبي الأردني بهذا الحدّ الدستوري بشكل صريح فنجد المادة (1) من قانون ضريبة الدخل راعت هذا الالتزام بوضوح حين حددت تاريخاً مستقبلياً صريحاً لسريان القانون: (يسمى هذا القانون قانون ضريبة الدخل لسنة 2014 ويعمل به اعتباراً من 2015/1/1) حماية للفترات الضريبية الماضية. كما أكدت المادة (79) من ذات القانون على سريان القوانين السابقة (مثل قوانين 1964، 1982، 1985، 2009) على الدخول المتحققة في سنوات نفاذها حصراً، مما يحمي الماضي الضريبي للمكلف ويمنع مبالغته بعبء مالي رجعي.

وتأكيداً لربط مبدأ الأمن القانوني بحظر الأثر الرجعي للنصوص الضريبية، قضت المحكمة الدستورية الأردنية في حكمها البارز رقم (1) لسنة 2017 بعدم دستورية العبارة الزمانية الواردة في نهاية المادة الأولى من نظام الضريبة الخاصة المعدل رقم (97) لسنة 2016، والتي كانت تقضي بسريان أحكامه وتطبيقه من تاريخ سابق على نشره. وحيث أسست المحكمة قضاءها على أن تقييد سريان الأحكام بأثر رجعي يمثل انتهاكاً صارخاً لواجب حماية وقائع تمت واكتملت في ظل نظام قانوني سابق فقد قررت المحكمة -إعمالاً لنهج التبعيض في الرقابة الدستورية- إبطال المقتضى الزمني المفاجئ وحده دون المساس بباقي الأحكام الموضوعية للنظام، معلنةً نفاذ هذا الإبطال بأثر مباشر الأمر الذي يرسخ الدور الحماي الحاسم للقضاء الدستوري في تحصين المراكز القانونية والمالية المستقرة للمكلفين ضد المفاجآت والتقلبات التي تبتدعها السلطة التنفيذية<sup>(30)</sup>.

#### الفرع الثاني: قيد الشرعية الضريبية والتكليف التصاعدي

وضعت المادة (111) من الدستور الأردني حداً جوهرياً لسلطة المشرع بنصها على أنه: "لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون"، وهو ما يُعرف بمبدأ "الشرعية الضريبية" الذي يحظر على السلطة التنفيذية استغلال التعديلات بفرض أعباء مالية دون غطاء تشريعي أصيل.

كما فرضت ذات المادة قيداً موضوعياً دستورياً يلزم الحكومة والمشرع بأن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية وان لا تتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة الى المال، وقد تجسد هذا القيد الدستوري في المادة (11/أ) من قانون ضريبة الدخل التي وضعت شرائح تصاعدية دقيقة تبدأ من (5%) وتترج حتى تصل إلى (30%) للشخص الطبيعي، مما يوضح التزام المشرع بالحد الدستوري الذي يربط التعديل بالقدرة التكلفة للمكلف، ويحقق العدالة الاجتماعية واليقين بعدالة العبء المالي، كما أنه لم يراعى التكليف التقاعدي بالنسبة للأشخاص المعنويين.

وبذلك لا تقتصر حماية الأمن القانوني للمكلف على الرقابة الموضوعية للمحاكم الضريبية فحسب، بل تمتد لتشمل رقابة القضاء الإداري (المحكمة الإدارية العليا) عندما تتجاوز الإدارة السلطات الممنوحة لها وتعتدي على الاستقرار المالي للمكلفين عبر فرض اقتطاعات أو مساهمات مالية جبرية دون غطاء قانوني صريح، وتتجلى هذه الرقابة الحمايية في الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية العليا الأردنية وتتلخص وقائع هذا الحكم في صدور قرار عن مجلس الوزراء بالموافقة على اقتراح يفرض على المنشآت الفندقية والسياحية المساهمة بنسبة (0.5%) نصف بالمائة من المبالغ المتأتية لها من "بدل الخدمة" (البالغة 10%)، وذلك لدعم مشروع رياضي لتطوير التعليم الفندقية والسياحية تنفذه شركة خاصة وعند طعن المنشآت الفندقية في هذا القرار، قضت المحكمة الإدارية العليا بإلغائه، وأسست قضاءها على مبادئ دستورية وقانونية راسخة تُرسخ مبدأ الأمن القانوني أهمها مبدأ إعمال الشرعية الضريبية طبقاً للمادة 111 من الدستور حيث استندت المحكمة الإدارية العليا مباشرة إلى الحدود الدستورية، وقررت أن إصدار هذا القرار يُعد "مخالفاً لأحكام الدستور وتحديداً لما نصت عليه المادة (111) من الدستور الأردني وبما أن قرار مجلس الوزراء لا يرقى إلى مرتبة التشريع، فإن فرض هذه النسبة -تحت أي مسمى كان- يُعد تقويضاً لليقين التشريعي والشرعية المالية، مما يوجب إلغائه"<sup>(31)</sup>.

#### الفرع الثالث: قيد الحظر التشريعي المفاجئ أثناء الموازنة

(28) البحيري، ماهر (2013)، الأثر الرجعي للحكم بعدم الدستورية وفلسفة التشريع في الحد من مداه، المجلة الدستورية، العدد 2، السنة 1، ص 54.  
(29) اكرامي، بسيني عبد الحي خطاب (2022)، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، دار الكتب والوثائق، المكتب الجامعي، الإسكندرية، مصر، ص 154.

(30) المحكمة الدستورية الأردنية في حكمها رقم (1) لسنة 2017 المنشور بالجريدة الرسمية عدد (5447) صدر بتاريخ 2007/7/1.

(31) المحكمة الإدارية العليا الأردنية رقم (105 لسنة 2020) بتاريخ 2020/6/23 منشورات قرارك.

من القيود الدستورية الفريدة التي تحمي الأمن القانوني الضريبي من المفاجآت والتقلبات السريعة ما نصت عليه المادة (5/112) من الدستور الأردني: "لا يقبل أثناء المناقشة في الموازنة العامة أي اقتراح يقدم لإلغاء ضريبة موجودة أو فرض ضريبة جديدة أو تعديل الضرائب المقررة بزيادة أو نقصان يتناول ما أقرته القوانين المالية النافذة المفعول...".

وهذا النص الدستوري يُمثل قيداً دستورياً لأي تعديلات عشوائية أو سريعة قد تطرأ تحت ضغط العجز المالي أثناء إقرار الموازنة السنوية ويلزم الدولة بأن يكون تعديل التشريعات الضريبية نابعاً من قنوات تشريعية أصلية ومستقلة تأخذ وقتها في الدراسة والنشر لضمان حماية استقرار المراكز المالية للمكلفين.

المطلب الثاني: دور الرقابة الدستورية في تحقيق الأمن القانوني للمكلف

إذا عجزت الوسائل الإدارية والوقائية عن تقويم الانحراف أو إزالة الغموض الناشئ عن التعديل التشريعي، يغدو القضاء بشتى درجاته هو الملجأ الحتمي والنهائي لحماية الأمن القانوني وحفظ الحقوق المكتسبة للمكلفين وتُمثل المحكمة الدستورية الأردنية الحارس الأعلى لمبدأ الأمن القانوني الذي يمنع السلطة التشريعية والتنفيذية من الجور على حقوق المكلفين وذلك وفق الهدف من انشائها<sup>(32)</sup>. الذي حدده المشرع الدستوري في المادة (59) من الدستور الأردني ومضمونها: "1. تختص المحكمة الدستورية بالرقابة على دستورية القوانين والأنظمة النافذة وتصدر أحكامها باسم الملك، وتكون أحكامها نهائية وملزمة لجميع السلطات وللکافة، كما تكون أحكامها نافذة بأثر مباشر ما لم يحدد الحكم تاريخاً آخر لنفاذه، وتنشر أحكام المحكمة الدستورية في الجريدة الرسمية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدورها، 2- للمحكمة الدستورية حق تفسير نصوص الدستور إذا طلب إليها ذلك بقرار صادر عن مجلس الوزراء أو بقرار يتخذه أحد مجلسي الأمة بالأغلبية ويكون قرارها نافذ المفعول بعد نشره في الجريدة الرسمية".

ومن خلال استقرار المبادئ والأحكام التاريخية الصادرة عن المحكمة الدستورية الأردنية، يمكننا تفكيك وتحليل هذا الدور الحمائي من خلال الآتي:

الفرع الأول: الرقابة الموضوعية على عدم مساس التعديلات التشريعية بالشرعية الضريبية طبقاً للمادة (111) من الدستور

أقامت المحكمة الدستورية الأردنية عقيدة قضائية راسخة تؤكد أن الدستور في المادة (111) منه قد وضع حدوداً موضوعية صارمة وسياجاً من المعايير المتلازمة التي لا يملك المشرع أو الإدارة الانحراف عنها عند إدخال أي تعديل تشريعي ضريبي وقد تجسد هذا التأصيل الفقهي في المبدأين رقم (3) ورقم (4) لسنة 2018 الصادرين عن المحكمة الدستورية؛ إذ نصت المحكمة على أن الدستور: "أقام أمام السلطة التشريعية الشواخص التي تضيء منهج العدالة في مجال فرض الضريبة واقتضاها، إذ أوجب أن يتم فرضها بمقتضى قانون، وأن يؤخذ بمبدأ التكليف التصاعدي الذي يحقق المساواة والعدالة الاجتماعية، بحيث لا يتجاوز مقدار الضريبة حاجة الدولة إلى المال ومقدرة المكلفين على الأداء"<sup>(33)</sup>.

وبناءً على هذا المبدأ، فإن رقابة المحكمة الدستورية تضمن تلازم التعديلات الضريبية مع القدرة التكاليفية الحقيقية للمكلف<sup>(34)</sup>، وتمنع تحول الضريبة من أداة تضامنية عادلة إلى وسيلة جباية مفرطة تؤدي إلى تآكل أصل ثروة المكلف أو سحبه مالياً، مما يمنح الأفراد والمؤسسات الاستثمارية يقيناً دستورياً ثابتاً يقي أوضاعهم المالية من التقلبات العشوائية.

الفرع الثاني: حظر الأثر الرجعي

يُعتبر حظر الأثر الرجعي للنصوص الضريبية النقطة المحورية والأهم لمبدأ الأمن القانوني إذ يمنع مباغنة المكلفين بأعباء مالية عن فترات انقضت واكتملت مراكزها القانونية والمالية. وفي هذا السياق أقرت المحكمة الدستورية الأردنية أحكاماً حاسمة تمنع التعدي التشريعي أو اللائي على الاستحقاقات الضريبية الرجعية، مفرقةً بدقة بين مرتبة القانون ومرتبة النظام، وذلك من خلال الحكمين التاليين:

(32) بدر الدين، هشام عبد السيد الصافي محمد. (2024). دور المحكمة الدستورية العليا المصرية في تجسيد النص الضريبي. مجلة الحقوقية، ع7، ص153 وما بعدها.

(33) الحكم رقم (3) لسنة 2018 المنشور في الجريدة الرسمية بالعدد رقم (5523) تاريخ 2018/7/1. والحكم رقم (4) لسنة 2018 المنشور في الجريدة الرسمية بالعدد رقم (5527) تاريخ 2018/8/13.

(34) وذلك استناداً إلى ما نصت عليه المادة (11/أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني ومضمونها: "أ- تستوفي الضريبة للشخص الطبيعي من الدخل الخاضع للضريبة وفقاً للنسب التالية كما يلي: 1 - (5%) خمسة بالمائة عن كل دينار من الخمسة آلاف دينار الأولى. 2 - (10%) عشرة بالمائة عن كل دينار من الخمسة آلاف دينار التالية. 3 - (15%) خمسة عشر بالمائة عن كل دينار من الخمسة آلاف دينار التالية. 4 - (20%) عشرون بالمائة عن كل دينار من الخمسة آلاف دينار التالية. 5 - (25%) خمسة وعشرون بالمائة عن كل دينار مما تلاها ولغاية مليون دينار. 6 - (30%) ثلاثون بالمائة عن كل دينار من الدخل الخاضع للضريبة للمكلف الذي يزيد على (1000000) مليون دينار".

أولاً: إبطال الرجعية في الأنظمة المعدلة، حيث تصدت المحكمة الدستورية في حكمها رقم (1) لسنة 2017 (بتاريخ 2017/12/21) للنظام المعدل لنظام الضريبة الخاصة رقم (97) لسنة 2016، حيث قضت بعدم دستورية العبارة الزمانية الواردة في نهاية المادة الأولى منه والتي كانت تقضي بسريان أحكامه بأثر رجعي، وأسست قضاءها على أن تقييد سريان الأحكام بأثر رجعي يمثل انتهاكاً صارخاً لواجب حماية "وقائع تمت واكتملت في ظل نظام سابق". وحرصاً منها على استقرار مالية الدولة، أعملت المحكمة نهج "التبعية"<sup>(35)</sup> فأبطلت الشرط الميقاني الرجعي وحده دون المساس بالمتن الحقوقي للنظام، معلنةً نفاذ الإبطال بأثر مباشر<sup>(36)</sup>.

ثانياً: حظر رجعية اللوائح الضريبية بشكل مطلق، حيث وضعت المحكمة حداً دستورياً قاطعاً يمنع السلطة التنفيذية من استخدام الأثر الرجعي عبر أداة الأنظمة المستقلة أو التنفيذية (مثل نظام إعفاء أرباح صادرات السلع والخدمات رقم 106 لسنة 2016)، حيث قررت أن النص الدستوري (المادة 2/93) أعطى استثناء الرجعية الحصري ليكون صراحةً وبشرط جازم منوطاً بتشريع بدرجة قانون فقط، ولم يمنح هذه الصلاحية الاستثنائية مطلقاً للسلطة التنفيذية التي يصدر عنها النظام، وهو ما يوفر حماية مطلقة لمراكز الإعفاءات والحوافز الضريبية للمكلفين ضد المفاجآت التنفيذية<sup>(37)</sup>.

### الفرع الثالث: صون حق التقاضي والمساواة الإجرائية ضد التحصين التشريعي

تفرض المادة (1/128) من الدستور قيداً كلياً يمنع القوانين المعدلة من النيل من جوهر الحقوق والحريات أو المساس بأساسياتها، ويُعد حق التقاضي<sup>(38)</sup> و"المساواة أمام القانون"<sup>(39)</sup> (من الركائز التي لا ينفصم عنها الأمن القانوني للمكلف.

وقد تجسد دور المحكمة الدستورية في صيانة هذه الحق من خلال ما أصدرته من أحكام دستورية إذ نسفت المحكمة عجز المادة (72) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014، والذي كان ينص على أن: (ولا تكون إجراءات التصحيح خاضعة للطعن). وقضت المحكمة بعدم دستورية هذا الحظر التشريعي، معتبرةً أن حرمان المكلف من الطعن القضائي في القرارات التصحيحية الصادرة عن الإدارة يُعد: "خروجاً على مبدأ المساواة بين الأفراد دون مبرر، وحرماناً للمكلفين من حق اللجوء إلى القضاء، ويمس أساسياته"<sup>(40)</sup>.

وبموجب هذا الحكم، فرضت الرقابة الدستورية سريان المادة (168) من قانون أصول المحاكمات المدنية سناً للمادة 54 من قانون الضريبة لثُمَّنْ المكلف من مراقبة الإدارة قضائياً، مانعةً اتخاذ التصحيحات الحسابية أو الكتابية ذريعةً مبطنة لتعديل الأوعية الضريبية دون رقابة قضائية.

### الفرع الرابع: ضبط الأمن القانوني والإجرائي والحدود الولائية للرقابة

لم تكتفِ المحكمة الدستورية بمراقبة النصوص الموضوعية، بل امتدت رقابتها لضبط الأنظمة الإجرائية والفنية المعقدة، مع وضع أسس إجرائية واضحة للمكلف تمنع ضياع حقوقه شكلاً نتيجة التداخل القضائي:

أولاً: الرقابة على أنظمة الإقرارات والفوترة<sup>(41)</sup> حيث بسطت المحكمة الدستورية رقابتها على المواد (3 و12) والنص المعقد لنسب الأرباح في المادة (20) من "نظام الإقرارات الضريبية والسجلات رقم 59 لسنة 2015" الصادر بموجب المادة (77) من قانون الضريبة. وأكدت المحكمة من خلال المواد (27 و31 و1/128) من الدستور أن المتطلبات الفنية الدقيقة للفوترة والتحديثات المستمرة للإقرارات الإلكترونية يجب ألا تتحول إلى قيود تعسفية أو "جباية مستترة" تتجاوز مقدرة المكلفين أو تنال من مركزهم المالي المستقر.

ثانياً: رسم الحدود بين رقابة الدستورية ورقابة المشروعية حيث حددت المحكمة الدستورية نطاقها الولائي حصراً بموجب المادة (59) من الدستور في الرقابة على دستورية القوانين والأنظمة وتفسير الدستور، معلنةً أنها "لا تتصدى لبسط رقابتها في حال تصادم القوانين بعضها مع بعض أو

(35) نهج التبعية (أو الطعن المبعوض): هو قصر الحكم بعدم الدستورية على اللفظ أو العبارة أو الفقرة المخالفة للدستور دون سواها، شريطة أن تكون هذه العبارة قابلة للفصل عن باقي نص المادة دون أن يختل المعنى الموضوعي لها؛ ويستند هذا النهج إلى فلسفة "الحفاظ على المنظومة التشريعية واستقرار المعاملات"، بحيث يقتصر دور القضاء الدستوري على بتر الجزء المعيب (كالشرط الزمني الرجعي في حكم المحكمة الدستورية رقم 1 لسنة 2017) واستبقاء المتن الموضوعي صحيحاً ومنتجاً لآثاره القانونية تجنباً للإنقاص أو الفراغ التشريعي. وتوسع في ذلك: د. محمد الحموري، القضاء الدستوري وأثره في الحياة السياسية والبلاد العربية، دار الثقافة، عمان، ط1، 2013، ص 214 وما بعدها.

(36) المحكمة الدستورية الأردني الحكم رقم (1) لسنة 2017 المنشور في الجريدة الرسمية بالعدد رقم (5447) تاريخ 2017/3/1.

(37) المحكمة الدستورية الأردني الحكم رقم (2) لسنة 2021 المنشور في الجريدة الرسمية بالعدد رقم (5724) تاريخ 2021/6/16.

(38) المادة (1/101) من الدستور الأردني التي جاء فيها: "1. المحاكم مفتوحة للجميع ومصونة من التدخل في شؤونها".

(39) المادة (1/6) من الدستور الأردني التي جاء فيها: "1. الاردنيون امام القانون سواء لا تمييز بينهم في الحقوق والواجبات وان اختلفوا في العرق او اللغة او الدين".

(40) ومنها المبدأ رقم (7) لسنة 2018 الصادر عن المحكمة الدستورية (المنشور بالعدد 5591 من الجريدة الرسمية)

(41) المحكمة الدستورية الأردني الحكم رقم (15) لسنة 2023 المنشور في الجريدة الرسمية بالعدد رقم (5851) تاريخ 2021/6/16.

خالت الأنظمة أحكام القوانين التي صدرت بموجبها<sup>(42)</sup>. وتكمن الأهمية الفقهية لهذا المبدأ رقم (4) لسنة 2023 في توفير اليقين الإجرائي والمنهجي للمكلف إذ توضح له المحكمة أن أي تضارب بين القوانين الضريبية كقانون الاستثمار وقانون ضريبة الدخل، أو خروج النظام التنفيذي عن حدود القانون الأصلي، هو عيب "مشروعية موضوعي" يدخل في الاختصاص الحصري لـ القضاء الضريبي المتخصص والقضاء الإداري (سنداً للمادة 42 من قانون الضريبة والحكم الإداري رقم 105 لسنة 2020)، مما يحمي المكلف من مخاطر رد الطعون شكلاً ويكمل نسيج الحماية القضائية للأمن القانوني.

ويستنتج مما سبق لنصوص وقرارات المحكمة الدستورية الأردنية إلى أن الأمن القانوني في المادة الضريبية ليس حصانة مطلقة أو غطاءً للمكلف سيئ النية، بل هو أمن قانوني متبادل يقوم على معادلة توازن دقة تحمي حق المكلف الملتزم والممثل، وتحمي في الوقت ذاته حق الخزينة العامة ضد التهرب والمماطلة.

### المبحث الثالث

#### القيود الموضوعية للتعديل التشريعي لترسيخ الأمن القانوني

إلى جانب القيود الدستورية الصريحة، يفرض مبدأ الأمن القانوني ضوابط موضوعية وفقهية تؤمن تدرج السريان وتمنع المفاجأة التشريعية، ومن خلال استقراء نصوص قانون ضريبة الدخل نجد تجلياتها في الآتي:

المطلب الأول: ضابط احترام التوقعات المشروعة واستمرار المعاملات التفضيلية

إن قيام المشرع بتبني سياسات تشريعية تمنح إعفاءات أو مزايا تشجيعية، يدفع المستثمرين لبناء دراسات جدوى طويلة الأجل بناءً على هذه الوعود. ومن ثم، فإن إلغاء هذه المزايا فجأة يُعدّ عصفاً بالأمن القانوني وبيئة الأعمال.

ولقد أثبت المشرع الأردني التزامه بهذا الحد الموضوعي في المادة (74) من القانون تحت عنوان (المعاملة الضريبية التفضيلية السابقة)، حيث نص صراحة على: (يستمر الأشخاص الذين يتمتعون بمعاملة ضريبية تفضيلية بموجب أحكام أي تشريع نافذ قبل 2010/1/1 في الخضوع للضريبة وفقاً لتلك المعاملة حتى نهاية المدة المحددة بمقتضى أحكام تلك التشريعات). فهذا النص يُمثل قيداً ذاتياً فرضه المشرع على نفسه احتراماً لـ "التوقعات المشروعة" للمكلفين.

المطلب الثاني: ضابط التدرج الزمني وتوفير مرحلة انتقالية للتطبيق

عندما يقرر المشرع تعديل سياسته المالية برفع النسبة أو إلغاء إعفاء معين، فإن الأمن القانوني يفرض عليه ألا يُطبق التعديل طرفة واحدة، بل يتعين عليه منح المكلفين فترة انتقالية للتكيف مع النص الجديد<sup>(43)</sup>. ويتضح تبني المشرع الأردني هذا القيد الموضوعي بشكل واضح وفقع ما ورد في المادة (11/ج) من قانون ضريبة الدخل، حيث قرر المشرع تخفيض النسب المستحقة على النشاط الصناعي تدريجياً على مدار 5 سنوات (من سنة 2019 وحتى 2023) بنسب متدرجة (25% ثم 20% ثم 15%... وصولاً إلى 5%). هذا التدرج يُعدّ تطبيقاً نموذجياً لعقلنة سلطة المشرع، حيث يُجنّب القطاع الاقتصادي الصدمات التشريعية الفجائية ويحقق الأمن المالي للمكلف.

المطلب الثالث: قيد الحظر المطلق للتعسف التشريعي في الغرامات

من القيود الجوهرية على سلطة المشرع أن تلتزم التعديلات بضمان التوازن بين حقوق الخزينة العامة وحقوق المكلف المادية وتُظهر نصوص القانون قيوداً صارمة وضعت لمنع تعسف المشرع<sup>(44)</sup>، ويظهر تطبيق هذا القيد في التشريع الأردني من خلال مضمون المادة (36/ج) من قانون ضريبة الدخل التي نصت صراحة على: (مع مراعاة ما ورد في الفقرتين (أ) و(ب) من هذه المادة لا يجوز أن تزيد الغرامات عن مقدار الضريبة)، وهو حدّ تشريعي يمنع تحول الغرامات التأخيرية إلى أداة لمصادرة أموال المكلف أو سحبه مالياً، مما يحفظ للمكلف أمنه واستقراره المالي.

ومن خلال ما سبق يتبين أن السلطة التقديرية للمشرع الأردني في تعديل القوانين الضريبية رغم اتساعها لمواجهة المتطلبات الاقتصادية تبقى محكومة ومقيدة بشبكة من الحدود والقيود الدستورية والموضوعية فضلاً عن المبادئ الموضوعية المقررة فقهاً وقضاءً كحظر الأثر الرجعي وحماية التوقعات المشروعة للمكلفين إلا أن هذه الحدود النظرية والضمانات الموضوعية، تبقى قاصرة عن تحقيق غايتها في بسط الأمن واليقين القانوني ما لم تتحول لوسائل إدارية وقائية وآليات قضائية علاجية فاعلة ومتاحة للمكلف عند التطبيق العملي.

### الخاتمة

وفي خاتمة هذه الدراسة الموسومة بـ (حدود سلطة المشرع في تعديل التشريعات الضريبية وأثرها في تحقيق الأمن القانوني للمكلف) والتي تتبعت بالبحث والتحليل والتطبيق المدى التشريعي الممنوح للسلطة التقديرية في المجال الضريبي، والحدود والقيود الدستورية والموضوعية التي وضعت سباجاً لهذه السلطة لمنع تغولها على المراكز المالية المستقرة فضلاً عن البحث في كفاءة المنظومة الإجرائية

(42) المحكمة الدستورية الأردنية الحكم رقم (4) لسنة 2023 المنشور في الجريدة الرسمية بالعدد رقم (5851) تاريخ 2023/4/16.

(43) بيومي، زكريا (2021) المنازعات الضريبية في ربط الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، ط2، ص54.

(44) رضا كامل شاهين الأحوال (2018)، مبدأ المشروعية في المجال الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، مصر، ص55.

والقضائية الضريبية في تقييد التعسف أو المباغة التشريعية واللائحية، وتأسيساً على ما تقدم تخلص الدراسة إلى جملة من النتائج والتوصيات الختامية على النحو الآتي:

### أولاً: النتائج

1. يعتبر مبدأ الأمن القانوني من حقوق المخاطبين بأحكام القانون بحيث يجب على السلطة التشريعية مراعاة المبدأ واحترامه وعدم مباغة المخاطبين بأحكام القوانين بما يخل بمراكزهم القانونية المكتسبة حمايةً للثقة المشروعة بين المخاطبين بالقانون وسلطات الدولة.
2. أثبتت الدراسة أن التشريعات الضريبية الأردنية المتلاحقة — بما فيها قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (38) لسنة 2018 — تفتقر إلى وجود نصوص انتقالية عامة وملزمة تحدد فترة سماح زمنية كافية وفصل أصولي بين تاريخ نشر التعديلات في الجريدة الرسمية وتاريخ بدؤها السريان الفعلي، مما يؤدي إلى مفاجئة المكلفين وهدم بيئة "التوقعات المشروعة" والتأثير سلباً على خططهم المالية ودراسات جدواهم الاقتصادي.
3. أوجد المشرع الأردني ضمانات إجرائية وموضوعية فعالة لضبط تعسف المدققين عند اللجوء إلى التقدير الجزافي، وذلك بموجب المادة (1/ج/33) من قانون ضريبة الدخل، والتي نقلت عبء الإثبات بالكامل إلى عاتق الدائرة في حال قررت زيادة الدخل أو تعديل الأرقام خلافاً لما أوردته المكلف في إقراره، مما يرسخ "قرينة حسن نية المكلف" ويمنح إقراره حجية الصدق ما لم يثبت العكس بالمستندات.
4. استقرت الاجتهادات القضائية للمحكمة الدستورية في الأردن على أن الأمن القانوني هو علاقة طردية تبادلية فبينما يلزم المشرع بالقواعد الدستورية (التصاعدية واليقين والعدالة)، يلزم المكلف بالامتثال وحسن النية. فإذا ثبت تعمد المكلف تقديم إقرار ضريبي غير متطابق مع واقعته المالي بهدف المماطلة، سقطت عنه الحماية وصحة دستورية الغرامات التعويضية والردعية المفروضة بحقه تعويضاً للخزينة وحماية لحاجتها للمال.
5. يُمثل القضاء الضريبي ومحكمة التمييز، إلى جانب المحكمة الدستورية، السياج الحقيقي لحماية الأمن القانوني وتجلّى ذلك في منع المحكمة الدستورية للأثر الرجعي للأنظمة الضريبية وإلغاء حظر الطعن القضائي في التعديلات التشريعية الضريبية.

### ثانياً: التوصيات

1. توصي الدراسة بوضع قيد تشريعي جازم يمنع السلطة التنفيذية من إدراج شروط إجرائية أو تضييقية مباغة في الأنظمة والتعليمات لم ترد في النص الأصلي للقانون، وبخاصة عند تنظيم الإعفاءات قطاعياً (كإعفاء النشاط الزراعي في المادة 5، أو الصادرات في المادة 74). مع ضرورة مأسسة حق المكلف في الاستحصال على القرار الضريبي المسبق والملمز قبل شروعه في صفقاته الكبرى تفعيلاً لليقين المالي.
2. توصي الدراسة المشرع بالنص صراحةً على تحصين المراكز المالية التفضيلية المكتسبة للمستثمرين استناداً للفلسفة الحماية للمادة (74) من قانون ضريبة الدخل، مع إلزام الإدارة الضريبية صراحةً بالامتثال الفوري لما توجبه أحكام محكمة التمييز (ولا سيما الحكم رقم 4708 لسنة 2024)؛ باعتبار سكوت الدائرة عن الإقرارات الضريبية المقبولة في العينات بمثابة موافقة قطعية ونهائية، وسقوط حقها تماماً في مراجعة حسابات المكلف أو فتح ملفاته بعد انقضاء مواعيد التدقيق القانونية، منعا لإرباك مركزه المستقبلي.

قائمة المراجع

### أولاً: الكتب

- الدخيل، أحمد خلف حسين (2012)، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، المؤسسة الحديثة للكتاب، مصر.
- الحموري، محمد (2013)، القضاء الدستوري وأثره في الحياة السياسية والبلاد العربية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى.
- الخطيب، إكرامي بسيوني عبد الحى (2022)، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، دار الكتب والوثائق، المكتب الجامعي، الإسكندرية، مصر.
- راضي، مازن ليو (2020)، حماية الأمن القانوني في النظم القانونية المعاصرة، المركز العربي للدراسات والبحوث العلمية للنشر والتوزيع، مصر.
- الستريسي، أحمد عبد الحسين عبد الفتاح (2017)، العدالة التشريعية في ضوء فكرة التوقع المشروع، دار الفكر الجامعي، القاهرة.
- بيومي، زكريا (2021)، المنازعات الضريبية في ربط الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية.

### ثانياً: الرسائل الجامعية

- أحمد، محمد أمين محمد (2021)، حدود السلطة التشريعية في فرض وتعديل الضرائب، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر.
- الأحول، رضا كامل شاهين (2018)، مبدأ المشروعية في المجال الضريبي، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، مصر.
- موافي، جمال محمد معاطي (2012)، ولاية القضاء الإداري في نظر المنازعات الضريبية وتنازع الاختصاص بين القضاء الإداري والقضاء العادي، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، مصر.
- النوايسة، أحمد محمد فارس (2009)، مبدأ عدم رجعية القرارات الإدارية: دراسة مقارنة بين فرنسا ومصر والأردن، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.

### ثالثاً: المجلات والأبحاث

- إمطير، خليفة محمد علي، والقيبي، الصديق محمد علي (2025)، "الثبات التشريعي للضريبة في ليبيا ودوره في تشجيع الاستثمارات الأجنبية"، بحوث المؤتمر العلمي الدولي الرابع: النظام الضريبي في ليبيا - تقييم وإصلاح، كلية الاقتصاد، جامعة سرت، ليبيا.
- بالحاج، رضوان (2023)، "التشريع الضريبي وأثره على الأمن القانوني: دراسة مقارنة"، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، المغرب، العدد 43.
- البحيري، ماهر (2013)، "الأثر الرجعي للحكم بعدم الدستورية وفلسفة التشريع في الحد من مده"، المجلة الدستورية المصرية، الأمانة العامة للمحكمة الدستورية العليا، القاهرة، العدد 2، السنة 1.

- بدر الدين، هشام عبد السيد الصافي محمد (2024)، "دور المحكمة الدستورية العليا المصرية في تجسيد النص الضريبي وحمايته"، مجلة الحقوقية للبحوث القانونية والاقتصادية، مصر، العدد 7.
- الخذاري، عبد المجيد (2018)، "الأمن القانوني والأمن القضائي كركائز للاستقرار"، مجلة الشباب، مؤسسة الأهرام الصحفية، القاهرة، المجلد 4، العدد 2.
- دكروبي، آيات صلاح (2024)، "الأمن القانوني في مجال التشريع الضريبي العماني: بالتطبيق على قانون ضريبة الدخل رقم 2009/28 وتعديلاته"، مجلة جيل حقوق الإنسان، مركز جيل البحث العلمي، العدد 48.
- ربي، إسماعيل جابو (2018)، "أسس فكرة الأمن القانوني وعناصرها في الفقه الحديث"، مجلة تحولات، العدد الثاني.
- الشويل، حسين جبر حسين (2016)، "نظرية التوقع المشروع في القانون العام"، مجلة الجامعة العراقية، بغداد، العدد 38.
- الضحاك، إدريس (2007)، "المنازعات الانتخابية والجبائية في اجتهادات المجلس الأعلى"، كلمة منشورة في أعمال الندوة الجهوية السادسة للمجلس الأعلى، الرباط، المغرب، مطبعة الأمانة.
- عبد اللطيف، محمد (2004)، "مبدأ الأمن القانوني ومقتضياته في الفقه والقضاء"، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، مصر، العدد 36.
- عبروق، ابتسام (2015)، "الأمن القانوني والقضائي على ضوء تجربة محكمة النقض"، بحث نهاية التمرين بالفوج 39 للملحقين القضائيين، المعهد العالي للقضاء، الرباط، السنة القضائية 2013/2015.
- النوافل، إبراهيم محمد علي (2023)، "دور القاضي الإداري في حماية التوقعات الفردية المشروعة كركيزة من ركائز الأمن القانوني: دراسة مقارنة"، مجلة الميزان للدراسات الإسلامية والقانونية، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن، المجلد 10، العدد 1.

#### رابعاً: الأحكام القضائية

- المحكمة الدستورية الأردنية الحكم رقم (1) لسنة 2017م، الصادر بتاريخ 2017/12/21م، والمنشور في العدد (5447) من الجريدة الرسمية (بتر الأثر الرجعي لنظام الضريبة الخاصة المعدل رقم 97 لسنة 2016).
- المحكمة الدستورية الأردنية المبدأ رقم (3) لسنة 2018م، والمنشور في الجريدة الرسمية بالعدد (5523) تاريخ 2018/7/1م (تأصيل التوازن بين حق التقاضي وحق الخزينة ومنع المماطلة).
- المحكمة الدستورية الأردنية المبدأ رقم (4) لسنة 2018م، والمنشور في الجريدة الرسمية بالعدد (5527) بتاريخ 2018/8/13م (مشروعية غرامات المادة 66/ج التعويضية عند عدم تطابق الإقرار مع الواقع المالي).
- المحكمة الدستورية الأردنية المبدأ رقم (7) لسنة 2018م، والمنشور في الجريدة الرسمية بالعدد (5591) بتاريخ 2018/12/12م (إلغاء عجز المادة 72 وضمان حق الطعن في قرارات التصحيح الإدارية).
- المحكمة الدستورية الأردنية المبدأ رقم (2) لسنة 2021م، والمنشور في الجريدة الرسمية بالعدد (5724) بتاريخ 2021/6/16م (قصر استثناء الرجعية على القوانين دون الأنظمة وإلغاء رجعية النظام رقم 106 لسنة 2016).
- المحكمة الدستورية الأردنية المبدأ رقم (4) لسنة 2023م، والمنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ 2023/4/16م (حصر ولاية المحكمة بالمادة 59 وإخراج تنازع القوانين ومخالفة الأنظمة للقوانين من اختصاصها الدستوري).
- المحكمة الدستورية الأردنية الحكم رقم (15) لسنة 2023م، والمنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ 2023/6/16م (رقابة الدستورية على مواد نظام الإقرارات والسجلات رقم 59 لسنة 2015 وعلاقته بالمادة 1/128).
- حكم محكمة التمييز الأردنية (بصفحتها الحقوقية) رقم (4708 لسنة 2024)، الصادر بتاريخ 21 يوليو/تموز 2024م، منشورات نظام قرارك القضائي.
- حكم محكمة التمييز الأردنية (بصفحتها الحقوقية) رقم (516 لسنة 2022)، الصادر بتاريخ 2 مارس/آذار 2022م، منشورات نظام قرارك القضائي.
- الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية العليا الأردنية رقم (105 لسنة 2020)، بتاريخ 2020/6/23م في الدعوى رقم (2019/525)، منشورات نظام قرارك القضائي (إلغاء قرار استيفاء نسبة 0.5% لعدم استناده إلى سند تشريعي وإعمالاً للمادة 111 دستورية).

#### خامساً: التشريعات

- الدستور الأردني لسنة 1952 وتعديلاته.
- قانون ضريبة الدخل رقم 31 لسنة 2014 المعدل.
- قانون معدل لقانون ضريبة الدخل - رقم (38) لسنة 2018.
- نظام هيئة الاعتراض لضريبة الدخل لسنة 2015.
- نظام اصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية رقم 3 لسنة 2013.
- قانون المحكمة الدستورية الأردنية رقم (15) لسنة 2012م.
- نظام الإقرارات الضريبية والسجلات والمستندات ونسب الأرباح الأردني رقم (59) لسنة 2015م.
- نظام إعفاء أرباح صادرات السلع والخدمات من ضريبة الدخل الأردني رقم (106) لسنة 2016م.