



جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

الخبرة في إثبات المنازعة الضريبية

إعداد

نظيره عبد العزيز عبد الحميد سماره

إشراف

د. فادي شديد

د. محمد الشراقة

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول علي درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، من كلية الدراسات العليا، في جامعة النجاح الوطنية، نابلس - فلسطين.

2022

آراء معلمي المرحلة الأساسية الدنيا في المدارس الحكومية بمحافظة
طولكرم حول نواتج التعلم المدمج لمبحث التنشئة الوطنية
الاجتماعية

إعداد

محمود يوسف محمود المهدي

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ: 2022/5/15م، وأجيزت:

د. هبة سليم
المشرف الرئيسي
د. عبد الغني الصيفي
المشرف الثاني
د. سهيل صالحة
المتحن الداخلي
أ.د. خولة الشخثير
المتحن الخارجي

ب

ب

الإهداء

إلى من فارقنا بجسده،

ولكن روحه ما زالت تُرْفرف في سماء حياتي...

أبي الغالي

إلى أظهر قلب في حياتي،

إلى من قدمت الكثير من عمرها لي وجعلتني أنا الآن

إلى ملاكي في الحياة

إلى من كان دعاؤها سر نجاحي...

أمي الغالية

إلى الروح التي أحيا بها واليد التي أمسك بها عند ضعفي

إلى شقيقة روعي وصديقة العمر...

سلوى محمود

إلى جميع من تلقيت منهم النصح والدعم...

أهديكم خلاصة جهدي العلمي

الشكر

يتوجب علي أولاً أن أشكر الله سبحانه وتعالى وأحمده على أن منّ عليّ بإتمام هذه الرسالة، فاللهم لك الحمد حمداً لا ينفذ أوله ولا ينقطع آخره، اللهم لك الحمد فأنت أهل أن تحمد وتعبد وتشكر...

ولا يكتمل أي عمل أو إنجاز دون تقدير وشكر لمن نصح وساند في إعداد هذه الرسالة، حيث يسرني أن أشكر على وجه الخصوص المشرف الأول على هذه الرسالة أستاذي الفاضل الدكتور فادي شديد، الذي مهما نظقت الألسن بأفضاله ومهما خطت الأيدي بوصفه تظل مقصرة أمام روعته وعلو همته فلك مني أسمى عبارات الشكر والإمتنان، أسعدك المولى وجعل ما تقدمه لنا في ميزان حسناتك...

وكما أتقدم بجزيل الشكر والإمتنان إلى المشرف الثاني الدكتور محمد الشراقة لقبوله الإشراف على هذه الرسالة...

الإقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل عنوان:

الخبرة في إثبات المنازعة الضريبية

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة هي نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وأن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أية درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أية مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

اسم الطالب:

التوقيع:

التاريخ:

فهرس المحتويات

الإهداء	ب
الشكر	د
الإقرار	هـ
فهرس المحتويات	و
فهرس الجداول	ط
الملخص	ي
المقدمة	1
أهمية الدراسة	4
الدراسات السابقة	4
أهداف الدراسة	7
منهجية الدراسة	7
الفصل التمهيدي: المنازعات الضريبية وأهمية الإثبات فيها	8
المبحث الأول: ماهية المنازعة الضريبية	9
المطلب الأول: تعريف المنازعة الضريبية	9
المطلب الثاني: أسباب المنازعة الضريبية	11
الفرع الأول: أسباب المنازعات الضريبية المتعلقة بالإدارة الضريبية والمكلف	11
الفرع الثاني: أسباب المنازعات الضريبية المنبثقة من القانون الضريبي نفسه	12
المبحث الثاني: ماهية عبء الإثبات في المنازعة الضريبية	14
المطلب الأول: مفهوم الإثبات	15
المطلب الثاني: أهمية الإثبات	16
الفصل الأول: الخبرة كوسيلة من وسائل الإثبات	18
المبحث الأول: ماهية الخبرة	19
المطلب الأول: تعريف الخبرة وأهميتها	19

21.....	المطلب الثاني: خصائص الخبرة
21.....	الفرع الأول: الخبرة ذات طابع فني
24.....	الفرع الثاني: الخبرة خاضعة لرقابة القضاء
25.....	المبحث الثاني: أنواع الخبرة
25.....	المطلب الأول: الخبرة ذات العمل القضائي
26.....	الفرع الأول: الخبير المكلف من قبل المحكمة
28.....	الفرع الثاني: الخبير المكلف من قبل المحكمة أو من قبل أطراف النزاع
30.....	المطلب الثاني: الخبرة ذات الطبيعة الإتفاقية
31.....	الفرع الأول: الخبرة الإستشارية ⁽¹⁾
32.....	الفرع الثاني: الخبرة الودية
33.....	الفصل الثاني: إجراءات الخبرة وحجيتها
33.....	المبحث الأول: ندب الخبير ومباشرته لمهمته
34.....	المطلب الأول: إجراءات تكليف الخبير في المنازعة الضريبية
34.....	الفرع الأول: ندب الخبير من قبل المحكمة أو بناءً على طلب الخصوم
41.....	الفرع الثاني: مضمون قرار إجراء الخبرة
45.....	المطلب الثاني: صلاحيات الخبير المكلف في المنازعة الضريبية
46.....	الفرع الأول: مباشرة الخبير للمهمة المكلف بها
51.....	الفرع الثاني: الواجبات التي ينبغي على الخبير الإلتزام بها
54.....	المبحث الثاني : تقرير الخبير
55.....	المطلب الأول: إلزامية تقرير الخبرة للمحكمة
55.....	الفرع الأول: تقرير الخبرة
57.....	الفرع الثاني: دعوة الخبير لمناقشته في تقريره
60.....	المطلب الثاني: الطعن في تقرير الخبرة
60.....	الفرع الأول: العيوب التي تصيب تقرير الخبرة

62.....	الفرع الثاني: بطلان تقرير الخبرة
65.....	الخاتمة
66.....	التوصيات
67.....	المراجع العلمية
a	Abstract

فهرس الجداول

جدول 1: شرائح ضريبة الدخل قبل التعديل 13

جدول 2: شرائح ضريبة الدخل بعد التعديل 14

الخبرة في إثبات المنازعة الضريبية

اعداد

نظيره عبد العزيز عبد الحميد سماره

إشراف

د.فادي شديد

د.محمد الشراقة

الملخص

تناولت هذه الرسالة موضوع الخبرة في إثبات المنازعة الضريبية، حيث تم الحديث فيها عن كيفية نشوء المنازعات الضريبية ما بين المكلفين والإدارة الضريبية وصولاً إلى محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل للفصل فيها، ومن ثم كيفية تعيين الخبراء لمساعدة القضاء للوصول للقرار العادل لكلا طرفي النزاع - المكلفين والإدارة الضريبية-.

ومن أهم الأهداف التي تناولتها الدراسة هي التعرف على ماهية المنازعات الضريبية وأهمية الإثبات فيها، ومن ثم التعرف على الخبرة كوسيلة من وسائل الإثبات المستخدمة في إثبات المنازعة الضريبية، وأخيراً التعرف على إجراءات الخبرة وحجيتها في المنازعات الضريبية. وإتبعته الباحثة المنهج التحليلي الإستنباطي من خلال جمع البيانات من المصادر والكتب والرسائل الجامعية ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، أن هناك أهمية للجوء القضاء للاستعانة بالخبراء من أجل مساعدتهم في الفصل في المنازعات الضريبية كونها منازعات تحتاج إلى أشخاص متخصصين في الأرقام والحسابات المالية والتي يفترض بالقاضي عدم معرفته فيها، كما أن القضاء لم يقوم بتحديد عدد الخبراء المسموح للقاضي بإنتدابهم بل ترك ذلك لسلطته التقديرية، كما ولم يضع معياراً معيناً لتقدير أتعابهم.

وفي ختام هذه الدراسة تم تقديم العديد من التوصيات كان من أهمها، أنه يجب على القضاء أن يحدد عدد معين للخبراء المنتدبين وأن لا يترك الباب مفتوحاً أمام القضاء حتى لا يرهق الخصوم مادياً بالأتعاب ومصاريف الخبراء، كما يجب النص على أن يكون العدد المنتدب من الخبراء فردياً من أجل حسم الرأي في الاختلاف، والنص صراحةً على معيار واضح لتقدير أتعاب الخبراء.

كلمات مفتاحية:

الخبرة. الإثبات، المنازعة الضريبية، الخبير، تقرير الخبرة

المقدمة

تحرص كافة الدول على تحقيق أهدافها السياسية والإجتماعية والإقتصادية، وتتفاوت في تحقيق تلك الأهداف نظراً لإختلاف ظروفها الإقتصادية ومدى إنتشار الوعي الضريبي لدى مواطنيها، حيث تعتبر الضريبة إحدى الموارد المالية التي من خلالها تحقق الدولة أهدافها، وتلجأ الدول إلى إصدار تشريعات ضريبية تحدد من خلالها الضمانات والإمتيازات الممنوحة للأشخاص وتحديد طرق تقدير وتحصيل الضرائب وذلك من أجل تحقيق العدالة، ويزداد هذا الإهتمام عند كافة الدول إذا كانت بصدد فرض ضريبة مباشرة حيث أن المكلفين يشعرون بوطأتها أكثر من الضرائب الغير مباشرة⁽¹⁾.

وإن الضرائب المباشرة أو ما تسمى بالضرائب على الدخل تثير الكثير من المنازعات بين المكلفين والإدارة الضريبية، وذلك بسبب التدخل المستمر للإدارة الضريبية وإحساس المكلفين بها، كما أن قوانين الضرائب تتميز عن غيرها من القوانين بأنها تخضع للتعديل المستمر مما يؤدي ذلك إلى تعدد في النصوص وتعقيدها، وصعوبة تفسيرها وبالتالي جهل المكلفين في كثير من الأحيان بها، مما يترتب على ذلك قيام الإدارة الضريبية بإصدار تعليمات تفسيرية ليس لها قوة القانون لتفسير النصوص حسبما يتراءى لها مما يدعو المكلفين لمقاومتها ومن ثم نشوء منازعات بينهم وبين الإدارة الضريبية⁽²⁾، فالمنازعة الضريبية تعرف على أنها أي نزاع بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة على حقوق كل منهما مهما كانت الوسائل التي يحاول الأطراف من خلالها حلها⁽³⁾.

ومنح المشرع الفلسطيني الإختصاص بالنظر في المنازعات التي تنشأ عن الضرائب التي تفرض على الدخل لمحكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل، وهي محكمة خاصة أنشئت من أجل حل تلك النزاعات،

(1) موفق المحاميد، الطبعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل -دراسة مقارنة-، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2001م، ص9.

(2) د.شريف أبو كرش، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2004م، ص14.

(3) مريم مقسم، صلاح الدين جبار، أثر الخبرة المحاسبية على القاضي (بين سلطته التقديرية وحتمية الأخذ بها في المنازعة الضريبية)، جامعة البليدة 2 (الجزائر)، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، المجلد 7، العدد 2، 2020م، ص1226.

وهذا ما نصت عليه المادة (29) من قرار بقانون ضريبة الدخل في الفقرة الأولى منه على أن: "تشكل محكمة خاصة تسمى (محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل) ضمن ملاك السلطة القضائية وتتعدد برئاسة قاضي لا تقل مرتبته عن قاضي محكمة عليا وعضوية قاضيين لا تقل مرتبة كل منهما عن قاضي محكمة إستئناف يخضعون لأحكام السلطة القضائية..."⁽¹⁾.

ولأن المنازعات التي تنشأ عن الضرائب التي تفرض على الدخل تتميز بالكثير من التعقيدات التي يكون سببها صعوبة في فهم المسائل الضريبية التي تغطيها الكثير من العمليات الحسابية من تقدير الوعاء الضريبي وتحديد نسبة الضريبة الواجبة الدفع⁽²⁾، فإننا نلاحظ أن المشرع الفلسطيني في قانون البيّنات في المواد المدنية والتجارية رقم(4) لسنة 2001م قد سرد لنا عدة وسائل للإثبات يمكن للقاضي أن يستعين بها حسب قناعته الشخصية، أو يطلب من أحد أطراف المنازعة أو كليهما.

وإحدى وسائل الإثبات هذه هي الخبرة والتي ستكون موضوع دراستنا لما لها من دور أساسي في تنوير العدالة، ومساعدة القضاء على الفصل بين حقوق المكلفين من جهة وحقوق الإدارة الضريبية من جهة أخرى، فعندما يتم عرض قضية نزاع ضريبي على القضاء فإن المحكمة تحاول الإحاطة بكافة جوانب القضية، إلا أنها قد تنصدم بوقائع عملية وإثباتات تقنية أو حسابية، تتطلب مؤهلات خاصة وكفاءة علمية معينة لا يفترض توفرها بالقاضي الذي يتعين عليه العلم بالقانون فقط⁽³⁾، حيث تعرف الخبرة على أنها: "وسيلة إثبات إستثنائية يلجأ إليها القاضي بناء على طلب أحد من الخصوم في الدعوى أو من تلقاء نفسه،

(1) مادة(29)، فقرة(1)، قرار بقانون رقم(8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل.

(2) فهمية بلول، النظام الإجرائي للخبرة القضائية في مادة الضرائب، جامعة بجاية(الجزائر)، مجلة الأستاذ الباحث، 2021م، ص819.

(3) د. إلياس بالعلام، الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية، ص1.

ليستعين من خلالها بمختصين في مسائل فنية أو علمية تخرج بالضرورة عن حدود إدراكه وعلمه المفترض ليذكر ويثبت من خلالها تفاصيل الواقعة المعروضة عليه، مراعيًا في ذلك الشروط التي حددها القانون⁽¹⁾.

ومن هنا أجاز المشرع الفلسطيني للقاضي بأن يستعين بأهل الخبرة فيما يعرض عليه من مسائل فنية وحسابية من أجل الإسترشاد برأيهم في فهم تلك المسائل، وهذا ما نصت عليه المادة (156) من قانون البيّنات الفلسطيني على أن : " للمحكمة عند الإقتضاء أن تحكم بنذب خبير واحد أو أكثر للإستتارة برأيهم في المسائل التي يستلزمها الفصل في الدعاوى..."⁽²⁾، ونصت المادة (157) من نفس القانون في الفقرة (1) منه على أنه : "إذا إتفق الخصوم على إختيار خبير أو أكثر أقرت المحكمة إتفاقهم، وفيما عدا هذه الحالة تختار المحكمة الخبراء الذين ترى إسناد المهمة إليهم".

وإن الخبراء في فلسطين الذين يستعان بهم أمام المحاكم يقسموا إلى ثلاث طوائف هي⁽³⁾:-

- 1- طائفة خبراء الجدول، وهم الخبراء المقيدون في سجل خاص بوزارة العدل، مثل خبراء الخطوط.
- 2- طائفة الخبراء الموظفين، ويستعان بهم في المسائل الفنية الداخلة في مجال عملهم مثل الأطباء الشرعيين، وخبراء وزارة الزراعة.
- 3- طائفة الخبراء غير الموظفين وغير المقيدين في الجدول.

ولما للمنازعات الضريبية خصوصية تختلف عن باقي المنازعات فإنه ظهر فريقين من الفقهاء كان لكل منهما رأياً مختلفاً فيما يتعلق بالمنازعة الضريبية، حيث ذهب فريق من الفقهاء وإعتبر المنازعة الضريبية خصومة شخصية لا تختلف عن باقي الخصومات فلذلك يطبق عليها قانون المرافعات المدنية والتجارية،

(1) مراد الشنيكات، الإثبات بالمعينة والخبرة في القانون المدني، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008م، ص100.

(2) مادة (156)، قانون البيّنات في المواد المدنية والتجارية رقم(4) لسنة 2001م، المنشور في العدد 38 من الوقائع الفلسطينية بتاريخ 2001\9\5م.

(3) د.عثمان التكروري، الكافي في شرح قانون البيّنات في المواد المدنية والتجارية، الطبعة الأولى مكرر، 2019م، ص261.

وفريق آخر من الفقهاء إعتبر المنازعة الضريبية خصومة موضوعية تخص المصلحة العامة فيمنع فيها تطبيق قانون المرافعات المدنية والتجارية، وإن هذا الإختلاف بين الفقهاء نشأ عنه إختلاف في الإجراءات المتبعة للمنازعة الضريبية في القضاء . ولكن على صعيد القانون الفلسطيني فإنه أجاز للقاضي أن يستعين في طرق الإثبات الواردة في قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م الفلسطيني من أجل الفصل في تلك المنازعة وإحدى طرق هذه الإثبات هي الخبرة التي ستكون موضوع دراستنا.

وتبرز مشكلة الدراسة في مدى فعالية الخبرة في حل المنازعات الضريبية القائمة ما بين المكلفين والإدارة الضريبية؟.

أهمية الدراسة

تبرز أهمية هذه الدراسة في تسليط الضوء على أهمية لجوء محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل إلى الخبرة كوسيلة من وسائل الإثبات للفصل في قضية النزاع الضريبي المعروضة أمامها.

الدراسات السابقة

عند القيام بإعداد هذه الدراسة، تبين لنا أن هناك العديد من الدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع الخبرة كوسيلة إثبات وتناولته من زوايا مختلفة، وسوف تستعرض هذه الدراسة بعض من الدراسات التي تم الإستفادة منها مع الإشارة إلى أبرز ما جاء فيها، ومن ثم تقديم تعليق عليها يتضمن جوانب الإتفاق والإختلاف وبيان الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية.

1- دراسة (خويلد، 2004م)

قامت رجاء خويلد بدراسة بعنوان " الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين "، وهدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية وجود قضاء ضريبي متخصص وذلك ليس فقط لمصلحة المكلف وإنما أيضاً لمصلحة خزينة الدولة والتعرف على إجراءات التقاضي الواجب إتباعها أمام المحاكم الضريبية وتسلط الضوء على محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل، وقد إعتمدت الباحثة المنهج الوصفي وذلك

لملائمته لأغراض الدراسة حيث إعتمدت على القوانين والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة وأحكام المحكمة والتي أهمها أحكام محكمة التمييز الأردنية والمراجع العلمية والنظرية في موضوع القضاء الضريبي، وتوصلت الدراسة إلى أن الطعن القضائي في فلسطين غير موجود أو أنه غير مفعّل بالقدر الكافي لتحقيق الأهداف المرجوة منه وعزوف المكلفين عن التوجه لمحكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل وذلك بسبب عدم معرفة المكلفين الكافية لممارسة حقهم في اللجوء إلى الطعن القضائي وعدم الخبرة لدى المحامين بالأسول الواجبة الإتباع لسلوك طريق الطعن القضائي وعدم ثقة المكلفين بجهة القضاء وقدرته على إنصافهم وأن الجهاز القضاء الضريبي يعاني من معوقات أثرت بشكل أو بآخر على تفعيل الطعن القضائي في المنازعات الضريبية وأهمها عدم وجود قضاة بالعدد الكافي متخصصين في موضوع المنازعات الضريبية وعدم توفر لديهم الخبرة والمعرفة الكافيتين لديهم بخصوص هذه المنازعات، وأوصت الدراسة بتوحيد التشريعات الضريبية المطبقة في كل من الضفة الفلسطينية وقطاع غزة، وإلغاء الأوامر العسكرية وإصدار قانون ضريبة الدخل الفلسطيني الذي يرقى إلى مستوى الطموح ويواكب متطلبات التطور الذي طرأ على موضوع الضرائب خلال الحقبة الماضية ويحقق الأهداف المرجوة وتفعيل جهاز القضاء الضريبي.

2- دراسة (مصطفى، 2016م)

قام خالد مصطفى بدراسة بعنوان " عبء الإثبات في منازعات ضريبة الدخل وفقاً للقرار بقانون رقم(8) لعام 2011م"، وهدفت الدراسة إلى التعرف على الجهة التي يقع على عاتقها عبء الإثبات في المنازعة الضريبية ومعرفة ما هي طرق الإثبات التي يمكن لكلا أطراف المنازعة الضريبية إستخدامها لإثبات حقوقهم، وإعتمد الباحث على المنهج الوصفي ذلك من خلال الرجوع إلى الكتب التي تعالج هذا الموضوع بالإضافة إلى الرسائل الجامعية والأبحاث، وتوصلت الدراسة إلى أن القانون الضريبي قانون يتمتع بإستقلال نسبي وليس إستقلال مطلق عن غيره من القوانين الأخرى وأنه هناك إمكانية إستخدام كافة طرق الإثبات الواردة في قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم(4) لسنة 2001م ولكن بإختلاف درجة

حجية كل منها، وأوصت الدراسة بالنص على قانون ضريبي بشكل صريح على وسائل الإثبات التي يمكن اللجوء إليها في إثبات المنازعة الضريبية وأن يتدخل المشرع الفلسطيني ببيان حجية كل وسيلة من وسائل الإثبات في المنازعة الضريبية.

3- دراسة (عطا الله، 2017م)

قامت سجا عطا الله بدراسة بعنوان " القاضي والخبرة في الإثبات في قانون البيّنات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م"، وهدفت الدراسة إلى التركيز على مسألة الخبرة القضائية، والوصول إلى فهم متكامل لمسألة الخبرة بما يحقق الهدف الذي إبتغاه المشرع في التصريح للقاضي الإستعانة بالخبراء الفنيين لتكوين العقيدة الراسخة لدى المحكمة وكما هدفت أيضاً إلى محاولة إيجاد أجوبة على كافة التساؤلات والإشكاليات المتعلقة بالخبرة القضائية ومدى حجيتها، وإعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي وذلك بتوصيف المعلومات والبيانات حول الموضوع بالرجوع إلى المصادر والمراجع وتحليلها وفقاً للمشروعات التابعة لها، وتوصلت الدراسة إلى أنه لم يضع المشرع الفلسطيني معياراً معيناً يلتزم به القاضي عند تقديره لأتعايب الخبير حيث أعطى القاضي سلطة تقديرية في مجال تقدير الأتعايب دون وضع أي قيود عليها ولكن المشرع قد أعطى الخبير والخصوم الحق في التظلم من تقدير قيمة الأتعايب امام المحكمة ذاتها التي حكمت فيها ولهذه المحكمة النظر في هذا التظلم، ولم يحدد المشرع الفلسطيني عدد الخبراء الذين تنتخبهم المحكمة لإنجاز المهمة وترك ذلك لتقدير المحكمة، وأوصت الدراسة بالنص على أن يكون عدد الخبراء المنتخبين من قبل المحكمة فردياً وذلك لحسم الرأي في حالة الإختلاف والنص على فترة محددة يتم من خلالها دعوة الخبير لتكليفه المهمة وذلك بعد إيداع الأمانة من قبل الطرف بذلك.

التعليق على الدراسات السابقة:

بعدما إستعراضنا كل ما توصلت إليه كل دراسة على حدة وما هدفت إليه ، تبين لنا أن كل دراسة ركزت في إتجاه محدد وعلى عناصر محددة، فمنها ما ركز على أنه هناك أهمية لوجود قضاء ضريبي مختص وذلك ليس لمصلحة المكلف فقط وإنما من أجل مصلحة خزينة الدولة أيضاً والتعرف على إجراءات

التقاضي الواجب إتباعها أمام المحكمة الضريبية، ومنها ما ركز على مسألة الخبرة القضائية والوصول إلى فهم متكامل لمسألة الخبرة بما يحقق الهدف الذي إبتغاه المشرع في التصريح للقاضي الإستعانة بالخبراء الفنيين لتكوين العقيدة الراسخة لدى المحكمة.

ولكن جاءت هذه الدراسة لتركز على الخبرة في إثبات المنازعة الضريبية فقط ، في حين أن جميع الدراسات السابقة لم تتحدث عن الخبرة في النزاع الضريبي، وتم توضيح الخبرة ودورها في إثبات المنازعة كما نص عليها المشرع الفلسطيني في قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م.

أهداف الدراسة

- 1- التعرف على ماهية المنازعات الضريبية وأهمية الإثبات فيها.
- 2- التعرف على الخبرة كوسيلة من وسائل الإثبات المستخدمة في المنازعات الضريبية.
- 3- التعرف على إجراءات الخبرة وحجيتها في المنازعات الضريبية.

منهجية الدراسة

إستخدمت الباحثة المنهج التحليلي الإستنباطي، من خلال جمع البيانات من المصادر، والكتب، والرسائل الجامعية، والأبحاث، والدراسات، ومواقع الإنترنت ذات العلاقة بهذا الموضوع، وكذلك توضيح جميع النصوص القانونية والأحكام والقرارات الصادرة بشأن موضوع الدراسة.

ولتوضيح موضوع الدراسة بشكل تفصيلي أكثر فقد تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، تحدثت الباحثة عن المنازعات الضريبية وأهمية الإثبات فيها وهذا في (الفصل التمهيدي)، ومن ثم الحديث عن الخبرة كوسيلة من وسائل الإثبات وهذا في (الفصل الأول)، ومن ثم الحديث عن إجراءات الخبرة وحجيتها وهذا في (الفصل الثاني).

الفصل التمهيدي

المنازعات الضريبية وأهمية الإثبات فيها

تعتبر المنازعات الضريبية منازعات إدارية من حيث الأصل، وذلك لأن أحد أطرافها هو الإدارة الضريبية التي تمارس صلاحياتها ومسؤولياتها وفق القانون الضريبي المشرع من قبل الدولة وهي بذلك تتمتع بمركز قانوني قوي في مواجهة المكلف، وتعتبر الطرف الأقوى في النزاع الضريبي، وترتبط المنازعات الضريبية بمبدأ قانونية الضريبة ارتباطاً وثيقاً، فعندما تلتزم الدولة بهذا المبدأ فإن ذلك سيعكس التزامها بالمشروعية في شتى الجوانب، والتي يندرج ضمنها اللجوء إلى الوسائل الإدارية والقضائية للفصل في المنازعات الضريبية التي قد تنشأ بسبب تطبيقها للقانون الضريبي.

ونظراً لأهمية المنازعات الضريبية ولما للعبء الضريبي من هم ثقيل على الأفراد وما تصاحبه من عبء في الإثبات، سواء أكان على عاتق الإدارة الضريبية في إثبات صحة إقرارها أم على عاتق المكلف في إثباته لصحة دعواه وإثبات خلاف ما جاء في قرار التقدير من معلومات تؤيد إصداره في الصورة التي أدت إلى عدم موافقته عليه ولجؤه للقضاء للطعن فيه⁽¹⁾، وبناءً على ذلك سيتم تقسيم الفصل التمهيدي إلى مبحثين، يعالج المبحث الأول ماهية المنازعة الضريبية، ويعالج المبحث الثاني ماهية عبء الإثبات في المنازعة الضريبية.

(1) سالم الشوابكة وعبد الرؤوف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الثاني والعشرون، العدد الثاني، جامعة مؤتة (الأردن)، 2006م، ص 298.

المبحث الأول: ماهية المنازعة الضريبية

تعتبر الضرائب أداة مهمة من أدوات السياسة المالية، فهي تلعب دوراً مهماً في تحقيق أغراض السياسة المالية، وعن طريق الضرائب تحقق الدولة بعضاً من الأهداف الاجتماعية والإقتصادية، كما أنها تؤثر على حياة الأفراد الذين يتحملون عبء هذا الإلتزام، حيث أنهم يرون فيها أنها إقتطاع من ثمار جهودهم، ذلك لأنها تفرض وتقتطع جبراً بحيث لا تتوقف على رضا المكلفين أو رغباتهم⁽¹⁾.

فلذلك يرغب المكلفين بالتهرب من دفع مبلغ الضريبة المستحق عليهم، مما يؤدي إلى نشوء منازعة ضريبية بينهم وبين الإدارة الضريبية، ومن خلال هذا المبحث سيتم الحديث عن ماهية المنازعة الضريبية في مطلبين، يتناول المطلب الأول تعريف المنازعة الضريبية، ويتناول المطلب الثاني أسباب المنازعة الضريبية.

المطلب الأول: تعريف المنازعة الضريبية

عُرفت المنازعة الضريبية على أنها: " أي خلاف يحصل بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية والذي يمكن حله من خلال إتباع إجراءات إدارية وقضائية "⁽²⁾.

كما وعُرفت أيضاً بأنها: "مختلف المشاكل والإختلافات التي تدور بين المكلف والإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة وتحصيلها"⁽³⁾.

ويمكننا القول أن الخصومة في المنازعات الضريبية تعتبر خصومة موضوعية تمس أموال المواطنين وإستقرارهم وهي بذلك ليست خصومة شخصية ملكاً للمتقاضين يسبقونها وفق مصالحهم كما هو الحال في إطار القانون الخاص⁽⁴⁾، والقضاء الضريبي يندرج ضمن القضاء الموضوعي وذلك إستناداً إلى أن المكلف

(1) رجاء خويلد، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، جامعة النجاح الوطنية(نابلس)، 2004م، ص18.

(2) طارق قطوش، التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية، جامعة محمد بوضياف(المسيلة)، 2017م، ص1.

(3) درين زافي، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، جامعة الجزائر (1) بن يوسف بن خدة(الجزائر)، 2016م، ص9.

(4) رجاء خويلد، مرجع سابق، ص23.

يكون إزاء الإدارة الضريبية في مركز موضوعي وليس في مركز شخصي تبدو فيه علاقة المدين بالدائن⁽¹⁾.

فالقاضي في الدعوى الضريبية يكون دوره البحث فيما إن كان القانون الضريبي طبق تطبيقاً سليماً على المنازعات المعروضة أمامه، وطلب المكلف زيادة الضريبة وتخفيضها لا يمكن تبريره إلا على أساس أن ربط الضريبة قد تم بالمخالفة للقانون الموضوعي الذي يحدد وعاء الضريبة وسعرها، وحتى لو إستند الممول إلى إعتبارات شخصية فإن ذلك يكون دائماً حسب القواعد التي ينص عليها القانون الموضوعي⁽²⁾.

وتتخصر المنازعات الضريبية في صنفين هامين هما⁽³⁾:-

أولاً:- نزاع الوعاء: وهو نزاع في أساس الضريبة، أي أنه النزاع الذي يخول للجهة التي تبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست مطابقة للمقتضيات التشريعية، وفي حالة أنه تبين العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطها جزئياً أو كلياً.

ثانياً:- نزاع التحصيل: هو نزاع يهدف إلى الحصول على الحكم بطلب معين، وتنقسم منازعات التحصيل إلى:

1- المنازعات الموضوعية للتحصيل: ولا يتناول هذا النوع من المنازعات سوى الإلتزام بالوفاء بالضريبة من حيث الموضوع، ويشمل نطاق هذه المنازعات ما يلي:

أ- المنازعات المتعلقة بوجود الإلتزام بالوفاء بالضريبة، أو بإنقضائه بالتقادم، أو أي طريق آخر من طرق الوفاء بالإلتزامات.

ب- المنازعات المتعلقة بمقدار الإلتزام بالوفاء.

(1) زكريا بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، جامعة القاهرة، 1989م، ص15.

(2) رجاء خويلا، مرجع سابق، ص23-24.

(3) خالد مصطفى، عبء الإثبات في منازعات ضريبة الدخل وفقاً للقرار بقانون رقم(8) لعام 2011م، جامعة النجاح الوطنية(نابلس)، سنة2016م، ص16.

ت- المنازعات المتعلقة بوجوب أداء الضريبة.

2- المنازعات الإجرائية للحصول: ويتناول هذا النوع من المنازعات الإلتزام بالوفاء بالضريبة من ناحية

إجراءات التنفيذ جبراً لا من حيث موضوعه، ويشمل نطاق هذه المنازعات ما يلي:

أ- المنازعات المتعلقة بالعناصر الخارجية للقرار الصادر من الإدارة الضريبية بتحصيل الضريبة جبراً

مثل الإختصاص والشكل والإجراءات التي إتبع في إصداره.

ب- المنازعات المتعلقة بتنفيذ هذا القرار مثل المنازعات المتعلقة بالحق في التنفيذ وبالمال الذي يجوز

التنفيذ عليه وبإجراءات هذا التنفيذ.

المطلب الثاني: أسباب المنازعة الضريبية

تنشأ المنازعة الضريبية بين طرفين لا ثالث لهما، الإدارة الضريبية من جهة والمكلف من جهة أخرى، وهذه

المنازعة قد يكون السبب الرئيسي فيها هو تطبيق القانون الضريبي، ومن هنا سيتم الحديث عن أسباب

المنازعة الضريبية في فرعين، يتناول الفرع الأول أسباب المنازعات الضريبية المتعلقة بالإدارة الضريبية

والمكلف، ومن ثم أسباب المنازعة الضريبية المنبثقة من القانون الضريبي نفسه في الفرع الثاني.

الفرع الأول: أسباب المنازعات الضريبية المتعلقة بالإدارة الضريبية والمكلف

الإدارة الضريبية هي الجهة المخولة قانوناً بربط وتحصيل الضريبة، وتباشر صلاحياتها بحسب ما قرره

القانون من سلطات وصلاحيات، وعند قيام الإدارة الضريبية بمباشرة المهام والصلاحيات الموكلة إليها فإنه

قد يقع خلافات ومنازعات مع المكلفين اللذين تطبق عليهم تلك الإجراءات، وقد يرجع السبب في هذا النزاع

إلى تعسف الإدارة الضريبية ومخالفتها للقانون عند مباشرتها لمهامها، كما أن تعرض بعض المكلفين

لممارسات الفساد التي تنتشى بين موظفين الإدارة الضريبية قد يؤثر على ثقة المكلفين فيها⁽¹⁾.

(1) خالد مصطفى، مرجع سابق، ص36.

وأيضاً من أسباب المنازعات الضريبية التي تتعلق بالإدارة الضريبية قيامها بإصدار تعليمات تفسيرية ليست لها قوة القانون لتفسر النصوص كيفما يترأى لها مما يدعو المكلفين إلى مقاومتها⁽¹⁾ ، وللد من أسباب المنازعات الضريبية المتعلقة بالإدارة الضريبية، فقد كان من أهم المبادئ التي تقوم عليها ذاتية القانون الضريبي مبدأ عدم توقف دين الضريبة على إرادة الإدارة الضريبية ويعني ذلك أن دين الضريبة ينشأ دائماً بمجرد توفر الواقعة المنشئة له طبقاً للقانون ويكون المكلف ملزماً بالوفاء فيه⁽²⁾.

أما أسباب المنازعة الضريبية المرتبطة بالمكلف فمنها الأسباب النفسية، فإذا تصورنا بأن المكلف يشعر في فرض الضريبة عليه وإقتطاع جزء من ثروته بنوع من الظلم، فإن ما يخفف عنه وقع الأمر هو إحساسه بأن العبء الذي يقع عليه هو نفسه العبء الذي يقع على غيره من المكلفين، وذلك لأن نفسية الفرد ذات حساسية شديدة فيما يتعلق بالمسائل المالية، وهو لا يرتضي أن يقتطع من ثروته إلا عندما يشعر أنه وإن لم يحصل على فائدة مباشرة لا يختلف عن غيره من المواطنين، ومن ثم إذا رأى المشرع يعفي بعض المكلفين من الضرائب دون أسباب مقبولة لديه فإنه لا يرتضي أن يقوم هو بأدائها دونهم ومن ثم يسعى للتهرب⁽³⁾.

الفرع الثاني: أسباب المنازعات الضريبية المنبثقة من القانون الضريبي نفسه

إن من أهم القواعد التي يتم الإرتكاز عليها في فرض الضريبة والتي نادى بها آدم سميث في كتابه ثروة الأمم هي قاعدة اليقين بفرض الضريبة والتي تعني: وضوح التشريعات الضريبية بالقدر الذي يزيل عن فهم المكلف كل غموض أو تعارض أو نقص بها، وبساطة إجراءات إحساب الضريبة المستحقة وإجراءات دفعها وتحصيلها، وبالتالي فإن الغموض في التشريع الضريبي هو أحد أسباب المنازعات الضريبية، وذلك لأن الغموض يؤدي إلى عدم فهم ما هدف إليه المشرع عند قيامه بصياغة التشريع الضريبي، ومن ثم يدفع

(1) شريف أبو كرش، مرجع سابق، ص 37.

(2) قدرى عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، جامعة الإسكندرية (مصر)، 1960م، ص 106.

(3) خالد مصطفى، مرجع سابق، ص 37.

الإدارة الضريبية والمتعاملين معها بتفسير التشريع الضريبي كل بحسب ما يعتقد صوابه أو ما تدفعه إليه مصلحته، مما يؤدي إلى تعارض المصالح وإختلاف التفسيرات⁽¹⁾.

كما ويتضح أيضاً من خلال تعريف قاعدة اليقين، أنه من أسباب المنازعة الضريبية التعقيد في إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها، فالمكلف عندما يشعر بعبء الضريبة فإنه يؤديها كراهةً عنه، وكراهيته للضريبة تزداد إذا ما رأى أن الوفاء بها محاط بإجراءات معقدة تضيق عليه وقته وأحياناً ماله، وتضع في قلبه الخشية من خطأ قد يوجب مسأئلته فيما بعد جنائياً أو ضريبياً.

ومن أهم أسباب المنازعات الضريبية المتعلقة بالتشريع الضريبي أيضاً هي كثرة التعديلات التي تؤدي إلى عدم الوضوح، حيث نجد في التشريع الضريبي الفلسطيني العديد من التعديلات التي طرأت على قرا بقانون رقم (8) لسنة 2011م الخاص بضريبة الدخل، وأبرز هذه التعديلات هي التعديلات على الشرائح الخاضعة للضريبة ونسبها، وسنقوم بتوضيح هذه التعديلات على النحو الآتي:-

تعديل المادة (1\16)⁽²⁾، الخاصة بالشرائح الضريبية لدخل الأفراد حيث كانت الشرائح في تاريخ (2014/2/14م) كما يلي:-

جدول 1

شرائح ضريبة الدخل قبل التعديل

رقم الشريحة	الحد الأدنى للدخل	الحد الأقصى للدخل	نسبة الضريبة
1	1	40000	5%
2	40001	80000	10%
3	80001	125000	15%
4	125001	أكثر من ذلك	20%

(1) خالد مصطفى، مرجع سابق، ص 38-39.

(2) قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل، المنشور في العدد 0 من الوقائع الفلسطينية بتاريخ 2011\10\24م.

أما بعد التعديل والذي حدث في تاريخ (2015/4/6م)، أصبحت الشرائح كما يلي وهي المستخدمة حتى تاريخ إعداد هذه الرسالة:-

جدول 2

شرائح ضريبة الدخل بعد التعديل

رقم الشريحة	الحد الأدنى للدخل	الحد الأقصى للدخل	نسبة الضريبة
1	1	75000	5%
2	75001	150000	10%
3	150001	أكثر من ذلك	15%

ومن خلال النظر في هذا التعديل نجد أنه يخفف عبء الضريبة على أصحاب الدخل العالية، بينما لا يؤثر على العبء الموجود على أصحاب الدخل المتدنية، وبالتالي سوف يشعر المكلف بعدم عدالة الضريبة وعدم تحقيقها للهدف الاجتماعي المعروف للضرائب والذي يتمثل في إعادة توزيع الدخل والثروة بين افراد المجتمع وتقليل التفاوت بين طبقاته، مما يدفع للتهرب وحدوث المنازعة الضريبية.

المبحث الثاني: ماهية عبء الإثبات في المنازعة الضريبية

يعتبر الإثبات ذات أهمية كبيرة لأنه يعد بمثابة شريان الحياة للحق، وأن الحق يفقد قيمته العملية إذا عجز صاحبه عند النزاع أن يقيم الدليل على مصدره، ويصبح عند النزاع هو والعدم سواء، لأن الدليل هو الذي يحميه ويجعله مقيداً، فإن تنظيم الإثبات من شأنه أن يساعد في حسم النزاعات بين المتخاصمين، وأن يدحض كافة الإدعاءات الكاذبة والكيدية، كما أنه يوفر أسباب الاستقرار في المجتمع وتحقيق صالح الجماعة⁽¹⁾.

(1) عارف السعيدة، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم(57) لسنة 1985م وتعديلاته، جامعة دمشق، 2012م، ص664.

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يجوز للقاضي أن يحكم بعلمه الشخصي، وإنما يحكم بناءً على المعلومات المقدمة في الدعوى محل النظر والمتعلقة بها ومنتجة في الإثبات وجائز قبولها⁽¹⁾.

ومن بين مواضيع الإثبات المهمة يبرز موضوع عبء الإثبات في المنازعات الضريبية التي تكون بين طرفين هما الإدارة الضريبية و المكلف، ومن خلال هذا المبحث سيتم الحديث عن ماهية عبء الإثبات في المنازعة الضريبية في مطلبين، يتناول المطلب الأول مفهوم الإثبات، ويتناول المطلب الثاني أهمية الإثبات.

المطلب الأول: مفهوم الإثبات

ورد الإثبات في الشريعة الإسلامية في مواضع كثيرة، فمثلاً بين القرآن الكريم الإثبات في الشهادة في قوله تعالى: " اسْتَشْهِدُوا شَهِيدَيْنِ مِنْ رِجَالِكُمْ ۖ فَإِنْ لَمْ يَكُونَا رَجُلَيْنِ فَرَجُلٌ وَامْرَأَتَانِ مِمَّنْ تَرْضَوْنَ مِنَ الشُّهَدَاءِ "(2). وعرف الإثبات من الناحية القانونية أنه: " إقامة دليل أمام القضاء على وجود واقعة قانونية تعد أساساً لحق مدعى به وذلك حسب الكيفية والطرق التي يحددها القانون "(3).

والإثبات الذي يقصد هنا هو الإثبات القضائي الذي يكون عن طريق تقديم الدليل أمام القضاء بالطرق التي حددها القانون، ويكون بإقامة الدليل وتقديمه إلى الجهة التي يراد إقناعها⁽⁴⁾، ويجب أن يكون هذا الإثبات بالوسائل التي حددها المشرع الفلسطيني، كما أن هذا التحديد يتقيد به كل من الخصوم والقاضي.

(1) عبد الحكم فودة، الأحكام العامة في الإثبات في المواد المدنية والتجارية والشرعية، دار الفكر والقانون للنشر، 2006م، ص10.

(2) القرآن الكريم، سورة البقرة، آية 282.

(3) خالد مصطفى، مرجع سابق، ص49.

(4) عارف السعيدة، مرجع سابق، ص664.

وهنا أورد بعض الاختلافات بين الإثبات القضائي وغير القضائي⁽¹⁾:-

1- الإثبات القضائي قليل المرونة من حيث حرية القاضي على عكس الإثبات غير القضائي الذي يعطي الحرية للباحث للوصول إلى الحقيقة.

2- الإثبات القضائي يقدم الخصوم أدلة الإثبات بصفتها حجة، أما الإثبات غير القضائي فإن الباحث يقوم بجمع الأدلة بهدف الوصول إلى الرأي العلمي.

3- يفترض أن لا يطول الإثبات القضائي، لأن الحقوق يجب أن لا تبقى معلقة وإنما يجب أن تحسم الدعاوى في أوقات محددة، حيث أن الإثبات العلمي قد يطول ويستغرق سنوات من العمل العلمي الجاد بهدف الوصول إلى الحقيقة العلمية.

المطلب الثاني: أهمية الإثبات

للإثبات أهمية كبيرة من الناحية العملية، بسبب ارتباطه الوثيق بقاعدة عدم جواز إقتضاء الشخص حقه بنفسه، حيث يتعين على من يدعي حقاً أن يلجأ إلى القضاء لتمكينه من هذا الحق والإعتراف له فيه، حيث يقع عبء الإثبات على المدعي من خلال إقامة الدليل على هذا الحق الذي يدعيه، فإن عجز عن ذلك فقد هذا الحق كل قيمة له، كما ولالإثبات أهمية إجتماعية تتمثل في حماية مصالح أفراد المجتمع وتحقيق العدالة لهم من خلال إيصال كل ذي حق حقه، كما أنه يحقق مصلحة فردية لكل من الخصمين المتنازعين، فالنسبة للمدعي عليه أن يثبت عكس ما يدعيه المدعي من حق يتوجب على المدعي عليه أن يقوم به، أما بالنسبة للمدعي فعليه إثبات وجود الواقعة المنشئة للحق المدعي به، فالإثبات حقاً وليس واجباً فلا يجوز حرمان أي طرف منه⁽²⁾.

(1) خالد مصطفى، مرجع سابق، ص 51.

(2) أحمد الحروب، السندات الرسمية الإلكترونية، جامعة بيرزيت (فلسطين)، ص 12.

كما ويعتبر الإثبات من أهم ما يشغل القاضي في عمله الذي يهدف إلى إستقرار حقوق المواطنين وتأمين العدل لهم، ذلك لأن الإنسان لا يستطيع إقتضاء حقوقه بنفسه وإنما عليه اللجوء إلى القضاء، وعليه أيضاً العمل على إقناع القاضي عن طريق أدلة الإثبات التي يقدمها، فيمكننا القول أن الإثبات يمثل حصناً للحق وملاذاً لصاحبه لإثباته ودونه يتجرد من ضماناته⁽¹⁾.

(1) خالد مصطفى، مرجع سابق، ص52.

الفصل الأول

الخبرة كوسيلة من وسائل الإثبات

لا يمكن لإنسان واحد مهما زاد علمه وإتسعت معارفه أن يلم بكافة الحقوق والعلوم إلماماً كافياً، لذلك أجاز المشرع للقضاء من أجل الفصل في النزاعات المعروضة عليه أن يستعين بأهل الخبرة والإختصاص للإسترشاد برأيهم والبت في النزاعات بشكل سليم بما يحقق العدالة لجميع الأطراف⁽¹⁾.

وهذا ما أكد عليه المشرع الفلسطيني في قانون البيّنات في المواد المدنية والتجارية رقم(4) لسنة 2001م في المادة(156) منه، على أنه " للمحكمة عند الإقتضاء أن تحكم بنذب خبير واحد أو أكثر للإستشارة في آرائهم في المسائل التي يستلزمها الفصل في الدعوى ".

فإذا إتضح للقاضي إنطلاقاً من القضية المعروضة أمامه أن هناك نقصاً في المعطيات الشيء الذي لا يسمح له بإصدار الحكم في القضية، فيمكنه أن يعمق البحث عن طريق اللجوء إلى الخبرة، وخصوصاً في القضايا التي يتخذ فيها النزاع بعداً عملياً، حيث يستعصي على القاضي البحث في النزاع الذي يقتضي توفر آليات محاسبية تقنية تتعلق بوقائع مادية⁽²⁾.

ولتوضيح الخبرة كوسيلة من وسائل الإثبات، لا بد من بيان ماهية الخبرة وهذا في (المبحث الأول)، ومن ثم بيان أنواع الخبرة وهذا في (المبحث الثاني).

⁽¹⁾ عبد الرزاق الشيبان، إجراءات الخبرة القضائية ودورها في الإثبات، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة جيهان(العراق)، ص421.

⁽²⁾ د.إلياس بالعلام، مرجع سابق، ص 1.

المبحث الأول: ماهية الخبرة

تعد الخبرة طريق من طرق الإثبات يتم اللجوء إليها إذا إقتضى الأمر لكشف دليل أو تعزيز أدلة قائمة، حيث أنها تتم بوساطة أشخاص ممن تتوافر لديهم كفاءة فنية معينة لا تتوافر لدى القضاة من أجل التحقيق في بعض القضايا التي يتوقف الفصل فيها على الوقوف على بعض النواحي الفنية التي لا يستطيع القاضي الوقوف عليها بنفسه⁽¹⁾، ومن أجل توضيح ماهية الخبرة لا بد لنا أن نتحدث عن تعريف الخبرة وأهميتها في (المطلب الأول)، وخصائص الخبرة في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تعريف الخبرة وأهميتها

جاء المشرع الفلسطيني بالخبرة كوسيلة مساعدة للقاضي لإثبات وقائع المنازعة المعروضة عليه، وذلك من أجل إستيعاب نقطة فنية معينة يستصعب عليه الوصول إليها وحده.

فيلجأ القاضي لتعيين شخص (خبير) ذو خبرة في مجال المنازعة المعروضة عليه، ويُمكن تعريفه على أنه: (شخص مؤهل في مجال مُعين يمكن الإستعانة به لتحديد مسائل فنية تتعلق بمجال عمله، يصعب على غيره القيام بها)⁽²⁾.

كما وعُرفت الخبرة على أنها: (تدبير تحقيقي بمقتضاه يكلف القاضي شخصاً من ذوي الإختصاص يسمى خبير وذلك للقيام بمهمة معينة تتطلب تحقيقاً لإعطاء القاضي معلومات ورأي فني بشأن أمور واقعية لا يمكنه الحصول عليها بنفسه، ويثبت الخبير تحقيقه مع الرأي الذي توصل إليه في تقرير يقدمه للقاضي)⁽³⁾.

(1) د.محمود هاشم، القضاء ونظام الإثبات في الفقه الإسلامي والأنظمة الوضعية، جامعة الملك سعود، 1999م، ص325.

(2) ريم الأطرش، التطبيقات القضائية للخبرة في المحاكم الفلسطينية، جامعة الخليل(الخليل)، 2018م، ص4.

(3) لحسن بوكشيدة، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، جامعة محمد بوضياف(المسيلة)، 2015م، ص8.

وعُرفت أيضاً على أنها: (العملية المسندة من طرف القاضي إما تلقائياً أو بناءً على إختيار أحد الأطراف لأناس ذوي خبرة أو دقة أو فن أو علم أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع حول المسائل ليتوصل بواسطتهم إلى إستخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع والتي لا يمكنه الإثبات بها بنفسه)⁽¹⁾.

أهمية الخبرة

يستعين القاضي بالخبير لمساعدته في حل النزاعات التي تتضمن مشاكل فنية وتقنية، وبهذه الصفة يعتبر الخبير مساعداً للقضاء، وإن القاضي قد يواجه بعض الصعوبات أثناء مزاولته لمهمته في الفصل في المنازعات المعروضة عليه، ولعل أهم هذه الصعوبات هو إحتواء وقائع الدعوى المنظورة أمام القاضي على مسائل فنية أو علمية لا يستطيع القاضي الإلمام بها بنفسه، حيث يكون الوقوف على هذه المسائل مطلباً أساسياً للفصل في الدعوى، وإذا قام القاضي بإصدار حكمه في أمر متنازع عليه هو لا يعلم فيه ولم يقدّم بالرجوع إلى أصحاب الخبرة فإن حكمه يعتبر حكماً جائراً معيباً بالقصور وقابلاً للنقض. ولهذا أجازت التشريعات إستعانة القاضي بأهل العلم والمعرفة من أجل الإستفادة من خبراتهم ومعرفة رأيهم لمساعدة القاضي على الإدراك والفهم الصحيح لوقائع المنازعة، وإن إستعانة المحكمة بالخبير في المسائل الفنية أو العلمية التي لا تلم بها تدخل ضمن سلطتها التقديرية ما لم ينص قانون على غير ذلك، فإما أن تقوم المحكمة بتكليف خبير في الدعوى المنظورة من تلقاء نفسها أو بناءً على طلب أحد الخصوم، أو بناءً على إتفاق الخصوم، ويشترط أن يكون عدد الخبراء أحادياً فلا يجوز تعيين خبيرين لإحتمال إختلافهما في الرأي دون مرجح.⁽²⁾

وتظهر أهمية الخبرة في طابعها السري الذي يتلائم مع مبدأ سرية التحقيق وذلك حفاظاً على حقوق كلا طرفي النزاع، كما أنها تمكن القاضي من الوصول إلى الحقيقة المجهولة في وقت قصير وبكثير من الدقة

(1) لحسن بوكشيدة، مرجع سابق، ص9.

(2) د. عبد الرزاق الشيبان، مرجع سابق، ص425-426.

بالاعتماد على الوسائل العلمية المتطورة، إذ كانت الخبرة تعتبر كإجراء إستثنائي غير أن التطور العلمي الحاصل في الوقت الحالي غير من مركزها وأدى إلى إزدياد التعامل بها في مجال الإثبات القضائي⁽¹⁾.

ومن هنا ظهرت أهمية اللجوء للخبرة، حيث أن فيها يحسم النزاع على أساس العدل والحق خاصة إذا لم يكن لدينا أية وسيلة أخرى وليس بين أوراق الدعوى ما يكفي لتكوين عقيدة المحكمة حول موضوع النزاع⁽²⁾، كما أنها تمكن القاضي من الوصول إلى الحقيقة بوقت قصير وبكثير من الدقة، وإن إهمال الاستعانة بأهل العلم والخبرة من شأنه أن يضيع حقوقاً كثيرة.

المطلب الثاني: خصائص الخبرة

تتمثل خصائص الخبرة في أنها ذات طابع فني وهذا ما سيتم توضيحه في (الفرع الأول)، وأنها خاضعة لرقابة القضاء وهذا في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الخبرة ذات طابع فني

لم يحدد القانون القضايا التي يجب فيها الاستعانة بالخبراء، إلا أن اللجوء إليها يفترض بوجود مسألة فنية لا تستطيع المحكمة أن تفصل فيها وأن تبلغ الغاية الفنية المرجوة منها، وسيتم توضيح هذه الخاصية من خلال تقسيمها إلى نقطتين رئيسيتين، نتحدث عن جوازية الخبرة في (أولاً)، والخبرة الفنية في (ثانياً).

أولاً: جوازية

تعتبر الخبرة إجراء تحقيق في إطار البحث عن الدليل أو عن تكوين قناعة القاضي، وتتميز الخبرة من حيث المبدأ بطابع اختياري حيث أنه يمكن للمحكمة الأمر تلقائياً بإجرائها بدون أن يطلب الأطراف ذلك، كما أنه يجوز لها أن تقوم برفضها إذا طلبت منها⁽³⁾، وهذا يظهر بوضوح في نص المادة (156) من

⁽¹⁾ ندى جرمولي، فريال فلة، قيمة وسائل الإثبات الإجرائية في الإثبات المدني، جامعة عبد الرحمن-ميرة-، بجاية، 2016م، ص11.

⁽²⁾ جمال الكيلاني، الإثبات بالمعاينة والخبرة في الفقه والقانون، جامعة النجاح الوطنية(نابلس)، 2001م، ص277.

⁽³⁾ نبيل داسي، الإثبات عن طريق الخبرة في المسائل المدنية والتجارية، جامعة أكلي محند أولجاج، 2014م، ص13.

قانون البينات الفلسطيني والتي تنص على أنه: " للمحكمة عند الإقتضاء أن تحكم بندب خبير واحد أو أكثر للإستتارة بآرائهم في المسائل التي يستلزمها في الفصل في الدعوى " (1)، ويلاحظ من هذه المادة أن الأمر جوازي للمحكمة، بحيث يكون لها أن تندب الخبراء أو أن لا تقوم بذلك، وفي حالة قررت المحكمة عدم الندب فلا يحق لأحد أطراف النزاع الإعتراض متى كان هذا القرار قائماً على أسباب مقبولة، كأن ترى المحكمة بأن المستندات المقدمة في الدعوى كافية لإصدار حكمها.

ويتمتع القاضي بحرية في إختيار عدد الخبراء ويرجع ذلك إلى طبيعة كل قضية، حيث أن المشرع الفلسطيني لم يقم بتحديد العدد الأقصى من الخبراء الذي يمكن للقاضي أن يعينهم لإبداء رأيهم في النزاع المعروض عليه، ولكن ترك ذلك لسلطته التقديرية.

ويمكننا القول بأن الحرية الواسعة التي يملكها قاضي الموضوع في مجال ندب الخبراء هي ليست مطلقة تماماً، وإنما مشروطة بأن تكون المسألة المعروضة على القاضي فنية محضة، وهنا يتعين عليه الرجوع بشأنها للخبراء وذوي الإختصاص كل في مجاله.

ثانياً: فنية

نصت المادة (159) من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم(4) لسنة 2001م في الفقرة (1) على أنه: " يجوز للمحكمة أن تكلف خبيراً ليقدم لها شفاهةً إستشارة في مسألة فنية، ويدون محتواها في محضر الجلسة ويوقع عليه الخبير " (2) ، ويلاحظ من هذه المادة أن الإستعانة بالخبير متعلقة فقط في الجوانب الفنية لموضوع النزاع، حيث أن الجوانب الفنية تحتاج إلى معلومات دقيقة لا يتصور أن يلم القاضي بكل تفاصيلها لدرجة تمكنه من فهمها والفصل فيها عن بيّنة، وخاصة أن الجوانب الفنية واسعة ولا يمكن حصرها حيث أنها تشمل كافة جوانب المعرفة الغير قانونية مثل الهندسة والطب وغيرها. وعليه

(1) مادة(156)، قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم(4) لسنة 2001م.

(2) مادة(159)، فقرة(1)، قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم(4) لسنة 2001م.

فإن الدور المهم الذي يفترض أن يقوم به الخبير القضائي كما حدده المشرع هو التعاون الجاد مع القضاء لتحقيق العدالة بتقديم الرأي الفني العلمي والسليم المعزز بالدليل الكافي بناءً على دراسة متعمقة⁽¹⁾.

ونصت المادة (175) في الفقرة (2) من قانون البينات الفلسطينية على أنه: " لا يجوز للخبير إبداء رأيه في المسائل القانونية "⁽²⁾، حيث أنه لا يجوز للمحكمة أن تستعين برأي خبير في القانون كأحد كبار أساتذة القانون مثلاً وتطلب منه مشورة قانونية، ذلك لأنه يُفترض بالقاضي الإلمام بالقانون فهو يعتبر الخبير الأول بالمسائل القانونية.

وكذلك نصت المادة (158) من قانون البينات الفلسطينية على أنه: " إذا حددت المحكمة مهمة الخبير بمعاينة الشيء المتنازع عليه، إمتنع على الخبير أن يبدي رأياً فيما يترتب من نتائج واقعية أو قانونية على المعاينة المكلف بها "⁽³⁾، يلاحظ من هذه المادة أن وظيفة الخبير تكون في مساعدة المحكمة بفهم ما ليس بإمكان المحكمة فهمه نظراً لتعلقها بأمر فنية لا تعلم فيها، ويجب أن يقف عمل الخبير لهذا الحد فلا يجوز أن يتناول أموراً قانونية لا تدخل في نطاق وظيفته.

كما ويرى البعض أن إعتداد القاضي على الخبرة قد يؤدي إلى إنسياق القاضي وراء نتائجها، لأن القاضي لا يلجأ إلى تعيين الخبير إلا عندما يشعر بعدم قدرته على الفصل في النزاع بسبب طابعه العلمي أو الفني، وفي هذه الحالة فإنه قد يصعب على القاضي الفصل في النزاع خلافاً لما توصل إليه الخبير، الأمر الذي يقلص من دوره في الدعوى. ولكن هذا الرأي غير مبرر لأن القاضي هو من يقوم بتعيين الخبير ويحدد له بدقة عناصر المهمة الموكلة إليه ويراقبه أثناء إنجازها، وله السلطة التقديرية للفصل في

(1) محمد عمر، علي المهداوي، خصوصية مسؤولية الخبير القضائي في ظل التشريع الإماراتي، مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية، المجلد 17، العدد 2، 2020م، ص 415.

(2) مادة (175)، فقرة (2)، قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م.

(3) مادة (158)، قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م.

صلاحيات الخبرة بعد إنجازها أو عدم صلاحياتها، فالقاضي عندما يكون حريصاً على صلاحياته يبقى دوره إيجابي في الدعوى كاملاً، وإجراءات الخبرة تدعم هذا الدور ولا تنقص منه شيئاً⁽¹⁾.

الفرع الثاني: الخبرة خاضعة لرقابة القضاء

إن الخبراء المكلفين من قبل المحكمة المختصة، يخضعون لرقابتها أثناء أدائهم للمهمة التي كُلِّفوا بها، وذلك للتأكد من أمانتهم وأنهم أتموها على الوجه الصحيح، وسيتم توضيح هذه الخاصية من خلال تقسيمها إلى نقطتين رئيسيتين نتحدث عن أنها تابعة للدعوى الأصلية في (أولاً)، وأنها تخضع لرقابة القضاء حالها حال أية بيّنة أخرى في (ثانياً).

أولاً: تابعة للدعوى الأصلية

تعتبر الخبرة طريق من طرق الدعوى الفرعية والتي تتطلب وجود دعوى أصلية أو نزاع قائم، حيث أنها تتمثل بكونها وسيلة إثبات تساعد في حسم النزاع، ويفرض القضاء أن تكون الخبرة مستقلة عن أي نزاع وذلك لأن طلب الخبرة يعد إجراء من إجراءات الإثبات التي يلجأ إليها القاضي أو الخصوم بصدد دعوى قائمة بالفعل⁽²⁾.

وهذا يعني أن الخبرة تعد إجراءً فرعياً وتبعياً للنزاع المعروض على القضاء، إن الهدف الأساسي من الخبرة هو تقديم معلومات فنية تساعد القاضي على الفصل في النزاع، ويعد طلب الخبرة المقدم لقاضي محكمة إستئناف قضايا ضريبية الدخل المختص بالنظر في النزاع الضريبي من قبل أحد الخصوم هو تابعاً للإدعاء الأصلي (موضوع الدعوى) حيث أنه يرتبط بمصيره ويدور معه وجوداً وعدماً.

(1) نبيل داسي، مرجع سابق، ص16.

(2) ندى جرمولي و فريال فلة، مرجع سابق، ص11.

ثانياً: تخضع لرقابة القضاء حالها حال أية هيئة أخرى⁽¹⁾

يخضع الخبير أثناء قيامه بمهامه الفنية والتقنية للرقابة عليه من قبل المحكمة، كالرقابة على عمله وكحرية المحكمة في إنتداب الخبير من عدمه وكذلك حريتها في إختيار الخبير، وتحديد المحكمة لمهامه وغيرها....

ويمكن السبب من إقرار مبدأ الرقابة على الخبرة في أن الخبير عندما يبدأ بمهمته يعلم بأنه تحت رقابة المحكمة فيؤدي عمله بدقة وإتقان ويعطي رأيه بشكل مستقل وحيادي، وبالتالي ينجز المهمة التي كلف بها على أفضل وجه.

المبحث الثاني: أنواع الخبرة

القاضي هو سيد التحضير والأمين على سير إجراءات الدعوى، فهو تحكمه أفكار عامة تميز دوره الإجرائي بخصائص معينة تترك أثارها بشأن وسائل التحضير أو الإثبات، فإن القاضي يقرر في ضوء حالة الملف مدى مناسبة الإستعانة بوسائل الإثبات وهو الذي يقرر الوسيلة المناسبة ومن بين هذه الوسائل الخبرة⁽²⁾.

وسيتم في هذا المبحث توضيح أنواع الخبرة من خلال تقسيمه إلى مطلبين، يتناول المطلب الأول الخبرة ذات العمل القضائي، ويتناول المطلب الثاني الخبرة ذات الطبيعة الإتفاقية.

المطلب الأول: الخبرة ذات العمل القضائي

إن الخبرة تكون إما بأمر من القاضي من تلقاء نفسه لإجرائها أو بطلب من أحد خصوم المنازعة أو كليهما، ويحق للخصوم أن يقوموا بإختيار الخبير وفي حال إتفق الفريقان على إنتخاب خبير أو أكثر وافقت المحكمة على تعيينهم وإلا تولت إنتخابهم بنفسها بالرجوع إلى جداول الخبراء، كما وأنه يجب على

(1) سجا عطاالله، القاضي والخبرة في الإثبات في قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م، جامعة النجاح الوطنية(نابلس)، 2017م، ص16.

(2) نادية بهلول وسميرة مرادي، الخبرة القضائية، جامعة عبد الرحمان ميرة-بجاية-، 2018-2019، ص27.

المحكمة أن تقوم بتوضيح الأسباب الداعية لإجراء الخبرة القضائية، والغاية من إجرائها وتحديد مهمة الخبير وأتعابه ونفقاته⁽¹⁾.

ولتوضيح هذا المطلب فإننا سنتحدث عن الخبير المكلف من قبل المحكمة وهذا في (الفرع الأول)، والخبير المكلف من قبل المحكمة أو من قبل أطراف النزاع وهذا في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الخبير المكلف من قبل المحكمة

سيتم الحديث عن الخبير المكلف من قبل المحكمة من خلا حديثنا عن الخبرة الأولى في (أولاً)، ومن ثم الحديث عن الخبرة الجديدة في (ثانياً).

أولاً: الخبرة الأولى⁽²⁾

ويقصد بها الخبرة التي تأمر فيها المحكمة للمرة الأولى وذلك عندما يستعصي عليها الأمر في فهم مسائل فنية أو عندما تتوفر في إحدى القضايا المعروضة عليها ظروف معينة فتقوم بإسنادها إلى خبير واحد أو عدة خبراء وذلك حسب نوع الخبرة المأمور بها أو حسب موضوعها، وعادةً ما تنحصر هذه الخبرة في نقطة فنية واحدة كالحكم بتعيين خبير واحد لمعاينة العقار محل النزاع دون الحاجة إلى تعيين عدة خبراء، غير أنه في بعض الأحيان تشتمل القضية محل النزاع على عدة نقاط فنية مختلفة عن بعضها البعض فيلجأ حينها القاضي لتعيين عدة خبراء كل حسب إختصاصه ليتولى كل منهم نقطة فنية من موضوع النزاع.

ويشترط في الواقعة محل الإثبات أن تكون متنازع فيها لأن فكرة الإثبات تستلزم بالضرورة فكرة النزاع فإذا لم تكن الواقعة محل نزاع فلا محل لإثباتها، وتكون الواقعة غير متنازع فيها عندما يكون هناك إقرار صريح من الخصم بها ويشترط أن يكون إقراره قاطعاً وشاملاً يعدم أي فائدة من الإثبات، وتكون أيضاً

(1) معتصم حيف، الخبرة القضائية في القضايا الحقوقية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2014م، ص33.

(2) لحسن بوكشيدة، مرجع سابق، ص16-18.

الواقعة غير متنازع فيها في حال إفتراض القانون صحتها، ويفترض القانون صحة الواقعة إذا قام بشأنها قرينة قانونية.

كما ويتعين أن تكون الواقعة المراد إثباتها متعلقة بالدعوى، بمعنى أنه يلزم أن تكون الواقعة محل الإثبات متصلة بالحق المطالب به، ويجب أن تكون منتجة في الإثبات، وتعد الواقعة منتجة في الدعوى إذا كان ثبوتها يؤثر في الحكم الذي سيصدر فيها بأن يؤدي إثباتها إلى قيام الأثر القانوني المدعى به.

قد تكون الواقعة غير جائزة الإثبات إطلاقاً بأي دليل، ويحدث هذا إما لأنها واقعة مستحيلة كإثبات رابطة البنية بين شخصين وبين ما يصغره سناً، وقد تكون الواقعة غير جائزة إثباتها قانوناً إذا كان في القانون نص يحول دون إثبات عكس وقائع ثابتة بمقتضى القانون، فمن الوقائع الثابتة ما لا يجيز القانون إثبات عكسها بأي طريقة من طرق الإثبات، مثل واقعة حلف فيها يمين، أو أقرها الخصم، أو فصل فيها بحكم حائز لقوة الشيء المقضي به.

ثانياً: الخبرة الجديدة

ويقصد بها الخبرة التي تأمر بها المحكمة عندما ترفض نهائياً الخبرة الأولى لسبب من الأسباب كالإعلان المتمثل مثلاً في عدم إستدعاء الخصوم أو نقصان في البيانات، فللقاضي مطلق الحرية أن يأمر بإجراء خبرة جديدة إذا كانت الخبرة الأولى مفتقرة إلى معلومات وبراهين فللخصوم أن يطلبوا إجراء خبرة جديدة بهدف إيراد براهين جديدة في عناصر الدفاع عن قضاياهم، فإذا ألغيت الخبرة الأولى بسبب إنحيازها أو سوء نية فيها فإنه يتوجب ندب خبراء جدد تلقائياً، وللمحكمة أن تأمر بإعادة إجراء الخبرة إذا وجدت نقص كبير في التقرير المقدم أو بطلان في الخبرة القائمة. وعلى المستوى العملي، فإنه كثيراً ما تلتبس الخبرة الجديدة بالخبرة المضادة وخاصة عندما تتم بطلب من الخصم الذي لم تكن الخبرة الأولى لمصلحته، ويرى جانب من الفقه أن الخبرة المضادة تهدف غالباً إلى التشكيك في النتائج التي توصل إليها الخبير الأول

المطعون في خبرته، وبناءً على ذلك فإن الفرق في الخبرتين هو إختلاف مصطلحات فقط حيث يمكن إعتبارهم بمثابة وجهان لعملة واحدة⁽¹⁾.

أما بشأن الخبراء في الخبرة الجديدة فقد يكونوا أنفسهم الخبراء الذين ندبوا بالخبرة الأولى وقد تلجأ المحكمة إلى ندب خبراء غيرهم، ويجب أن لا تلجأ المحكمة في إعادة الخبرة إلى نفس الخبراء إذا كان سبب إعادة الخبرة هو وجود خطأ أو تقصير من جانبهم، ومن ناحية عدد الخبراء في الخبرة الجديدة قد تلجأ المحكمة إلى ندب نفس العدد المنتدب سابقاً في الخبرة الأولى أو تلجأ إلى ندب عدد خبراء مختلف سواء بالزيادة أو النقصان وذلك تبعاً لتقديراتها⁽²⁾.

الفرع الثاني: الخبير المكلف من قبل المحكمة أو من قبل أطراف النزاع

سيتم توضيح هذا الفرع من خلال الحديث عن الخبرة الثانية في (أولاً)، والخبرة التكميلية في (ثانياً)، والخبرة المضادة في (ثالثاً).

أولاً: الخبرة الثانية

ويقصد بها الخبرة التي تشمل نفس القضية ولكن تكون حول نقاط مختلفة عن النقاط التي تحدثت عنها الخبرة الأولى، حيث تستند هذه الخبرة إلى عدة خبراء أو خبير واحد وذلك حسب طبيعة وأهمية موضوع الخبرة، وتُسند إلى الخبراء الذين قاموا بأعمال الخبرة الأولى أو إلى خبراء جدد، ويأمر بها القاضي بناءً على طلب أحد أطراف النزاع أو من تلقاء نفسه إذا تبين أن جانباً من الوقائع لم تتناوله الخبرة الأولى⁽³⁾.

وتلجأ عادةً المحكمة إلى مثل هذا النوع من الخبرة عندما يحتاج الفصل في الدعوى إلى التحقق من بعض الأمور التي لا يمكن التأكد منها إلا بواسطة من كانت له معرفة فنية كالأمور المحاسبية وغيرها، كأن

(1) رضا جداوي، الخبرة القضائية في ضوء القانون المغربي، جامعة الحسن الثاني-المحمدية(المغرب)، مجلة الفقه والقانون، 2004م، ص25.

(2) لحسن بوكشيدة، مرجع سابق، ص23-24.

(3) محمد برحيلي، إشكالية الخبرة القضائية في المادة المدنية بين هدف تحقيق العدالة ومشكلة إطالة التقاضي: قراءة تحليلية للنصوص المنظمة للخبرة، المغرب، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد60، 2005م، ص34.

تكون الدعوى المقامة طلب تعويض من طبيب نتيجة لإهماله في علاج مريض، فهنا يحتاج القاضي لمعرفة نوع العلاج الذي كان على الطبيب تقديمه لمريضه وهل حصل إهمال أم لا فيلجأ للخبرة الطبية.

ثانياً: الخبرة التكميلية⁽¹⁾

ويقصد بها الخبرة التي يأمر فيها القاضي عندما يرى أن هناك نقصاً ملحوظاً في الخبرة التي تم إجراؤها أو أن الخبير لم يقوم بالمهمة المكلف بها على أحسن وجه كعدم إجابته على جميع الأسئلة والنقاط الفنية المعين من أجلها، أو أنه لم يستوفي حقها من البحث والتحري فيأمر بها القاضي لإستكمال هذا النقص في التقرير، ويمكن للقاضي أن يسند هذه الخبرة إلى الخبير الذي قام بالخبرة الأصلية أو إلى خبيراً آخر وذلك حسب ما يراه مناسباً، وتكون هذه الخبرة بناءً على طلب أحد أطراف النزاع أو يأمر بها القاضي من تلقاء نفسه.

وتعتبر الخبرة التكميلية من إحدى مظاهر الدور الإيجابي للقاضي، حيث أنه يستطيع أن يتخذ ما يراه مهماً في حدود القانون، ودوره الإيجابي في الإثبات يظهر بصفة عامة من خلال أربعة أمور هي :-

أ. له أن يأمر من تلقاء نفسه بأي إجراء من إجراءات الإثبات والتحقيق.

ب. له الحرية الكاملة في تقدير دليل الإثبات.

ت. يمكن له أن يعدل عما أمر به من إجراءات الإثبات.

ث. له أن يفسر ما وضع أمامه من وسائل وتطبيق النص القانوني.

ولذلك فإن القاضي يتمتع بشأن إجراء الخبرة بسلطة تقديرية فاصلة، بمعنى أنه يملك صلاحية إتخاذ القرار الذي يراه مناسباً، وذلك من أجل التأكد من صحة الواقعة المعروضة عليه، ويتخذ القاضي قرار إجراء الخبرة إذا لم يكن ضمن ملفات الدعوى ما يكفي للكشف عن حقيقة الواقعة الفنية في المنازعة المعروضة

(1) لحسن بوكشيدة، مرجع سابق، ص 20-22.

أمامه، ويرفض القاضي إتخاذ قرار إجراء الخبرة إذا كان في ملف الدعوى ما يكفي لكشف حقيقة هذه الواقعة وتكوين عقيدته بشأنها. فالواقعة المادية لم يقد القانون بتحديد طرق معينة لإثباتها ولكن أعطى ذلك للقاضي ليثبتها بأي إجراء يراه مناسباً من بين إجراءات الإثبات المقررة قانوناً وهي على عكس التصرفات القانونية التي حدد القانون طريقة إثباتها، فنلاحظ هنا أن الخبرة هي إجراء إثبات تختص بالكشف عن حقيقة الواقعة المادية دون التصرفات القانونية التي هي من إختصاص القاضي وحده.

ثالثاً: الخبرة المضادة⁽¹⁾

إذا تبين للقاضي بأن الخبير أو الخبراء أنجزوا المهمة التي كلفوا بها، ولكنه ليس بإستطاعته الفصل في القضية إما لعدم عدالة الحل المقترح في تقرير الخبرة أو أن تقارير الخبراء المختلفة والمطروحة أمام الجهة القضائية متناقضة، فإنه بإستطاعة القاضي أن يلجأ إلى الخبرة المضادة يلتزم بها الخبير المنتدب والمكلف بها بالقيام بالمهمة نفسها حيث يقوم بمراقبة صحة المعطيات وسلامة وصدق نتائج الخبرة الأولى، ويأمر القاضي بهذه الخبرة إما من تلقاء نفسه أو بناءً على طلب أحد الخصوم، وتسميتها بالمضادة لا تعني المعاكسة، وإنما هي تندرج في إطار تمكين الخصوم من كل وسائل دفاعهم.

المطلب الثاني: الخبرة ذات الطبيعة الإتفاقية

في هذا المطلب سيتم التحدث عن الخبرة التي يلجأ إليها أطراف النزاع من تلقاء أنفسهم لا بحكم من القاضي، وسيتم توضيحها من خلال الحديث عن الخبرة الإستشارية في (الفرع الاول)، والخبرة الودية في (الفرع الثاني).

(1) عزة عبد العزيز، القواعد القانونية المنظمة للخبرة القضائية في مجال المنازعة الضريبية، جامعة باجي مختار عنابة(الجزائر)، المجلة الشاملة للحقوق، 2021م، ص 89-90.

الفرع الأول: الخبرة الإستشارية⁽¹⁾

يطلق عليها أيضاً بالخبرة الغير رسمية، وتكون هذه الخبرة عندما يلجأ أحد الأشخاص إلى خبير ما تلقائياً، وإما توقعاً لنشوب منازعة من أجل الحصول على رأي إستشاري في الحل الذي يجب عليه إختياره سواء ودياً أو قضائياً، وإما أثناء سير الدعوى بهدف تنفيذ تقرير الخبير القضائي المقدم للمحكمة أو للدلالة على عدم صحة التقرير أو عدم دقته. ويعتبر الفقه أن الخبير الإستشاري هنا يكون وكيلاً.

وبمقارنة الخبرة الإستشارية بالخبرة القضائية، نجد أن الخبرة الإستشارية تتم بناءً على إتفاق بين الشخص طالب الخبرة الإستشارية والخبير الإستشاري، وعليه تعتبر عقداً وبالتالي فإنها تخضع لأحكام العقود والإلتزامات، مما يعني أن مسؤولية الخبير الإستشاري تكون مسؤولية عقدية، بينما يخضع الخبير القضائي للمسؤولية التقصيرية والتي تقوم على أساس مخالفة أحكام القانون.

وإن الأطراف في الخبرة الإستشارية لهم كامل حرية التصرف في تحديد مهمة الخبير في كل جوانبها، أما في الخبرة القضائية فإن المحكمة هي التي تحدد المهام و الأعمال التي يجب إنجازها من قبل الخبير القضائي. كما أن الخبرة الإستشارية تكون قابلة للإبطال إذا ما لحق الإتفاق عيب من عيوب الإرادة كالغلط والإكراه كأى عقد من العقود، وتكون باطلة في حالة مخالفة هذا العقد أحد المبادئ القانونية أو النظام العام، أما الخبرة القضائية فلا يطبق عليها بطلان العقود وإنما يسري عليها بطلان الإجراءات.

وإن الخبير الإستشاري يتقاضى أتعابه من الأطراف مباشرة، ويتم تقدير أتعابه وكيفية الحصول عليها حسب ما تم الإتفاق عليه بينه وبين الأطراف، في حين تقدر المحكمة أتعاب الخبير القضائي وتحدد الطرف الذي سيقوم بإيداعها في صندوق المحكمة لمصلحة الخبير.

ومن مظاهر الإختلاف أيضاً، أن الخبير الإستشاري يقدم في نهاية مهمته رأيه في شكل تقرير، ولكنه لا يكون ملزماً بتقديمه بصورة معينة، والرأي الذي يقدمه الخبير الإستشاري يحدد الإتفاق مدى إلزامه وحجيته،

(1) معتمد حيف، مرجع سابق، ص 34-37.

فقد يكون مجرد رأي وقد يكون ملزماً للأطراف. أما في الخبرة القضائية فإنه يجب على الخبير المنتدب أن يتقيد بالأحكام التي نص عليها القانون والنصوص المنظمة للخبرة القضائية بشأن شكل التقرير، وتخضع حجية تقرير الخبرة القضائية للسلطة التقديرية للمحكمة التي أمرت بإجراء الخبرة.

الفرع الثاني: الخبرة الودية

ويطلق عليها بالخبرة الإتفاقية، وهي مهمة فنية يعهد بها إلى خبير معين بإتفاق الأطراف لا بحكم القاضي، حيث يصح للأفراد أن يبرموا فيما بينهم إتفاق للجوء إلى الخبير الودي أثناء نشوء نزاع بينهم ليبيدي رأيه الفني فيه، وحتى لو لم يوجد نزاع فإنه يصح للأفراد الإستعانة بالخبرة الودية إذا ما طرحت مسألة فنية يحتمل حدوث نزاع فيها، بحيث لا يشترط أن يكون النزاع قائماً بين الأطراف حتى يتم اللجوء إلى الخبرة الودية بل يكفي إحتمال وجوده، بحيث يكون مثل هذا الإتفاق مشروعاً⁽¹⁾.

(1) معتصم حيف، مرجع سابق، ص 37-38.

الفصل الثاني

إجراءات الخبرة وحجيتها

تعد القرارات التي تصدرها دائرة ضريبة الدخل بشأن تقدير العبء الضريبي المترتب على المكلف هي من إحدى القرارات التي تثير النزاع بينها وبين المكلف، ولذلك يحق للمكلف اللجوء إلى القضاء للفصل في النزاع الواقع بينه وبين الإدارة الضريبة من خلال توجيهه إلى المحكمة المختصة بالنظر في مثل هذه النزاعات وهي محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل، التي أنشأها القانون لتكون المحكمة الوحيدة المتخصصة بالنظر في النزاعات الضريبية.

ونظراً لأهمية المنازعات الضريبية ولما للعبء الضريبي من هم ثقيل على الأفراد وما تصاحبه هذه المنازعات من عبء كبير في الإثبات، سواء أكان ذلك على عاتق الإدارة الضريبية في إثبات صحة قرارها أم على عاتق المكلف في إثبات صحة ما يدعي وإثبات خلاف ما جاء في قرار التقدير من بيانات وأرقام أدت إلى عدم موافقته ولجؤه للقضاء للطعن فيه⁽¹⁾، فإننا سنقوم في هذا الفصل بالحديث عن إجراءات الخبرة وحجيتها في إثبات المنازعة الضريبية، ولتوضيح هذه الإجراءات لا بد لنا من الحديث عن ندب الخبير ومباشرته لمهمته وهذا في (المبحث الأول)، ومن ثم الحديث عن تقرير الخبير وهذا في (المبحث الثاني).

المبحث الأول: ندب الخبير ومباشرته لمهمته

يأخذ موضوع الخبرة أهمية كبيرة في العمل القضائي لإعتباره أكثر الإجراءات تطبيقاً، وتطبيقه بطريقة سيئة يترتب عليه إضرار بحقوق الدفاع وتطويل أمد النزاع وضياع لحقوق كلا طرفي الخصوم، ولذلك في أغلب الأحيان يكون على القاضي المعروض عليه النزاع أن يقوم بتعيين خبيراً مختصاً ليصور له الحقائق كما هي دون أن ينحاز لأحد الأطراف.

(1) د. سالم الشوابكة و د. عبد الرؤوف الكساسبة، مرجع سابق ، ص 298.

ولتوضيح كيفية ندب الخبير ومباشرته لمهمته لا بد لنا من الحديث عن إجراءات تكليف الخبير في المنازعة الضريبية وهذا في (المطلب الأول)، وصلاحيات الخبير المكلف في المنازعة الضريبية وهذا في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: إجراءات تكليف الخبير في المنازعة الضريبية

إن المتفق عليه فقهاً وقانوناً أن القاضي يعلم بالقانون وهو ملزم بتطبيقه على جميع المنازعات التي تطرح عليه، ولكن قد تثير تلك المنازعات العديد من المسائل التي تخرج عن نطاق القانون والتي يجب بحثها وإثباتها من أجل إعمال القانون وتطبيق العدالة، حيث يتم ذلك بلجوء القاضي إلى خبراء مختصين بالنظر بتلك المنازعات من أجل مساعدته⁽¹⁾.

ومن هنا جاءت الحاجة إلى لجوء القاضي لخبراء ذو معرفة فنية بطبيعة المنازعات المعروضة عليه والتي من بينها المنازعات الضريبية، التي سنتحدث عن إجراءات تكليف الخبير فيها من خلال الحديث عن ندب الخبير من قبل المحكمة أو بناءً على طلب من الخصوم وهذا في (الفرع الأول)، ومن ثم الحديث عن مضمون قرار إجراء الخبرة وهذا في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: ندب الخبير من قبل المحكمة أو بناءً على طلب الخصوم

يقصد بالندب⁽²⁾: "دعوة خبير أو أكثر لإبداء الرأي في المسائل العلمية والفنية دون القانونية"، وسيتم الحديث عن ندب الخبير من قبل المحكمة من تلقاء نفسها في (أولاً)، ومن ثم الحديث عن ندب الخبير بناءً على طلب من الخصوم في (ثانياً).

(1) د. أحمد بوفاتح، سلطة القاضي المدني إزاء تقرير الخبرة القضائية، جامعة عمار ثلجي (الأغواط)، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية، المجلد الثامن، العدد الثاني، 2019م، ص 139.

(2) ريم الأطرش، مرجع سابق، ص 43.

أولاً: ندب الخبير من قبل المحكمة من تلقاء نفسها

متى رأت المحكمة بأنها بحاجة للإستعانة برأي خبير فني متخصص بموضوع النزاع فإنها تصدر قراراً بتعيين خبير (ندب خبير)، مع قيام المحكمة بضرورة تحديد ما يلتزم به الخبير من أعمال خلال فترة قيامه بمهمته⁽¹⁾، فمن المسلم به أنه لا يوجد خبير يستطيع ممارسة عمله أو التدخل في الدعوى دون حكم قضائي يندبه لذلك⁽²⁾، وأعطى المشرع الفلسطيني الحق للقاضي باللجوء إلى ندب خبير لمساعدته في فهم القضية المعروضة عليه من أجل الوصول إلى القرار العادل لكلا طرفي النزاع، وهذا ما نصت عليه المادة (156) من قانون البينات الفلسطيني على أنه⁽³⁾: " للمحكمة عند الإقتضاء أن تحكم بندب خبير واحد أو أكثر للإستشارة بأرائهم في المسائل التي يستلزمها الفصل في الدعوى ".

وفيما يتعلق بعدد الخبراء المسموح للقضاء بتعيينهم، فإن المشرع الفلسطيني لم يحدد عدداً أقصى لهم بل ترك القاعدة عامة حيث يرجع ذلك إلى قناعة القاضي أو إتفاق الخصوم بحسب ظروف الدعوى كما تم إيضاحه في المواد (156) و (157) من قانون البينات الفلسطيني. ونصت المادة (180) من نفس القانون في الفقرة (2) على إجراء عمل الخبراء عند التعدد على أنه: " إذا تعدد الخبير، فلكل منهم أن يقدم تقريراً مستقلاً برأيه ما لم يتفقوا على أن يقدموا تقريراً واحداً يذكر فيه رأي كل منهم وأسبابه "⁽⁴⁾، ولكنه ينصح أن يقوم بتعيين خبيراً واحداً أو عدد من الخبراء ذو العدد الفردي، فلا يصح ان يقوم القاضي بتعيين خبراء بعدد زوجي وذلك لعدم إمكانية الترجيح بينهما إذ لا أغلبية إذا إختلفا⁽⁵⁾.

(1) د.جال النكاس، دراسة في القواعد الموضوعية التي تحكم الخبرة القضائية في المسائل المدنية والتجارية وموقف القضاء الكويتي وبعض القضاء المقارن منها، جامعة عين شمس(مصر)، مجلة العلوم القانونية والإقتصاد، المجلد38، العدد2، 1996م، ص671.

(2) برهامي عزمي، الشرعية الإجرائية للأدلة العلمية-دراسة تحليلية لأعمال الخبرة-، دار النهضة العربية، 2006م، ص378.

(3) مادة(156)، قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم(4) لسنة 2001م.

(4) مادة(180)، فقرة(2)، قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم(4) لسنة 2001م.

(5) أحمد مونس، المعاينة وندب في المجالين الجنائي والمدني في ضوء التشريعات العربية المقارنة، 2010م، دار الفكر والقانون، ص28.

وكما أن للقاضي سلطة تعيين الخبير سواء أكان هذا الخبير مقيد في سجلات وقوائم الخبراء القضائيين أم غير مقيد، وفي حال كان الخبير غير مسجل في القوائم وجب عليه حلف اليمين قبل مباشرته بمهمته وهذا ما أكدته المادة (162) من قانون البيّنات الفلسطيني.

ونصت المادة (157) من قانون البيّنات الفلسطيني في الفقرة الثالثة منها على أنه " إذا كان النذب لأحد الخبراء الموظفين فإنه يتوجب على الجهة الإدارية فور إخبارها بإيداع الأمانة تعيين شخص الخبير الذي عهد إليه بالمهمة وإبلاغ المحكمة بهذا التعيين ". أما إذا كان الخبير شخصاً معنوياً، وجب على ممثله القانوني أن يبين للمحكمة الشخص الطبيعي أو الأشخاص الطبيعيين الذين يتولون أداء المهمة، ويجوز للمحكمة قبول أو رفض أداء هؤلاء الأشخاص لها⁽¹⁾.

أما فيما يتعلق بالمنازعة الضريبية الواقعة بين كل من الإدارة الضريبية والمكلف، وقيام المكلف باللجوء إلى محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل لإنصافه لشعوره بالظلم من قبل الإدارة الضريبية، حيث أنها هي المحكمة التي منحها المشرع الفلسطيني الإختصاص بالنظر في قضايا المنازعات الضريبية، وهذا ما تؤكد عليه المادة (29) من قرار بقانون ضريبة الدخل في الفقرة (1) منها⁽²⁾: " تشكل محكمة خاصة تسمى (محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل) ضمن ملاك السلطة القضائية وتتعد برئاسة قاضي لا تقل مرتبته عن قاضي محكمة عليا وعضوية قاضيين لا تقل مرتبة كل منهما عن قاضي محكمة إستئناف يخضعون لأحكام السلطة القضائية... "، وعندها يقوم قاضي المحكمة بالإطلاع على تفاصيل القضية المعروضة عليه ومن ثم يقرر إذا ما كان هنالك لزوم للجوء إلى الخبرة ونذب خبير لمساعدته في إتخاذ الحكم أم لا، وإذا قرر القاضي من تلقاء نفسه أن يلجأ لنذب خبير فإنه يتوجب عليه أن يندب خبيراً ذو خبرة بالملفات المحاسبية والمالية كون المنازعة الضريبية هي منازعة مالية وأحد مكونات الملفات الرئيسية في القضية هي الدفاتر المحاسبية والميزانيات للمكلف، وقد سمح القضاء أيضاً لكلا طرفي الخصوم أن يقدموا طلب

(1) مادة(166)، قانون البيّنات في المواد المدنية والتجارية رقم(4) لسنة 2001م.

(2) مادة (29)، فقرة(1)، قرار بقانون رقم(8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل.

للقاضي باللجوء إلى إجراء الخبرة كما تم توضيحه سابقاً، وعلى كلا الحالتين فإن القاضي غير ملزم بإجراء الخبرة وإنها تقع تحت سلطته التقديرية، وتقرير الخبر هو غير ملزم للقاضي وإنما يأخذ به على سبيل الاستئناس⁽¹⁾.

وهناك شرطين أساسيين يجب أن يتوفران في الخبر المنتدب وهما⁽²⁾:-

1- أن يكون الخبر مختصاً بموضوع النزاع: يجب أن يكون الخبر مختصاً فيما يطلب منه إبداء رأيه فيه، حيث أن واقعه هنا محل النزاع في المنازعة الضريبية تتمثل بخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية فإنه يتعين على القاضي أن يندب محاسباً للتأكد من صحة الأرقام والحسابات الواردة في تقارير كلا الطرفين.

2- تأدية اليمين: اليمين هو إجراء جوهري من النظام العام يؤديه الخبر الذي تم تعيينه وقبل مباشرته لمهمته بأن يؤدي عمله بمصداقية وأمانة، وهذا ما نصت عليه المادة (162) من قانون البيّنات الفلسطيني على أنه: "إذا كان إسم الخبر غير مقيد في جداول الخبراء، وجب عليه أن يحلف يميناً أمام المحكمة التي ندبته، بغير ضرورة لحضور الخصوم بأن يؤدي عمله بالصدق والأمانة، وإلا كان العمل باطلاً ويحرر محضر بحلف اليمين ويوقعه رئيس المحكمة والكاتب".

وإن السبب في إقتصار هذه المادة على وجوب حلف اليمين على الخبر الغير مقيد في جداول الخبراء هو أن الخبراء المسجلة أسمائهم في جداول الخبراء هم مكلفين بحلف اليمين عند تسجيلهم في الجداول، فلا داعي لتكرار حلف اليمين أمام المحكمة مرة أخرى.

(1) نص المادة(185): "رأي الخبر لا يقيد المحكمة ولكنها تستأنس به، وإذا حكمت خلافاً لرأي الخبر وجب عليها بيان الأسباب التي أوجبت إهمال هذا الرأي كله أو بعضه"، قانون البيّنات في المواد المدنية والتجارية(4) لسنة 2001م.

(2) ليلي عصماني، الخبرة القضائية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري-دراسة مقارنة، جامعة وهران، 2013م، ص40.

والقاضي ملزم بأن يبين كافة الأسباب التي بررت لجوئه للخبرة، وأسباب إختياره لعدد من الخبراء في حال قام بتعيين أكثر من خبير، وبيان لقب وإسم وعنوان كل خبير وتحديد المهام الموكلة إليهم تحديداً دقيقاً، وتحديد المدة الزمنية اللازمة لإتمام المهمة الموكلة إليهم. وإن الأصل العام هو حرية القاضي وسلطته التقديرية بالنسبة للإستعانة بكافة وسائل الإثبات والتي من بينها الخبرة، ولكن كإستثناء لهذا الأصل، فقد يكون الإستعانة بخبير قضائي هو أمر وجوبي في بعض الحالات، فتلزم المحكمة بالإستجابة لنص قانوني أمر بإجراء الخبرة أو الإستجابة لطلب الخصوم وذلك إذا تعلقت بمسائل فنية بحتة، أو إذا تعلق الأمر بدفاع جوهري أو إذا لم يكن لديه أي وسيلة أخرى لإثبات ما يدعيه⁽¹⁾.

ثانياً: ندب الخبير بناءً على طلب من الخصوم

يحق للخصوم في الدعوى أن يقوموا بتقديم طلب للقاضي من أجل تعيين خبير أو عدد من الخبراء في حال إتفاقهم، وهذا ما نصت عليه المادة (157) في الفقرة (1) من قانون البينات الفلسطيني: " إذا إتفق الخصوم على إختيار خبير أو أكثر، أقرت المحكمة إتفاقهم "⁽²⁾ ، ولا يصح للمحكمة أن تمتنع عن التصديق على هذا الإتفاق ما دام أصحاب الحق المتنازع عليه والذين لهم حق التصرف فيه والتنازل عنه قد إتفقوا على ذلك، هذا فضلاً عن إتفاق الخصوم على شخص معين أو على مجموعة من الأشخاص يدل على أن هؤلاء الخصوم هم جديرون بفحص مسألتهم حيث أن أصحاب الشأن هم أدرى بأمور أنفسهم، وفوق ذلك فإن هذا دليل على ثقة الطرفين بمن إتحدت إرادتهم على إختياره، ومن وثق به الخصمان لا شك بأن القاضي سيستريح لعمله كثيراً⁽³⁾.

وإن المصلحة تقضي بإختيار الخبير الفني في موضوع النزاع ولو كان غيره يفهم فيه، إذ هو على أي حال أكفاً في فحص المسألة المعروضة، ولا يصح أن يقوم القاضي بتفضيل شخصاً آخر عليه إلا إذا إتفق

(1) نادية بهلول وسميرة مرادي، مرجع سابق، ص30.

(2) مادة(157)، فقرة(1)، قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم(4) لسنة 2001م.

(3) أحمد مونس، مرجع سابق، ص28-29.

الخصوم على ذلك، لأنهم أصحاب الشأن وأدرى بمصلحتهم، أحراراً في حقوقهم -على أنه إذا إتفق الخصوم على شخص رأى القاضي أنه بعيد كل البعد عن المسألة المراد فحصها، وأنها دقيقة وتحتاج إلى كفاءة علمية خاصة، وجب عليه أن يمتنع عن التصديق على هذا الإتفاق لأنه لا يرجى من ورائه فائدة، وأن يعين خبيراً فنياً في هذا الأمر إذا لم يتفقوا على شخص آخر يصلح لذلك-. كما أن القاضي يمتنع عن التصديق إذا وقع إتفاق وإختيار الخصوم على شخص ليس عنده الأهلية القانونية، أي من لا يسمح القانون بتعيينه خبيراً، كشخص حُكم عليه بعقوبة جنائية أو أصدرت عليه أحكام قضائية أو تأديبية ماسة بالشرف- بالتزوير والسرقة والنصب⁽¹⁾.

وفي حالة عدم إتفاق الخصوم على إختيار خبير فإن المحكمة هي الجهة المخولة بإختيار ما تراه لتسند إليه المهمة، وهذا ما نصت عليه المادة (157) في الفقرة (2) على أنه: " فيما عدا الحالة المشار إليها في الفقرة (1) أعلاه تختار المحكمة الخبراء الذين ترى إسناد المهمة إليهم "⁽²⁾.

وإن سلطة المحكمة في الإستجابة لطلب ندب خبير من قبل الخصوم تكون مقيدة بالقيود التالية⁽³⁾:-
1- أن تلتزم المحكمة بإجابة الطلب إذا كان هو السبيل الوحيد لإثبات الإدعاء، وكان الأمر متعلقاً (بمسألة فنية) يصعب ويشق عليها إستيعابها أو معرفتها أو (وقائع مادية يشق على القاضي الوصول إليها).

2- عدم إجابة الطلب إذا تعلق الأمر (بمسألة قانونية) لأن ذلك من صميم عمل القاضي الذي لا يجوز له التخلي عنها لغيره.

(1) أحمد مونس، مرجع سابق، ص30.

(2) مادة (157)، فقرة (2)، قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م.

(3) السيد عرفة، أصول وقواعد الإثبات المدني وحجية التوقيع والكتابة الإلكترونية في الإثبات في ضوء قانون رقم (15) لسنة 2004م، 2019م، دار الكتب والدراسات العربية، ص263.

3- إذا أرادت المحكمة الالتفات عن الطلب، فإن عليها ان ترد عليه في أسباب حكمها بأسباب سائغة وإلا كان حكمها قاصراً مخللاً بحق الدفاع.

كما ومنح المشرع الفلسطيني الحق للخصوم برد الخبر المنتدب في حالات معينة، وتم توضيحها في نص المادة (167) من قانون البينات الفلسطيني بالشكل الآتي⁽¹⁾:

(1- إذا كان قريباً أو صهراً لأحد الخصوم إلى الدرجة الرابعة، أو كان له أو لزوجته خصومة قائمة مع أحد الخصوم في الدعوى أو مع زوجه، ما لم تكون هذه الخصومة قد أقيمت من الخصم أو زوجه بعد تعيين الخبر بقصد رده. 2- إذا كان وكيلاً لأحد الخصوم في أعماله الخاصة، أو ولياً أو قيمياً أو يحتمل وراثته له بعد موته، أو كانت له صلة قرابة أو مصاهرة للدرجة الرابعة بوصي أحد الخصوم، أو بالقيم عليه أو بأحد أعضاء مجلس إدارة الشركة المختصة أو بأخذ مديريها وكان لهذا العضو أو المدير مصلحة شخصية في الدعوى. 3- إذا كان له أو لزوج أو لأحد أقاربه أو أصهاره، أو لمن يكون وكيلاً عنه أو ولياً أو وصياً أو قيمياً أو وارثاً مصلحة في الدعوى القائمة. 4- إذا كان يعمل عند أحد الخصوم، أو كان قد إعتاد مؤاكلة أحدهم أو مساكنته أو كان قد تلقى منه هدية، أو كانت بينهما عداوة أو مودة يرجح معها عدم إستطاعته أداء مهمته بغير تحيز).

ويلاحظ أن طلب رد الخبر للأسباب الواردة في المادة (167) التي تم ذكرها هو أمر إختياري لكلا أطراف المنازعة بإستعمال هذا الحق فهو متروك لتقديرهم فقط، فلا يجوز للمحكمة من تلقاء نفسها أن ترد الخبر، وفي حال تمسك أطراف المنازعة برد الخبر لأي سبب من الأسباب الواردة في المادة (167) فإنه على المحكمة إجابة الطلب ورده بحيث لا يخضع ذلك لسلطتها التقديرية، وإن رد الخبر من قبل الخصوم ضمانة هامة من الضمانات التي حددها المشرع ومنحه إياها، فهي تتعلق بحق الدفاع فلا يجوز الإخلال فيها.

(1) مادة (167)، قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م.

ونجد أن المشرع الفلسطيني لم ينص على أية أحكام لمخاصمة الخبراء في حالة إرتكابهم أية أخطاء مهنية جسيمة أو في حالة الغش أو الغدر⁽¹⁾، في حين رسم المشرع الفلسطيني طريقاً خاصاً لمخاصمة القضاة إذا إرتكبوا أية أخطاء مهنية جسيمة لا يمكن تداركها وهذا ما بينته المادة (153) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية على أنه يجوز مخاصمة القضاة وأعضاء النيابة العامة في الحالتين الآتيتين⁽²⁾:-

1- إذا وقع من القاضي أو عضو النيابة العامة في عملهم غش أو تدليس أو خطأ مهني جسيم لا يمكن تداركه.

2- في الأحوال الأخرى التي يقضي فيها القانون بمسؤولية القاضي والحكم عليه بالتعويضات.

الفرع الثاني: مضمون قرار إجراء الخبرة

عند إصدار المحكمة الأمر بندب الخبير فإنه يجب أن تذكر في منطوق حكمها ما يلي⁽³⁾:-

- 1- بياناً دقيقاً لمهمة الخبير والتدابير العاجلة التي يؤذن له في إتخاذها.
- 2- الأمانة التي يجب إيداعها في خزانة المحكمة لحساب مصروفات الخبير وأتاعبه، والخصم الذي يكلف بإيداع الأمانة، والأجل الذي يجب فيه الإيداع، والمبلغ الذي يجوز للخبير سحبه لمصروفاته.
- 3- الأجل المضروب لإيداع التقرير.
- 4- تاريخ الجلسة التي تؤجل إليها القضية للمرافعة في حالة إيداع الأمانة، وجلسة أخرى أقرب منها لنظر القضية في حالة عدم إيداعها.

(1) علي حسن، رد ومخاصمة أعضاء الهيئات القضائية، دار الفكر الجامعي، 1999م، ص255.

(2) مادة(153)، قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم(2) لسنة 2001م وتعديلاته، المنشور في العدد 38 من الوقائع الفلسطينية بتاريخ 2001\9\5م.

(3) مادة(156)، قانون البيّنات للمواد المدنية والتجارية رقم(4) لسنة 2001م.

وبالإضافة من المادة (156) المذكورة سابقاً بأن هناك من البيانات التي يجب أن يشتمل عليها الحكم القضائي الأمر بإجراء الخبرة وهي على النحو الآتي:-

1- يجب أن يتم تحديد مهمة الخبير، بحيث تقوم المحكمة بتحديد المهمة بشكل دقيق وتحديد المسائل الفنية المراد بحثها على وجه الدقة، وذلك لضمان عدم تجاوز الخبير للحدود التي ترى المحكمة أنها كافية لإثبات الواقعة تمهيداً للفصل في النزاع، بحيث تجعل كل من يطلع على منطوق الحكم يدرك طبيعة المهمة الموكلة للخبير وحدودها⁽¹⁾.

2- نفقات الخبير والجهة المكلفة بدفعها والمهلة الواجب إيداع المبلغ خلالها، والمبلغ الذي يجوز للخبير سحبه لمصروفاته، مع العلم أن هذا المبلغ هو مبلغ جزافي تحده المحكمة ليغطي المصاريف التي يمكن أن يتحملها الخبير لإنجاز مهمته، حيث يمكن للخبير أن يسحب المبلغ الذي يحتاجه مقدماً، وكما يجب أن يتضمن الحكم الطرف الواجب عليه إيداع هذه النفقات والمدة المحددة لإيداعها، وغالباً يكون هذا الطرف هو الطرف الأمر بإجراء الخبرة، وفي حالة تقاعسه عن إيداع المبلغ في الأجل المحدد بدون مبرر مقبول يسقط حقه بالتمسك في الخبرة⁽²⁾.

ولا يعني تحديد المبلغ بأنه هو المبلغ المدفوع للخبير بشكل نهائي مقابل أتعابه والمصاريف التي تكبدها، ذلك لأن الأتعاب والمصاريف لا يمكن حسابها مقدماً، وإنما يتم تقديرها من قبل القاضي الذي يأمر بإجراء الخبرة بعد إنتهاء الخبير من المهمة الموكلة إليه وإيداعه للتقرير بناء على ما أنفقه وما تكبده من مصاريف وبناءً أيضاً على مقدار الجهد الذي بذله في إنجاز مهمته⁽³⁾. وفي حالة تحمل الخبير مصاريف أكثر مما هو محكوم له في القرار التمهيدي فإنه يتوجب على المحكمة في هذه الحالة أن تطلب من الخصم أن يودع مبلغ تكميلي على الأمانة، وفي حالة عدم إستجابة الخصم فلا يجوز للخبير أن يتوقف

(1) نبيل داسي، مرجع سابق، ص 64.

(2) مادة (160)، قانون البيّنات للمواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م.

(3) نبيل داسي، مرجع سابق، ص 65.

عن أداء مهمته وإنما يستمر في أدائها، ومن ثم تحكم المحكمة بهذا المبلغ التكميلي ويكون قرارها قابلاً للتنفيذ على الطرف الخاسر في القضية⁽¹⁾.

3- تحديد مدة إيداع الخبير لتقريره، وتحديد هذه المدة يكون من أجل إنجاز الخبير لمهمته وإيداعه للتقرير يخضع للسلطة التقديرية للمحكمة التي قامت بإصدار هذا الحكم، وعلى المحكمة عندما تحدد هذه المدة أن تأخذ بعين الاعتبار طبيعة المهمة الموكلة للخبير⁽²⁾.

4- تحديد تاريخ للجلسة التي تؤول إليها القضية للمرافعة في حالة إيداع الأمانة، وتحديد جلسة أخرى أقرب منها للنظر بالقضية في حالة عدم الإيداع، و يترتب على عدم إيداع الخصم للأمانة سقوط حقه في تعيين الخبير وبالتالي عدم مباشرة الخبير لمهمته.

أما فيما يتعلق بسقف أتعاب الخبير فإن المشرع الفلسطيني لم يضع معياراً معيناً تلتزم فيه المحكمة عند تقدير الأتعاب، ولكنه حدد ميعاد إستلامها وذلك بموعد صدور الحكم في موضوع القضية ولكن بشرط أن يصدر هذا الحكم في الأشهر الثلاثة التالية لإيداع الخبير لتقريره، وهذا ما بينته نص المادة (186) من قانون البيّنات الفلسطيني⁽³⁾: " تقدر أتعاب الخبير ومصروفاته بأمر يصدر من المحكمة التي عينته بمجرد صدور الحكم في موضوع الدعوى، فإن لم يصدر هذا الحكم في الثلاثة أشهر التالية لإيداع التقرير لأسباب لا دخل للخبير فيها، قدرت أتعابه ومصروفاته بغير إنتظار الحكم في موضوع الدعوى ".

وينبغي على الخبير أن يقوم بإرفاق بيان يتضمن حقوقه المالية المترتبة على تنفيذ الخبرة، وتتمثل هذه الحقوق بعنصرين هما⁽⁴⁾:-

أ. الأتعاب وهي مقابل مالي لما بذله الخبير من جهد فكري ومادي للقيام بأعمال المهمة.

(1) سجا عطاالله، مرجع سابق، ص43.

(2) معتصم حيف، مرجع سابق، ص48.

(3) مادة(186)، قانون البيّنات في المواد المدنية والتجارية رقم(4) لسنة 2001م.

(4) ريم الأطرش، مرجع سابق، ص66.

ب. المصروفات التي أنفقها وتتمثل في مصروفات مختلفة، مثل الإقامة والترجمة والانتقال من مكان إلى آخر، ومصاريف تصوير وأوراق ومستندات وغيرها.

كما يحق للمحكمة أن تخفض قيمة أتعاب الخبير في حال تأخره عن تقديم تقرير الخبرة بدون مبرر، ولها أيضاً أن تحرمه منها إذا ألغى تقريره أو أبطل لوجود عيب في الشكل، أو قضى بأن عمله منقوص بسبب إهماله أو خطئه.

وللخبير الحق في المطالبة بتعويض عن نفقاته، إلا أن هذا الحق لا يتعلق إلا بالمصاريف الضرورية مثل تكاليف النقل والاتصال الهاتفي وتكاليف النسخ وإستعمال معدات خاصة أو خدمات المساعدين، وله الحق أيضاً في مطالبة أطراف الخصوم بدفع مستحقاته بعد إنتهاء مهمته وعلى الخصوم القيام بتسديد تلك النفقات ودفع المستحقات المترتبة عليهم إتجاه الخبير⁽¹⁾.

وأعطى المشرع الفلسطيني لكل من الخبير والخصوم الحق في التظلم من تقدير الأتعاب أمام المحكمة ذاتها التي حكمت بالأتعاب، ولهذه المحكمة النظر في هذا التظلم، وقد تم إيضاح هذا الحق في نص المادة (188) من قانون البيّنات الفلسطيني كما يلي⁽²⁾: " للخبير ولكل خصم في الدعوى أن يتظلم من أمر التقدير، وذلك خلال الأيام الثمانية التالية لإعلانه "، ولكن حدد القانون أيضاً في المادة (189) أنه: " لا يقبل التظلم من الخصم الذي يجوز تنفيذ أمر التقدير عليه إلا إذا قام بإيداع الباقي من المبلغ المقدّر عليه في خزانة المحكمة مع تخصيصه لأداء ما يستحقه الخبير ".

(1) الخطوط التوجيهية حول دور الخبراء المعيّنين من قبل المحكمة في الإجراءات القضائية للدول الأعضاء في مجلس أوروبا، 2014م، ص19.

(2) مادة(188)، قانون البيّنات في المواد المدنية والتجارية رقم(4) لسنة 2001م.

كما حدد القانون إجراءات التقدم للتظلم في نص المادة (190) على النحو الآتي⁽¹⁾:-

1. يحصل التظلم في أمر التقدير بتقرير في قلم المحكمة، ويترتب على دفعه وقف تنفيذ أمر التقدير، وينظر التظلم بعد تكليف الخبير والخصوم الحضور قبل ميعاد الجلسة المحددة لنظر التظلم بثلاثة أيام.

2. إذا كان قد حكم نهائياً في شأن الالتزام بمصروفات الدعوى فلا يختصم في التظلم من لم يطلب تعيين الخبير ومن لم يحكم عليه بالمصروفات.

وعند إنتهاء الخبير من المهمة التي كُلف بها فإنه يقوم بإيداع تقرير الخبرة لدى القضاء، ويحدد رئيس الجهة القضائية الأتعاب النهائية للخبرة ويراعي في ذلك المساعي المبذولة من طرف الخبير، وكل جهد قام به ومدى إحترامه للأجال المحددة في الحكم وجودة العمل المنجز، ويسلم كاتب الضبط المبالغ المودعة لديه إلى الخبير بناءً على إذن من رئيس الجهة القضائية الذي يقوم بتحديد المبلغ المستحق للخبير مقابل أتعابه، وإذا كانت المبالغ المودعة لدى أمانة الضبط غير كافية يصدر الرئيس أمراً يحدد فيه المبلغ المستحق لتكملة أتعاب الخبير مع تعيين الخصم الذي يتحمله، أما في الحالة العكسية، أي في حالة ما إذا كانت المبالغ المودعة لدى أمانة الضبط أكثر من المبالغ المستحقة فإن هذا الفائض يرجع إلى الخصم الذي أودع المبلغ⁽²⁾.

المطلب الثاني: صلاحيات الخبير المكلف في المنازعة الضريبية

عندما تعرض المنازعة الضريبية على القضاء المختص بالنظر فيها وهي محكمة إستئناف قضايا ضريبية الدخل، فإن القاضي يلجأ لتعيين خبير ذو معرفة ودراية بطبيعة المنازعة الضريبية لمساعدته في الفصل فيها وغالباً ما يكون هذا الخبير هو خبير محاسبي، حيث أن المنازعة الضريبية هي منازعة نشأت بسبب إعتراض المكلفين على قيمة مبلغ الضريبة الواجب عليهم دفعه، والخبير المعين من قبل المحكمة يقوم

⁽¹⁾ مادة (190)، قانون البيّنات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م.

⁽²⁾ ليلي عصماني، مرجع سابق، ص 48.

بالإطلاع على ملف الدعوى وعلى الأوراق والمستندات والتقارير والميزانيات المالية وقراءتها وتحليلها وتقديم تقريره للقاضي، وسيتم توضيح الصلاحيات الممنوحة للخبير في المنازعة الضريبية من خلال الحديث عن مباشرة الخبير للمهمة المكلف فيها وهذا في (الفرع الأول)، ومن ثم الحديث عن الواجبات التي ينبغي على الخبير الإلتزام بها وهذا في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مباشرة الخبير للمهمة المكلف بها

بعدما يتم ندب الخبير من قبل محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل والذي غالباً ما يكون خبيراً محاسبياً ليوضح للمحكمة الأرقام الحسابية الواردة في المستندات المالية المقدمة من قبل أطراف المنازعة فإنه يبدأ بمباشرة مهمته فوراً وهذا ما سيتم توضيحه في (أولاً)، ومن ثم سنوضح حقه في الإطلاع على كافة الملفات المتعلقة بالدعوى وهذا في (ثانياً).

أولاً: بدء الخبير بالمهمة المكلف بها

يتوجب على الخبير المنتدب (الخبير المحاسبي) أن يقوم بتحديد تاريخ لبدء مهمته الموكله إليه من تاريخ إطلاعه على ملف الدعوى وتسلمه صورة قرار تعيينه، كما عليه أن يحدد موعد للخصوم يخبرهم بمكان أول إجتماع فيهم، وهذا ما نصت عليه المادة (173) من قانون البيّنات الفلسطيني في الفقرة (1) على أنه: " على الخبير أن يحدد لبدء عمله تاريخاً لا يتجاوز خمسة عشر يوماً من تاريخ إطلاعه على ملف الدعوى وتسلمه صورة القرار، وعليه أن يدعو الخصوم بكتب مسجلة ترسل قبل ذلك التاريخ بسبعة أيام على الأقل يخبرهم فيها بمكان أول إجتماع ويومه وساعته ".

أما في حالات الإستعجال فقد نصت المادة (173) من نفس القانون في الفقرة (2) على أنه⁽¹⁾: " يجوز للمحكمة في حالات الإستعجال التجاوز عن المدد المشار إليها بالفقرة (1) أعلاه وتكليف الخبير بمباشرة المهمة فوراً ودعوة الخصوم بإشارة برقية للحضور في الحال ".

(1) مادة (173)، فقرة (2)، قانون البيّنات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م.

وإن دعوة الخصوم للحضور أمام الخبير (الخبير المحاسبي) هي ذات أهمية كبيرة، وتعتبر عن إحترام مبدأ المواجهة بين الخصوم الذي يحكم كافة إجراءات الإثبات، كما أنه يشكل الدعامة التي تقوم عليها المحاكمة ويعبر عن القوة الرافعة والمحركة لها، وذلك لأن هذا المبدأ يسمح لكل خصم بأن يقدم ما لديه من مستندات وأوجه دفاع وأدلة تساعد على الوصول إلى الحقيقة، كما أن القاضي عندما يطلع على كافة أوجه الدفاع والمستندات التي يقدمها كل خصم فإنه يستطيع أن يصدر قراره في النهاية بالشكل الصحيح⁽¹⁾.

وللحد من إشكاليات بطء مباشرة الخبير (الخبير المحاسبي) للمهمة التي كلف بها حتى ينتظر حضور الخصوم، فقد نصت المادة (174) من قانون البيّنات الفلسطيني على أنه⁽²⁾: " يجب على الخبير أن يباشر أعماله ولو في غيبة الخصوم متى كانوا قد دعوا على الوجه الصحيح "، وهذا يعني أن الخبير بإمكانه مباشرة عمله ولو بغياب الخصوم طالما أنهم دعوا على الوجه الصحيح وبالتالي لا يترتب على ذلك بطلان لعمل الخبير.

وعدم دعوة الخبير للخصوم قبل مباشرته لمهمته يؤدي إلى بطلان المهمة وهذا ما بينته المادة (173) من قانون البيّنات في الفقرة (3) منه: " يترتب على عدم دعوة الخصوم بطلان عمل الخبير "، إلا أن هذا البطلان يعتبر بطلان نسبي ولا يتعلق بالنظام العام بحيث لا يجوز للمحكمة أن تحكم من تلقاء نفسها للخصم الآخر الذي تلقى الدعوة التمسك به، ويسري هذا البطلان فقط على حالة عدم دعوة الخصوم للحضور ولا ينصرف إلى مخالفة الشكل الذي تم به الإعلان أو الدعوة⁽³⁾.

كما وترك القانون الحرية للخبير بقبول المهمة التي يُندب لها أو رفضها، حيث أن الخبير غير ملزم بقبول هذه المهمة، كما جاء في المادة (163) من قانون البيّنات الفلسطيني في الفقرتين (1) و (2) التي

(1) عبد الكريم الرويلي، الخبرة في المواد المدنية -دراسة تحليلية مقارنة-، جامعة قطر، 2019م، ص82.

(2) مادة(174)، قانون البيّنات في المواد المدنية والتجارية رقم(4) لسنة 2001م.

(3) سجا عطا الله، مرجع سابق، ص57.

نصت على ما يلي: (يجوز للخبير أن يطلب إعفائه من أداء المهمة التي كُلف بها خلال أسبوع من تاريخ تسلمه صورة القرار) و (يكون لرئيس المحكمة التي عينت الخبير أن يعفيه من أداء مهمته إذا رأى أن الأسباب التي أبداهها لذلك مقبولة).

وإن الأسباب التي يُبدئها الخبير (الخبير المحاسبي) بإعتبارها مبرراً لرفضه مهمة، هي ليست على سبيل الحصر وإنما تدخل في نطاق السلطة التقديرية للقاضي، حيث يمكن للخبير أن يعتذر عن المهمة التي أوكلت إليه إذا كان لديه ظرف ما مثل السفر أو الدراسة، أو هناك سبب يجعله موضع شك وريبة من قبل أحد الخصوم، كأن يكون له علاقة بأحد الخصوم، وفي مثل هذه الحالات لا يجب على الخبير أن ينتظر حتى يقوم يرده أحد الخصوم بل يجب عليه أن يبادر بالتثني من تلقاء نفسه ويوضح للقاضي أسبابه من أجل إعفائه من المهمة.

وبناءً على ذلك فإن الخبير المنتدب يستبدل بخبير آخر إذا صدر حكم برده أو أعفي من المهمة بناءً على طلبه في حال توافرت أسباب إعفائه، أو طرأ لديه بعد قبوله مانع مشروع لأداء المهمة كالمرض أو السفر، وكذلك إذا لم ينفذ الخبير المهمة إخلالاً منه بالتزامه⁽¹⁾.

وسواء كان تعيين الخبراء بناءً على طلب من الخصوم، أو قامت المحكمة به من تلقاء نفسها، فإنه ينبغي أن يراعى أنه إذا كان للمحكمة الحرية في هذا الصدد من حيث التعيين أو عدمه، فإنها تختار الخبراء من بين المقبولين أمامها، هذا ما لم تقض ظروف خاصة تجعل المحكمة تختار من غير من هم مقبولين أمامها، وفي هذه الحالة الأخيرة فإنه يتعين عليها أن تبين في حكمها الظروف التي دعته إلى هذا الاختيار، وتختار المحكمة الخبراء التي تتوي ندبهم إما من جداول الخبراء أو من غيرهم وبصفة عامة هي تختار من ترى الإستعانة بهم من الناحية الفنية عند الضرورة، ولقاضي المحكمة الحرية في هذا الصدد

(1) ريم الأطرش، مرجع سابق، ص 65.

وينبغي أن نوضح أنه لا يترتب على تخطي خبراء الجداول أو تخطي الدور أي بطلان في عملية الخبرة⁽¹⁾.

كما أن للمحكمة أن تغير في المهمة التي حددتها إبتداءً للخبير (الخبير المحاسبي)، وأن تقلل من ما هو مطلوب منه أو تزيد فيه، أو أن تعدل عنها وعلى نحو ما تراه مناسباً وضرورياً، وقد يكون ذلك بطلب من أحد الخصوم أو من الخبير ذاته، ولا تلتزم المحكمة بالرد على إعتراضات الخصوم على المهمة التي تم تحديدها للخبير إذ أن المحكمة غير ملزمة بالرد على الإعتراضات على خبير وقع إختيارها عليه لأداء مأمورية معينة⁽²⁾.

لا يستطيع القاضي أن يلزم الخبير المنتدب بطريقة معينة لأداء مهمته، فالخبير المحاسبي بحكم خبرته في عمله يكون أدرى بالطرق والسبل القصيرة للوصول إلى الحل المرجو من الخبرة. إلا أنه يتعين على الخبير المحاسبي أن يلتزم بمجموعة من المبادئ أثناء أدائه لمهمته نذكر منها⁽³⁾:

1- يجب على الخبير أن يقوم بأداء مهمته بنفسه ما دام قد أختير بصفة شخصية.

2- يجب أن يدون الخبير أقوال وتصريحات الخصوم كل على حدة مع الإشارة إلى ذلك في تقريره.

3- يجب أن يجيب الخبير على كافة الأسئلة التقنية التي كُلف بالإجابة عنها بكل وضوح.

ثانياً: حق الخبير بالإطلاع على ملفات الدعوى

للخبير المحاسبي الحق الكامل بالإطلاع على كافة المستندات والملفات والدفاتر المحاسبية التي يرى أنها تساعد في مهمته الموكلة إليه، ولا يجوز لأية وزارة أو مصلحة حكومية أو هيئة عامة أو مؤسسة عامة أو

(1) أحمد مونس، مرجع سابق، ص 174-175.

(2) د. جمال النكاس، مرجع سابق، ص 672.

(3) عزة عبد العزيز، مرجع سابق، ص 99.

وحدة من الوحدات الاقتصادية التابعة لهما أو أية شركة أو منشأة فردية، أن تمتنع بغير مبرر قانوني عن إطلاع الخبير على ما يلزم الإطلاع عليه تنفيذاً للحكم الصادر بنذب الخبير⁽¹⁾.

وبعد تسلم الخبير المحاسبي للأوراق اللازمة لعمل الخبرة أو أي وقائع تستلزم إجراء الكشف عليها، فإن له الحق بالإطلاع على جميع المستندات الأخرى اللازمة لتسهيل مهمته أيّاً كانت طبيعتها سواء كانت محاسبية أم غير ذلك وسواء أكانت مقدمة من قبل المكلف أم من الإدارة الضريبية، وكما يحق للخبير أن يطلع على جميع الميزانيات وما يعززها من بيانات أخرى. ويثار هنا التساؤل بأنه هل يحق للخبير أن يطلع على جميع مصادر المعلومات سواء كانت قيوداً لجهات رسمية أم قيوداً لجهات إستقت منها الإدارة الضريبية معلوماتها؟، وهل يجوز للخبير الإطلاع على كافة ملفات المكلفين الآخرين رغم الحظر الذي فرضه القانون على سرية المعلومات الضريبية، وعدم جواز الإفصاح عن أي معلومات تتعلق بها، مما جعل المشرع يفرض السرية على جلسات التقاضي الضريبية، أم أنه ومراعاة للسرية لا يجوز للخبير الإطلاع إلا على ملف الدعوى فقط؟.

يجب تمكين الخبير المحاسبي من الإطلاع على كافة الأوراق اللازمة والمستندات المتعلقة بموضوع النزاع التي بحوزة المكلف والأدارة الضريبية، حتى وإن كانت تتعلق بوثائق رسمية، وكذلك إن كانت متعلقة بملفات المكلفين الآخرين دون أن يمتد هذا الإطلاع إلى ما يتعلق بخصوصية نشاط المكلف الآخر؛ ليتمكن الخبير من إعداد تقريره بشكل دقيق لمساعدة القاضي بإصدار القرار السليم، ولهذا فإنه يجب على الإدارة الضريبية الإفصاح عن مصادر معلوماتها، وللخبير الحق بتدقيق هذه المصادر وما يمكن أن تؤديه من معلومات.

كما أن هذا الإطلاع قد يتعارض مع ما فرضه القانون من سرية المعلومات الضريبية، كما أنه لا يجوز أن يتم إجبار الإدارة الضريبية على تقديم دليل ضد نفسها؛ خاصة أن الخبرة تجري على حسابات المكلف

(1) بهاء المرى، تقارير الخبراء في المواد المدنية والجناائية، منشأة المعارف، 2018م، ص77.

وأوراقه وليس على ملف التقدير، وإذا ما قدم المكلف أوراقاً وبيانات للخبير لم يبرزها للمقدر خلال مرحلة التقدير الأولى فإن هذا يُعد من قبيل صنع دليل لنفسه لا يجوز الإعتداد به، وينبغي على الخبير الإلتزام بالحياد في تقريره خاصة أن الخبير يستمد صلاحياته من المحكمة التي منحها المشرع صلاحيات واسعة في ما يتعلق في ملف الدعوى⁽¹⁾.

وبهذا يكون عمل الخبير تنوير للقضاء في المهمة التقنية أو العلمية الموكلة إليه، وليس الفصل في النزاع المطروح. وينبغي عليه أن يلتزم بالموضوع المسند إليه ويوضح ما طلب منه توضيحاً دقيقاً، وعليه ألا يبتعد عن موضوع الخبرة والمهمة المحددة له في الحكم فيقوم بها كاملة وبدون أي نقص، وفي نهاية أعماله فإنه يقوم بتحرير تقريراً عما قام به وينبغي أن يتضمن هذا التقرير العناصر التي حُددت بمقتضى القانون⁽²⁾.

الفرع الثاني: الواجبات التي ينبغي على الخبير الإلتزام بها

يترتب على الخبير مجموعة من الإلتزامات التي يجب عليه أن يلتزم بها أثناء أدائه لمهمته، وسيتم توضيحها من خلال بيان الواجبات الشخصية في (أولاً)، ومن ثم بيان الواجبات الإجرائية في (ثانياً)⁽³⁾.

أولاً: الواجبات الشخصية

وهي الواجبات التي تتعلق بشخصية الخبير

- 1- خبرة منجزة شخصياً: على الخبير أن يقوم بإعداد وتقديم تقريره بشكل شخصي، وأن يتحمل شخصياً المسؤولية الكاملة عن إعداد التقرير ولا يمكن له أن يفوض هذه المسؤولية للغير.

(1) د.سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة، مرجع سابق، ص333-334.

(2) ليلي عصماني، مرجع سابق، ص46.

(3) الخطوط التوجيهية حول دور الخبراء المعينين من قبل المحكمة في الإجراءات القضائية للدول الأعضاء في مجلس أوروبا، 2014م، ص15.

2- الإستقلالية والحياد: يجب على الخبير أن يكون مستقلاً ليس فقط كسمة شخصية وإنما أيضاً إتجاه نتيجة الخبرة ومصالح الأطراف.

المبادئ العامة للإستقلالية والحياد يجب أن تُحترم وتُتبع، بحيث يجب على الخبير الإمتثال لمبادئ وقواعد مهنية عامة ومحددة، وهذه القواعد تشمل ما يلي:-

- على الخبير أن ينجز مهمته بإحترام المعايير المعمول بها في المجال العلمي، ويجب عليه أن يقدر بعناية الخلفية الفعلية لتقييمه المهني/ التقني وشرح نتائج هذا التقييم بطريقة مفهومة.
- أثناء قيام الخبير بوظيفته وتقييماته، يجب عليه دائماً الحذر من إمكانية التحيز والحكم المسبق، وأثناء قيامه بتحضير وإعداد تقرير الخبرة فإنه يتوجب عليه أيضاً الحفاظ على حياد صارم والإجابة على كافة الأسئلة بموضوعية ودون تحيز.
- يجب على الخبير أن يعلن في بداية الخبرة أنه ليس لديه أية مصالح مشتركة مع أحد أطراف النزاع، ولا يجب أن يقبل في أي حال من الأحوال أي تعليمات بوجود تعارض مصالح فعلي أو محتمل.

3- واجب السرية: يحظر على الخبير أن يفشي أية معلومة متعلقة بالظروف التي أسسها خلال تحقيقاته وخلال عملية الخبرة، كما أنه يحظر عليه إعلام أية أطراف أخرى غير مؤهلة عن المعلومات المكتسبة في إطار عملية الخبرة التي أجراها، أو إستخدام هذه المعلومات لمصلحة الغير. وإذا كان للخبير مساعدين فإنه أيضاً يفرض عليهم إحترام واجب السرية ويمتد هذا الواجب حتى بعد إنتهاء مدة التعيين القضائي.

4- واجب أداء القسم: يجب على الخبير أن يعطي ضماناً عاماً عن إستقلاليته، الذي يأخذ عامة شكل أداء قسم متعلق بواجباته، إلا أن ذلك لا يكون ضرورياً إذا كان الخبير معتمداً فأداء القسم على إلترام الخبير بالحياد لا يكون إلا مره واحدة فقط.

5- واجب تحديث معلوماته بانتظام: يجب أن يتوفر في الخبير خبرة ميدانية معمقة في مجال كفاءته، وأن يعمل على تحديث معارفه ليس فقط في مجال خبرته وإنما أيضاً فيما يتعلق بالمبادئ التي تنظم مهنته كخبير، وعليه أن يحضر بانتظام دورات مهنية تخص مجال عمله ليكتسب من خلالها مؤهلات مناسبة.

ثانياً: الواجبات الإجرائية

1- واجب تقديم تقرير الخبرة: عندما يتم تعيين الخبير فإنه يتوجب عليه تقديم تقرير، ولا يمكن له أن يتحلل من هذا الواجب إلا إذا تم إعفاه من مهمته.

2- الإجراء الصحيح: يجب على الخبير أن يقوم بإجراء عملية الخبرة بطريقة صحيحة وسليمة، وأن يلتزم بكافة التعليمات التي تلقاها، وعليه أيضاً إبلاغ جميع المعنيين (أطراف النزاع والمحكمة) بالإجراءات التحضيرية التي يجريها وأن يحترم المبدأ العام للحق في الاستماع إلى الإفادة، ويقع على عاتق الخبير أيضاً واجب التعامل مع الملفات والحفاظ عليها بعناية وأن يسلمها في الوقت المحدد ويوثق تقييمه.

3- إعداد تقرير الخبرة في وقت معقول: يجب على الخبير إجراء الخبرة وإعداد تقريره في مدة معقولة من الزمن، وفي كل الأحوال داخل الأجل الذي حُدد له، وإذا لم يسلم تقريره في التاريخ المتوقع فإنه يجب عليه إبلاغ المحكمة بأسباب هذا التأخر وبالوقت الإضافي الذي يحتاج إليه.

4- واجب المثول أمام المحكمة: على الخبير إذا لزم الأمر المثول أمام المحكمة وشرح تقريره شفويًا.

5- النفقات المتوقعة لتقرير الخبرة: على الخبير إعلام المحكمة وأطراف النزاع قبل التعيين عن التكلفة المتوقعة لإعداد التقرير أثناء عملية الخبرة، ويجب عليه أيضاً إبلاغهم عن أي تغيير في التكلفة التقديرية الأولية وكل زيادة في المصاريف الناتجة عن كون الخبرة أكثر تعقيداً وكلفة مما كان منتظراً.

6- التواصل والتوثيق/ واجب الإشعار: يجب على الخبير إخبار أطراف النزاع والمحكمة عن جميع الخطوات التي قامها بها أثناء ممارسته لعملية الخبرة، مثل توضيح مكان الحصول على المعلومات الواردة في تقريره، توضيح تقارير الخبرة الإضافية والمكملة، ويمكن أن يتم تحديد واجب احتفاظ الخبير بتقرير الخبرة والملفات بمدة زمنية معينة.

المبحث الثاني : تقرير الخبير

تعد الخبرة إجراء تحقيقي تقوم به المحكمة بهدف الحصول على معلومات فنية لمساعدتها في إتخاذ قرارها من خلال ندب خبير ذو إختصاص بالنزاع الضريبي، فاللجوء إلى إجراء الخبرة لا يكون إلا في المسائل التي تتجاوز المعارف العلمية والتقنية للقاضي ولا يستطيع العلم بها، لذا فإن المحكمة لا تستطيع أن تحكم في المسائل التي تتطلب اللجوء إلى الخبرة بعملها بل يجب عليها أن تعهد لذوي الإختصاص بذلك.

فالخبرة هي العملية التي يتم إسنادها من طرف القاضي إما تلقائياً، أو بناءً على إختيار أطراف المنازعة لأشخاص ذوي خبرة في فن أو علم أو أن يكون لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع وحول بعض المسائل، ليتوصل بواسطتهم إلى إستخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع والتي لا يمكن له أن يأتي بها بنفسه، وفي مجال الدعوى الضريبية فإن قاضي محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل يلجأ إلى الخبرة من أجل تقدير القيمة الحقيقية للضريبة⁽¹⁾.

وسأقوم في هذا المبحث بتوضيح مدى حُجية تقرير الخبرة في إثبات المنازعة الضريبية، من خلال الحديث عن مدى إلزامية تقرير الخبير للمحكمة وهذا في (المطلب الأول)، ومن ثم الحديث عن الطعن في تقرير الخبرة وهذا في (المطلب الثاني).

(1) سعاد زموري، التسوية الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية، جامعة محمد بوضياف (المسيلة)، 2019م، ص96.

المطلب الأول: إلزامية تقرير الخبرة للمحكمة

يعتبر تقرير الخبرة والنتيجة الواردة فيه هو خلاصة عمل الخبير في المسألة التي كُلف بها من قبل المحكمة، وهذه النتيجة هي التي تنشدها المحكمة بهدف إزالة الغموض عن النزاع المعروض أمامها والذي يكون غالباً متضمناً مسألة فنية أو تقنية متخصصة، ولتوضيح مدى إلزامية تقرير الخبرة للمحكمة لا بد لنا من الحديث عن تقرير الخبرة وهذا في (الفرع الأول)، ومن ثم الحديث عن دعوة الخبير لمناقشته في تقريره وهذا في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تقرير الخبرة

عند إنتهاء الخبير من عملية الخبرة التي كُلف بها من قبل المحكمة التي إنتدبته -محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل-، فإنه يقوم بإعداد تقريره ليبين فيه ما توصل إليه وسنتحدث عن إعداد تقرير الخبرة وإيداعه في (أولاً)، ومن ثم نتحدث عن التأخر في تقديم تقرير الخبرة للمحكمة في (ثانياً).

أولاً: إعداد التقرير وإيداعه

إن الخبير المكلف بإجراء الخبرة ملزم بإعداد وتقديم تقريراً يبين فيه نتيجة ما قام به من أعمال على شكل تقرير مكتوب يحرره ويوقع عليه ويلتزم بإيداعه خلال فترة معينة، وفي حال كانوا عدة خبراء منتدبين فإنهم يعدون تقريراً واحداً أو عدة تقارير منفردة في حالة عدم إتفاقهم على أن يقدموا تقريراً واحداً ويبين كل منهم فيه رأيه وأسبابه⁽¹⁾.

والغالب في المحاكم هو أن يتم تقديم تقرير الخبرة بشكل مكتوب، إلا أن المحكمة أجازت أن يقدم الخبير رأيه شفاهةً وهذا ما بينته المادة (159) من قانون البيّنات الفلسطيني على أنه: "1- يجوز للمحكمة أن تكلف خبيراً ليقدم لها شفاهةً إستشارة في مسألة فنية، ويُدون محتواها في محضر الجلسة ويوقع عليه

(1) نص المادة (180): "1- يقدم الخبير بإيجاز ودقة تقريراً موقعاً منه بنتيجة أعماله ورأيه والأوجه التي إستند إليها. 2- إذا تعدد الخبراء فلكل منهم أن يقدم تقريراً مستقلاً برأيه ما لم يتفقوا على أن يقدموا تقريراً واحداً يذكر فيه رأي كل منهم وأسبابه"، قانون البيّنات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م.

الخبير. 2- ويجوز للمحكمة أن تكلف الخبير بتقديم الإستشارة خطياً، ويكون هذا في المهمات التي لا تحتاج إلى أبحاث مطولة ولا شروح مسهبة، أما على صعيد تقرير الخبير الكتابي فإن المشرع الفلسطيني لم يَقم بتوضيح الشكل والآلية التي يتم بها تحرير التقرير في النصوص التي نظم بها الخبرة، ولكنه وضع في المادة (179) من قانون البينات الفلسطيني الأمور الأساسية التي يجب أن يشمل عليها محضر أعمال الخبير مثل بيان حضور الخصوم وأقوالهم وملاحظاتهم ما لم يكن لديهم مانع من ذلك، وأقوال جميع الأشخاص اللذين إستمع لهم الخبير أثناء قيامه بعمله⁽¹⁾.

وبعد إنتهاء الخبير من إعداد تقريره فإنه يودع التقرير ومحاضر أعماله لدى كتابة الضبط في المحكمة، حتى يتمكن جميع أطراف النزاع من الإطلاع عليها، وهذا ما بينته المادة (181) من قانون البينات الفلسطيني: "يودع الخبير تقريره ومحاضر أعماله عند قلم المحكمة، ويودع كذلك جميع الأوراق التي سلمت إليه، وعلى الخبير أن يخطر الخصوم بهذا الإيداع خلال الأربع والعشرين ساعة التالية لحصوله، وذلك بكتاب مسجل"⁽²⁾.

(1) نص المادة(179): "يجب أن يشمل محضر أعمال الخبير على بيان حضور الخصوم وأقوالهم وملاحظاتهم موقعة منهم ما لم يكن لديهم مانع من ذلك، فيذكر في المحضر، كما يجب أن يشتمل على بيان أعمال الخبير وأقوال الأشخاص اللذين سمعهم من تلقاء نفسه، أو بناء على طلب الخصوم وتوقيعاتهم"، قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم(4) لسنة 2001م.

(2) مادة(181)، قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم(4) لسنة 2001م.

ثانياً: التأخر في تقديم تقرير الخبرة للمحكمة

بينت المادة (182) من نفس القانون كيفية التعامل مع الخبير الذي لم يقدم تقريره بالوقت المحدد على النحو الآتي⁽¹⁾:

1- إذا لم يودع الخبير تقريره في الأجل المحدد بالقرار الصادر بتعيينه، وجب عليه أن يودع قلم كتاب

المحكمة قبل إنقضاء ذلك الأجل مذكرة يبين فيها ما قام به من الأعمال والأسباب التي حالت دون إتمام مهمته.

2- إذا رأت المحكمة مبرراً لتأخير الخبير، منحتة أجلاً لإنجاز مهمته و إيداع تقريره، فإذا لم تر مبرراً

لتأخره، جاز لها الحكم عليه بغرامة لا تتجاوز مائة دينار أردني أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً، ومنحه أجلاً لإنجاز مهمته وإيداع تقريره، أو إستبدلت به غيره مع إلزامه برد ما يكون قد قبضه من الأمانة بقرار غير قابل للطعن.

3- إذا كان التأخير ناشئاً عن خطأ الخصم، حكمت عليه المحكمة بغرامة لا تزيد عن مائة دينار أردني

أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً، ويجوز لها الحكم بسقوط حقه في التمسك بالحكم الصادر بتعيين الخبير، ويكون الحكم غير قابل للطعن.

الفرع الثاني: دعوة الخبير لمناقشته في تقريره

عندما يعرض تقرير الخبرة على المحكمة فإنه يحق للقاضي ولكلا أطراف النزاع دعوته من أجل مناقشته

في التقرير المقدم من قبله، وسيتم توضيح ذلك من خلال بيان دعوة الخبير من قبل المحكمة أو بناءً على

طلب من أطراف النزاع في (أولاً)، ومن ثم بيان موقف المحكمة من تقرير الخبرة في (ثانياً).

⁽¹⁾ مادة (182)، قانون البيّنات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م.

أولاً: دعوة الخبير من قبل المحكمة أو بناءً على طلب من أطراف النزاع

بعد إطلاع القاضي على تقرير الخبرة وممارسة سلطته في تقدير رأي الخبير الوارد في التقرير المقدم من قبله، قد يجد القاضي أنه من الأفضل أن يأمر بإستدعاء الخبير لمناقشته بما ورد بالتقرير المقدم من قبله ويوجه له بعض الأسئلة في حال إحتواء التقرير على غموض ليفسرهما ويوضحها له⁽¹⁾، وهو إجراء يتسم بالبساطة والسرعة، ولكن قد يجد القاضي في تقرير الخبير بعض أوجه النقص التي لا يكفي معها مناقشة الخبير بالجلسة، فهنا يمكن له أن يأمر بإعادة المهمة للخبير نفسه ليتدارك ما في التقرير من عيوب وتكملة أي نقص، وفي حالة عدم إقتناع القاضي بهذا الأسلوب فإنه يأمر بإجراء خبرة جديدة لتكملة المهمة نفسها⁽²⁾، وهذا ما بينته المادة (184) من قانون البينات الفلسطيني.

ويلاحظ، من ذلك بأن المشرع الفلسطيني أجاز لكلا أطراف المنازعة أن يقوموا بدعوة الخبير لمناقشته في التقرير المقدم من قبله للمحكمة و أجاز المشرع كذلك للمحكمة من تلقاء نفسها بأن تطلب الخبير لمناقشته، وعلى الخبير أن يقدم كافة التوضيحات الضرورية التي تلزم لإزالة الغموض عن تقريره، ويتم ذلك كله من خلال جلسة تقوم بتحديد المحكمة، ويبلغ فيها الخصوم تطبيقاً لمبدأ المواجهة، وفي هذه الجلسة توجه المحكمة كافة الأسئلة للخبير التي تساعد على الفصل في المنازعة، ويحق للخصوم في حالة لمس أحدهم أن النتائج التي توصل إليها الخبير في تقريره قد بنيت على أسباب لا أصل لها في أوراق الدعوى مناقشة الخبير وإبداء الإعتراض على ذلك، الأمر الذي يجعل تقرير الخبير محلاً للمناقشة من قبل الخصوم أو المحكمة لكونه يعتبر عنصراً مهماً من عناصر الإثبات في المنازعة، وفي العادة من يتمسك بتقرير الخبير

⁽¹⁾ نص المادة (183): "للمحكمة أن تأمر بإستدعاء الخبير في جلسة تحدها لمناقشته في تقريره إن رأت حاجة لذلك، ويؤدي الخبير رأيه مؤيداً بأسبابه، وتوجه إليه المحكمة من تلقاء نفسها أو بناءً على طلب الخصم ما تراه من الأسئلة منتجاً في الدعوى"، قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م.

⁽²⁾ ريم الأطرش، مرجع سابق، ص 74.

هو الخصم الذي جاءت نتيجة التقرير لصالحه، أما الخصم الآخر الذي جاء تقرير الخبير ضده وليس لصالحه فهو معني بأن يقوم بإظهار العيوب والنواقص التي يتضمنها تقرير الخبير للمحكمة⁽¹⁾.

وتجدر الإشارة إلى أنه إذا إقتصرت عمل الخبير على تكملة تقريره فقط بإستخدام العناصر التي جمعها من قبل في أثناء الخبرة الأولى، فإنه ليس ضرورياً توجيه الدعوة للخصوم في هذه الحالة، أما إذا عهدت المحكمة للخبير القيام بأعمال جديدة مثل إطلاع الخبير على مستندات جديدة قدمها أحد الخصوم، ففي هذه الحالة يجب أن يتم توجيه دعوة للخصوم ليقدموا ملاحظاتهم إزاء تلك الأعمال الجديدة حتى لو كانوا قد حضروا في أثناء الخبرة الأولى أو رفضوا الحضور⁽²⁾.

ثانياً: موقف المحكمة من تقرير الخبرة

وقد وضع قانون البيّنات الفلسطيني في نص المادة (185) موقف المحكمة من رأي الخبير الوارد في التقرير المقدم من قبله، فقد نصت المادة على أنه⁽³⁾: "رأي الخبير لا يقيد المحكمة ولكنها تستأنس به، وإذا حكمت خلافاً لرأي الخبير وجب عليها بيان الأسباب التي أوجبت إهمال هذا الرأي كله أو بعضه"، وهذا يعني أن المبدأ العام هو أن القاضي يستقل بتقدير عمل الخبير ولا يتقيد برأيه، حيث أن القاضي هو خبير الخبراء وأن المحكمة هي الخبير الأعلى.

وسيتّم إجمال موقف المحكمة من تقرير الخبرة بالنقاط التالية⁽⁴⁾:-

- 1- إعتّاد المحكمة لتقرير الخبير بشكل كامل وذلك في حالة إقتناعها بما جاء بمضمون التقرير ، كما ويشترط لإتخاذ المحكمة بتقرير الخبير بشكل كامل أن يتضمن كافة الشروط الشكلية التي نص عليها القانون، وألا يكون هناك أية تعارض بين أسباب التقرير ونتيجته.

(1) سجا عطا الله، مرجع سابق، ص75-76.

(2) ريم الأطرش، مرجع سابق، ص76.

(3) مادة(185)، قانون البيّنات في المواد المدنية والتجارية رقم(4) لسنة 2001م.

(4) سجا عطا الله، مرجع سابق، ص80-82.

2- عدم إعتداد المحكمة لتقرير الخبير بشكل كامل، فإذا لم تقتنع المحكمة بالنتائج الواردة فيه أو في حالة خلوه من العناصر الكافية والأجوبة الدقيقة عند الأسئلة المطروحة عليه، أو في حالة وجود تناقض بين التعليل والنتيجة التي التوصل إليها تقرير الخبرة.

3- يمكن للمحكمة أن تعتمد جزءاً من تقرير الخبير وتقوم بإستبعاد جزءاً آخر منه، وذلك شريطة بيان المحكمة للأسباب التي منعتها من الأخذ به بشكل كامل، وهذا ما أكدته المادة (185) من قانون البينات الفلسطيني على أنه: (رأي الخبير لا يقيد المحكمة ولكنها تستأنس به، وإذا حكمت خلافاً لرأي الخبير وجب عليها بيان الأسباب التي أوجبت إهمال هذا الرأي كله أو بعضه).

المطلب الثاني: الطعن في تقرير الخبرة

أعطى المشرع الفلسطيني الحق لأطراف النزاع بأن يطلعوا على تقرير الخبرة ويقدموا الطعن فيه إذا رأوا أن ما جاء في التقرير لا ينصفهم، ولتوضيح الطعن في تقرير الخبرة لا بد لنا من بيان العيوب التي تصيب تقرير الخبرة وهذا في (الفرع الأول)، ومن ثم بيان بطلان تقرير الخبرة وهذا في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: العيوب التي تصيب تقرير الخبرة

هناك العديد من العيوب التي قد تصيب تقرير الخبرة المقدم من قبل الخبير للمحكمة ومن هذه العيوب، العيوب الموضوعية التي سنوضحها في (أولاً)، والعيوب الشكلية التي سنوضحها في (ثانياً).

أولاً: العيوب الموضوعية

في حالة وجود العيب الموضوعي في تقرير الخبرة فإنه يترتب عليه بطلان في التقرير سواء ألحق هذا العيب ضرراً بالخصوم أم لم يلحق، ونذكر بعض الأمثلة على ذلك⁽¹⁾:-

1- عدم قيام الخبير المنتدب بإجراء الخبرة بنفسه، ذلك أن الخبير يلتزم بأن يؤدي عمله والمهمة الموكلة إليه بنفسه، لأن الجهة القضائية التي إنتدبته إختارته لمزاياه الشخصية ومؤهلاته وخبرته العلمية

(1) نبيل داسي، مرجع سابق، ص 92-97.

والفنية، فلا يسمح له بأن يكلف شخصاً آخرًا للقيام بما أوكل إليه مهما كانت الظروف، إلا إذا تعلق الأمر بالأعمال التحضيرية التي تسبق أداء الخبير لمهمته مثل نقل الشيء محل الخبرة من مكان لمكان آخر والتي يمكن لمساعديه أن يقوموا بها تحت إشرافه، أما الأعمال الفنية أو العلمية فلا يجوز للخبير إطلاقاً أن يوكل غيره بها لأنها من الأعمال التي عليه أن يلتزم فيها شخصياً، فإن خالف هذا الإلتزام فإنه يترتب على ذلك بطلان تقرير الخبرة دون الإخلال بما قد يتعرض له الخبير من عقوبات تأديبية وذلك لإلحاقه الضرر بأطراف الخصومة.

2- تكون الخبرة باطلة إذا قام بها شخص غير مؤهل لذلك، أي غير مؤهل للقيام بعمليات الخبرة كأن يكون لا يحمل مؤهلات علمية يجب توفرها فيه، أو يحدث أن تخطيء المحكمة في شخص الخبير وتعيين مكانه شخص آخر للتشابه في الاسم مثلاً.

3- أن يقوم بإجراء الخبرة خبيراً واحداً فقط، في حين أن المحكمة كانت قد أمرت بأن يجري الخبرة عدد من الخبراء، أو قيام عدد من الخبراء بإجراء الخبرة وتكون أصدرت حكمها بأن يجريها خبير واحد، ويكون هنا التقرير باطلاً لعدم إحترام رغبة المحكمة ومخالفة حكم القاضي.

4- إذا قام خبير قد شطب إسمه من قائمة الخبراء إما بحكم جزائي أو بقرار تأديبي بعملية الخبرة، وبشرط أن أعمال الخبرة التي قام بها هذا الخبير كانت بعد قرار شطب إسمه ويكون هذا القرار قد بُلغ للخبير وكان بعلمه.

ثانياً: العيوب الشكلية

في حالة وجود عيب شكلي بتقرير الخبرة فإنه يجب التمييز ما بين إذا كان العيب الشكلي متعلق بالنظام العام أم كان متعلق بإجراء جوهري، وسنقوم بتوضيحها على النحو الآتي⁽¹⁾:-

1- إذا كان العيب الشكلي متعلق بالنظام العام: كأن يخلو تقرير الخبرة من أي تفسير.

(1) مراد الشنيكات، مرجع سابق، ص224.

2- إذا كان العيب الشكلي متعلق بإجراء جوهري: يتوقف البطلان هنا على تمسك الخصم فيه، وهذا البطلان ليس من النظام العام وإنما هو مقرر لصالح أطراف الخصومة ويتوقف الحكم به على قيام الضرر ومطالبة أطراف الخصومة المتضررين بالحكم به، حيث أن المحكمة لا تقضي به من تلقاء نفسها وإنما يجب أن يدفع به أطراف الخصومة المتضررين قبل أي دفاع في الموضوع، ونذكر بعض الأمثلة على ذلك:-

أ. مخالفة الخبير للإلتزام الذي يقع عليه: يجب على الخبير أن يخطر أطراف النزاع بساعة ويوم ومكان إجراء الخبرة، فإذا تغافل الخبير عن هذا الإلتزام ولم يقم بإخطار الخصوم وإستدعائهم، أو عدم إستدعاء أحدهم فإن هذا سيؤدي إلى منع الخصوم من تقديم ملاحظاتهم وطلباتهم، فإنه يكون قد أخل بأحد الإجراءات المقررة لأطراف الدعوى ومن شأن هذا الإخلال أن يؤدي إلى بطلان التقرير إذا تمسك به الطرف المتضرر.

ب. عدم أداء الخبير لليمين القانونية في حال أن إسمه لم يكن مسجل في قائمة الخبراء: يتوجب على الخبير غير المسجل بالقوائم أن يؤدي يمينا قبل بدئه في المهمة التي أوكلت إليه، وقد أوضحت المادة (162) من قانون البيّنات الفلسطيني ذلك، حيث أنها نصت على: "إذا كان إسم الخبير غير مقيد في جداول الخبراء، وجب عليه أن يحلف يمينا أمام المحكمة التي ندبته، بغير ضرورة لحضور الخصوم بأن يؤدي عمله بالصدق والأمانة، وإلا كان العمل باطلاً ويحرر محضر بحلف اليمين يوقعه رئيس المحكمة والكاتب".

الفرع الثاني: بطلان تقرير الخبرة

أوضحت المادة (173) من قانون البيّنات الفلسطيني في فقرتها (1،3) الحالة التي يبطل فيها تقرير الخبرة المقدم للمحكمة، حيث نصت على: "1- على الخبير أن يدعو الخصوم بكتب مسجلة... يخبرهم فيها بمكان أول إجتماع ويومه وساعته...، 3- يترتب على عدم دعوة الخصوم بطلان عمل الخبير"، ويتضح من المادة المشار إليها أن هذا الحق أعطاه القانون للخصوم في الدعوى حيث أنه يجوز لهم أن

يمارسوا هذا الحق في حالة عدم دعوتهم بالطريقة الصحيحة من قبل الخبير، وسيتم بيان آثار بطلان تقرير الخبرة في (أولاً)، ومن ثم بيان الطعن في تقرير الخبرة في (ثانياً).

أولاً: آثار بطلان تقرير الخبرة

هناك العديد من الآثار الناتجة عن بطلان تقرير الخبرة نوضحها كما يلي⁽¹⁾:-

- 1- لا يجوز للمحكمة أن تؤسس حكمها الصادر في موضوع النزاع على تقرير خبرة باطل، وإلا إمتد هذا البطلان إلى الحكم بالقدر الذي إستندت إليه في تأسيس حكمها على تقرير الخبير الباطل لأن ما بني على باطل فهو باطل⁽²⁾، ولكن يمكن للقاضي أن يستبعد الأجزاء الباطلة من التقرير ويستند إلى الجزء الصحيح فقط ويكون حكمه هنا حكماً صحيحاً، بينما يعد الحكم باطلاً إذا إستند إلى جزء باطل، ويبطل الحكم بالقدر الذي إستند إليه.
- 2- إذا قضت المحكمة ببطلان تقرير الخبير، فإنها تستطيع أن تقضي إجراء خبرة جديدة أو إصدار حكمها دون الإعتداد بتقرير الخبرة الباطل مع الإستعانة بما يحمله ملف الدعوى من أسانيد كافية لتكوين عقيدة المحكمة وتأسيس الحكم الصادر عليه.
- 3- يمكن أن يترتب على بطلان تقرير الخبرة أثراً يمتد إلى الخبير الذي قام بالمهمة المكلف بها، ويتمثل في أنه يجوز للمحكمة أن تحرمه من كل أو بعض أجره.
- 4- يجوز إثارة مسؤولية الخبير عندما تحكم المحكمة ببطلان التقرير وذلك تطبيقاً للقواعد العامة إذا نتج عن تقريره الباطل ضرر بأحد الخصوم.

(1) عبد الكريم الرويلي، مرجع سابق، ص 98-99.

(2) مصطفى هرجه، ندب الخبراء في المجالين الجنائي والمدني، دار محمود للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، 2000م، ص 17.

5- لا يترتب على بطلان تقرير الخبير بطلان الحكم الصادر في موضوع النزاع إلا فيما كان مؤسساً منه على ذلك التقرير الباطل، ولذلك فإن تأسيس الحكم على أسباب ودعائم أخرى بصفة أصلية، وعدم تعويل المحكمة على التقرير إلا على سبيل الإستثناء فإنه لا يؤثر فيه هذا البطلان.

ثانياً: الطعن في تقرير الخبرة

تقوم المحكمة بتزويد أطراف المنازعة بنسخة عن تقرير الخبرة من أجل أن يتمكنوا من إعداد دفاعهم حوله، بحيث أنه يسمح لطرفي المنازعة في الدعوى بالإعتراض على تقرير الخبير والطعن فيه. وحق الطعن في تقرير الخبرة يعتبر جزء من حق دفاع أطراف المنازعة فينبغي تمكينهم من الطعن بتقرير الخبرة سواء إتفقوا أو لم يتفقوا على عرض المسألة على الخبير، وأن الحكم بمدى جدية الطعن المقدم وصحته يخضع للسلطة التقديرية للمحكمة تبعاً لمنطقية الطعن المقدم.

وإختلفت الآراء بما يتعلق بإلزام المحكمة بأن ترد على كافة الدفوع المقدمة من قبل الخصوم، فرأى البعض بأن المحكمة عليها أن لا تلتزم بالرد على كافة الطعون المقدمة على تقرير الخبرة وذلك في حالة كان هذا التقرير واضحاً ومُعد وفق القانون ومكتمل، ورأى البعض الآخر بأنه من الواجب على المحكمة أن تجيب وترد على كل الطعون الواردة على تقرير الخبرة حتى وإن كانت هذه الطعون غير مؤيدة بملفات بشرط أن تكون هذه الطعون جدية بهدف الوصول إلى الحقيقة، ويجب على أطراف المنازعة تقديم طعونهم على تقرير الخبرة أمام محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل حيث أنه لا يجوز تقديمها لأول مرة أمام محكمة النقض⁽¹⁾.

(1) سجا عطا الله، مرجع سابق، ص 69-70.

الخاتمة

في ختام دراستنا نقول بأن المشرع الفلسطيني قد منح المكلفين بالضريبة وسائل قانونية عديدة ليدافعوا بها عن حقوقهم تجاه الإدارة الضريبية، بداية من التظلم الإداري داخل الإدارة الضريبية نفسها وصولاً إلى الطعن القضائي داخل محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل، ونظراً لتمييز الدعوى الضريبية بحكم طابعها التقني، فإننا نجد بأن المشرع الفلسطيني أعطى للقاضي سلطة للجوء إلى أهل الخبرة والمعرفة لمساعدته في الفصل بالمنازعة الضريبية المعروضة عليه. وعلى هذا فإن الخبرة تعد وسيلة إظهار الحقائق وتوضيحها فلجوء القاضي إليها يساعده في الفصل بالمنازعة بالشكل الصحيح وصولاً إلى القرار العادل لكلا طرفي النزاع -الإدارة الضريبية والمكلفين-.

وعليه فإن الباحثة قد توصلت إلى عدة نتائج من خلال هذه الرسالة، نجلها على النحو الآتي:

أولاً: هناك حاجة للجوء القضاء لتعيين خبراء متخصصين في المنازعة الضريبية كونها منازعة تتعلق بالحسابات والأرقام والسجلات المحاسبية والتي تكون بحاجة إلى خبراء متخصصين لتحليلها وفهمها.

ثانياً: هناك قيمة كبيرة لحجية تقرير الخبرة في المنازعة الضريبية لما له من تأثير على مجرى الحكم الصادر من قبل القاضي.

ثالثاً: لم يحدد المشرع الفلسطيني معياراً لإختيار الخبراء من قبل القضاة، فهم غير ملزمين بإختيار الخبراء المسجلين لدى وزارة العدل وإنما بإمكانهم أن يختاروا من خارجها.

التوصيات

وفي ختام هذه الدراسة فإنني أتقدم ببعض التوصيات ومنها:-

أولاً: النص على عدد محدد للخبراء المنتدبين في المنازعة الضريبية، وأن لا يترك الباب مفتوحاً حتى لا يرهق الخصوم مادياً من حيث أتعاب ومصاريف الخبراء.

ثانياً: النص على أن يكون عدد الخبراء المنتدبين عدداً فردياً من أجل حسم الرأي في حالة الاختلاف.

ثالثاً: النص صراحةً على معيار واضح ومحدد لتقدير أتعاب الخبير بما يتناسب مع مهمة الخبير وطبيعتها.

المراجع العلمية

أولاً: المصادر.

- [1] القرآن الكريم.
- [2] قانون البيّنات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م.
- [3] قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل وتعديلاته.
- [4] قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم (2) لسنة 2001م وتعديلاته.

ثانياً: المراجع.

- [1] قدرى عطية، 1960م، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، جامعة الإسكندرية.
- [2] زكريا بيومي، 1989م، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، القاهرة.
- [3] د.علي حسن، 1999م، رد ومخاصمة أعضاء الهيئات القضائية، دار الفكر العربي.
- [4] د.محمود هاشم، 1999م، القضاء ونظام الإثبات في الفقه الإسلامي والأنظمة الوضعية، جامعة الملك سعود.
- [5] مصطفى هرجه، 2000م، ندب الخبراء في المجالين الجنائي والمدني، الطبعة الثالثة، دار محمود للنشر والتوزيع.
- [6] موفق المحاميد، 2001م، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل-دراسة مقارنة-، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية: دار الثقافة للنشر والتوزيع.

- [7] د. شريف أبو كرش، 2004م، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع.
- [8] برهامي أبو بكر عزمي، 2006م، الشرعية الإجرائية لأدلة العلمية-دراسة تحليلية لأعمال الخبرة، دار النهضة العربية.
- [9] عبد الحكم فوده، 2006م، الأحكام العامة في الإثبات في المواد المدنية والتجارية والشرعية، دار الفكر والقانون للنشر.
- [10] مراد الشنيكات، 2008م، الإثبات بالمعاينة والخبرة في القانون المدني-دراسة مقارنة-، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- [11] أحمد مونس، 2010م، المعاينة وندب في المجالين الجنائي والمدني في ضوء التشريعات العربية المقارنة، دار الفكر والقانون.
- [12] معتصم حيف، 2014م، الخبرة القضائية في القضايا الحقوقية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- [13] بهاء المرى، 2018م، تقارير الخبراء في المواد المدنية والجنائية، منشأة المعارف.
- [14] السيد عرفة، 2019م، أصول وقواعد الإثبات المدني وحجية التوقيع والكتابة الإلكترونية في الإثبات في ضوء قانون رقم(15) لسنة 2004م، دار الكتب والدراسات العربية.
- [15] د. عثمان التكروري، 2019م، الكافي في شرح قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم(4) لسنة 2001م، الطبعة الأولى مكرر.

ثالثاً: الأطروحات الجامعية.

- [1] جمال الكيلاني، الإثبات بالمعاينة والخبرة في الفقه والقانون، 2001م، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- [2] رضا جداوي، الخبرة القضائية في ضوء القانون المغربي، 2004م، رسالة ماجستير، جامعة الحسن الثاني، المحمدية، المغرب.
- [3] رجاء خويلد، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، 2004، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- [4] عارف السعيدة، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985م وتعديلاته، 2012م، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، دمشق.
- [5] نبيل داسي، الإثبات عن طريق الخبرة في المسائل الفنية والتجارية، 2014م، رسالة ماجستير، جامعة أكلي محند أولجاج، البويرة، الجزائر.
- [6] لحسن بوكشيدة، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، 2015م، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر.
- [7] ندى جرمولي وفريال فلة، قيمة وسائل الإثبات الإجرائية في الإثبات المدني، 2016م، رسالة ماجستير، جامعة عبد الرحمن-ميرة-، بجاية، الجزائر.
- [8] درين زاعي، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، 2016م، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر (1) بن يوسف بن خدة، الجزائر.

[9] سجا عطا الله، القاضي والخبرة في الإثبات في قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم

(4) لسنة 2001م، 2017م، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

[10] طارق قطوش، التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية، 2017م، رسالة ماجستير، جامعة محمد

بوضياف، المسيلة، الجزائر.

[11] ريم الأطرش، التطبيقات القضائية للخبرة في المحاكم الفلسطينية (دراسة مقارنة)، 2018، رسالة

ماجستير، جامعة الخليل، الخليل، فلسطين.

[12] نادية بهلول وسميرة مرادي، الخبرة القضائية، 2018م، رسالة ماجستير، جامعة عبد الرحمن،

بجاية، الجزائر.

[13] سعاد زموري، التسوية الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية، 2019م، رسالة ماجستير، جامعة

محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر.

[14] أحمد الحروب، السندات الرسمية الإلكترونية، رسالة ماجستير، جامعة بير زيت، رام الله، فلسطين.

رابعاً: المجالات.

[1] د. عبد الرزاق الشيبان، إجراءات الخبرة القضائية ودورها في الإثبات، مجلة كلية القانون للعلوم

القانونية والسياسية، جامعة جيهان، السليمانية، العراق،

<https://www.iasj.net/iasj/download/f093a35e77c0db97>

[2] د. جمال النكاس، دراسة في القواعد الموضوعية التي تحكم الخبرة القضائية في المسائل المدنية

والتجارية وموقف القضاء الكويتي وبعض القضاء المقارن منها، 1996م، مجلة العلوم القانونية

والاقتصاد، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الثاني، جامعة عين شمس، مصر،

<https://www.noor-book.com/en/ebook>

- [3] محمد برحيلي، إشكالية الخبرة القضائية في المادة المدنية بين هدف تحقيق العدالة ومشكلة إطالة التقاضي: قراءة تحليلية للنصوص المنظمة للخبرة، 2005م، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد الستون، المغرب،

<https://archive.org/download/ktp2019-tra3167/ktp2019-tra3167.pdf>

- [4] د.سالم الشوابكة و د.عبد الرؤوف الكسابية، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، 2006م، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الثاني والعشرون، العدد الثاني، جامعة مؤتة، الأردن،

<http://damascusuniversity.edu.sy/mag/law/images/stories/2-20006/a/297-340.pdf>

- [5] ليلي عصماني، الخبرة القضائية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري-دراسة مقارنة-، 2013م، العدد السادس عشر، جامعة وهران، الجزائر،

<https://www.noor-book.com>

- [6] مصطفى حسين عبد الباقي، واقع النظام القضائي الفلسطيني: بين الإستقلال والفعالية، 2016م، المجلد الثالث والأربعون، الملحق الرابع، جامعة بيرزيت، فلسطين،

<https://fada.birzeit.edu/bitstream/20.500.11889/4459/1/>

- [7] فهيمة بهلول، الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية، 2017م، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، جامعة بجاية، الجزائر،

<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/25008>

[8] د. بوفاتح أحمد، سلطة القاضي المدني إزاء تقرير الخبرة القضائية، 2019م، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية، المجلد الثامن، العدد الثاني، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، الأغواط، الجزائر،

<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/76187>

[9] مريم مقسم وصلاح الدين جبار، أثر الخبرة المحاسبية على القاضي (بين سلطته التقديرية وحتمية الأخذ بها في المنازعة الضريبية)، 2020م، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، المجلد السابع، العدد الثاني، جامعة البليدة 2، الجزائر،

<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/124454>

[10] محمد عمر وعلي المهداوي، خصوصية مسؤولية الخبير القضائي في ظل التشريع الإماراتي، 2020م، مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية، المجلد السابع عشر، العدد الثاني، جامعة الشارقة، الإمارات،

<https://www.sharjah.ac.ae/en/Research/spu/Journallaw/Documents/V17/Is>

[.sue%202/15.pdf](#)

[11] عزة عبد العزيز، القواعد القانونية المنظمة للخبرة القضائية في مجال المنازعة الضريبية، 2021م، المجلة الشاملة للحقوق، جامعة عنابة، الجزائر،

<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/153200>

[12] فehme بلول، النظام الإءرائى للءبرة القضاىة فى ماة الضرائب، 2021م، مجلة الأستاذ الباءء

للءراساء القانونية والسىاسىة، ءامعة بءابة، الءزائر،

[.https://www.asjp.cerist.dz/en/article/144910](https://www.asjp.cerist.dz/en/article/144910)



An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies

THE EXPERIENCE IN PROVING A TAXES DISPUTES

By

Nathirah Abed Al.Aziz Abed Alhameed Samara

Supervisors

Dr. Fade Shadeed

Dr. Mohammad Sharakah

**This Thesis is Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of
Master of Taxation Disputes, Faculty of Graduate Studies, An-Najah National University,
Nablus - Palestine.**

2022

THE EXPERIENCE IN PROVING A TAXES DISPUTES

BY

Nathirah Abed Al.Aziz Abed Alhameed Samara

Supervisors

Dr. Fade Shadeed

Dr. Mohammad Sharakah

Abstract

This thesis dealt with the subject of experience in proving a tax dispute, in which it was discussed how tax disputes arise between taxpayers and the tax administration, leading to the Income Tax Appeals Court for adjudication, and then how to appoint experts to assist the judiciary to reach a fair decision for both parties to the dispute - taxpayers and administration tax-.

One of the most important objectives addressed by the study is to identify the nature of tax disputes and the importance of proof in them, and then to identify experience as one of the means of proof used in proving tax disputes, and finally to identify the procedures of experience and their validity in tax disputes. The researcher followed the deductive analytical approach by collecting data from sources, books, and university theses related to the subject of the study. And the financial accounts in which the judge is supposed to be unaware, and the judiciary did not specify the number of experts that the judge is allowed to delegate, but left that to his discretion, and did not set a specific criterion for estimating their fees.

At the conclusion of this study, many recommendations were presented, the most important of which was that the judiciary should specify a certain number of delegated experts and not leave the door open to the judiciary so as not to financially burden the litigants with the fees and expenses of the experts. In order to settle the opinion of the difference, and expressly stipulate a clear criterion for estimating the experts' fees.

Keywords:

Experience - evidence, Tax dispute, Expert, Experience Report .

