

بسم الله الرحمن الرحيم

" رقابة محكمة التمييز الأردنية على الخبرة
المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل دراسة مقارنة مع
رقابة محكمة النقض المصرية "

إعداد

محمد سليمان حمد الله الدبعي

إشراف

الأستاذ الدكتور محمد يوسف الزعبي

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون الخاص

كلية الدراسات القانونية العليا

جامعة عمان العربية للدراسات العليا

٢٠٠٧

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال تعالى :

[فتعالى الله الملك الحق ولا تعجل بالقرآن من قبل أن يلقى اليك

وحيه وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا]

صدق الله العظيم

سورة طه الآية (١١٤)

تفويض

أنا محمد سليمان حمدالله الدبعي :

أفوض جامعة عمان العربية للدراسات العليا بتزويد نسخ من رسالتي
للمكتبات ، أو المؤسسات ، أو الهيئات ، أو الأشخاص عند طلبها .

الاسم : محمد سليمان حمدالله الدبعي

التوقيع : 



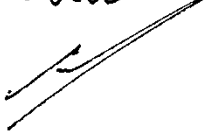
التاريخ : ٢٠٠٧/٥/٩

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها رقابة محكمة التمييز على الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل دراسة مقارنة مع رقابة محكمة النقض المصرية وقررت لجنة المناقشة بتاريخ ٢٠٠٧/٥/١٩ إجازة هذه الرسالة .

التوقيع

الاسم

1- الدكتور عادل اللوزي-رئيساً

2- الأستاذ الدكتور محمد الزعبي-مشرفاً وعضواً

3- الدكتور انيس منصور-عضواً

الإهداء

إلى :

روح والدي رحمه الله.....

والدتي أغلى ما في الوجود.....

زوجتي رفيقة دربي.....

إبنتي اية وأسيل ريحانتي القلب.....

أشقائي وشقيقتي رمز الوفاء.....

شكر وتقدير

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان ، إلى أستاذي الجليل الدكتور محمد يوسف الزعبي ، الذي شرفني عندما تفضل بالإشراف على هذه الرسالة ، وقدم لي من علمه ووقته وجهده كل عون طوال مدة إعداد البحث ، وذلك كل صعوبة لغايات إخراج هذا العمل المتواضع إلى حيز الوجود ، فجزاه الله عني خير ما جرى به أستاذاً عن طالب علم، والشكر موصولاً بالدعاء إلى العلي القدير أن يبقيه ذخراً وسنداً وأستاذاً ومعلماً كبيراً .

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة ، الذين شرفوني بالموافقة على الاشتراك بمناقشة هذه الرسالة .

وكل الشكر إلى جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، القابضة على جمر الإلتزام برسالة العلم والمعرفة ، ممثلة برئيسها وإدارتها ، وأخص بالذكر كلية الدراسات القانونية العليا ، ممثلة بعميدها وأعضاء الهيئة التدريسية فيها ، وكل الشكر والعرفان إلى جميع العاملين في مكتبة الجامعة .

لكل هؤلاء خالص شكري وعرفاني وتقديري .

الباحث

قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
آيه قرآنية.....	ب
التفويض.....	ج
قرار لجنة المناقشة.....	د
الإهداء.....	هـ
شكر وتقدير.....	و
مقدمة.....	١
الملخص باللغة العربية.....	٥
الملخص باللغة الإنجليزية.....	٧
تمهيد.....	٩
الفصل الأول : الرقابة على سلطة المحكمة في اللجوء إلى الخبرة المحاسبية وتقدير نتائج أعمالها	١٨
المبحث الأول : الرقابة على سلطة المحكمة في تقدير حاجة الدعوى إلى الخبرة.....	١٩
المبحث الثاني : الرقابة على سلطة المحكمة في تقدير عمل الخبراء.....	٣٣
المطلب الأول : الرقابة على اعتماد تقارير الخبرة المحاسبية.....	٣٤
المطلب الثاني : الرقابة على طرح تقارير الخبرة المحاسبية.....	٤٠
الفصل الثاني : الرقابة على إجراءات الخبرة المحاسبية وموضوعها.....	٤٦
المبحث الأول : الرقابة على إجراءات الخبرة المحاسبية.....	٤٦
المبحث الثاني : الرقابة على موضوع الخبرة المحاسبية.....	٦١
الفصل الثالث : الرقابة على توافر الشروط القانونية في الخبراء المحاسبين وتقاريرهم.....	٧٥
المبحث الأول : الرقابة على توافر الشروط القانونية في الخبراء.....	٧٥
المطلب الأول : الرقابة على ضرورة كون الخبراء المحاسبين من مدققي الحسابات القانونيين	٧٦
المطلب الثاني : الرقابة على أسباب رد الخبراء وأهليتهم.....	٨٤
المبحث الثاني : الرقابة على توافر الشروط القانونية في تقرير الخبرة المحاسبية.....	٩٢
المطلب الأول : الرقابة على أصولية الحسابات وصحتها.....	٩٢
المطلب الثاني : الرقابة على رأي الخبير المحاسبي وخلاصة تقريره.....	١١١
الخاتمة.....	١١٩
قائمة المراجع.....	١٢٥

مقدمة

الحمد لله الذي لا يُبرم ما نقضه، وما أبرمه لا ينقضه الناقضون، وأصلي وأسلم على خير خلقه، ورحمة الله للعالمين، وعلى آله وصحبه إلى يوم الدين.

فقد كانت الخبرة المحاسبية وما تزال، تحتل مكاناً بارزاً في إثبات الدعاوى الضريبية، وتبرز هذه الأهمية، باعتبار أن الخبرة المحاسبية، تمثل القاسم المشترك للأعم الأغلب من قضايا ضريبية الدخل، بل تكاد تكون البيئة الوحيدة في أغلب هذه القضايا.

وحيث إن نصوص القانون التي تعبر عن إرادة المشرع، من خلال الأحكام والمبادئ التي تضمنتها، تبقى نصوصاً نظرية، ما لم يتم تبنيها من قبل القضاء، والفصل في الدعاوى المعروضة عليه طبقاً لما جاء فيها، وإدراكاً من الباحث لأهمية الدور المنوط بمحكمة التمييز كمحكمة تهدف إلى توحيد المنطق القضائي عند تطبيق النصوص القانونية، فقد تم تناول هذا الموضوع في محاولة للوقوف على حقيقة الاجتهاد القضائي لمحكمة التمييز بشأنه، لما لاجتهادها من أهمية بالغة بالنسبة لقضاة الموضوع، ولما له بالتالي من أثر في استقرار المراكز القانونية لأطراف الدعاوى الضريبية.

وقد قام الباحث ومن خلال هذه الدراسة، بعمل المقارنة كلما اقتضى الأمر مع الاجتهاد القضائي لمحكمة النقض المصرية بشأن موضوع الدراسة، وذلك في ظل النصوص التشريعية التي نظمت الخبرة مع الإشارة إلى الآراء الفقهية بهذا الخصوص.

مشكلة البحث :

الغرض من هذه الدراسة بيان ما لمحكمة التمييز من دور في فرض رقابتها على الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل، وبيان مدى توحيدها للمنطق القضائي عند تطبيق النصوص القانونية المنظمة للخبرة المحاسبية كإحدى وسائل الإثبات .

عناصر مشكلة البحث

تتطلب دراسة مشكلة البحث الإجابة عن التساؤلات التالية :

١- هل النصوص القانونية التي نظمت الخبرة، يمكن أن ترقى إلى مرتبة تنظيم قانوني متكامل؟

٢- ما هو الأصل العام لرقابة محكمة التمييز على الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل؟

٣- ما هو الطابع الاستثنائي لهذه الرقابة؟

٤- ما هو مدى اتفاق الأحكام القضائية مع النصوص التشريعية المنظمة للخبرة؟

فرضيات البحث

تتمثل فرضيات البحث في تلك الإجابات المتوقعة عن الأسئلة السابقة التي شكلت عناصر

مشكلة البحث، والتي يتوقع أن تأتي على النحو التالي:

الفرضية الأولى:

لا يمكن القول بأن النصوص القانونية المنظمة للخبرة يمكن أن ترقى إلى مرتبة تنظيم

قانوني متكامل.

الفرضية الثانية:

إن محكمة التمييز لا تتدخل في ممارسة محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل لسلطتها التقديرية في اللجوء إلى الخبرة المحاسبية، وتقدير قيمتها الإنتاجية في الدعوى.

الفرضية الثالثة :

تمارس محكمة التمييز رقابتها على الخبرة المحاسبية، عندما يتم اعتمادها كأحد أسباب الحكم الفاصل في الدعوى، وتكون منطوية على مخالفة لأحكام القانون.

الفرضية الرابعة:

لا يمكن القول بأن اجتهاد محكمة التمييز بشأن الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل، هو اجتهاد مستقر، بل هو اجتهاد متغير من حين لآخر ومن قضية لأخرى.

محددات البحث :

يتحدد نطاق دراسة مشكلة البحث في المحددات التالية :

١- تركز هذه الدراسة على دراسة النصوص القانونية المنظمة للخبرة، مع بيان المقارنة اللازمة مع نصوص القانون المصري .

٢- تركز الدراسة على بيان الأصل العام لرقابة محكمة التمييز على الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل، وسيتعمق الباحث بهذا الموضوع بشكل مفصل، مع بيان المقارنة اللازمة مع الإجتهد القضائي المصري بهذا الخصوص .

٣- تتناول هذه الدراسة الطابع الإستثنائي لرقابة محكمة التمييز على الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل، وذلك من خلال الإجتهد القضائي بشأن تقدير القيمة الإنتاجية للخبرة المحاسبية في الدعوى، مع بيان المقارنة اللازمة مع الإجتهد القضائي المصري.

٤- تتناول هذه الدراسة بيان مفهوم الحسابات الأصولية والصحيحة في قانون ضريبة الدخل وبشكل معمق، وسيتم تناول هذا المفهوم وفقاً لقانون التجارة وبالقدر اللازم الذي يسمح به موضوع الدراسة، مع بيان المقارنة مع التشريع المصري وفقاً لقانون ضريبة الدخل.

٥- تركز الدراسة على اجتهادات محكمة التمييز بشأن موضوعها، وتتناولها بشكل مفصل في أغلب المسائل المتعلقة بالخبرة المحاسبية من خلال تسليط الضوء على الأحكام القضائية والتعليق عليها، مع إجراء المقارنة اللازمة مع اجتهادات القضاء المصري.

خطة البحث :

تناول الباحث دراسة مشكلة البحث وفقاً للتقسيم التالي:

- تمهيد :

وقد تضمن بيان دور محكمة التمييز في مراقبة تطبيق القانون، إضافة إلى التعريف بالخبرة المحاسبية وقانونيتها .

- الفصل الأول: الرقابة على سلطة المحكمة في اللجوء إلى الخبرة المحاسبية وتقدير نتائج أعمالها، حيث تم تناول هذا الموضوع من حيث رقابة محكمة التمييز الأردنية والنقض المصرية على سلطة محكمة استئناف الضريبة في تقدير حاجة الدعوى إلى الخبرة المحاسبية بالإضافة إلى سلطتها في تقدير نتائج أعمال الخبرة المحاسبية .

- الفصل الثاني: وقد تم في هذا الفصل تناول رقابة محكمة التمييز الأردنية والنقض المصرية على إجراءات الخبرة المحاسبية وموضوعها .

- الفصل الثالث: ومن خلاله تم تناول رقابة محكمة التمييز الأردنية والنقض المصرية على توافر الشروط القانونية في الخبراء المحاسبين وتقاريرهم .

رقابة محكمة التمييز على الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل

- دراسة مقارنة مع رقابة محكمة النقض المصرية -

أعداد

محمد سليمان الدبعي

إشراف

الدكتور محمد الزعبي

الملخص باللغة العربية

تناولت هذه الدراسة رقابة محكمة التمييز على الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل، نظراً لأهمية الخبرة المحاسبية في إثبات الدعاوى الضريبية من جهة ، ولأهمية المبادئ التي تنطوي عليها اجتهادات محكمة التمييز بشأنها من جهة أخرى . وتبرز أهمية اجتهادات محكمة التمييز واستقرارها بالنسبة لقضاة الموضوع لما لذلك من أثر بالغ في استقرار المراكز القانونية لأطراف النزاعات الضريبية . وتعتبر الخبرة المحاسبية من أهم وسائل الإثبات في قضايا ضريبة الدخل ، بل هي أهمها، الأمر الذي يقتضي ضرورة وجود مبادئ قضائية ثابتة ومستقرة في اجتهاد محكمة التمييز، يكون من شأنها التأثير إيجاباً في استقرار المراكز القانونية لإطراف القضايا الضريبية. ونظراً لهذه الأهمية التي تحظى بها الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل ، ونظراً لأهمية استقرار الاجتهاد القضائي بشأنها ، فقد قام الباحث بتناول هذا الموضوع ، محاولاً إلقاء الضوء على واقع الاجتهاد القضائي في ظل النصوص القانونية التي نظمت الخبرة ، وذلك بهدف الوقوف على المسائل التي تدخل في نطاق رقابة محكمة التمييز ، والمسائل التي تخرج عن هذا النطاق ،

مع عمل مقارنة مع الاجتهاد القضائي المصري في ظل النصوص القانونية التي نظمت الخبرة ،
مع الإشارة إلى أهم الآراء الفقهية بهذا الخصوص .

وقد تضمن البحث ثلاثة فصول، إضافة إلى تمهيد تضمن بيان دور محكمة التمييز في مراقبة
تطبيق القانون والتعريف بالخبرة المحاسبية وقانونيتها .

وفي الفصل الأول تم تناول رقابة محكمة التمييز على سلطة محكمة استئناف قضايا ضريبة
الدخل في اللجوء إلى الخبرة وتقدير نتائج أعمالها ، في حين اشتمل الفصل الثاني على بحث
الرقابة على إجراءات الخبرة وموضوعها ، وأما في الفصل الثالث فقد تم بحث الرقابة على الشروط
الواجب توافرها في الخبير وتقريره ، وانتهى البحث بخاتمة ثم تم استعراض أهم ما تم التوصل إليه
من نتائج وتوصيات .

وفي الختام يأمل الباحث التوفيق في عرض موضوع الدراسة، وفي تقديم الإضافة المرجوة من
خلال هذا الجهد المتواضع.

الباحث

**The Supervision the court of Cassation Over the
Accounting Experience in the Income Tax Cases in
the Jordanian Legislation:**

**A Comparative Study with the Supervision
of the Egybtion Court of cassation**

Prepared by

Mohammed AL- debee

Supervised by

Professor Doctor Mohammed AL –Zuabi

ABSTRACT

This study dealt with the supervision of the Court of cassation over the accounting experience in the income tax cases in the Jordanian legislation, with the aim of investigating the judicial principles in respect thereof and because of the importance of the accounting experience in settling tax lawsuits.

The study included three chapters, the first of which included a discussion of the supervision of the Cassation Court over the income tax cases through resorting to accounting experience and evaluating the results of the Appeal Court. The second chapter dealt with supervision over accounting experience procedures, while the third chapter discussed supervision over the legal requirements for the expert and his\ her report.

The subject of the study was dealt with on the basis of the judicial discretion of the Jordanian Court of Cassation compared with the judicial discretion of the Egyptian Court of Cassation in the light of legislative texts that organized accounting experience and opinions of legal jurisprudence in this respect.

The study was concluded by some important results and recommendations through which it is possible to reach an optimal system for accounting experience in the income tax cases.

تمهيد

تختص محكمة التمييز بمراقبة مدى سلامة تطبيق المحاكم للقانون ، بهدف توحيد المنطق القضائي عند تطبيقه . وهذه هي الغاية التي وجدت محكمة التمييز من أجلها ، والتي تدور حول جعل القانون الذي تعلنه المحاكم ، هو ذات القانون الذي أراده المشرع .⁽¹⁾

والتمييز طريق طعن غير عادي ، فلا يقبل إلا في الحالات التي حددها المشرع حصراً وبالنص الصريح ، فقد نصت المادة (١٩٨)^(٢) من قانون أصول المحاكمات المدنية الأردني^(٣) على ما يلي :-

" لا يقبل الطعن في الأحكام بالتمييز إلا في الأحوال التالية :-

- ١- إذا كان الحكم المطعون فيه مبنياً على مخالفة للقانون ، أو خطأ في تطبيقه ، أو تأويله .
- ٢- إذا وقع بطلان في الحكم ، أو بطلان في الإجراءات أثر في الحكم .
- ٣- إذا صدر الحكم نهائياً خلافاً لحكم آخر سبق أن صدر بين الخصوم انفسهم ، دون أن تتغير صفاتهم، وتعلق النزاع بذات الحق محلاً وسبباً ، وحاز قوة القضية المقضية ، سواء أُدفع بهذا أم لم يدفع.
- ٤- إذا لم يبين الحكم على أساس قانوني بحيث لا تسمح أسبابه لمحكمة التمييز أن تمارس رقابتها.

(١)- د. مفلح القضاة ، أصول المحاكمات المدنية والتنظيم القضائي ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان-الأردن ، ط ٢٠٠٤ ، ص ٣٩٠ ، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: القضاة، أصول.

(٢)- تقابلها المواد (٢٤٨) و(٢٤٩) من قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري رقم ١٣ ، لسنة ١٩٦٨ .

(٣)- قانون أصول المحاكمات المدنية رقم (٢٤) لسنة ١٩٨٨ المنشور على الصفحة (٧٣٥) من عدد الجريدة الرسمية رقم (٣٥٤٥) تاريخ ١٩٨٨/٤/٢ والمعدل بموجب القانون رقم (١٤) لسنة ٢٠٠١ ، والقانون المؤقت رقم (٢٦) لسنة ٢٠٠٢ والقانون المؤقت رقم (٢٠) لسنة ٢٠٠٥ ، والقانون رقم (١٦) لسنة ٢٠٠٦ وسيشار اليه في البحث لاحقاً بقانون أصول المدنية اختصاراً.

٥- إذا أغفل الحكم الفصل في أحد المطالب ، أو حكم بشيء لم يطلبه الخصوم ، أو بأكثر مما طلبوه .

٦- إذا كان في الحكم والإجراءات المتخذة في الدعوى ، مخالفة صريحة للقانون ، أو كان في أصول المحاكمة مخالفة تتعلق بواجبات المحكمة ، فعلى محكمة التمييز أن تقرر نقضه ، ولو لم يأت المميز والمميز ضده في لوائحهما على ذكر اسباب المخالفة المذكورة .

أما إذا كانت المخالفة تتعلق بحقوق الخصمين ، فلا تكون سبباً للنقض ، إلا إذا اعترض عليها في محكمتي البداية والإستئناف وأهمل الإعتراض ، ثم أتى أحد الفريقين على ذكرها في لائحته التمييزية، وكان من شأنها أن تغير وجه الحكم . "

وباستعراض الأسباب الواردة في المادة (١٩٨) والتي تصلح لأن تكون اسباباً للتمييز ، نجدها تدور حول مخالفة القانون ، أو الخطأ في تطبيقه أو تأويله .

ومن هنا يمكن القول بأن وظيفة محكمة التمييز ، تنحصر في بسط رقابتها على محاكم الموضوع عند تطبيقها للمبادئ القانونية ، بغية الوصول إلى الإستقرار حول فهم هذه المبادئ، وبما يؤدي إلى استقرار العلاقات والمراكز القانونية^(٤).

(٤)- وهذا ما يفسر وجود محكمة تمييز واحدة في كل دولة ، على اختلاف تسميتها من دولة لأخرى ، فبعض الدول تسميها محكمة النقض ، وهذه المحكمة تتربع على قمة الهرم في التنظيم القضائي ، وهي ليست درجة من درجات التقاضي ، فلا يجوز طرح موضوع النزاع امامها ، بل يجب أن يكون الطعن بالتمييز مستنداً إلى الخطأ في القانون وليس الخطأ في الواقع ، وانظر بهذا الخصوص ، د. عوض الزعبي ، أصول المحاكمات المدنية ، ج ٢ ، التقاضي- الأحكام وطرق الطعن ، دار وائل للنشر ، عمان- الأردن ، ط ٢ ، سنة ٢٠٠٦ ، ص ٨٧٢ وما بعدها وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: الزعبي، أصول ، وبيانات السياق القضاة ، أصول ، ص ٣٩٤ وما بعدها ، وانظر ايضاً د. عيد القصاص، الوسيط في قانون المرافعات المدنية والتجارية ، ط ١ ، دار النهضة العربية ، القاهرة - مصر، سنة ٢٠٠٥ ، ص ١١٥١ وما بعدها، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: القصاص، الوسيط .

وفي هذا الصدد تبرز أهمية التفرقة بين مسائل القانون ومسائل الواقع ، وذلك للوقوف على نطاق وحدود رقابة محكمة التمييز على تطبيق القانون ، فالقاعدة العامة هي اقتصار أسباب الطعن بالتمييز على أوجه القانون دون أوجه الواقع ، إلا أن عمومية هذه القاعدة جعلت من التفرقة بينهما أمراً عسيراً^(٥).

وبالرغم من الجدل الفقهي الكبير حول هذا الموضوع^(٦)، إلا أن احداً لم يقدم معياراً حاسماً ودقيقاً، في وضع تعريف نظري لما هو قانون، ولما هو واقع، الأمر الذي استتبع بالضرورة محاولة تلمس الحدود التي بسطت فيها محكمة التمييز رقابتها عملياً على قرارات محاكم الموضوع، أملاً في الوقوف على حقيقة الأمر.

وفي موضوع البحث ، فإن الأمر يتطلب دراسة كل ما يتعلق بالخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل ، وذلك من حيث سلطة محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل^(٧)+^(٨) في

(٥)- انظر د. احمد السيد صاوي ، نطاق رقابة محكمة النقض على قاضي الموضوع في المواد المدنية والتجارية ، ط بلا سنة ١٩٨٤ ، دار النهضة العربية، القاهرة- مصر، ص ١٢١ ، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: صاوي، رقابة. وذات السياق القصاص ، الوسيط ، ص ١١٦٤ وما بعدها .

(٦)- وانظر تفصيلاً ، القصاص ، الوسيط، ص ١١٦٤-١١٦٦ .

(٧)- خص المشرع الأردني قضايا ضريبة الدخل بولاية قضائية خاصة ، فأسند مهمة النظر فيها إلى محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل - درجة واحدة من درجات التقاضي - وهي محكمة نشأت وحددت اختصاصاتها وصلاحياتها بموجب احكام المادة (٣٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المنشور على الصفحة (١٤٠٣) من العدد رقم (٣٣٤٣) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٠/١٠/١٩٨٥ وسيشار الى المحكمة لاحقاً في البحث بمحكمة إستئناف الضريبة اختصاراً .

(٨)- حدد المشرع المصري طرق الطعن بقرار ربط الضريبة بالدخل من قبل مصلحة الضرائب في المواد (١١٩-١٢٣) من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، الذي حل محل القانون الملغى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، حيث يكون الطعن بالقرار خلال (٣٠) يوماً ، امام لجان الطعن التي تشكل بقرار من وزير المالية ، بحيث يقبل القرار الصادر عنها الطعن امام المحكمة الابتدائية خلال (٣٠) يوماً ، وبدوره فإن القرار الصادر عن المحكمة الابتدائية ، يقبل الطعن امام محكمة الإستئناف خلال (٣٠) يوماً ايضاً ، وانظر بشأن الطعون الضريبية في القانون المصري ، د. عبد الحميد الشواري ، الطعون الضريبية ، منشأة

انتخاب الخبراء المحاسبين ، إضافة إلى بيان الإجراءات التي تمر بها الخبرة ، وما تطلبه المشرع لاعتبارها مستوفية لشروط صحتها القانونية . ومن ثم لا بد من تسليط الضوء على سلطة محكمة إستئناف الضريبة في تقدير عمل الخبراء ونتائج أعمالهم ، وذلك كله بطبيعة الحال من خلال دراسة الاجتهادات القضائية لمحكمة التمييز بشأن الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل، ومقارنتها ما أمكن بالاجتهادات القضائية لمحكمة النقض المصرية ، في ضوء النصوص التشريعية وآراء الفقه القانوني ، أملاً في الوقوف على حقيقة الرقابة القانونية لمحكمة التمييز على الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل ، ومدى مواءمة هذه الرقابة لإرادة المشرع .

التعريف بالخبرة المحاسبية وأهميتها في الإثبات في قضايا ضريبة الدخل :-

الخبرة لغة : هي العلم بالشيء ، والخبير هو العالم ، ويقال خبرت الأمر ، أي علمته ، وخبرت بالأمر إذا عرفته على حقيقته^(٩).

والخبير من أسماء الله الحسنى ، قال تعالى : " الذي خلق السموات والأرض وما بينهما في ستة أيام ثم استوى على العرش الرحمن فسلل به خبيراً "^(١٠).

وقال أيضاً :- " إن تدعوهم لا يسمعوا دعاءكم ولو سمعوا ما استجابوا لكم ويوم القيمة يكفرون بشرككم ولا ينبئك مثل خبير " ^(١١).

=المعارف ، الإسكندرية - مصر، ط بلا سنة ١٩٩٠ ، ص ١٠٤ وما بعدها، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: الشواري، الطعون .

(٩)- ابن منظور، لسان العرب ، المجلد الرابع ، ص ١٢+١٣ ، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا:

منظور ، لسان .

(١٠)- الفرقان (٥٩) .

(١١)- فاطر (١٤) .

أما في الإصطلاح :- فيقصد بالخبرة^(١٢)، إجراءً ، يطلب القاضي بمقتضاه مشورة أهل الاختصاص ، في مسألة فنية بحتة تعرض عليه بصدد النزاع المطروح أمامه ، بهدف تنوير عقيدة القاضي ، وإجلاء ما أُشكل عليه فهمه ، بقصد إعانتة على حل النزاع المنظور أمامه^(١٣). أما الخبرة المحاسبية : فهي التي يكون موضوعها ، إبداء رأي فني في مسألة تتعلق بالدفاتر والمستندات والبيانات المالية ، المعدة لتعبر عن نتيجة النشاط المالي لشخص معين ، من خلال فترة زمنية محددة^(١٤). والخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل :- هي طلب محكمة إستئناف الضريبة ، المشورة الفنية من أهل الإختصاص^(١٥) في مسألة محاسبية بحتة ، تعرض عليها بصدد النزاع الضريبي المطروح أمامها ، لعدم إمكانية قيام المحكمة بالبحث

(١٢)- والمقصود باصطلاح الخبرة هنا ، الخبرة القضائية ، دون الخبرة الإستشارية غير الرسمية ، أو الخبرة الودية ، وانظر تفصيلاً ، د. محمود جمال الدين زكي ، الخبرة في المواد المدنية والتجارية ، مطبعة جامعة القاهرة ، القاهرة- مصر، سنة ١٩٩٠ ، ص ١١ ، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: زكي، الخبرة.

(١٣)- انظر في تعريف الخبرة ، عباس العبودي ، شرح احكام قانون البيئات الجديد ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان - الاردن ، ط١، سنة ٢٠٠٤ ، ص٢٣١ ، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: العبودي، بيئات. وبيانات السياق ، رمضان أبو السعود ، أصول الإثبات في المواد المدنية والتجارية (النظرية العامة في الإثبات)، مطبعة الدار الجامعية ، القاهرة- مصر، ط ١٩٩٣ ، ص٣٩٣ ، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: أبو السعود، أصول.

(١٤)- إعداد وتنظيم الحسابات قد يتم وفقاً لما رسمه المشرع ، أو قد يحيل بشأنه إلى معايير المحاسبية الدولية وانظر بهذا الخصوص ، وائل عودة العكشة ، تعديل الأرباح المعلنة وتقدير ضريبة الدخل للشركات التجارية والصناعية والبنوك في الأردن ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان- الأردن، سنة ٢٠٠٤ ، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: عكشة، أرباح. وانظر في تعريف الخبرة المحاسبية، إميل انطون ديراني ، الخبرة القضائية، الناشر بلا، بيروت - لبنان ، ط١ سنة ١٩٩٧ ، ص٤١ وما بعدها، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: ديراني، الخبرة .

(١٥)- وأهل الإختصاص هنا هم الخبراء من مدققي الحسابات القانونيين .

والتحري اللازم للوصول إلى فهم حولها، ولحاجة الدعوى إلى هذا الفهم لفض النزاع الضريبي والحكم فيها^(١٦).

لقد فرض المشرع الأردني ضريبة الدخل ، على الدخول المتأتية لأصحابها من ممارسة نشاط خاضع للضريبة بموجب أحكام القانون^(١٧)، وقد ألزم المشرع فئات محددة من المكلفين بالضريبة بضرورة مسك حسابات^(١٨) تتفق وأحكام القوانين النافذة^(١٩) ، لتعبر عن حقيقة نشاط المكلف من خلال سنته الضريبية ، وتكون بمثابة توثيق وتعزيز لنتيجة هذا النشاط .

وقد كان من نتائج الإلزامية بمسك الحسابات ، أن أصبحت أغلب القضايا الضريبية المنظورة أمام محكمة استئناف الضريبة، تتضمن إجراء الخبرة المحاسبية ، مما جعل تقارير الخبرة المحاسبية عنصراً حاسماً في فصل أغلب هذه القضايا^(٢٠).

ومهما قيل عن الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل ، من حيث حدودها وسلطة محكمة استئناف الضريبة بشأنها ، فإن الواقع العملي يبرهن على أن تقرير الخبير قد أصبح أساساً لأغلب قرارات محكمة استئناف الضريبة في فض المنازعات الضريبية^(٢١).

-
- (١٦)- والحاجة إلى الخبرة المحاسبية هنا تكون عندما لا تكون اوراق الدعوى كافية للاستناد اليها في الحكم .
- (١٧)- المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته .
- (١٨)- تعليمات مسك الحسابات رقم (١٢) لسنة ٢٠٠٢ الصادرة بالاستناد لأحكام الفقرة (أ) من المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته .
- (١٩)- حيث يجب أن يراعى عند تنظيم هذه الحسابات ، احكام قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦ ، وتحديدأ المادة (١٦) منه ، واحكام المادة(٢٢) من قانون ضريبة الدخل ، وتعليمات مسك الحسابات الصادرة بمقتضاها .
- (٢٠)- اصبحت الخبرة المحاسبية قاسماً مشتركاً للأغلب الأعم من قضايا ضريبة الدخل ، بالرغم من أن الخبرة عموماً لا تعتبر دليلاً حاسماً في الدعوى ، وانظر بهذا الخصوص ، أبو السعود ، أصول ، ص ٤٦٤ .
- (٢١)- ففي اغلب قضايا ضريبة الدخل ، التي يتم فيها اللجوء إلى الخبرة المحاسبية ، يكتفي قرار محكمة إستئناف الضريبة بالإحالة إلى تقرير الخبرة للفصل في الدعوى .

التنظيم التشريعي للخبرة المحاسبية :-

لم ينظم المشرع الأردني ، الخبرة المحاسبية في المنازعات الضريبية ، بمعزل عن الخبرة في المجالات الأخرى .

وقد اعتبر المشرع الأردني الخبرة من عداد البيئات، بدلالة المادة (٧٢) من القانون المدني^(٢٢) والتي اعتبرتها من أدلة إثبات الحق ، كما أن المادة (٢) من قانون البيئات^(٢٣) اعتبرت الخبرة وسيلة من وسائل الإثبات ، واحال المشرع في المادة (٧١) من ذات القانون^(٢٤) في كيفية إجرائها إلى الأحكام المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات المدنية^(٢٥).

وبالرغم من تنظيم المشرع لأصول المحاكمات الضريبية في إستئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل بموجب نظام خاص^(٢٦)، إلا أن هذا النظام لم يشر إلى موضوع البيئات أو الخبرة، واكتفى المشرع بالأحكام المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات المدنية، بالرغم من الطبيعة الخاصة للخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل نظراً لإختلاف المحاسبة الضريبية عن المحاسبة المالية وهذا ما عبرت عنه محكمة التمييز في العديد من قراراتها^(٢٧).

(٢٢)- القانون المدني رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٦ ، المعمول به من ١/١/١٩٧٧ ، والمنشور على الصفحة (٢) من العدد(٢٦٤٥) من الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ ١/٨/١٩٧٦ .

(٢٣)- قانون البيئات رقم (٣٠) لسنة ١٩٥٢ ، المنشور على الصفحة (٢٠٠) من عدد الجريدة الرسمية رقم (١١٠٨) تاريخ ١٧/٥/١٩٥٢ ، والمعدل بموجب القانون المؤقت رقم (٣٧) لسنة ٢٠٠١ والقانون رقم (١٦) لسنة ٢٠٠٥ والذي حل محل القانون المؤقت رقم (٣٧) لسنة ٢٠٠١ .

(٢٤)- اضيفت هذه المادة بموجب القانون رقم (١٦) لسنة ٢٠٠٥ .

(٢٥)- نظم المشرع الخبرة عموماً في المواد من (٨٣-٩٨) من قانون أصول المحاكمات المدنية .

(٢٦)- نظام أصول المحاكمات الضريبية في إستئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم (٨) لسنة ٢٠٠٣ ، والصادر استناداً لأحكام البند (١) من الفقرة (أ) من المادة (٤٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ ، وقد حل هذا النظام محل النظام الملغى رقم (١٠) لسنة ١٩٨٦ .

(٢٧)- تمييز حقوق رقم ٩٩/١٢٠٠ تاريخ ١٢/١/٢٠٠٠ ، وتمييز حقوق رقم ٢٠١٣/٢٠٠٢ تاريخ ١٧/٩/٢٠٠٣ وتمييز حقوق رقم ٢٠٠٣/٩٣٧ تاريخ ٢٣/٦/٢٠٠٣ ، منشورات مركز عدالة ، عمان .

وإزاء هذا الواقع التشريعي ، والذي لا يمكن أن يرقى إلى مرتبة التنظيم القانوني المتكامل للخبرة عموماً ، اضطر المشرع إلى تعديل قانون الأصول المدنية على نحو يسمح بإصدار نظام خاص بالخبرة^(٢٨). وبالرغم من صدور هذا النظام فعلاً^(٢٩)+^(٣٠) ، فإنه لم يكن ليطبق على الخبرة أمام محكمة إستئناف الضريبة، لكونها محكمة خاصة نشأت وحددت اختصاصاتها بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل ، وليس بموجب قانون تشكيل المحاكم النظامية . فالخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل - شأنها شأن الخبرة عموماً - محكومة بنصوص المواد التي نظمت الخبرة في قانون الأصول المدنية .

الغاية التي شرعت الخبرة من أجلها :-

شرعت الخبرة لمساعدة القضاء ، في استجلاء الجوانب الغامضة لمسألة فنية بحتة، عندما يستلزم الفصل في الدعوى ضرورة الإحاطة بكنهها^(٣١).

(٢٨)- تم اجراء التعديل بموجب القانون رقم (١٤) لسنة ٢٠٠١ ، المعدل لقانون الأصول المدنية ، من خلال تعديل نص المادة (٨٣) منه ، بإضافة الفقرة (٥) إليها بالنص التالي :- (تنظم أمور الخبرة والخبراء والإجراءات الخاصة بحلف الخبراء لليمين وتسميتهم ضمن جداول خاصة وبيان جميع الأحكام اللازمة لتمكينهم من القيام بأعمالهم بنظام خاص يصدر لهذه الغاية) .

(٢٩)- نظام الخبرة أمام المحاكم النظامية وتعديلاته رقم (٧٨) لسنة ٢٠٠١ المنشور على ص٤٥١٧ من عدد الجريدة الرسمية رقم (٤٥١١) تاريخ ١٦/١٠/٢٠٠١ والصادر بموجب احكام الفقرة (٥) من المادة (٨٣) من قانون أصول المحاكمات المدنية والمعدل بموجب النظام رقم (٥١) لسنة ٢٠٠٢ المنشور على ص(٢٠٩٧) من عدد الجريدة الرسمية رقم (٤٥٤٧) تاريخ ١٦/٥/٢٠٠٢ .

(٣٠)- ألغي هذا النظام بعد إلغاء الفقرة (٥) من المادة (٨٣) من قانون الأصول المدنية والتي صدر بموجبها وذلك بموجب القانون رقم (١٦) لسنة ٢٠٠٦ المعدل لقانون الأصول المدنية ، المنشور في العدد رقم (٤٧٥١) من الجريدة الرسمية تاريخ ١٦/٣/٢٠٠٦ .

(٣١)- انظر د. محمد حسين منصور ، مبادئ الإثبات وطرقه ، منشأة المعارف ، الإسكندرية- مصر ، ط ١٩٩٨ ، ص٢٤٧ وسيشار إلى هذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: منصور، مبادئ. وبذات السياق ، عز الدين الدناصوري وحامد عكاز ، التعليق على قانون الإثبات ، الناشر بلا، القاهرة- مصر، ط١٠، سنة ٢٠٠٥ ، ص١٢٢٦ ، وسيشار إلى هذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: دناصوري وعكاز ، التعليق .

والخبرة بذلك - ومنها الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل - لا تعدو أن تكون من الرخص المخولة لمحكمة الموضوع ، لها أن تستعملها أو تلتفت عنها بما لها من صلاحية تقديرية في ذلك ، متى وجدت في أوراق الدعوى ما يكفي لحمل قضاءها عليه^(٣٢). ولما كانت الخبرة قد شرعت استثناءً على الأصل ، من ضرورة قيام المحكمة بتحري عناصر ووقائع الدعوى بنفسها ، فقد كان مقتضى الأمر ، عدم الإسراف في استعمال هذه الرخصة ، والتي ما دامت شرعت للضرورة ، فيجب أن تقدر بقدرها^(٣٣). إلا أن الواقع العملي ، يبرهن أن محكمة إستئناف الضريبة قد أخرجت الخبرة عن الغاية التي شرعت من أجلها ، بعد أن وجدت من رخصة استعمالها ملاذاً تلجأ إليه ، لإزاحة عبء تحقيق مسائل الخلاف في الدعوى عن كاهلها ، مفوضة بذلك سلطتها القضائية إلى الخبراء وبدون وجه حق^(٣٤) وهنا يثار التساؤل عن دور محكمة التمييز في تجسيد هذا الواقع وترسيخه ، من خلال عدم فرض الرقابة الحقيقية على الخبرة المحاسبية في منازعات ضريبة الدخل ، وبالتالي إعطاء المشروعية لما تقوم به محكمة إستئناف الضريبة من تجاوزات بشأنها . أم أن الخبرة عموماً ومنها الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل ، تخرج فعلاً عن نطاق وحدود رقابة محكمة التمييز ، وهذا ما سنتناوله بالبحث من خلال دراسة الاجتهادات القضائية لمحكمة التمييز الأردنية ، ومقارنتها ما أمكن بالاجتهادات المستقرة لمحكمة النقض المصرية ، وذلك من خلال الآراء الفقهية، والنصوص التشريعية التي نظمت الخبرة، والتي اعتبرتها كإحدى البيئات أو وسائل الإثبات.

(٣٢) - ولا يقصد بالقضاء هنا قرار المحكمة بخصوص إجراء الخبرة ، بل المقصود هو القضاء الفاصل في الدعوى ، والذي يجب أن يكون مسبباً .

(٣٣) - انظر ، د . فتحي والي ، قانون القضاء المدني ، ط ١ ، ١٩٧٣ ، القاهرة - مصر ، ص ٥٦١ ، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: والي، قانون القضاء. وبذات السياق العبودي ، إثبات، ص ٤٠٠.

(٣٤) - انظر تفصيلاً بهذا الخصوص ، زكي ، الخبرة ، ص ٤٧ وما بعدها .

الفصل الأول : الرقابة على سلطة المحكمة في اللجوء إلى الخبرة المحاسبية وتقدير نتائج أعمالها

قدّمنا أن الخبرة من الرخص المخولة قانوناً لمحكمة الموضوع، لتستكمل بها اقتناعها حول مسألة فنية بحتة. إلا أن النصوص التشريعية التي نظمت الخبرة عموماً، لم تقصر هذه السلطة التقديرية على قرار اللجوء إلى الخبرة من عدمه فحسب، بل وتعدت ذلك إلى إقرار ذات الصلاحية لمحكمة الموضوع، فيما يتعلق بتقدير نتائج أعمال الخبراء^(٣٥)، من حيث الأخذ بها أو طرحها كلياً أو جزئياً عند الفصل في موضوع الدعوى المنظورة أمامها، وذلك انسجاماً مع الأصل العام من أن المحكمة لا تقضي إلا وفقاً لما تظمن إليه وتفتتق به.

إلا أن منطق القانون بمفهومه العام، يعززه الاجتهاد القضائي، يؤكد أن هذه السلطة التقديرية لمحكمة إستئناف الضريبة لا تتجو دائماً من رقابة محكمة التمييز، لأن هذه الأخيرة وإن كانت لا تتدخل في ممارسة محاكم الموضوع لسلطاتها التقديرية عموماً، فإنها ملزمة بمراقبة سلامة تطبيق القانون، وخاصة عندما يتعلق الأمر بتسبيب الأحكام القضائية، إضافة إلى أن الفهم الدقيق للخبرة والذي يضعها في مكانها الصحيح على النحو الذي عبر عنه المشرع، يحتم عليها فرض مثل هذه الرقابة لضمان مطابقة الحقيقة القضائية للحقيقة الواقعية، وهي الغاية الأسمى للقضاء.

لذلك فإننا سنتناول موضوع هذا الفصل في مبحثين، نتناول في المبحث الأول رقابة محكمة التمييز على السلطة التقديرية لمحكمة إستئناف الضريبة بشأن إجراء الخبرة من عدمه، في حين نتناول في المبحث الثاني الرقابة على سلطة محكمة استئناف الضريبة في تقديرها لنتائج أعمال الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل، من حيث اعتمادها أو طرحها، وذلك

(٣٥) - نصت المادة (٢/٨٦) من قانون الاصول المدنية على أن "رأي الخبير لا يقيد المحكمة "

من خلال استعراض النصوص التشريعية التي نظمت الخبرة عموماً في الأردن ومصر، والإجتهد المستقر لمحكمة التمييز الأردنية والنقض المصرية، مع بيان رأي الفقه القانوني بهذا الخصوص.

المبحث الأول : الرقابة على سلطة المحكمة في تقدير حاجة الدعوى إلى الخبرة

تقدم أن الخبرة شرعت لمعونة القضاء، ولمساعدته على استجلاء وفهم الجوانب الفنية البحتة^(٣٦) ، لمسألة معينة تعرض على القاضي بصدد النزاع المطروح أمامه^(٣٧) . فالخبرة وإن عدت من البيّنات ووسائل الإثبات، فإنها في الحقيقة ليست منها، فهي لا تعدو أن تكون رخصة من الرخص التي منحها المشرع لمحكمة الموضوع، لمساعدتها على فهم الواقع وتقديره^(٣٨) .

وهذا الأمر ينطبق على الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل، فلمحكمة إستئناف الضريبة الصلاحية التقديرية الكاملة، في طلب مشورة أهل الخبرة المحاسبية والضريبية، في مسألة فنية بحتة تتعلق بالحسابات، وذلك دون معقب عليها في ذلك. كما أن محكمة إستئناف الضريبة، لا تلزم باللجوء إلى الخبرة المحاسبية حتى ولو طلبها الخصوم، فلها أن تلتفت عنها بما لها من صلاحية في تقدير حاجة الدعوى إليها من عدمه^(٣٩) .

(٣٦) ومصطلح المسائل والوقائع الفنية البحتة، استعمل لأول مرة من قبل المشرع الفرنسي، وانظر بهذا الخصوص ، زكي، الخبرة، ص ٢٢.
(٣٧) انظر، أبو السعود، أصول، ص ٣٩٦.

(٣٨) انظر، زكي، الخبرة، ص ١٢. وبذات السياق، محمد علي الصوري، التعليق المقارن على مواد قانون الإثبات، الجزء الثالث، الناشر بلا، البلد بلا، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: الصوري، التعليق، ص ١٢٤٢.

(٣٩) يكاد الفقه القانوني يجمع على الصلاحية التقديرية لمحكمة الموضوع بخصوص الخبرة من حيث إجراءاتها أو الإلتفات عنها، وانظر بهذا السياق. احمد نشأت، رسالة الإثبات، دار الفكر العربي، القاهرة- مصر،

وهذا ما أكدته المادة (١/٨٣) من قانون أصول المحاكمات المدنية، والتي جاء فيها:-

"للمحكمة في أي دور من أدوار المحاكمة أن تقرر الكشف والخبرة، من قبل خبير أو أكثر، على

أي مال منقول أو غير منقول، أو لأي أمر ترى لزوم إجراء الخبرة عليه ...".

وهذا النص يقابل نص المادة (١٣٥) من قانون الإثبات المصري، والتي جاء فيها:-

"للمحكمة عند الإقتضاء، أن تحكم بندب خبير واحد أو ثلاثة".

وما يستفاد من نص المادة (٨٣) من قانون الأصول المدنية، أن ندب الخبراء يدخل ضمن

الصلاحية التقديرية لمحكمة إستئناف الضريبة.

وقد أضاف المشرع في نهاية الفقرة (١) من المادة (٨٣) المشار إليها نصاً مفاده:-

" ويتوجب عليها أن تبين في قرارها الأسباب الداعية لإجراء الكشف والخبرة والغاية من

ذلك".

إلا أن اشتراط تسبيب القرار الصادر بندب خبير، قد جاء بدون أثر قانوني، ذلك أن المشرع لم

يرتب البطلان لعدم تسبيب القرار الصادر بندب خبير، كما أن ذلك يتنافى مع الغاية التي

شرعت من أجلها الخبرة، وهي مساعدة القضاة على فهم الأمور الفنية البحتة، عندما تكون هناك

حاجة إلى هذا الفهم للفصل في الدعوى. فمحكمة إستئناف الضريبة تملك اللجوء إلى الخبرة

بدون طلب من الخصوم، بل حتى لو رفضوا إجراء الخبرة، وهذا يؤكد الصفة الاختيارية^(٤٠)

للخبرة، وحسب المحكمة أن تحدد مهمة الخبير بشكل دقيق، دونما حاجة لبيان الأسباب الداعية

لهذا الإجراء، ما دام محل الخبرة مسألة محاسبية بحتة، لأن قرار المحكمة بندب خبير، يعد

ط٧، سنة ١٩٧٢ المجلد ٢، ص ٤٣٤ وما بعدها، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: نشأت،

رسالة. وبذات السياق أبو السعود، أصول، ص ٤٠١، والعبودي، إثبات، ص ٣٩٩، ورزق الله الأنطاكي،

أصول المحاكمات في المواد المدنية والتجارية، منشورات جامعة دمشق، دمشق- سورية، ط بلا السنة بلا،

ص ٦٣٢، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: الأنطاكي، أصول .

(٤٠) انظر. زكي، الخبرة، ص ١٠٢، وبذات السياق، أبو السعود، أصول، ص ٤٠١.

بمثابة إقرار ضمني منها بعدم كفاية أوراق الدعوى للحكم فيها، وبحاجتها لمشورة أهل الإختصاص، في مسألة تخرج عن نطاق فهمها. (٤١)

وبالمقابل فإن المشرع المصري لم يشترط تسبب القرار الصادر بندب خبير، واكتفى بمنح محكمة الموضوع صلاحية تقدير حاجة الدعوى إلى الخبرة من عدمه، مع ضرورة بيان دقيق لمأمورية الخبير في منطوق الحكم الصادر بندبه (٤٢).

وقد اكدت محكمة التمييز في العديد من اجتهاداتها، الصفة الإختيارية للخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل، وبالتالي عدم خضوع القرار الصادر عن محكمة إستئناف الضريبة سواء بإجراء الخبرة أم بعدم إجرائها، لرقابة محكمة التمييز، فقد جاء في قرار لها:-

"إذا أقرت محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل كمحكمة موضوع الخبرة المحاسبية والضريبية، بمقتضى صلاحياتها الواردة بقانون أصول المحاكمات المدنية، وجاء تقرير الخبرة وفقاً لأحكام المادة (٨٣) منه ... وإذا كان الطعن بالصلاحية التقديرية يخرج عن عداد أسباب الطعن الواردة بالمادة (١٩٨) من قانون أصول المحاكمات المدنية، فإن أسباب الطعن تكون غير واردة ومستوجبة للرد " (٤٣)

وقضت أيضاً: "يرجع في تقدير لزوم إجراء الخبرة، أو عدم لزومها إلى محكمة الموضوع، فإذا لم تر لزوماً لإجرائها، فلا معقب عليها في ذلك" (٤٤).

(٤١) من الأهمية بمكان التحديد الدقيق لمهمة الخبير، وهو ما يوفر الرقابة على عمل الخبير من قبل المحكمة التي ندبته، ويوفر الرقابة على قرار الندب من قبل محكمة التمييز، من حيث مدى تعلق الخبرة بالمسائل الفنية البحتة.

(٤٢) المادة (١٣٥) من قانون الإثبات المصري رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٨، المنشور بالعدد رقم (٢٢) من الجريدة الرسمية تاريخ ١٩٦٨/٥/٣٠ والمعدل بالقانون رقم ٢٣ لسنة ١٩٩٢. والقانون رقم ١٨ لسنة ١٩٩٩ .

(٤٣) تمييز حقوق رقم ١٩٩٧/٩٢ تاريخ ١٩٩٨/١١/١٠ قرار غير منشور.

(٤٤) تمييز حقوق رقم ٩٤/١٨٠٠ تاريخ ١٩٩٥/١/٢٨ المنشور على ص ٣٣٨٧ من مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩٧.

وقضت كذلك: "إن الخبرة هي من عداد البيئات، وهي مسألة موضوعية تتركز محكمة الموضوع بتقديرها، وما دام أن محكمة الموضوع لم تر جدوى من إجرائها، فإنها تكون قد استعملت صلاحيتها في هذه المسألة" (٤٥).

وهذا الإتجاه في اجتهاد محكمة التمييز، يتفق مع اتجاهها عموماً، في عدم فرض رقابتها على محاكم الموضوع، عند ممارسة هذه الأخيرة لصلاحياتها التقديرية المخولة لها بموجب القانون، وعلى النحو الذي رسمه المشرع. وقد جاء اجتهاد محكمة النقض المصرية متفقاً مع هذا السياق، حيث اعتبرت الطعن بصلاحيات محكمة الموضوع بإجراء الخبرة في المنازعات الضريبية جديلاً موضوعياً، لا يجوز إثارته أمام محكمة النقض، فقد جاء في قرار لها:-

" محكمة الموضوع ليست ملزمة بتعيين خبير، متى وجدت في أوراق الدعوى ما يكفي لتكوين عقيدتها " (٤٦)

وقضت أيضاً بأن :-

" محكمة الموضوع لها عدم الاستعانة بأهل الخبرة، متى وجدت بالأوراق ما يكفي لتكوين عقيدتها، والمنازعة في ذلك جدل في سلطة محكمة الموضوع لا تجوز إثارته أمام محكمة النقض " (٤٧)

وقضت كذلك بأنه :-

" لا تثريب على المحكمة إن هي لم تر محلاً لندب خبير، بعد أن ثبت لها أن عناصر تقدير أرباح الممول، والأسس التي بني عليها تقدير وعاء الضريبة سليمة وعادلة " (٤٨)

(٤٥) تمييز حقوق رقم ٦٦٣/٢٠٠٠ تاريخ ٢٩/٨/٢٠٠٠ قرار غير منشور .

(٤٦) نقض ٢٥/١٢/١٩٦٩ س . ٢، ع ٣، ص ١٣٤٤، عن موسوعة، د. زكريا بيومي في القوانين والأحكام والفتاوى الضريبية، الناشر بلا، القاهرة- مصر، سنة ٢٠٠٠ ص ١٢٣٣، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: بيومي، الموسوعة .

(٤٧) طعن رقم ٧٩٦٤ لسنة ٦٥ ق جلسة ١٢/١٢/١٩٩٦، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٣٢.

وما تقدم يؤكد أن الخبرة المحاسبية في المنازعات الضريبية، تدخل ضمن الصلاحية التقديرية لمحكمة إستئناف الضريبة، تستعملها عندما تقدر حاجة الدعوى إليها، ولا تلزم بإجرائها حتى ولو طلبها الخصوم.

ومؤدى هذا الإجتهد المستقر، لمحكمتي التمييز الأردنية والنقض المصرية، خروج هذه السلطة التقديرية الممنوحة لمحكمة الموضوع عن نطاق رقابة محكمتي التمييز والنقض.

وما يؤكد هذه السلطة التقديرية، ويعزز خروجها من دائرة الرقابة، أن اشتراط بناء المحكمة لقضائها على أسباب تبرره وتكفي لحمله ، هو في حقيقته يدخل في نطاق تسبب الأحكام عموماً. وبالرغم من تأكيد الفقه^(٤٩) والقضاء لمثل هذا الشرط، فإن تسبب الأحكام يعد مبدأ قانونياً من مبادئ القانون الطبيعي، لا ينشئه المشرع^(٥٠)، ولكنه يقره فقط، لأنه يهدف إلى حماية حقوق الدفاع، فهو مفروض على القاضي ولو لم يوجد نص تشريعي صريح به، بل إن الإعفاء من هذا الإلتزام لا يكون إلا بنص صريح يقره^(٥١).

لذلك فإن اشتراط تسبب الحكم الفاصل في الدعوى، لتبرير عدم خضوع قرار محكمة إستئناف الضريبة بعدم إجراء الخبرة لرقابة محكمة التمييز، هو في حقيقته من قبيل التزيد في منطوق الحكم، لأن محكمة إستئناف الضريبة غير ملزمة أصلاً بإجراء الخبرة، فهي وحدها التي

(٤٨) طعن رقم ٢٤٦ لسنة ٢٧ ق، جلسة ١٩٦٢/١٢/٢١، أشار إليه منصور، مبادئ، ص ٢٤٧.

(٤٩) انظر بهذا السياق، نشأت، رسالة، فقرة (٧٦٠)، ص ٤٣٤، وبذات السياق د. محمد حسن قاسم، أصول الإثبات في المواد المدنية والجنائية، الناشر بلا، بيروت - لبنان، ط بلا، سنة ٢٠٠٢، ص ٣٠٩، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: قاسم، أصول، وبذات السياق منصور، مبادئ، ص ٢٤٨.

(٥٠) نص المشرع الأردني على ضرورة تسبب الأحكام في المادة (١٦٠) من قانون أصول المحاكمات المدنية، وتقابلها المواد (١٧٦ و ١٧٨) من قانون المرافعات المصري.

(٥١) القصاص، الوسيط، ص ٩٣٠، الهامش، عن عزمي عبد الفتاح، تسبب الأحكام وأعمال القضاة في المواد المدنية والتجارية، ط ١، ١٩٨٣، القاهرة- مصر، ص ١٥، وانظر في تسبب الأحكام، اديب الهلوسة، محاضرات مطبوعة في المنطق القانوني، غير منشورة، القيت على طلبة المعهد القضائي، عمان- الأردن، سنة ١٩٩٥، ص ٢٠ - ٢١، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا : هلوسة ، منطق .

تقدر حاجة الدعوى لطلب مشورة فنية محاسبية من عدمه، فقرارها مرهون بتقدير أمور عدة، منها العناصر التي بني عليها قرار التقدير، ومنها ايضاً البيانات المقدمة في الدعوى، بالإضافة إلى طبيعة الوقائع المراد إثباتها والتي هي محل نزاع في الدعوى المنظورة أمام المحكمة. (٥٢)

وأما اشتراط تسبيب الأحكام عموماً، فهو أمر يتعلق بالنظام العام، لأن المشرع عندما تطلب ضرورة تسبيب الحكم الفاصل في الدعوى، لم يكن يقصد استيفاء الحكم لعناصره الشكلية، بل قصد من ذلك حث القضاة على بذل الجهد والعناية في تحقيق الدعوى وتمحيصها، حتى تكون الحقيقة القضائية التي انطوت عليها أحكامهم، أقرب ما تكون لمطابقة الحقيقة الواقعية تحقيقاً للعدالة (٥٣).

وعلى هذا الأساس فان محكمة التمييز تراقب تسبيب الأحكام، وليس ممارسة محكمة إستئناف الضريبة لسلطاتها التقديرية عندما تمارسها وفقاً لما رسمه المشرع، فإذا ما قررت محكمة التمييز نقض القرار فإن ذلك يكون لعدم تسبيب الحكم، وليس لعدم انتخاب خبير محاسبي في الدعوى، فمحكمة إستئناف الضريبة ليست ملزمة أصلاً بالإشارة إلى طلب إجراء الخبرة المحاسبية، وفصلها في الدعوى دون الإشارة إليه يعد قضاءً ضمناً برفضه.

ومع التسليم بأن اللجوء إلى الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل، هو من إطلاقات محكمة إستئناف الضريبة، كسلطة لها مطلق الصلاحية في تقديرها واستعمالها، يثار التساؤل

(٥٢) فالتسبيب مشروط في الأحكام عموماً حتى في الدعاوى التي لا يتصور فيها إجراء الخبرة.

(٥٣) نقض مصري ١٩٣١/١١/١٩ في الطعن رقم ٢ لسنة ١ ق، أشار إليه القصاص، الوسيط، ص ٩٣١ الهامش (١) .

فيما إذا كانت الخبرة المحاسبية، دليلاً من أدلة الإثبات في المنازعات الضريبية، أم أنها مجرد وسيلة لتقييم دليل مطروح على المحكمة؟^(٥٤)

وبالرغم من أن مجمل النصوص القانونية في التشريع الأردني^(٥٥)، تؤكد على اعتبار الخبرة من أدلة إثبات الحق، ووسيلة من وسائل هذا الإثبات، وهذا ما يؤكد جانب من الفقه على خلاف^(٥٦)، إلا أن ذلك يندرج في إطار تنظيم المشرع للخبرة عموماً وفي مختلف المجالات^(٥٧)، فالخبرة المحاسبية والضريبية، تجرى لإبداء رأي فني بحث في الحسابات والبيانات المالية، أو جانب محدد محل نزاع منها.

وهذا يؤكد أن البيّنة الحقيقية هي الحسابات، التي تطلب المشرع شكلاً محدداً لها، لتوفير الرقابة على صحة ما جاء فيها، ومؤدى ذلك أن تكون الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبية الدخل، أقرب ما تكون إلى وسيلة لتقييم دليل مطروح على المحكمة^(٥٨).

(٥٤) انظر بكر السرحان، الإثبات بالخبرة في القضايا الحقوقية وفق القانون الأردني، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان- الأردن، سنة ١٩٩٩، ص ١٢. وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: السرحان، الإثبات.

(٥٥) المادة (٧٢) من القانون المدني، والمواد (٢ ، ٧١) من قانون البيّنات الأردني.

(٥٦) انقسم الفقه بشأن الخبرة عموماً، فمن رأي يقول بأنها وسيلة إثبات إلى رأي آخر يعتبرها نوع من الشهادة، في حين نجد أن رأياً ثالثاً اعتبرها إجراء مساعد للقاضي، ورأي رابع اعتبرها وسيلة إثبات خاصة، وانظر تفصيلاً، السرحان، الإثبات، ص ١٣ وما بعدها.

(٥٧) فالقانون قد يلزم المحكمة أحياناً بإجراء الخبرة بالنص الصريح، كما هو الحال في المادة (٢٧٣) من قانون التجارة البحرية الأردني، بشأن تسوية الخسائر البحرية، أو ما قررتها المادة (٨٣٦) من القانون المدني المصري، بشأن تعيين الحصص المملوكة على الشيوخ بمعرفة خبير عند عدم اتفاق الشركاء، ومن جهة أخرى فإن الخبرة قد تكون الوسيلة الوحيدة لصاحب الدعوى في إثبات دعواه، فلا يجوز عندها للمحكمة أن تمتنع عن إجرائها، وانظر بهذا الخصوص، الصوري، التعليق، ص ١٢٥٤ وما بعدها.

(٥٨) والأمر مرهون بعناصر النزاع في الدعوى، وحتى ومع مسك المستأنف لحسابات وفقاً لأحكام القانون، فإن عناصر النزاع حول هذه الحسابات وتعلقها بالفن المحاسبي البحث، هي الأساس في جواز أن تكون محلاً للخبرة، وأما المسائل والوقائع الأخرى مادية كانت أو قانونية، فإن تحريها من صميم عمل القاضي، لا يجوز له التنازل عنه وندب غيره للقيام بوظيفته القضائية.

وبالرغم من أن المشرع الأردني قد أخذ بنظام الإثبات المختلط^(٥٩) ، والذي يعطي القاضي قدرًا من السلطة في تحريك الدعوى وتقدير الأدلة^(٦٠) ، إلا أن هذا المسلك من المشرع الأردني، والتشريعات التي انتهجت ذات النهج، لا يتنافى مع مبدأ حياد القاضي المتعلق بالنظام العام، فالسلطة الممنوحة لمحكمة الموضوع تتعلق بتقدير ما يعرض عليها من أدلة عينها القانون، إضافة إلى سلطة محدودة في تسيير الدعوى واستجماع الأدلة^(٦١).

إلا أن مثل هذه الإستثناءات لا يمكن أن تؤدي إلى إخراج القاضي عن حيده، ذلك أنها وجدت لتسريع تحريك الدعوى من جهة، ولإكمال اقتناع القاضي من جهة أخرى، فالواقع العملي يؤكد مدى الحيطة والاعتدال في استعمال القاضي لهذه السلطة الاستثنائية.^(٦٢)

(٥٩) انظر د. مفلح القضاة، البيئات في المواد المدنية والتجارية، جمعية عمال المطابع التعاونية، عمان-الأردن، ط ١٩٩٠، ص ٢٧ ، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: القضاة، البيئات. (٦٠) وبهذا المذهب أخذ أيضاً المشرع المصري، مقتفياً أثر التشريعات اللاتينية وعلى رأسها التشريع الفرنسي، تلافياً لعيوب مذهب الإثبات المقيد، والذي يتولى حصر وسائل الإثبات، وتعيينها تعييناً دقيقاً، بحيث يجعل موقف القاضي منها سلبياً، والذي وضع اصلاً لبحث الثقة في نفوس الخصوم ، وتحقيق الإستقرار في التعامل، بالرغم من انه يجعل وظيفة القاضي آلية ويمنعه من الحكم بالحقيقة الواقعة إذا كان ظهورها له من غير طرق الإثبات التي عينها القانون وقدمها الخصوم، وهذا المذهب وضع أصلاً لتلافي عيوب مبدأ الإثبات الحر أو المطلق، والذي يخول القاضي دوراً ايجابياً في تحريك الدعوى بهدف ضمان مطابقة الحقيقة القضائية للحقيقة الواقعية إلى ابعد الحدود، ولكن أخذ عليه تسليمه المتقاضين إلى القاضي، دون تقييد لسلطته، كما أنه يترك مجالاً واسعاً للاختلاف في الحكم من قاضٍ إلى آخر، وبهذا المذهب تأخذ الشرائع الأنجلوسكسونية، وانظر تفصيلاً بهذا الصدد د. سليمان مرقس، الوافي في شرح القانون المدني، الناشر بلا، القاهرة- مصر، ط ٥، سنة ١٩٩١، المجلد الأول، ج ٥، ص ٥ وما بعدها، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: مرقس، الوافي.

(٦١) ومن أمثله ذلك ما أخذ به المشرع الأردني في المادة (٧٠) بينات والمشرع المصري في المادة

(١١٩) إثبات بشأن توجيه اليمين المتممة من قبل المحكمة.

(٦٢) انظر بهذا الخصوص، د. احمد أبو الوفا، التعليق على نصوص قانون الإثبات، دار المعارف بالإسكندرية- مصر، ط ١٩٠٠، ص ٣٦٠ ، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: أبو الوفا، التعليق.

على أنه ومهما قيل عن الدور الإيجابي للقاضي بشأن تقدير الأدلة واستجماعها، فإن ذلك لا يغيّر من حقيقة الخبرة، ومنها الخبرة المحاسبية في منازعات ضريبة الدخل، وبأنها لا تعدو أن تكون رخصة من الرخص التي شرعت لمساعدة القاضي في استجلاء الجوانب الغامضة لمسألة فنية بحتة، ومن أنها في حقيقتها ليست من أدلة إثبات الحق. (٦٣)

وما يؤكد وجهة النظر هذه، أن محكمة استئناف الضريبة، تملك إجراء الخبرة حتى ولو رفضها الخصوم بل إنها تملك الفصل في النزاع، دون الإشارة إلى طلب الخبرة من قبلهم.

وقد جاء في قرار لمحكمة النقض المصرية بهذا الصدد:-

" إذا كانت محكمة الموضوع ليست ملزمة بإجابة طلب ندب خبير أصلاً، فإن عدم إشارتها صراحة إلى طلب ندب خبير، يعتبر بمثابة قضاء ضمني برفض هذا الطلب، إذ إقامة الحكم على اعتبارات تبرره، يعتبر رداً ضمنياً على ما أثير من دفاع " (٦٤)

كما إن عدم إجابة المحكمة لطلب تعيين خبير، لا يعتبر من قبيل الإخلال بحق الدفاع، فإذا رأت المحكمة سلامة الأسس التي بني عليها قرار التقدير، وأن في هذه الأسس ما يكفي لتكوين هذا الاعتقاد الجازم، فلا يمكن بعد ذلك النعي على محكمة استئناف الضريبة، بأنها قد أخلت بحقوق الخصوم، بالتفاتها عن طلب ندب خبير محاسبي في الدعوى. (٦٥)

وبالرغم من إيراد حالات عدة من قبل الفقه والقضاء المقارن، يلتزم فيها القاضي بإجراء الخبرة (٦٦) ، فإن أياً من هذه الحالات لا يمكن تصورها في قضايا ضريبة الدخل، وتحديدًا عندما

(٦٣) زكي، الخبرة، ص ١٢ وما بعدها.

(٦٤) نقض ١٩٧٤/٤/٢٩، س ٢٥، ص ٧٦١، أشار إليه بيومي، الموسوعة، ص ١٢٣٤.

(٦٥) نقض ١٩٥٣/٦/٤، مج ٢٥ عاماً، بند ٧٦، ص ٧٩٣، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٣٥.

(٦٦) ومن هذه الحالات: حالة تعلق الواقعة المراد إثباتها بمسائل الفن والتخصص، وحالة وجود نص قانوني يلزم المحكمة باللجوء إلى الخبرة، وحالة تعلق المسألة بدفاع جوهري، وحالة ما إذا كانت الخبرة الوسيلة الوحيدة للخصم لإثبات مدعاة، وانظر تفصيلاً، السرحان، الإثبات، ص ٢٣ وما بعدها.

يتعلق الأمر بالخبرة المحاسبية فيها، ذلك أن البيّنة التي من المفترض تقديمها من قبل الجهة المستأنفة لدحض قرار التقدير هي الحسابات المنتظمة والأصولية، وهذا يستتبع عدم جواز القول، بأن المستأنف ليس لديه وسيلة أو بيّنة لإثبات دعواه سوى الخبرة المحاسبية، بعد أن يكون قد قدم بيّنته المتمثلة بالحسابات، وعندئذ يكون تقدير حاجة الدعوى لإجراء الخبرة من صلاحيات محكمة استئناف الضريبة، ويكون الأمر متعلقاً بعناصر النزاع أو الخلاف مع قرار التقدير، وتعلقها بالفن المحاسبي البحت، إضافة إلى كفاية أو عدم كفاية أوراق الدعوى للحكم على أساسها. (٦٧)

وبالرغم من الصفة الاختيارية للخبرة بالنسبة لمحاكم الموضوع عموماً، ومنها محكمة استئناف الضريبة، فمن الممكن أن تصبح نتيجة حتمية، عندما يتعلق الأمر بمسألة محاسبية بحتة، يكون العلم بها أو تحقيقها ضرورياً للفصل في النزاع، في الوقت الذي لا يمكن أن تكون عناصر التقدير، أو الأوراق والأدلة المقدمة في الدعوى، كافية للإيفاء بهذا الغرض. (٦٨)

وحتمية الخبرة في هذه الحالة، هي نتيجة لعدم جواز حكم القاضي بعلمه الشخصي، في مسألة فنية يصعب عليه استقصاء كنهها بنفسه.

وقد نص المشرع الأردني على هذا المبدأ في المادة (٣) من قانون البيّنات والتي جاء فيها:

" ليس لقاضي أن يحكم بعلمه الشخصي "

(٦٧) انظر أبو الوفا ، التعليق، ص ٥٠٠.

(٦٨) وتكون الخبرة لازمة في هذه الحالة، إذا أسندت المحكمة قضاءها إلى هذه المسألة المحاسبية البحتة، بحيث لم تكن أوراق الدعوى كافية للقول بعدم لزوم تحقيقها.

ويجب ألا يفهم أن عدم جواز حكم القاضي بعلمه الشخصي يرجع إلى موقفه المحايد في الإثبات، لأن حياد القاضي لا يتعارض بالضرورة مع القضاء بعلمه، وإنما يرجع إلى حق الخصوم في مناقشة الأدلة المقدمة في الدعوى، انطلاقاً من مبدأ المجابهة بالدليل^(٦٩).

وليس المقصود بعلم القاضي الذي يمتنع عليه الحكم على أساسه، هو علم القاضي خارج مجلس النزاع، فقد يكون قاضي محكمة استئناف الضريبة، ملماً بعلم وفن المحاسبة على النحو الذي يمكنه من الفصل في النزاع، ولكن المقصود بذلك علم القضاة في جميع مجالس القضاء الوطني، بحيث لا يفترض علمهم بمسألة معينة في المجرى العادي للأمر، حتى وإن كان منهم من هو على قدر من الثقافة العامة في موضوع الحسابات، وهذا يستوجب ضرورة إجراء الخبرة، لبحث وتحقيق هذه المسألة وإبداء رأي فني فيها، إذا كان الأمر ضرورياً للفصل في النزاع^(٧٠).

وقد جاء في قرار لمحكمة التمييز الأردنية بأنه :-

" وحيث إن الأحكام إنما تقوم وتبنى على بيّنة قانونية، وحيث إنه ليس للقاضي أن يحكم بعلمه الشخصي، وحيث إن الأمور الفنية تستلزم استعانة المحكمة بأهل الخبرة في هذا المجال، فكان على محكمة استئناف الضريبة إذا لم تجد سبيلاً للأخذ بالخبرة الأولى، أن تجري خبرة جديدة، وصولاً لحقيقة وضع المكلف المالي، ولما لم تفعل يكون قرارها من هذه الناحية مخالفاً للقانون، ومستوجباً للنقض " (71).

(٦٩) انظر . د. عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، دار النشر للجامعات العربية، القاهرة- مصر، ط١، سنة ١٩٦٤، ج٢، فقرة ٢٧ ص ٣٣، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: السنهوري، الوسيط. وبذات السياق أبو السعود، أصول، ص ٧٤، وفي الجانب المقابل يرى جانب آخر من الفقه، أن منع القاضي من الحكم بعلمه الشخصي، يتأتى من التأثير الحتمي لهذا العلم على تقدير القاضي، بل قد يكون من شأنه أن يشل هذا التقدير، مما يجعل القاضي يصلح لأن يكون شاهداً في الدعوى وليس قاضياً، وهذا في حقيقته يتعلق بما يمكن أن يكون القاضي قد شاهده أو سمعه من وقائع الدعوى، أما فيما يتعلق بعلمه بالمسائل الفنية، فإنه لا يجوز إلا بعد بيان المصدر الذي استقى منه ما قرره، أبو الوفاء، التعليق، ص ٣٠.

(٧٠) انظر، السرحان، الإثبات، ص ٢١ - ٢٣.

(٧١) تمييز حقوق رقم ٩٨/١٨٧٦ تاريخ ١٨/٣/١٩٩٨ المنشور على ص ٣/٢٠٩ من المجلة القضائية لسنة ١٩٩٩.

وقضت ايضاً:-

" وحيث نجد ومع أن المحكمة غير مقيدة برأي الخبير حسب أحكام المادة ٢/٨٦ من الأصول المدنية، إلا أن عليها أن تبين الأسباب القانونية التي استندت إليها ل طرحها أية بيعة، لأنه لا يجوز لها أن تحكم بعلمها الشخصي، وفقاً لأحكام المادة (٣) من قانون البيئات " (72).

وقضت محكمة النقض المصرية بقرار لها بأنه :-

" لا يملك القاضي الاستعانة بمعلوماته الخاصة في المسائل الفنية، لأن هذا يعتبر من قبيل العلم الشخصي الذي يمتنع على القاضي الحكم على أساسه، فإذا تعرض الحكم لمسائل فنية، وجب أن يكون هذا المصدر فنياً، فلا يكفي أن يردد الحكم دفاع أحد الخصوم، إن لم يكن مدعماً برأي خبير استشاري أو خبير فني ندبته المحكمة، ومن ثم الإستعانة بخبير في المسائل الفنية، أمر لا بد منه " (73).

إلا أن ما تقدم لا يعني أن ممارسة محكمة إستئناف الضريبة لصلاحياتها بإجراء الخبرة المحاسبية في منازعات ضريبة الدخل، يخرج عن نطاق رقابة محكمة التمييز بشكل كامل، لأن خروجها من نطاق الرقابة، مرهون بأن يكون استعمالها قد تم على نحو ما أراده المشرع فالخبرة شرعت لمساعدة القضاء في استجلاء وفهم مسائل تتعلق بالفن والتخصص الدقيق، وفي حالة الخبرة المحاسبية، فإنه لا يجوز أن يكون محلها تحقيق واقعة مادية تخرج عن نطاق الفن المحاسبي الذي لا يتصور علمه ومعرفته إلا بأصحاب الإختصاص.

كما لا يجوز ندب الخبراء لإبداء الرأي في مسألة قانونية، لأنه وفي كلتا الحالتين، فإن مهمة تحقيق الواقعة، يكون من صميم عمل القاضي، ولا يجوز له بالتالي أن يفوض الخبير بسلطته القضائية، فإن فعل، كان ذلك مما يخضع لرقابة محكمة التمييز، لأنها عندئذٍ تراقب تطبيق القانون، وليس الصلاحية التقديرية لمحكمة الموضوع. (74)

(٧٢) تمييز حقوق رقم ٢٠٠٢/٣٢٩٠ تاريخ ٢٠٠٣/٣/٦، وانظر بذات السياق تمييز حقوق رقم ٢٠٠٢/٣٢٨ تاريخ ٢٠٠٢/٢/١٣، وتمييز حقوق رقم ٢٠٠٣/٢١٤٧ تاريخ ٢٠٠٣/١٠/٩ منشورات مركز عدالة، عمان - الأردن.

(٧٣) نقض ١٩٦٤/٣/٢٦، س ١٥، ص ٣٩٥، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٧١.

(٧٤) ورقابة محكمة التمييز في مثل هذه الحالات تتعلق بقمّة النظام العام، لأنه لا يجوز للقضاة تفويض سلطاتهم إلى الخبراء وهم من خارج السلطة القضائية، بأن يعهدوا إليهم تحقيق الدعاوى المنظورة امامهم، لأن القيام بإجراءات الإثبات يدخل في صميم عمل القاضي، إضافة إلى تقدير عناصر الإثبات القائمة في الدعوى، واخيراً فإن تكوين عقيدة القاضي مرهون به وحده، وما شرعت الخبرة إلا استثناء على هذا الأصل العام، وشرعت للضرورة، فوجب أن تقدر بقدرها، فمن غير المقبول الإسراف المتزايد في ندب الخبراء من جهة، أو ندبهم في أمور تخرج بالخبرة عن الغاية التي شرعت من أجلها من جهة أخرى، وانظر بهذا الخصوص زكي، الخبرة، ص ٥٨ وما بعدها.

ويثار التساؤل عن سلطة محكمة استئناف الضريبة، إزاء قرارها القاضي بإجراء الخبرة المحاسبية وفيما إذا كانت تملك الرجوع عنه ؟
وبالرغم من محدودية الطعون في مثل هذه الحالة، إلا أن اجتهاد محكمة التمييز الأردنية - وعلى ندرته - قد أفرز تناقضاً واضحاً بهذا الصدد ، فقد جاء في قرار لها :
" ... إن رجوع محكمة إستئناف الضريبة عن قرارها بإجراء الخبرة، ليس فيه مخالفة للقانون، ومن ضمنها صلاحيتها التقديرية، ولا رقابة لمحكمتنا عليها في ذلك " (75)
وهذا الاجتهاد لمحكمة التمييز يتفق مع السياق العام، باعتبار الخبرة بكل مراحلها، تخضع للسلطة التقديرية لمحكمة الموضوع، فهي تملك ألا تجري الخبرة ابتداءً، كما تملك عدم الأخذ بأراء الخبراء وأن تقضي وفقاً لما تظمن إليه من أوراق وأدلة الدعوى، لذلك فمن باب أولى، أن تملك الرجوع عن قرارها القاضي بإجراء الخبرة، متى وجدت بدونها ما يكفي لبناء قضائها عليه.

إلا أن محكمة التمييز الأردنية قد قضت في قرار آخر لها بخلاف ذلك، حيث تقول:-
" إن قرار إجراء الخبرة الفنية يعتبر من قرارات القرينة، والذي لا يجوز للمحكمة الرجوع عنه بعد تقريره، لأنه يرتب اوضاعاً محددة للخصوم أو أحدهم، وعليه وحيث إن محكمة الموضوع لم تراع ذلك، فتكون قد اخطأت بتطبيق القانون، وقرارها يستوجب النقض " (76).

وهذا الاجتهاد لمحكمة التمييز على النقيض مما تقدم، حيث اعتبرت محكمة التمييز أن القرار الصادر والمتضمن إجراء الخبرة هو من قرارات القرينة الذي ينطوي على إقرار ضمني بعدم كفاية اوراق الدعوى للحكم بالإستناد اليها، وحاجة الدعوى إلى رأي خبير فني، في مسألة محاسبية بحتة.

ومرد هذا الاختلاف في الاجتهاد، إلى عدم وجود نص قانوني ينظم سلطة محكمة الموضوع حول القرارات التحضيرية المتعلقة بإجراءات الإثبات.

وقد حسم المشرع المصري الأمر حيث نص صراحة في المادة (٩) من قانون الإثبات على ما يلي:-

" للمحكمة أن تعدل عما أمرت به من إجراءات الإثبات، بشرط أن تبين أسباب العدول بالمحضر، ويجوز لها ألا تأخذ بنتيجة الإجراء، بشرط أن تبين أسباب ذلك في حكمها ".
وهذا النص يؤكد على سلطة محكمة الموضوع في العدول عن قرارها القاضي بإجراء الخبرة، أو حتى بعدم الأخذ بنتائجها بشرط تسبب قرار العدول (77).

(٧٥) تمييز حقوق رقم ٢٠٠٣/١٦٠٥ تاريخ ٢٠٠٣/١١/٦، منشورات مركز عدالة، عمان- الأردن.

(٧٦) تمييز حقوق رقم ٢٠٠٣/١٠٧٢ تاريخ ٢٠٠٣/٧/٣، منشورات مركز عدالة، عمان- الأردن.

ويرى الباحث أن موقف المشرع المصري قد جاء متفقاً مع الأصل العام للخبرة، باعتبارها رخصة شرعت لمعونة القضاء في فهم المسائل الفنية البحتة اللازمة للفصل في الدعوى، وهو موقف حري بالمشرع الأردني تبنيه وبالنص الصريح منعاً للاختلاف في الاجتهاد القضائي على النحو الذي قدمناه (78).

(٧٧) انظر تفصيلاً بهذا الصدد، أبو الوفاء، التعليق، ص ٨١ وما بعدها.

(٧٨) جاء في المذكرة التفسيرية لقانون الإثبات المصري بصدد هذه المسألة، أنه ليس ابغض إلى نفس القاضي، من حمله على تنفيذ إجراء لم يعد له ضرورة، ومن العبث وضياع الوقت الإصرار على تنفيذ إجراء اتضح للمحكمة انه غير مفيد أو غير منتج، ويجب أن يحكم القاضي وفق ما يرتاح إليه ضميره، مهما كان ذلك مخالفاً لنتيجة التحقيق الواضحة. إنما يجب أن يطمئن المتقاضي إلى عدالة المحكمة، حتى يرتاح إلى أن اقتناع القاضي قد تم بناءً على اسباب صحيحة، ولو كان الأمر مخالفاً لنتيجة التحقيق المأمور به، لذلك اوجب المشرع أن تذكر اسباب العدول في المحضر في الحالة الأولى، ووجب أن تذكر الأسباب في الحكم في الحالة الثانية، عن أبو الوفاء، التعليق، ص ١٠٠، وبذات السياق د. علي عوض حسن، الخبرة في المواد المدنية والتجارية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر - ط بلا، سنة ١٩٩٧، ص ٩٥. وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: علي حسن، الخبرة .

المبحث الثاني : الرقابة على سلطة المحكمة في تقدير عمل الخبراء

أشرنا من قبل إلى أن الخبرة عموماً، ومنها الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل، هي في حقيقتها إجراء تعهد بموجبه المحكمة إلى شخص مختص ينعت بالخبير، بمهمة محددة تتعلق بواقعة أو وقائع مادية، يستلزم بحثها أو تقديرها، أو على العموم إبداء رأي يتعلق بها، علماً أو فناً لا يتوافر في الشخص العادي، ليقدّم بياناً أو رأياً فنياً لا يستطيع القاضي الوصول إليه وحده، وذلك عندما تقدر المحكمة أهمية هذا الإجراء في الفصل في النزاع المطروح أمامها. فالخبرة إذاً لا تعدو أن تكون رخصة من الرخص التي منحها المشرع لمحكمة الموضوع، لها أن تستعملها أو تلتفت عنها، دون معقب عليها في ذلك، وهذا ما يفسر ما لمحكمة الموضوع من سلطة في تقدير القيمة الإنتاجية لتقرير الخبير.

وقد عبر المشرع الأردني عن هذه الصلاحية وبشكل صريح في المادة (٢/٨٦) من قانون الأصول المدنية، والتي جاء فيها: - " رأي الخبير لا يقيد المحكمة " (79). فالنص يؤكد أن المحكمة غير ملزمة برأي الخبير الذي انتدبته، فلها أن تقضي بما يخالفه لأن لها صلاحية كاملة في تقديره، وهذا بطبيعة الحال عندما يكون في أوراق الدعوى ما يكفي للإستناد إليه في الحكم. كما أن المحكمة تستطيع أن تأخذ بما جاء في التقرير، متى اطمأنت إليه في ظل باقي أوراق الدعوى والأدلة المقدمة فيها. وسنتناول هذا الموضوع في مطلبين نخصص الأول لبحث رقابة محكمة التمييز في حال اعتماد محكمة إستئناف الضريبة لتقرير الخبرة، في حين نخصص الثاني لبحث هذه الرقابة في حال عدم اعتماد التقرير (80).

(٧٩) تقابلها المادة (١٥٦) من قانون الإثبات المصري والتي تنص على أن "رأي الخبير لا يقيد المحكمة " .
(٨٠) ذلك أنه لا خلاف على أن محكمة إستئناف الضريبة أو محكمة الموضوع عموماً تملك إعادة التقرير للخبير لإكمال ما به من نقص إن وجدت حاجة لذلك، كما أن المحكمة تملك إجراء خبرة جديدة، في حال عدم اقتناعها بالتقرير، لأنها لا تقضي الا وفقاً لما تظمنن إليه.

المطلب الأول : الرقابة على اعتماد تقارير الخبرة المحاسبية

في البداية لا بد من توضيح أن المراد باعتماد تقارير الخبرة هنا، هو اتخاذه كأحد أسباب الحكم الفاصل في الدعوى، وليس اعتماده بصورة مبدئية من قبل محكمة إستئناف الضريبة بعد ايداعه لديها من قبل الخبير، ذلك أنه وعند اعتمادها للتقرير بصورة مبدئية، فإنها تبقى محتفظة بسلطتها في تقدير قيمته الإنتاجية عند الفصل في الدعوى.

وقد عبرت محكمة التمييز الأردنية عن ذلك في العديد من اجتهاداتها حيث جاء في قرار لها:-

" إن اعتماد المحكمة لتقرير الخبرة من حيث المبدأ، لا يقيد بها بالنسبة لما جاء فيه من بنود مخالفة للقانون، وهذا ما استقر عليه قضاء هذا المحكمة، لأن الخبرة المتعلقة بضريبة الدخل من طبيعة خاصة، لتناولها عناصر كثيرة ومتنوعة، ولصلة بعضها بقانون ضريبة الدخل، مما يستدعي اعتمادها من قبل المحكمة بصورة مبدئية، ومراجعة بنودها وعناصرها لمعرفة مدى اتفاقها مع القانون من عدمه " (81) + (82) .

وبالرجوع إلى نص الفقرة (٢) من المادة (٨٦) من قانون أصول المحاكمات المدنية، نجد أنها قد تضمنت مبدأً عاماً يقضي بعدم تقييد رأي الخبير للمحكمة، واستناداً إلى منطق النص، فإن محكمة إستئناف الضريبة تملك الأخذ برأي الخبير كله، كما أن لها أن تأخذ ببعض ما جاء فيه وتطرح بعضه الآخر، وذلك بما لها من صلاحية تقديرية خارجة عن حدود رقابة محكمة التمييز ما دام لم يرد ما يتلم القيمة القانونية والواقعية للتقرير.

(٨١) تمييز حقوق ٢٠٠٠/١٢٤٥ تاريخ ٢٥/١٠/٢٠٠٠، منشورات مركز عدالة، عمان-الأردن، وبذات السياق تمييز حقوق رقم ٣١٥/٢٠٠٠ تاريخ ٢٨/٩/٢٠٠٠ المنشور على ص ٨/٨٩ من المجلة القضائية لسنة ٢٠٠٠ وتمييز حقوق ٢٠٠٢/٢٠١٣ تاريخ ١٧/٩/٢٠٠٢، منشورات مركز عدالة، عمان - الأردن.

(٨٢) بالرغم من تأكيد محكمة التمييز لمصطلح الطبيعة الخاصة للخبرة في قضايا ضريبة الدخل في العديد من اجتهاداتها، إلا أنها لم تبين وجه الخصوصية الذي يبرر اعتماد التقرير المبدئي مع الإحتفاظ بسلطة تقدير = قيمته الإنتاجية عند الفصل في الدعوى، ويرى الباحث أن هذه الطبيعة الخاصة قد تعزى إلى الإختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية، والذي يبرر عدم خضوع الدخل المتحقق فعلاً للضريبة لكونه معفى، أو عدم قبول نفقة مدفوعة فعلاً لكون القانون لا يسمح بتنزيلها، وكل ذلك في سبيل الوصول للدخل الخاضع للضريبة، إلا أن هذا لا ينفي أن للخبرة وفي كل المجالات طبيعة خاصة قد تبرر اعتماد تقرير الخبرة مبدئياً مع الإحتفاظ بسلطة تقدير قيمته عند الفصل في الدعوى، ومرد ذلك إلى الطبيعة الخاصة لكل مسألة فنية يتصور أن تكون محلاً للخبرة.

وفي هذا تقول محكمة التمييز الأردنية:-

" يعد اعتماد محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل على تقرير الخبرة، من الأمور التي تستقل في تقديرها دون رقابة عليها من محكمة التمييز حسب الإجتهد المستقر، وبالتالي لا يصلح سبباً للنقض، لأنه يخرج عن عداد الأسباب الواردة في المادة (١٩٨) من قانون الأصول المدنية " (83).

كما جاء في قرار آخر لها :

" لمحكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل كمحكمة موضوع، وبما لها من حق في تقدير الخبرة عملاً بالمادة (٨٣) من قانون أصول المحاكمات المدنية، القناعة بتقرير الخبرة، والفصل في الدعوى وفقاً لما جاء به، دون تدخل من محكمة التمييز بقناعة محكمة الموضوع في هذه المسألة الموضوعية، ما دام أن التقرير جاء وافياً ومستوفياً لشرائطه القانونية، ويؤدي إلى النتيجة التي استخلصتها منه بوضوح، وما دام أن المميز لم يورد في أسباب التمييز أي طعن يجرحه ... " (84)

وخلاصة الإجتهدات المشار إليها من قضاء محكمة التمييز، أن محكمة إستئناف الضريبة تستقل بتقدير نتائج أعمال الخبرة المحاسبية، فلها أن تقضي بالاستناد إلى التقرير كلياً أو جزئياً وفقاً لما تظمن إليه منه. ومثل هذا الاتجاه في اجتهاد محكمة التمييز يتفق مع اعتبار محكمة إستئناف الضريبة - كمحكمة موضوع- صاحبه السلطة في إجراء الخبرة ابتداءً من عدمه استناداً إلى منطق نص المادة (٨٣) من قانون الأصول المدنية.

(٨٣) تمييز حقوق رقم ١٩٩١/٤٨٧ تاريخ ١٩٩١/١٠/٢٢ المنشور على ص ٢٣٩٨ من مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩١.

(٨٤) تمييز حقوق رقم ٢٠٠٣/١٠٧٣ تاريخ ٢٠٠٣/٩/٢، منشورات مركز عدالة، عمان - الأردن، وأنظر بذات السياق تمييز حقوق رقم ٩٦/٢٤ تاريخ ١٩٩٦/١/٢٢ المنشور على (ص) ٢٧٢٧ من مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩٦، وتمييز حقوق رقم ٩٧/١٠١٣ تاريخ ١٩٩٧/٧/٢٨ المنشور على (ص) ٣٥٠ من المجلة القضائية لسنة ١٩٩٧، وتمييز حقوق رقم ٩٨/١١٠ تاريخ ١٩٩٨/٢/٢١ المنشور على (ص) ٢/٢٩١ من المجلة القضائية لسنة ١٩٩٨، وتمييز حقوق رقم ٩٩/٥١٤ تاريخ ١٩٩٩/٩/٢٨ المنشور على (ص) ٩/٤٩٣ من المجلة القضائية لسنة ١٩٩٩، وتمييز حقوق رقم ٢٠٠٠/٢٨٤٧ تاريخ ٢٠٠١/٣/١٤ المنشور على (ص) ٣/٣٢١ من المجلة القضائية لسنة ٢٠٠١، وتمييز حقوق رقم ٩٨/٨٥٢ تاريخ ١٩٩٨/٦/٢٣، وتمييز حقوق رقم ٩٩/٥١٦ تاريخ ١٩٩٩/٩/٣٠، وتمييز حقوق رقم ٢٠٠٠/٢١٥٣ تاريخ ٢٠٠٠/١٢/٢٤، وتمييز حقوق رقم ٢٠٠١/٢٩٩٢ تاريخ ٢٠٠١/١٠/٢، وتمييز حقوق رقم ٢٠٠٢/٨٠٧ تاريخ ٢٠٠٢/٤/٤، وتمييز حقوق رقم ٢٠٠٤/٢٧٦ تاريخ ٢٠٠٤/١٢/٥، منشورات مركز عدالة، عمان - الأردن.

وقد جاء اجتهاد محكمة النقض المصرية، متفقاً مع المبدأ العام في تقرير سلطة محكمة الموضوع بشأن الأخذ بنتائج الخبرة في المنازعات الضريبية، حيث جاء في قرار لها:-
" تقرير الخبير تستقل محكمة الموضوع بتقديره، ولا معقب عليها في ذلك متى أقامت قضاءها على أسباب سائغة " (85)

وتقول أيضاً :-

" لمحكمة الموضوع السلطة في تقدير عمل الخبير، وفي الموازنة بين الأدلة التي تقدم في الدعوى، للأخذ بما تطمئن إليه، وإطراح ما عداه منها، ما دامت تقيم قضاءها على أسباب سائغة " (86).

ومما تقدم يتضح ما لمحكمة الموضوع في منازعات ضريبة الدخل، من سلطة تخولها اعتماد تقارير الخبرة المحاسبية كلياً أو جزئياً، وبناء الأحكام عليها، وبما يتفق مع النصوص التشريعية التي أقرت هذه السلطة التقديرية سواء في التشريع الأردني أم المصري (87)، ومؤدى ذلك خروج هذه السلطة عن حدود رقابة محكمتي التمييز والنقض، وهذا يتفق مع الغاية التي شرعت الخبرة من أجلها، ما دام أن استعمال الرخصة بإجراء الخبرة قد تم ضمن الحدود التي رسمها المشرع من حيث اعتبار تحقيق جميع عناصر النزاع في الدعوى هو من مهمة محكمة الموضوع، ما دام القيام بهذه المهمة هو في حدود استطاعتها.

إلا أنه يجب ألا يفهم أن اعتماد محكمة إستئناف الضريبة لتقرير الخبرة المحاسبية في قرارها الفاصل في الدعوى، هو بمنأى عن رقابة محكمة التمييز دائماً، ذلك أنه وبالرغم من السلطة الممنوحة لمحكمة إستئناف الضريبة بهذا الخصوص، فإن محكمة التمييز تمارس رقابتها كمحكمة قانون، عندما تكون النتيجة التي توصلت إليها محكمة إستئناف الضريبة بإستنادها إلى التقرير، غير مستساغة وغير مقبولة، أو لا تتفق مع العقل والمنطق، ذلك أن اعتماد التقرير يجعله سبباً من أسباب الحكم الفاصل في النزاع، بل قد يكون السبب الوحيد للحكم، مما يجعل عدم منطوقية النتيجة التي انتهى إليها التقرير، من شأنه أن يشوب الحكم بعيب القصور في التعليل والتسبيب، كأن يكون ما توصل إليه الخبير لا يستند إلى أساس قانوني أو محاسبي أو

(٨٥) الطعن رقم ٥٨/٢٤٣٠ ق، في ١٨/٩/١٩٩٥، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٨٥.

(٨٦) الطعن رقم ٤٠٦ سنة ٣٧ ق، جلسة ١٣/٦/١٩٧٢، المرجع السابق ص ١٢٩٣، وبذات السياق أنظر، الطعن رقم ٢٨٠٩ سنة ٦٠ ق، ١٠/١١/١٩٩٧، والطعن رقم ١٣٩٧/٦٠ ق جلسة ٢٢/١٢/١٩٩٧، والطعن رقم ٢٤١٨ سنة ٥٢ ق جلسة ٥/٦/١٩٨٦، والطعن رقم ٥٤٢٦ لسنة ٦٥ جلسة ٢٨/١٠/١٩٩٦، والطعن رقم ١٣٢ لسنة ٥٩ ق جلسة ١٦/١/١٩٩٧، والطعن رقم ١٣١٨ س ٦٥ ق جلسة ٢/١٢/١٩٩٦، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٨٣ - ١٢٩٦.

(٨٧) المادة (٢/٨٦) من قانون الاصول المدنية الاردني، والمادة (١٥٦) من قانون الإثبات المصري .

كان مجرد اجتهاد شخصي للخبير، أو منظوياً على تناقض واضح، أو كان رأي الخبير مجرد اقتراحات لا تؤيدها بيعة تسندها، أو أن تكون الخبرة أجريت على حسابات غير صحيحة..الخ وهي أمور تستشف من اجتهادات محكمتي التمييز الأردنية والنقض المصرية. وتطبيقاً لذلك فقد قضت محكمة التمييز الأردنية :-

" وفي ذلك نجد أنه وإن كانت الخبرة تعد من البيانات المنصوص عليها في المادة الثانية من قانون البيئات، والتي تستقل محكمة الموضوع بتقديرها، دون رقابة عليها من محكمة التمييز، إلا أنه يستثنى من ذلك أن تكون النتيجة التي توصلت إليها محكمة الموضوع، تستند إلى أدلة وهمية لا وجود لها، أو تناقض بينات الدعوى، أو لا تتفق والمنطق والعقل، وحيث إن من الثابت بتقرير الخبرة الذي اعتمده محكمة إستئناف ضريبة الدخل، أن الخبير قام بفحص ميزانية المستأنف ودفاته عن السنة محل الطعن، ووجد أن حسابات المؤسسة لا تعكس الصورة الصحيحة لنتيجة نشاط المستأنف، لوجود أخطاء جوهرية في التسجيل باليومية، وعدم تسجيل مبيعات، وعدم وجود بيانات وكشوفات كاملة بمحتويات كل الاعتمادات، تبين الأصناف، وسعر شرائها، واختفاء بعض أصناف البلاط المستورد بين المبيعات وجرد بضاعة آخر المدة، وعدم استعمال بطاقات صنف، وغير ذلك من الأسباب الواردة في التقرير، وفي ضوء هذه الملاحظات التي أوردها الخبير، فإن دفاتر المستأنف وسجلاته، تصبح مرفوضة ولا تصلح أساساً للتقدير، أو للاستدلال بها على حقيقة دخل المذكور، وبالتالي فإن الاستناد إلى تقرير الخبرة كبيئة لإثبات خلاف التقدير الذي أجراه مقدر ضريبة الدخل، لا يقوم على أساس من القانون " (88)

كما جاء في قرار آخر لها :-

" وحيث أن محكمة الاستئناف قد قنعت بالخبرة الجارية أمامها، وأخذت بها، وحيث إن المميز قد أثار بمرافعته النهائية، وفي تعليقه على تقرير الخبرة، أن الخبير قد خالف الإقرار الوارد بحسابات الشركة المميز ضدها، إلا أن محكمة الإستئناف حجبت نفسها عن الرد على هذا الدفع، ولم تناقش ما ورد فيه على ضوء تقرير الخبرة، فيكون قرارها مشوباً بقصور في التعليل والتسبيب من هذه الجهة، وهذا السبب يرد عليه ".

ولا يخفى تناقض مثل هذه الإجهادات - بالرغم من موافقتها لصحيح القانون - عن اجتهادات أخرى لمحكمة التمييز اعتبرت فيها الخبرة وتقدير نتائج أعمالها مما يدخل في سلطة محكمة إستئناف الضريبة دون معقب عليها في ممارسة هذه السلطة، حيث اعتبرت الطعون المتعلقة بتقرير الخبرة ليست أكثر من طعون موضوعية لا يجوز إثارتها أمام محكمة التمييز،

(٨٨) تمييز حقوق رقم ٢٠٠٢/١٤٩٧ تاريخ ٢٠٠٢/٦/١٦، منشورات مركز عدالة، عمان - الأردن.

بالرغم من أن اغلب تلك الطعون من شأنها المساس بأسباب الحكم أو بالجزء المكمل لأسبابه^(٨٩).

وفي اجتهاد محكمة النقض المصرية بهذا الصدد نلاحظ اتجاهها يعتبر الطعن المتعلق بتقرير الخبرة المحاسبية هو طعن يجوز إثارته أمامها عندما يكون من شأنه أن يتلّم القيمة القانونية للتقرير، حيث جاء في قرار لها :

" أخذ المحكمة بتقرير الخبير المقدم في الدعوى وإحالتها في بيان اسباب حكمها إليه، وإذا كانت أسبابه لا تؤدي إلى النتيجة التي انتهى إليها، بحيث لا تصلح رداً على دفاع جوهرى تمسك به الخصوم، فإن حكمها يكون معيباً بالقصور " ^(٩٠).

وقضت أيضاً:-

" يتعين أن يبين بتقرير الطعن أمام محكمة النقض، ماهية الاعتراضات التي قدمها الطاعن على تقرير الخبير، والمستندات التي تمسك بها، حتى ولو أغفل الحكم المطعون فيه الرد عليها " ^(٩١) .

ويتضح من خلال استعراض اجتهادات محكمتي التمييز والنقض، أن محكمة الموضوع وعندما تقوم بإعتماد التقرير ، كأحد اسباب حكمها الفاصل في النزاع الضريبي، فإنها تكون ملزمة بالرد على الطعون التي يقدمها الخصوم، والتي من شأنها أن تتلّم القيمة الواقعية والقانونية للتقرير، بحيث تكون ملزمة بتنفيذ مزاعم الخصوم حوله والرد عليها، وإلا فإن قرارها يكون مشوباً بعيب القصور في التسبيب والتعليل، على النحو الذي يسمح لمحكمة التمييز بأن تمارس رقابتها من هذه الجهة.

ولهذه الرقابة ما يبررها، لأن محكمة التمييز عندئذٍ تمارس رقابتها كمحكمة قانون على قضاء محكمة إستئناف الضريبة من حيث التسبيب، والذي هو من عداد الأسباب المنصوص عليها في المادة (١٩٨) من قانون أصول المحاكمات المدنية كأحد أسباب التمييز^(٩٢)، فقرار

(٨٩) تمييز حقوق رقم ٢٠٠٢/١٤٣٤ تاريخ ٢٠٠٢/٦/٢٦ وبذات السياق تمييز حقوق ١٩٩٩/١٢٠٢ تاريخ ١٩٩٩/١٢/١٤، وتمييز حقوق رقم ٢٠٠٢/١٦٧٥ تاريخ ٢٠٠٢/٨/٢٦، وتمييز حقوق رقم ٢٠٠٢/٢٣٤٦ تاريخ ٢٠٠٢/١١/١٩، وتمييز حقوق رقم ٢٠٠٣/٢٦٥ تاريخ ٢٠٠٣/٤/٢٩، وتمييز حقوق رقم ٢٠٠٣/١٤٣٨ تاريخ ٢٠٠٣/٧/٣، منشورات مركز عدالة، عمان - الأردن.

(٩٠) نقض ١٩٨٣/١/٦، س ٣٤، ص ١٣٠، بيومي، الموسوعة، ص ١٣١٩.

(٩١) نقض ١٩٧٠/١٢/٢٢، س ٢١، ع ٣، ص ١٢٧٢، بيومي، الموسوعة، ص ١٣٢٩.

(٩٢) وكذلك المواد (٢٤٨) (٢٤٩) من قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري.

محكمة إستئناف الضريبة المستند إلى تقرير الخبير، يجعل من هذا الأخير جزءاً من الحكم، أو بعبارة أخرى جزءاً مكماً لأسبابه (93).

إلا أن ما تقدم ليس اجتهاداً مستقراً لمحكمتي التمييز الأردنية والنقض المصرية، وخاصة فيما يتعلق بضرورة الرد على الطعون التي من شأنها أن تجرح الخبرة، والذي هو من مقتضيات تسبب الأحكام على النحو الذي تقدم بيانه، فقد جاء في قرار لمحكمة التمييز الأردنية:-
" إن الطعن بتقرير الخبرة واجب الرد لأنه طعن موضوعي لا قانوني بهذه البينة القانونية والمنصوص عليها بالمادة ٦/٢ من قانون البيّنات والمادة (٨٣) من الأصول المدنية... " (94)
وقضت أيضاً:-

" لمحكمة إستئناف الضريبة الصلاحية التقديرية في تقدير الخبرة عملاً بالمادة (٨٣) من قانون أصول المحاكمات المدنية، فلها أن تأخذ بتقرير الخبير كله أو بعضه تبعاً لما تقتضيه به من صحة أسبابه، وهي في ذلك لا تكون ملزمة بإبداء أسباب أخرى تبرر هذا الإقتناع، والرد على المطاعن التي وجهها الخصوم إلى ذلك التقرير، لأن فيما أخذت به منه محمولاً على أسبابه، ما يفيد أنها لم تجد في تلك المطاعن ما يستحق الرد عليه بأكثر مما تضمنه التقرير " (95).
وفي اجتهادات محكمة النقض المصرية، نجد أيضاً اتجاهاً موافقاً لإجتهد محكمة التمييز الأردنية المشار إليه آنفاً من حيث عدم جواز الطعن المنصب على تقرير الخبرة، لأن يكون أحد الأسباب التي يتم إثارتها أمام محكمة النقض، فقد جاء في قرار لمحكمة النقض المصرية بهذا الخصوص بأن:

" الأخذ بتقرير الخبير محمولاً على أسبابه، من سلطة محكمة الموضوع في فهم الواقع في الدعوى وتقدير الأدلة فيها، والمطاعن في هذا التقرير جدل موضوعي لا يجوز إثارته أمام محكمة النقض " (96)

(٩٣) زكي، الخبرة، ص ١٧٢ وما بعدها.

(٩٤) تمييز حقوق رقم ١٨٩٥/١٨٩٨ تاريخ ١٩٩٩/٣/١٤، المنشور على ص ٣/٣٤ من المجلة القضائية لسنة ١٩٩٩.

(٩٥) تمييز حقوق رقم ٢٠٠٢/٢٢٢٣، قرار هيئة عامة بتاريخ ٢٠٠٢/١٠/٢٢، منشورات مركز عدالة، عمان-الأردن، وأنظر تمييز حقوق رقم ٩٩/٣٤٠٨ تاريخ ٢٠٠٠/٦/٢٨، وتمييز حقوق رقم ٩٩/٣٤١٧ تاريخ ٢٠٠٠/٦/٦، وتمييز حقوق رقم ٢٠٠١/٦٥٣ تاريخ ٢٠٠١/٨/٢٩، وتمييز حقوق رقم ٢٠٠١/٢٦٢٧ تاريخ ٢٠٠١/١٠/٢١، وتمييز حقوق رقم ٢٠٠١/١٨٠٤ تاريخ ٢٠٠١/١٠/٢٣، منشورات مركز عدالة، عمان-الأردن.

(٩٦) الطعن رقم ٥٧/١٩٦١ ق جلسة ٩٥/٤/١٧، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٨٧، وانظر بذات السياق الطعن رقم ١٦٥٦ س / ٥٢ ق جلسة ١٩٨٦/٤/٦ والطعن رقم ٨٧٨ س / ٥٢ ق جلسة ١٩٨٥/١١/٢٧، والطعن رقم ٢٣٢٨ / ٦٠ ق جلسة ١٩٩٦/٦/٣٠، والطعن رقم ٦٠/٢٢٨٠ ق جلسة ١٩٩٧/٦/١٦، والطعن رقم ١٣٢ / لسنة ٥٩ ق جلسة ١٩٩٧/١/١٦، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٨٦ - ١٢٨٩.

وفي الحقيقة إن مثل هذه الإجتهاادات، لا يمكن فهمها أو قبولها، فهي تعطي محكمة الموضوع سلطة يصعب وضع ضوابط أو أسس تحكمها، وتؤدي بالنتيجة إلى وجود أحكام غير مسببة، تستند إلى عبارات درجت محكمة إستئناف الضريبة على استعمالها، مثل أن تقتنع المحكمة بما جاء في تقرير الخبرة، أو تظمن لما ورد فيه، دون أن تبين أساس هذا الإقتناع أو الإطمئنان، ودون أن ترد على الطعون التي من شأنها أن تجرح الخبرة في قيمتها القانونية والواقعية، وهي بذلك تكون قد خالفت القانون الذي قضى بضرورة تسبيب الأحكام، وكل ذلك بتأييد من محكمتي التمييز والنقض بعد أن أخذت كل منهما في مثل هذه الأحكام، بالدور الرقابي على سلامة تطبيق القانون. (97)

ويرى الباحث أن مثل هذه الإجتهاادات لمحكمتي التمييز الأردنية والنقض المصرية - علاوة على كونها متناقضة مع اجتهادات مغايرة على نحو ما قدمناه- فإنها قد أسهمت في ترسيخ استعمال الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل على خلاف إرادة المشرع، بل وشجعت قضاة الموضوع في الأردن ومصر على تفويض الخبراء المحاسبين بتحقيق مسائل النزاع في الدعاوى الضريبية، بالرغم من أن الخبراء ليسوا من رجال القضاء، الأمر الذي لا يمكن معه القول بأن انتخاب الخبراء في أغلب القضايا الضريبية قد تم على خلاف الغاية التي شرعت الخبرة من أجلها .

المطلب الثاني : الرقابة على طرح تقارير الخبرة المحاسبية

لقد جاء نص الفقرة (٢) من المادة (٨٦) من قانون أصول المحاكمات المدنية، ليقرر مبدأً عاماً يقضي بأن:- (رأي الخبير لا يقيد المحكمة). وبالإضافة إلى أن هذا المبدأ، قد جاء متفقاً مع الأصل العام من أن محكمة الموضوع لها الصلاحية التامة في وزن البينة المقدمة في الدعوى، وبناء قضائها على ما تظمن إليه منها، فإن هذا المبدأ قد جاء متفقاً أيضاً مع اعتبار الخبرة أصلاً من إطلاقات محكمة الموضوع، وأنها في حقيقتها لا تعدو أن تكون إحدى الرخص التي منحها المشرع لقضاة الموضوع لإستكمال اقتناعهم حول مسألة فنية بحتة، حيث لا تلزم محكمة إستئناف الضريبة بالجوء إلى الخبرة حتى ولو طلبها الخصوم، كما تملك إجراءها حتى ولو رفضوها(98)، لأن الأمر يتعلق بفهم واقتناع المحكمة حول تلك المسألة، وهي وحدها صاحبة الولاية في تقدير الحاجة لهذا الفهم أو الإقتناع.

(٩٧) انظر تفصيلاً زكي، الخبرة، ص ١٧٥ وما بعدها.

(٩٨)- انظر بهذا الصدد ، زكي ، الخبرة ، ص ١٠٢ وما بعدها .

وقد كان مقتضى ذلك، أن محكمة إستئناف الضريبة تملك طرح الخبرة، وبناء قضائها على الأدلة الأخرى المقدمة في الدعوى، شريطة إقامة قرارها الفاصل في النزاع الضريبي على اسباب كافية لحمله، سواء أطرحت الخبرة بكل ما جاء فيها، أم أنها أخذت بجانب من آراء الخبراء وطرحت الجانب الآخر.

وقد جاء اجتهاد محكمة التمييز الأردنية ليؤكد أن محكمة إستئناف الضريبة تملك أن لا تحكم إلا على أساس ما تظمن إليه من رأي الخبير والإلتفات عما سواه.
فقد جاء في قرار لها:-

" إن محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل تعتمد الخبرة بصورة مبدئية، ومن ثم تقوم بمراجعة بنود الخبرة وعناصرها والتوصل إلى اتفاقها مع القانون أو عدمه، مما يجعل لهذه المحكمة الأخذ ببعض ما جاء في الخبرة، والإلتفات عن بعضها، وعليه وحيث أخذت محكمة الإستئناف ببعض ما جاء في تقرير الخبرة، ولم تأخذ ببعضه الآخر، فإن ذلك يكون في محله"⁽⁹⁹⁾.

كما جاء في قرار آخر لها :-

" لمحكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل أن تأخذ من تقرير الخبرة، ما تقتنع به، وتطرح ما تراه غير موافق لأحكام القانون، لأن الخبرة هي من عداد البيانات " .⁽¹⁰⁰⁾
وهكذا نلاحظ أن اجتهاد محكمة التمييز الأردنية يكاد يكون مستقراً على أن لمحكمة إستئناف الضريبة أن تطرح من تقرير الخبير ما لم تقتنع به منه، لأن ذلك يدخل من ضمن صلاحياتها التقديرية في وزن الأدلة والبيانات والحكم على أساس ما تظمن إليه منها، وهو ما يوافق من جهة أخرى صريح نص المادة (٨٦) من قانون الأصول المدنية والتي اعتبرت أن محكمة الموضوع غير مقيدة بآراء الخبراء.

وفي الجانب المقابل فقد أكد القضاء المصري في العديد من اجتهاداته على منح السلطة التقديرية لمحكمة الموضوع بخصوص تقدير عمل الخبراء، من حيث إن المحكمة لا تقضي إلا على أساس ما يظمن إليه وجدانها من آراء الخبراء، وأنها تملك طرح ما يخالف ذلك منها.

(٩٩) تمييز حقوق رقم ١٩٩٨/٢٤٦٥ تاريخ ١٩٩٩/٦/٣٠ منشورات مركز عدالة، عمان.

(١٠٠) تمييز حقوق ٢٠٠٠/٣١٥ تاريخ ٢٠٠٠/١٢/٢٤ منشورات مركز عدالة، عمان، وبذات السياق تمييز حقوق ٢٠٠٠/٣١٦ تاريخ ٢٠٠٠/٤/٦، وتمييز حقوق ٢٠٠٢/١٢٢٨ تاريخ ٢٠٠٢/٦/٩، وتمييز حقوق ٢٠٠٢/١٤٩٢ تاريخ ٢٠٠٢/٦/٢٥، وتمييز حقوق رقم ٢٧٦ / ٢٠٠٤ تاريخ ٢٠٠٤/١٢/٥، منشورات مركز عدالة، عمان - الأردن.

وقد قضت محكمة النقض المصرية بهذا الخصوص :-

"عمل الخبير يخضع لتقدير سلطة محكمة الموضوع، التي لها أن تأخذ بتقرير الخبير كله، كما لها أن تأخذ ببعض ما جاء به وتطرح بعضه، إذ هي لا تقضي إلا على أساس ما تظمن إليه " (101)

كما قضت :

" لمحكمة الموضوع في حدود سلطتها التقديرية، أن تأخذ بتقرير الخبير كله أو بعض ما جاء به، وتطرح بعضه لأنها غير مقيدة بأراء أهل الخبرة، إذ هي لا تقضي إلا على ما تظمن إليه، دون أن يشوب حكمها في ذلك أي تناقض " (102).

وما تقدم من اجتهاد، يتعلق بعدم اعتماد تقرير الخبرة المحاسبية في بعض بنوده، واعتماده في البعض الآخر من قبل محكمة الموضوع، وهو اجتهاد يتفق مع ما هو مقرر من سلطة محكمة الموضوع في وزن البيانات وترجيح بيئتها على أخرى، وبناء قضائها على ما تظمن إليه في فض النزاع المطروح أمامها، متى أقامت قضاها على أسباب تبرره.

إلا أن محكمة التمييز الأردنية، تكاد تكون مستقرة⁽¹⁰³⁾ على عدم جواز طرح الخبرة بالكامل بعد أن قررت محكمة استئناف الضريبة إجراءها، فقد جاء في قرار لها :-

" يعتبر تقرير الخبرة بيئتها صالحة للحكم، إذا توافرت شروط الخبرة في الخبير واعتمد في تقريره على أسس سليمة، فإذا لم تقنع المحكمة بالتقرير، فلها أن تعيده للخبير لاستكمالها، أو تعهد

(١٠١) الطعن رقم ٤٢٤/س/٥٣ ق جلسة ١٥/٥/١٩٨٦، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٨٥.

(١٠٢) نقض ١٩٥٨/١/٢ ع ١ ص ٤٣، المرجع السابق، ص ١٢٩٧، وأنظر بذات السياق نقض ١٩٥٩/٣/٢٦ س ١٠ ص ٢٥٩، ونقض ١٩٨٧/١٢/٧ - الطعن ٦٠٤ لسنة ٥٢ ق، والطعن رقم ٦٠/٣٧٢١ ق جلسة ١٢/٤/١٩٩٨، والطعن رقم ٥٨/٣٠٤٠ ق جلسة ٩/٣/١٩٩٨، بيومي، الموسوعة، ص ١٣٠٣ - ١٣١٣.

(١٠٣) قررت محكمة التمييز في بعض احكامها جواز طرح الخبرة واستبعادها بالكامل من البيانات المقدمة في الدعوى، وأقرت محكمة استئناف الضريبة على ذلك ومن هذا القرارات، تمييز حقوق رقم ١٩٩٩/٥١٤ تاريخ ١٩٩٩/٩/٢٨ والمنشور ص ٩/٤٩٣ من المجلة القضائية لسنة ٩٩ والذي جاء فيه " حيث توصلت محكمة الاستئناف إلى اعتماد تقدير مأمور تقدير ضريبة الدخل لعدم قناعتها بصحة وسلامة تقرير الخبرة وفقاً لما لها من صلاحيات بصفتها محكمة موضوع وهي في ذلك غير خاضعة لرقابة محكمة التمييز " وكذلك تمييز حقوق رقم ٢٠٠٠/٣٢٨ تاريخ ٢٠٠١/٢/٢٦ قرار غير منشور والذي جاء فيه:- " رد المحكمة للإستئناف بعد اعتمادها لتقرير الخبرة لا يخالف الأصول ولا يؤدي إلى حرمان المكلف من تقديم البيئتها ما دام أنه حصر بينته بالخبرة "، وكذلك تمييز حقوق ١٩٩٩/٣٤١٧ تاريخ ٢٠٠٠/٦/٦، منشورات مركز عدالة. عمان- الأردن والذي جاء فيه :- " للمحكمة أن ترد الإستئناف بعد اعتمادها لتقرير الخبرة من حيث المبدأ، ولا يمثل ذلك حرماناً للمستأنف من البيئتها ".

بالمهمة إلى خبير آخر، قياساً على أحكام المادة (٨٣) من قانون أصول المحاكمات المدنية، ولا تملك المحكمة استبعاد الخبرة نهائياً، لما في ذلك من حرمان للخصم، من وسيلة قانونية من وسائل الإثبات " (104).

وقضت أيضاً:-

" إن اعتماد تقرير الخبرة هو من قرارات القرينة الدالة على اتجاه المحكمة بشأن القيمة الثبوتية لهذه البينة القانونية، وإن كانت غير مقيدة به عند الحكم بالموضوع، ولكن ذلك مقيد بأن يكون عدولها عن اعتماد هذه البينة اثناء السير بإجراءات الدعوى، حتى يكون أمام الخصوم فرصة تقديم بيناتهم الأخرى، وإلا تكون قد صادرت عليهم هذا الحق بإجراء غير قانوني، ومخالف لقواعد العدالة " (105)

وهكذا نلاحظ أن محكمة التمييز قد اتجهت إلى عدم جواز طرح الخبرة بالكامل عند وزن البينة في القرار النهائي، وأن ما تملكه محكمة إستئناف الضريبة في هذه الحالة، هو إما إعادة التقرير إلى الخبير لإستكمال ما به من نقص، أو أن تعهد بالخبرة إلى آخرين، وبذلك تكون محكمة التمييز قد ألزمت محكمة إستئناف الضريبة بالإستناد إلى الخبرة ولو بشكل جزئي حتى بالرغم من عدم اقتناعها بما جاء فيها، أو أن تقوم بإجراء الخبرة مرة أخرى أو عدة مرات حتى يتولد لديها هذا الإقتناع، وهذا الاتجاه من محكمة التمييز ليس له ما يسنده من القانون، ذلك أن الخبرة أصلاً هي رخصة لمحكمة الموضوع لها أن تستعملها أو تلتفت عنها بمقتضى المادة (٨٣) من قانون الأصول المدنية، إضافة إلى أن المادة (٨٦) من ذات القانون جعلت المحكمة غير ملزمة بأراء الخبراء وبالنص الصريح.

وباستعراض قرارات محكمة التمييز واجتهاداتها بهذا الخصوص، فإنه لا يمكن التسليم بصحة الأساس الذي استندت إليه في ذلك، لأنه ليس من وظيفة القضاء طلب البينة لخصوم النزاع، فهي من حقهم يستطيعون أن يطلبوا منها ما يوافق القانون، ولكن ذلك يكون قبل ختام

(١٠٤) تمييز حقوق رقم ١٩٩٦/٧٨٦ تاريخ ١٩٩٦/٥/٥ المنشور على ص ٢٧٦١ من مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩٦.

(١٠٥) تمييز حقوق رقم ١٩٩٨/٣٣٢ تاريخ ١٩٩٨/١٠/٤ منشورات مركز عدالة ، عمان- الأردن، وبذات السياق تمييز حقوق ١٩٩٨/٢٦٢٣، تاريخ ٩٩/٦/٣٠، وتمييز حقوق رقم ١٩٩٩/٥١٦، تاريخ ١٩٩٩/٩/٣٠ وتمييز حقوق رقم ١٩٩٩/١٢/١٣ تاريخ ١٩٩٩/١٢/١٣ وتمييز حقوق رقم ٢٠٠٣/٢١٤٧ تاريخ ٢٠٠٣/١٠/٩ وتمييز حقوق رقم ٢٠٠٣/١٠٧٢ تاريخ ٢٠٠٣/٧/٣، منشورات مركز عدالة، عمان- الأردن - الأردن.

المحاكمة ورفع الدعوى لإصدار الحكم، ولا يوجد ما يمنع الخصوم من تقديم البيانات قبل ذلك⁽¹⁰⁶⁾.

ومن جهة أخرى فإن مثل هذا الاجتهاد، يخالف اجتهاد محكمة التمييز الذي سبق الإشارة إليه من أن الإعتدال المبدئي لتقرير الخبرة، لا يلزم المحكمة باعتماده في قرارها الفاصل في النزاع.

كما أن هذا الاجتهاد يخالف صريح النص القانوني، وتحديداً المادة (٢/٨٦) من قانون الأصول المدنية، والتي اعتبرت آراء الخبراء غير مقيدة لمحكمة الموضوع. وأخيراً فإن مثل هذا الاجتهاد من شأنه إجبار محكمة استئناف الضريبة على الأخذ ببعض بنود تقرير الخبرة حتى وإن كانت غير مقتنعة بما جاء فيها، حتى لا يكون قرارها عرضة للنقض، أو أن تقوم بإجراء الخبرة عدة مرات مما يطيل أمد النزاعات، خاصة وأن مسألة اقتناع المحكمة بالخبرة اللاحقة هي مسألة إحصائية.

وقد انتهجت محكمة النقض المصرية في النزاعات الضريبية منهجاً مغايراً، حيث لم تنكر على محكمة الموضوع طرحها للخبرة عند الفصل في الدعوى، وإنما اشترطت في هذه الحالة ضرورة الرد على الحجج الواردة في التقرير، وبناء الحكم على أسباب وأدلة تكفي لحمله⁽¹⁰⁷⁾.

فقد جاء في قرار لها :-

" إطرار المحكمة للنتيجة التي انتهى إليها التقرير، والأخذ بنتيجة مخالفة، شرطه الرد على ما جاء بالتقرير من حجج، وأن تقيم قضاءها على أدلة صحيحة سائغة، تؤدي إلى النتيجة التي انتهى إليها " ⁽¹⁰⁸⁾.

وقضت أيضاً :-

" لمحكمة الموضوع السلطة التامة في فهم الواقع في الدعوى، وتقدير ما يقدم لها من أدلة، متى كان ما تنتهي إليه سائغاً، لا مخالفة فيه للثابت بالأوراق، وإذا كان تقدير الأرباح متروكاً لقاضي الموضوع، كما أن محكمة الموضوع غير ملزمة بنذب خبير آخر في الدعوى،

(١٠٦) بل إن عبء إثبات الدعوى يقع على عاتق الطاعن، وانظر بهذا الصدد. رجاء خويلد، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح، نابلس، فلسطين، سنة ٢٠٠٤، ص ٦٢ وما بعدها، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: خويلد، الطعن.

(١٠٧) وهذا يتفق مع منطوق المادة (١٥٦) من قانون الإثبات المصري والتي جاء فيها أن (رأي الخبير لا يقيد المحكمة) وهو ذات النص الوارد في المادة (٢/٨٦) من قانون أصول المحاكمات المدنية الأردني.

(١٠٨) الطعن ٢٥٧١ لسنة ٦٦ ق جلسة ١٩٩٧/٢/٢٧، بيومي، الموسوعة، ص ١٣٠٠.

وكان البيّن من الحكم المطعون فيه أنه أقام قضاءه بتأييد قرار لجنة الطعن على اطمئنانه
لسلامة تقديراتها والتفتت عما انتهى إليه الخبير المنتدب، وهو استخلاص يكفي لحمل قضاائه وله
أصل ثابت بالأوراق، فإن النعي عليه بما سلف، لا يعدو أن يكون جدلاً موضوعياً فيما لمحكمة
الموضوع من سلطة تقدير أدلة الدعوى، مما لا يجوز إثارته أمام محكمة النقض⁽¹⁰⁹⁾.
وهكذا نجد أن اجتهاد محكمة النقض المصرية قد جاء أقرب إلى المنطق القانوني، لأنه
وضع الخبرة في مكانها الصحيح من هذه الجهة، وبأنها تبقى مجرد رخصة شرعت لمحكمة
الموضوع لتستكمل بها اقتناعها حول المسائل الفنية البحتة، وأن صلاحية محكمة الموضوع
التقديرية ليست مقتصرة فقط على إجراء الخبرة ابتداءً، وإنما تمتد لتشمل ما للمحكمة من
صلاحية في الأخذ بنتائجها أو طرحها، مع اقتصار رقابة محكمة النقض على تسبب الأحكام
بما يتفق ومنطق النصوص القانونية، ولا يغير من الأمر شيئاً القول بأن موضوع الخبرة مسألة
فنية من غير المفترض إحاطة القاضي بكنهها، لأنه لا يجوز إجراء الخبرة في غير المسائل
الفنية أصلاً، ويبدو الأمر جلياً في قرار لمحكمة النقض المصرية جاء فيه بأن :-
"المحكمة بإعتبارها الخبير الأعلى في الدعوى لها أن تقدر رأي الخبير ولو في مسألة فنية ...
ولها أن تطرح رأي الخبير وتقضي بناءً على الأدلة المقدمة في الدعوى " (110).

ومثل هذا الإجهاد في قضاء محكمة النقض المصرية، يؤكد أن الخبرة ليست أكثر من رخصة
شرعت لتستكمل بها محكمة الموضوع قناعتها حول مسألة فنية، الأمر الذي مؤداه أن يكون
لمحكمة الموضوع السلطة في تقدير نتائج أعمال الخبراء حتى ولو تعلق الأمر بمسألة فنية
بحتة، ما دام أن المحكمة لا تقضي إلا وفقاً لما تظمنن إليه من جميع الأدلة المقدمة في
الدعوى، فللمحكمة أن تطرح تقرير الخبرة وتقضي بالاستناد إلى البيانات الأخرى المقدمة في
الدعوى ما دامت كافية للاستناد إليها في الحكم، والقول بغير ذلك يجعل من الخبرة المحاسبية
في قضايا ضريبة الدخل بيئة ملزمة لمحكمة الموضوع وهو ما لم يقل به أحد، علاوة على
مخالفة ذلك لصريح النصوص القانونية التي أعطت لمحكمة الموضوع رخصة إجراء الخبرة
عندما تقدر الحاجة لذلك. (111)

(109) الطعن ٥٧ / ٣٥١ ق، جلسة ١٩٩٣/١١/١، بيومي، الموسوعة، مرجع سابق ص ١٣١١، وانظر بذات
السياق الطعن ٥٩/٢٥٠٦ ق جلسة ١٩٩٦/١٢/١٩، بيومي، الموسوعة، ص ١٣٢٢ والطعن رقم
٦٠/١٧٢١ ق جلسة ١٩٩٨/٤/١٢، والطعن ٦١/١٣٦٤ ق جلسة ١٩٩٨/١٠/٢٠، والطعن ٦١/٣١٣٤ ق
جلسة ١٩٩٩/١/٤، بيومي، الموسوعة، ص ١٣١٠.

(110) الطعن ٥١ / ١٢٤٥ ق، جلسة ١٩٩٣/٧/٥، بيومي، الموسوعة، ص ١٣٠٠.

(111) المادة (٨٣) أصول مدنية أردني والمادة (١٣٥) إثبات مصري.

الفصل الثاني : الرقابة على إجراءات الخبرة المحاسبية وموضوعها

تمر الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل - شأنها في ذلك شأن أنواع الخبرة الأخرى - بمراحل تبدأ بعد أن تقرر محكمة إستئناف الضريبة إجراء الخبرة، وتنتهي بتقديم الخبير لتقريره، وما قد يستتبع ذلك من إجراءات كدعوة الخبير لمناقشته في تقريره، أو إعادة التقرير إليه لإكمال ما به نقص، وقد تقرر المحكمة إجراء خبرة جديدة، لتبدأ الإجراءات مرة أخرى من جديد. وترتبط رقابة محكمة التمييز على إجراءات الخبرة المحاسبية، بمدى إلزامية النصوص التي نظمتها، فأغلب الإجراءات تدخل ضمن صلاحية محكمة إستئناف الضريبة، كانتخاب الخبراء وتحديد عددهم، وتقدير أتعابهم، وتحديد المهلة اللازمة لإيداع التقرير والإنهاء من المهمة، فضلاً عن صلاحية محكمة إستئناف الضريبة في دعوة الخبير للمناقشة، أو إعادة التقرير إليه لإكمال ما به من نقص إن وجدت حاجة لذلك. ولكن ذلك لا يمنع من وجود بعض الإجراءات الملزمة لمحكمة إستئناف الضريبة، منها ما يتعلق بحقوق الخصوم، ومنها ما يتعلق بالنظام العام.

وتبدأ إجراءات الخبرة بتحديد موضوعها، من خلال إفهام الخبير للمهمة الموكولة إليه وبشكل دقيق، لأن عمل الخبراء يتحدد في نطاق هذه المهمة، والتي يجب ألا تتجاوز المسائل المحاسبية البحتة.

وسنتناول في هذا الفصل رقابة محكمة التمييز على إجراءات الخبرة المحاسبية في مبحثين، نخصص الأول لمبحث هذه الرقابة عندما تتعلق بإجراءات الخبرة ، في حين نخصص المبحث الثاني للرقابة على موضوعها.

المبحث الأول : الرقابة على إجراءات الخبرة المحاسبية

ترتبط رقابة محكمة التمييز على إجراءات الخبرة عموماً بالتنظيم التشريعي لهذه الإجراءات، ومدى إلزامية النصوص المنظمة لها وتعلقها بالنظام العام. وفي الواقع فإن الطعون المقدمة لمحكمة التمييز، والمتعلقة بإجراءات الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل، هي طعون محدودة، مما جعل الإجتهااد القضائي بشأنها، ليس أكثر من اجتهادات نادرة، وبالقدر الذي سمحت به تلك الطعون. ويمكن أن تُردّ محدودية الطعون المتعلقة بإجراءات الخبرة، وندرة الإجتهااد القضائي بشأنها، إلى أن التنظيم التشريعي للخبرة عموماً، لا يمكن أن يرقى إلى مرتبة تنظيم تشريعي متكامل، يسمح بإيجاد رقابة حقيقية من شأنها ضمان عدم إساءة استعمال النظام القانوني للخبرة، فقد جاءت اغلب النصوص مقتضبة، وأعطت لمحكمة إستئناف الضريبة كمحكمة موضوع

صلاحيات تقديرية واسعة،⁽¹¹²⁾ فيما يتعلق بالخبرة المحاسبية وإجراءاتها، مما جعلها خارجة عن رقابة محكمة التمييز في أغلب هذه الإجراءات.

وإجراءات الخبرة تبدأ بعد صدور قرار محكمة إستئناف الضريبة القاضي بإجرائها، وما يتبع ذلك من إجراءات انتخاب الخبراء أو تعيينهم⁽¹¹³⁾، ودعوة الخبير أو الخبراء لإفهامهم المهمة الموكولة إليهم، بعد أداء القسم القانوني أمام المحكمة، ثم ما يتبع ذلك من ايداع لنفقات الخبرة من قبل الجهة المكلفة بها، وهي دائماً الجهة المستأنفة التي طلبت الخبرة، وذلك قبل أن يسلم الخبير أو الخبراء الأوراق اللازمة لإجراء الخبرة أو صورة عنها.

وقد تضمنت المادة (٨٣) من قانون الأصول المدنية، أغلب الإجراءات الواجبة الإلتباع عند انتخاب الخبراء أو تعيينهم من قبل المحكمة، ولحين ايداع الخبير لتقريره لدى قلم المحكمة، وما قد يستتبع ذلك من إجراءات، كمناقشة الخبير من قبل الخصوم أو من قبل المحكمة وفقاً لما تقرره، حيث نصت المادة (٢/٨٣) من قانون الأصول المدنية على ما يلي: " بعد ايداع نفقات الكشف والخبرة يدعو رئيس المحكمة أو القاضي الذي تنتدبه المحكمة من أعضائها الخبير أو الخبراء والفرقاء للاجتماع في الزمان والمكان المعينين ويبين للخبير أو الخبراء المهمة الموكولة اليهم ويسلمه الأوراق اللازمة أو صوراً عنها ويحلفه اليمين بأن يؤدي عمله بصدق وأمانة ويحدد للخبير أو الخبراء ميعاداً لايداع التقرير وإذا لم يتمكن من إيداع الخبرة أثناء الكشف ينظم محضراً بهذه الإجراءات يوقع من الحاضرين " .

والأصل أن الرقابة على إجراءات الخبرة، تبدأ من قبل محكمة إستئناف الضريبة التي قررت إجرائها، ذلك أنه وبدون هذه الرقابة، أو في ظل عدم تنظيمها بشكل متكامل، فإن الرقابة اللاحقة لمحكمة التمييز، لا يمكن أن تضمن استعمال النظام القانوني للخبرة بشكل سليم. ويبرهن الواقع العملي على ضعف الرقابة من قبل محكمة إستئناف الضريبة على إجراءات الخبرة المحاسبية، فبمجرد إفهام الخبير لمهمته من قبل المحكمة، وتسليمه الأوراق اللازمة لإجراء الخبرة، فإن الدعوى تكون من الناحية العملية، موقوفة لحين انتهاء الخبير من إعداد تقريره، حيث إنه وبالرغم من استمرار جلسات نظر الدعوى من قبل المحكمة، فإنها تقتصر على تأجيل الدعوى لحين ورود تقرير الخبرة.

(١١٢) ومن هذه الصلاحيات: تحديد عدد الخبراء، وتحديد اتعابهم، والمحكمة ليست ملزمة بتحديد مدة زمنية

لايداع التقرير، ناهيك عن صلاحيتها في اختيار الخبراء من مدقي الحسابات وفقاً لما ترتأيه.

(١١٣) تعيين الخبراء يكون في حال اتفاق الخصوم على الخبير أو الخبراء، حيث تتولى المحكمة تعيينهم، اما في حال عدم الاتفاق فتتولى المحكمة انتخابهم .

ويعد انقطاع صلة الخبير بالمحكمة لحين إكمال تقريره⁽¹¹⁴⁾ مهما طاللت المدة، سبباً رئيساً في إطالة أمد النزاع في قضايا ضريبة الدخل، وذلك خلافاً لإرادة المشرع الذي نص على صفة الإستعجال في قضايا ضريبة الدخل، وبضرورة إعطائها هذه الصفة من قبل محكمة ويعود السبب في بطء إجراءات عمل الخبراء المحاسبين، إلى أن هؤلاء إستئناف الضريبة⁽¹¹⁵⁾. هم من مدققي الحسابات القانونيين، والذين هم في الغالب أصحاب مكاتب لتدقيق الحسابات أو يعملون لديها، مما يجعلهم في ظل غياب أو ضعف الرقابة على أعمالهم من قبل المحكمة ، على غير عجلة من أمرهم في إنجاز مهمة الخبرة، حيث يعطون الأولوية لمكاتبهم وأعمالهم الخاصة⁽¹¹⁶⁾، وهذا الأمر جعل الفصل في قضايا ضريبة الدخل، رهناً بإرادة الخبراء في أغلب هذه القضايا، خاصة وأن المشرع لم يتطلب ضرورة تحديد مهلة محددة للخبير لإستكمال إجراءات الخبرة وتقديم التقرير⁽¹¹⁷⁾، في حين نجد أن المشرع المصري قد تطلب صراحة، ضرورة تحديد أربعة مواعيد في قرار الندب ، وهذه المواعيد هي:-

- الميعاد الأول: وهو الذي يجب خلاله ايداع الأمانة⁽¹¹⁸⁾.
- الميعاد الثاني:- وهو الأجل المضروب لإيداع التقرير.
- الميعاد الثالث:- جلسة قريبة لنظر الدعوى في حال عدم ايداع الأمانة.
- الميعاد الرابع: جلسة بعيدة لنظر الدعوى في حال ايداع الأمانة⁽¹¹⁹⁾.

(١١٤) من النادر عملياً حضور الخبير الجلسات التالية لتفهيمة المهمة الموكولة إليه، ولحين انتهائه منها، بالرغم من استمرار الجلسات والتي تقتصر على التأكيد على الخبير لتوريد تقريره، وهو أمر يجعل من هذه الجلسات عديمة الجدوى، الأمر الذي دفع بالمشرع المصري إلى توافي مثل هذا الأمر من خلال النص على عدم الزام الخصوم بحضور الجلسات لحين ابلاغهم بإيداع التقرير لدى المحكمة.

(١١٥) نصت على ذلك الفقرة (ب) من المادة (٣٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

(١١٦) انظر بهذا الصدد، زكي، الخبرة، ص ١٤ .

(١١٧) بالرغم من أن المشرع الأردني قد نص صراحة في المادة (١/٨٦) من قانون الأصول المدنية، على ضرورة تقديم الخبير مذكرة، يبين فيها الأسباب التي حالت دون تقديمه للتقرير في الموعد المحدد بقرار الندب، فإن هذا النص غير مفعّل، لعدم تحديد موعد محدد لإنجاز التقرير في قرار تعيينه من الناحية العملية، كما أن الجزاءات المتمثلة بفرض غرامة لا تزيد على عشرين ديناراً على الخبير إذا لم يقدم مبرراً لتأخره في إنجاز المهمة، إضافة إلى الزامه برد ما قبض من النفقات في حال استبداله بخبير آخر، هي أيضاً جزاءات غير مفعلة عملياً، وساهم عدم تفعيلها في بطء كلٍ من إجراءات الخبرة والتقاضي على حد سواء.

(١١٨) ويقصد بالأمانة هنا المبلغ الذي يتم ايداعه لحساب نفقات الخبرة واتعابها.

ولم يكتف المشرع المصري بتطلب تحديد هذه المواعيد عند ندب خبير في الدعوى، بل اضاف حكماً مفاده، أنه وفي حال عدم ايداع الأمانة وتخلف الخصوم عن حضور الجلسة القريبة، فإن المحكمة تأمر بشطب الدعوى وتعتبر كأن لم تكن بعد مرور سنتين يوماً على شطبها⁽¹²⁰⁾. في حين أنه وفي حال ايداع الأمانة، لا تشطب الدعوى قبل إخبار الخصوم بإيداع الخبير لتقريره، طبقاً للإجراءات المبينة في المادة (١٥١) من قانون الإثبات المصري⁽¹²¹⁾.

فالمشرع المصري لم يشأ أن يرهق الخصوم بحضور الجلسات، قبل ايداع التقرير لعدم وجود دور لهم في هذه المرحلة⁽¹²²⁾.

ومن شأن تنظيم المشرع المصري لإجراءات ندب الخبراء، وفرض مدد زمنية تطلب المشرع تحديدها من قبل محكمة الموضوع، منح محكمة النقض درجة من الرقابة تسهم في الحد من بطء إجراءات التقاضي، وتفعيل رقابة محكمة الموضوع على أعمال الخبرة، على نحو يكفل الحد الأدنى من الصلة بينها وبين الخبير خلال تأديته لمهمته⁽¹²³⁾.

وقد نص كل من المشرع الأردني والمصري، على أن اتفاق الخصوم على خبير يلزم المحكمة بتعيينه، ذلك أن اتفاق الخصوم على خبير محدد يدل على ثقتهم بشخصه ونتائج

(١١٩) - المادة (١٣٥) من قانون الإثبات المصري .

(١٢٠) نصت على ذلك المادة (٨٢) من قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري.

(١٢١) حيث ألزمت المادة (١٥١) من قانون الإثبات المصري الخبير بإبلاغ الخصوم بإيداع التقرير خلال الأربع وعشرين ساعة التالية للإيداع ويكتاب مسجل.

(١٢٢) انظر أبو الوفاء، التعليق، ص ٣٧٨، وبذات السياق الدناصوري وعكاز، التعليق، ص ١٢٢٥.

(١٢٣) ومع ذلك لا يمكن اعتبار تنظيم المشرع المصري لإجراءات الخبرة مثالياً في توفير رقابة محكمة الموضوع ومحكمة النقض، في حين نجد أن المشرع الفرنسي مثلاً، ابقى الدعوى طيلة مدة تنفيذ مهمة الخبير تحت رقابة المحكمة التي ندبته، وتتلخص هذه الرقابة فيما يلي :-

أولاً:- للقاضي في أي وقت توسيع وتضييق مهمة الخبير، وله صلاحية الفصل في الدعوى دون انتظار انتهائه من مهمته، إذا وجد في عناصر الدعوى ما يكفي لتكوين اقتناعه.

ثانياً:- للقاضي في أي وقت أن يحضر خلال تأدية الخبير لمأموريته، ويطلب إليه أية إيضاحات بشأن أعماله.

= ثالثاً:- للقاضي أن يأمر بأي إجراء مكمل لمأمورية الخبير.

رابعاً:- يعمل القاضي على احترام الخبير لمواعيده، وله أن يحل غيره محله، وأن يطلب منه إيضاحات لتأخيره.

خامساً:- للقاضي أن يطلب من الخبير اللجوء إليه، إذا وجد صعوبات في تأدية مهمته، أو أن يحضر إلى المحكمة لسماع شهود، إذا رأى فائدة في سماعهم من قبل المحكمة.

سادساً:- فضلاً عما تقدم، يجوز للقاضي ومن خلال قرار الندب، ان يحدد تاريخاً لحضور الخبير وجميع

الخصوم أمام القاضي، ويطلق على هذا الاجتماع لفظ المؤتمر، ويقصد به إقامة نوع من التفاهم والمشاورة

وتبادل وجهات النظر بين جميع الأطراف لتسهيل مهمة الخبير. زكي، الخبرة، ص ١٦+١٧ الهامش .

أعماله، على أن يراعى أن مثل هذا الإتفاق لا يعد من قبيل اختيار محكم في الدعوى، وإنما هو اختيار خبير يتمتع بثقة الخصوم، فرأيه لا يلزم المحكمة ولا يلزم الخصوم⁽¹²⁴⁾.

ولا يجوز لمحكمة إستئناف الضريبة بناءً على ما تقدم، أن تقوم بإنتخاب خبير مباشرة ودون سؤال طرفي الخصومة فيما إذا كانوا يتفقون على خبير من عدمه إبتداءً، لأن هذا من واجبات المحكمة⁽¹²⁵⁾، وفي هذا تقول محكمة التمييز الأردنية :-

" إن المادة (١٦٤) من قانون أصول المحاكمات الحقوقية، توجب على المحكمة عندما تريد أن تستعين بالخبراء، أن تكلف فريقين بإنتخاب الخبراء، وإذا اختلفا يفوضان أمر انتخابهم إلى المحكمة، أما قيام المحكمة بإنتخاب خبير دون إجراء ذلك، يعتبر مخالفاً للقانون لأن هذا الإجراء من واجبات المحكمة وتبخته من تلقاء نفسها " ⁽¹²⁶⁾.

وبالرجوع إلى إجراءات انتخاب الخبراء، نجد أن المشرع الأردني لم يقيد محكمة إستئناف الضريبة بعدد الخبراء المكلفين بإجراء الخبرة، حيث إن نص الفقرة (١) من المادة (٨٣) من قانون الأصول المدنية، اعطى محكمة الموضوع صلاحية انتخاب خبير أو أكثر دون تقيد بعدد الخبراء في حال زيادته عن خبير واحد، ودونما تقيد بأن يكون العدد وتراً، وذلك بخلاف ما نصت عليه المادة (١٣٥) من قانون الإثبات المصري، والتي قيدت محكمة الموضوع بعدد الخبراء، وذلك بأن تكون صلاحية المحكمة محصورة، بإنتخاب خبير فردٍ أو ثلاثة خبراء فقط. ويعد موقف المشرع المصري أقرب إلى منطق الأمور، من حيث إنه وإن تطلبت أعمال الخبرة ضرورة زيادة عدد الخبراء عن خبير واحد، فإنه لا فائدة عملياً عن زيادة العدد عن ثلاثة، منعاً لزيادة النفقات بلا مبرر، كما أن تطلب أن يكون العدد وتراً في حال الزيادة وبثلاثة خبراء حصراً من شأنه حسم الأمور، لإمكانية الترجيح في حال اختلاف الآراء. ⁽¹²⁷⁾

(١٢٤) أبو الوفا، التعليق، ص ٣٨٢.

(١٢٥) انظر د. مصطفى مجدي هرجه، قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية - مصر ، ط بلا سنة ١٩٩٤، ص ٨٠٣ وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: هرجه، الإثبات، وبذات السياق، الدناصوري وعكاز، التعليق، ص ١٢٤٢.

(١٢٦) تمييز حقوق رقم ١٩٨٥/٦٢٠ تاريخ ١٦/١١/١٩٨٥ المنشور على ص ١٩٣٥ من مجلة نقابة المحامين لسنة ٢٠٠٠، علماً بأن المادة (١٦٤) المشار إليها من قانون أصول المحاكمات الحقوقية الملغى تقابل المادة (٨٣) من قانون أصول المحاكمات المدنية النافذ.

(١٢٧) حيث حصر المشرع المصري في المادة (٥٠) من المرسوم بقانون رقم (٩٦) لسنة ١٩٥٢ ندب الخبراء في مجال الضرائب بخبراء وزارة العدل، والذي يعتبر في حال ندبه هو الخبير في الدعوى، مما يجعل عدد الخبراء عملياً غير مقيد بعدد محدد، زوجياً أو وتراً، إلا أن اجتهاد محكمة النقض، بجواز تخطي خبراء وزارة العدل إلى غيرهم، اعاد الأمور في هذه الحالة إلى الأصل بإعتبار أن عدد الخبراء يكون إما خبيراً فرداً أو ثلاثة خبراء وذلك في حال تخطي المحكمة لخبراء وزارة العدل.

وبالرغم مما تقدم فإن الواقع العملي في قضاء محكمة إستئناف الضريبة في الأردن، يؤكد بأن العرف قد جرى على انتخاب خبير فرد في أغلب القضايا، كما أنه وفي حالة انتخاب لجنة خبراء، فإنها في الغالب تكون مؤلفة من ثلاثة خبراء، وهذا بطبيعة الحال عند انتخاب خبير لأول مرة في الدعوى.

إلا أن ما يستفاد من اجتهاد محكمة التمييز الأردنية، أنه وفي حالة إجراء خبرة جديدة لأي سبب، فإنه وفي حال التفاوت الكبير بين التقريرين، فإن على المحكمة إجراء خبرة جديدة بمعرفة لجنة مؤلفة من ثلاثة خبراء، حيث جاء في قرار لها:-

"... وحيث إن هناك تفاوتاً كبيراً، بين ما قدره الخبير في التقرير الأول وقبل قرار النقض، والذي قدر فيه أرباح المميز ضده بمبلغ (٢٧٥٥٣) ديناراً، بينما ورد في تقرير الخبير المقدم بعد قرار النقض، أن مجموع دخل المميز ضده هو مبلغ (٧٢٤٦) ديناراً، وأمام هذا التفاوت الكبير بين التقريرين، فقد كان على المحكمة إجراء خبرة جديدة بمعرفة ثلاثة خبراء من المحاسبين القانونيين، وذلك تحقيقاً لمقتضيات العدالة، وما استقر عليه اجتهاد محكمة التمييز " وما يستفاد من قرار محكمة التمييز، ان وجه الإلزام بإجراء الخبرة من لجنة مؤلفة من ثلاثة خبراء، منوطاً بوجود تفاوت كبير بين التقريرين الأول والثاني⁽¹²⁸⁾، ذلك أنه وفي ظل هذا التفاوت، فإن مقتضيات العدالة تتطلب أن تتم الخبرة المرجحة بينهما، بزيادة عدد الخبراء إلى ثلاثة، وهو ما جعل اجتهاد محكمة التمييز قد توافق عملياً مع رأي المشرع المصري بحصر عدد الخبراء بخبير فرد أو ثلاثة خبراء. ولكن يجب التتويه بأنه لا يوجد ما يلزم محكمة إستئناف الضريبة عند إجراء خبرة جديدة أن تسند المهمة إلى لجنة خبراء، لأن الأمر متوقف على وجود تفاوت بين تقريرين في ذات الدعوى، أما إجراء خبرة جديدة ابتداءً، فإن ذلك لا يمنع المحكمة من إسناد المهمة لخبير فرد، أو لجنة خبراء وفقاً لما تترأيه، بما لها من صلاحية بموجب أحكام الفقرة (١) من المادة (٨٣) من قانون الأصول المدنية، وفي هذا تقول محكمة التمييز الأردنية:-

... وعن اسباب التمييز، وعن السبب الأول المنصب على تخطئة محكمة الإستئناف بانتخاب خبير واحد، بعد أن نقضت محكمة التمييز قرار محكمة الإستئناف بسبب الخبرة، وأنه كان على محكمة الإستئناف أن تنتخب ثلاثة خبراء، وعن ذلك نجد أن إجراء محكمة الإستئناف خبرة محاسبية جديدة بمعرفة خبير واحد بعد أن امتثلت لقرار النقض، لا يعيب قرارها، لأن الخبرة في قضايا ضريبة الدخل ذات طابع خاص بها، وزيادة عدد الخبراء يتطلب تكاليف عالية لا

(١٢٨) ويخضع تقدير التفاوت بين التقريرين لرقابة محكمة التمييز على نحو ما أشير إليه في قرارها رقم

٢٠٠٢/٣٢٨ تاريخ ٢٠٠٢/٢/١٣ المشار إليه آنفاً.

ضرورة لها، وأن قضاء محكمة الإستئناف بإجراء الخبرة من خبير واحد، ليس فيه ما يخالف القانون، مما يتعين معه رد هذا السبب " (129).

ويبدو أن الأمر مختلفاً في اجتهاد محكمة النقض المصرية، والتي لم تلزم محكمة الموضوع في حال عدم اعتماد التقرير بإجراء خبرة جديدة، واكتفت بمراقبة تسبب الحكم الفاصل في الدعوى، مع الإشارة الى أن المشرع المصري قد حصر عدد الخبراء بخبير فرد أو بثلاثة خبراء (130).

ولم يحدد المشرع الأردني طريقة اختيار الخبراء المحاسبين حيث لا يوجد جدول محدد يمكن من خلاله اختيار الخبراء المحاسبين من قبل محكمة استئناف الضريبة . (131) وقد جرى العمل على انتخاب مدققي الحسابات وفقاً لما تراه المحكمة، وعلى ضوء ما يتوافر لديها من أسماء المدققين القانونيين.

والأمر مختلف في التشريع المصري، حيث إن المشرع نظم الخبرة أمام جهات القضاء (132)، وحصر الخبراء في مجال الضريبة بخبراء وزارة العدل، وذلك بالرغم من عدم ترتيب أثر قانوني على تخطيهم إلى غيرهم. (133)

(129) تمييز حقوق رقم ٣٢٦٦/٢٠٠٤ تاريخ ٢٥/١/٢٠٠٥، منشورات مركز عدالة، عمان - الأردن.
(130) راجع ما تقدم ص ٤٢ وما بعدها.

(131) انظر ما تقدم بشأن نظام الخبرة امام المحاكم النظامية الملغى، ص ٨ ، الحاشية البنود (٢+٣+٤).
(132) نظمت الخبرة امام جهات القضاء بالمرسوم بقانون رقم (٩٦) لسنة ١٩٥٢، المنشور بتاريخ ١٩٥٢/٦/٢٢، وقد قضت المادة الأولى من المرسوم، بأن يقوم بأعمال الخبرة امام جهات القضاء (خبراء الجدول الحاليون وخبراء وزارة العدل ومصلحة الطب الشرعي والمصالح الأخرى التي يعهد اليها بأعمال الخبرة، وكل من ترى جهات القضاء عند الضرورة الإستعانة برأيهم الفني من غير من ذكروا) وبالرغم من أن محكمة النقض قد اكدت عدم ترتيب البطلان على تخطي خبراء الجدول، أو الخبراء الحكوميين، حتى في ظل عدم تسبب هذا التجاوز، فإن الفقه يقدم لنا اسباباً لهذا التجاوز يمكن تلخيصها فيما يلي:-

أ- ألا يكون من بين الخبراء المقيدون في الجدول أو الخبراء الحكوميين اشخاص ذوو معلومات فنية في المادة المراد تحقيقها، أو أن يكون العدد الموجود منهم لا يكفي، لإحتياج المسألة لخبراء متعددين بسبب أهميتها ودقتها.

ب- أن تكون القضية قليلة الأهمية أو القيمة، بحيث لا تحتمل اتعاب خبير الجدول، أو الخبير الحكومي، ومصاريف انتقاله.

ج- أن يكون هناك سبب من أسباب رد الخبراء، بحيث لا يبقى منهم من يصح انتدابه، أو من يكفي للقيام بالمأمورية، أبو السعود، أصول، ص ٤٠٨، و أبو الوفا، التعليق، ص ٣٨٣.

(133) حيث لم ترتب المادة (١٣٦) من قانون الإثبات المصري، البطلان على تجاوز خبراء الجدول أو الخبراء الحكوميين .

وقد قضت محكمة النقض المصرية تأييداً لذلك:-

"المشروع لم يرتب البطلان على تخطي قاضي الموضوع خبراء الجدول، أو الخبراء الحكوميين إلى غيرهم، دون أن يفصح في حكمه عن الأسباب الدافعة لهذا التجاوز، لأنه لا يرتاح إلى من تم تخطيه، وأنه يطمئن إلى من صار ندبه" (134).

ويقصد بالخبراء الحكوميين مكتب خبراء وزارة العدل، والذي في حال ندبه يكون هو الخبير في الدعوى مما يجيز ندب خبيرين أو أكثر ولو كان العدد زوجياً، وليس في ذلك مخالفة لأحكام المادة (١٣٥) من قانون الإثبات، لأن الخبير في مثل هذه الحالة هو مكتب خبراء وزارة العدل وليس من تم ندبهم من قبله (135).

كما أن للمحكمة أن تقضي بנדب خبيرين، إذا كانت مأمورية كل منهم تختلف عن الأخرى (136)، كأن تكون الخبرة المحاسبية، تتطلب إلى جانبها مثلاً إبداء رأي هندسي من مهندس مختص، وهو أمر معمول به لدى محكمة إستئناف الضريبة في الأردن.

بعد انتخاب الخبير، يتم إبلاغه من قبل المحكمة بموعد الجلسة التالية، ليصار إلى إفهامه المهمة الموكولة إليه بشكل محدد، وتسليمه ما يلزم من أوراق لأدائها، وعادة ما يسبق ذلك تحليف الخبير أو الخبراء القسم من قبل المحكمة، بأن يؤدوا مهمتهم بأمانة وإخلاص (137).

والمشروع لم يرتب أثراً على عدم حلف اليمين، مما قد يثير اللبس بشأنه، خاصة وأن الخبرة المحاسبية تتم بوساطة مدققي حسابات قانونيين، هم أصلاً قد أدوا اليمين عند حصولهم على إجازة مدقق حسابات قانوني، بأن يؤدوا أعمال مهنتهم بأمانة وإخلاص (138).

إلا أن محكمة التمييز، قد اكدت أن عدم حلف الخبير لليمين يرتب بطلان التقرير، بحيث لا يجوز لمحكمة إستئناف الضريبة الإستناد إليه في الحكم بعد ذلك، حيث جاء في قرار لها:-

(١٣٤) نقض ١٩٧٦/١١/١٠، س ٢٧، ص ١٥٥٤، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٤٢.
(١٣٥) طعن رقم ١٧٨٩، سنة ٥٠ ق، جلسة ١٩/٥/١٩٨٥، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٤٤، وبذات السياق الطعن رقم ٢٠٩١ سنة، ٥٢ ق، جلسة ٢٩/١/١٩٩٠، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٤٤.
(١٣٦) أبو الوفا، التعليق، ص ٣٨٥.

(١٣٧) اشترطت ذلك الفقرة (٤) من المادة (٨٣) من قانون الأصول المدنية والتي نصت على ما يلي: "بعد ايداع تقرير الخبرة يبلغ كل من الفرقاء نسخة عنه ثم يتلى علناً في الجلسة وللمحكمة من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أحد الخصوم أن تدعو الخبير للمناقشة ولها أن تقرّر إعادة التقرير إليه أو اليهم لاكمال ما ترى فيه من نقص أو تعهد بالخبرة الى اخرين ينتخبون حسب الاصول".

(١٣٨) تطلبت ذلك المادة (٢٤/أ) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية المؤقت رقم ٧٣ لسنة ٢٠٠٣.

"وعن أسباب التمييز، نجد أنها تنصب على الطعن بإعتماد محكمة الإستئناف على تقرير الخبير، المقدم من مدقق الحسابات الذي لم يقسم القسم القانوني، وفق ما هو منصوص عليه في المادة (٨٣) من قانون الأصول المدنية عند تكليفه بمهمة الخبرة التي كلف بها من قبل المحكمة، وقدم تقريره وجرت مناقشته قبل أداء هذا القسم .. وحيث إن محكمة إستئناف ضربية الدخل اعتمدت في إصدار قرارها المميز على تقرير خبرة مخالف لأحكام القانون، فتكون أسباب التمييز واردة على قرارها، ويتوجب نقضه " (139)

وفي الجانب المقابل، فإن المشرع المصري قد نص صراحة على ضرورة حلف الخبراء لليمين إذا كانوا من غير المقيدين في الجدول أو من غير الخبراء الحكوميين، وذلك بأن يؤديوا عملهم بأمانة وصدق، ورتب المشرع بطلان عمل الخبير كنتيجة لعدم حلف اليمين⁽¹⁴⁰⁾.

فالمشرع المصري لم يتطلب حلف اليمين من قبل الخبراء المقيدين في الجدول، أو خبراء وزارة العدل، وهو ما أكدته محكمة النقض في العديد من اجتهاداتها، حيث قضت: "مفاد نص المادة (١٣٩) من قانون الإثبات رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٨، أنه يجب على الخبير الذي لا يكون اسمه مقيداً بجدول الخبراء، أن يحلف أمام القاضي المختص يميناً قبل مباشرته المأمورية التي ندب لها، ورتب المشرع على تخلف الخبير عن أداء اليمين، بطلان ما يقوم به من عمل".⁽¹⁴¹⁾

بعد أداء الخبير لليمين وتفهمه المهمة، وتسلمه ما يلزم بشأنها من أوراق، تأمر المحكمة بإيداع نفقات الخبرة وأتعابها، وتحدد الجهة المكلفة بها بناءً على ما تطلبته الفقرة (١) من المادة (٨٣) من قانون الأصول المدنية.

وفي الواقع فإن ما جرى عليه العمل، أن تقوم محكمة إستئناف الضربية بتكليف الجهة المستأنفة التي طلبت إجراء الخبرة، بدفع مبلغ كدفعة على حساب أتعاب الخبير، وذلك من خلال تكليف وكيل الجهة المستأنفة بدفعها للخبير مباشرة، دونما حاجة لإيداعها صندوق المحكمة، ثم تتولى المحكمة بعد تقديم الخبير لتقريره، ومناقشته فيه، البت بأتعاب الخبرة ونفقاتها وذلك فيما إذا ارتأت عدم كفاية ما دفع مقدماً، فتقوم بتكليف وكيل الجهة المستأنفة بدفع المبلغ الذي تقرره

(١٣٩) تمييز حقوق رقم ٢٤٣٦/٢٠٠١ تاريخ ١٠/١٠/٢٠٠١، منشورات مركز عدالة، عمان - الأردن.

(١٤٠) المادة (١٣٩) من قانون الإثبات المصري والتي نصت على ما يلي: "إذا كان الخبير غير مقيد اسمه في الجدول وجب أن يحلف أمام قاضي الأمور الوقفية - وبغير ضرورة لحضور الخصوم - يميناً أن يؤدي عمله بالصدق والامانة وإلا كان العمل باطلاً".

(١٤١) نقض ١٩٧٧/٢/٩، س ٢٨، ص ٤١٣، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٤٣، وبذات السياق طعن ١٤٥ سنة ٢٢ ق، جلسة ١٠/١١/١٩٥٥، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٤٣.

المحكمة، على أن تعود نفقات الخبرة واتعاب الخبير على الطرف الخاسر للدعوى عند الفصل فيها، وقد قضت محكمة التمييز في قرار لها بعدم جواز الطعن أمامها في تقدير المحكمة لأتعاب الخبير، حيث جاء في القرار ما يلي: "وعن السبب السابع المتضمن الطعن بتقدير أتعاب الخبير فإنه لا يصلح سبباً قانونياً للطعن في الحكم المميز" (142).

والمرجع الأردني لم يلزم محكمة إستئناف الضريبة كمحكمة موضوع بتحديد موعد لدفع نفقات الخبرة في القرار الصادر بانتخاب الخبير أو تعيينه، وذلك على خلاف ما تطلبه المشرع المصري في المادة (١٣٥) من قانون الإثبات، من ضرورة تحديد موعد لدفع الأمانة لدى خزنة المحكمة، إضافة إلى تحديد المبلغ الذي يجوز للخبير سحبه لغايات مصاريف الخبرة. والميعاد الذي تحدده المحكمة لإيداع الأمانة هو ميعاد تنظيمي، يجوز للمحكمة تجاوزه وتحديد موعد آخر للإيداع (143).

وقد رتب المشرع المصري على عدم دفع الأمانة في الموعد المحدد، اعتبار الخبير غير ملزم بأداء الأمورية المكلف بها، كما أن على المحكمة أن تقرر سقوط حق الخصم الذي لم يتم بدفع الأمانة في التمسك بالحكم الصادر بتعيين الخبير، إذا وجدت أن الأعذار التي أبدتها لذلك غير مقبولة، حيث نصت المادة (١٣٧) من قانون الإثبات المصري على ما يلي "إذا لم تودع الأمانة من الخصم المكلف إيداعها ولا من غيره من الخصوم كان الخبير غير ملزم بأداء الأمورية وتقرر المحكمة سقوط حق الخصم الذي لم يتم بدفع الأمانة في التمسك بالحكم الصادر بتعيين الخبير إذا وجدت أن الأعذار التي أبدتها بذلك غير مقبولة" (144).

وقد جاء في قرار لمحكمة النقض المصرية بهذا الخصوص:-

" لا يجوز للمحكمة أن تقضي بسقوط حق الخصم الذي لم يتم بإيداع الأمانة في التمسك بالحكم الصادر بتعيين الخبير، إلا إذا وجدت أن الأعذار التي أبدتها الخصم غير مقبولة " (145)

وقبول الأعذار بهذا الخصوص ومدى جدتها، من سلطة محكمة الموضوع التي لا يقبل الطعن بها امام محكمة النقض، التي قضت في قرار لها:-

(١٤٢) تمييز حقوق رقم ٩٨/٢٧٧٧ تاريخ ١٩٩٩/٦/٢٦، منشورات مركز عدالة، عمان-الأردن، وانظر بشأن معيار تقدير اتعاب الخبير، زهير عاهد حسن، الخبرة ودورها في تحقيق العدالة، رسالة ماجستير غير = منشورة، جامعة عدن، عدن- اليمن، سنة ٢٠٠٠، ص ١٦ وما بعدها، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: زهير حسن، الخبرة.

(١٤٣) أبو الوفا، التعليق، ص ٣٧٨.

(١٤٤) ولا مثيل لهذا النص في التشريع الأردني.

(١٤٥) نقض ١٧/٤/١٩٦٩، س ٢٠، ع ٢٤، ص ٦١٢، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٤٩.

... وإذا كان تقدير صدق الأعدار ومدى جديتها من المسائل الموضوعية التي تستقل محكمة الموضوع بالفصل فيها دون معقب عليها من محكمة النقض، وكان ما ساقه الحكم في هذا الخصوص، كافياً للقول بأن المحكمة لم تجد فيما اثاره الطاعن من اسباب، عذراً مبرراً لعدم دفع الأمانة، فإن الجدل في ذلك أمام محكمة النقض يكون غير مقبول، لتعلقه بأمر موضوعي»⁽¹⁴⁶⁾

إلا أن سقوط حق الخصم بالتمسك بالحكم الصادر بتعيين خبير في الدعوى لعدم ايداع الأمانة، لا يمنع المحكمة بعد ذلك من الحكم بنبذ خبير، بناءً على طلب الخصم الآخر، أو من تلقاء نفسها عملاً بالأصل العام في التشريع⁽¹⁴⁷⁾.

والأصل أن محكمة إستئناف الضريبة هي صاحبة صلاحية تقدير نفقات الخبرة، من خلال قرار تصدره لهذه الغاية بعد تقديم الخبير لتقريره، وفي هذا تقول محكمة التمييز الأردنية: " من المعروف أن الخبير يستوفي أتعابه من الطرف الذي طلب إجراء الخبرة وفق ما تقرره المحكمة، وحيث إن ما جرى عليه العرف، بأن الخبير يتقاضى أتعابه بعد تقديم تقريره بقرار تصدره المحكمة بذلك، ويقوم الطرف المكلف بدفعها للخبير، الذي أقسم اليمين على القيام بالمهمة بأمانة وإخلاص، فإن تأخير قبضه للأتعاب إلى ما بعد تقديم تقريره، لا ينقص من أمانته وإخلاصه بقيامه بالمهمة " ⁽¹⁴⁸⁾

ولم يحدد المشرعين الأردني والمصري حداً أعلى أو ادنى لنفقات الخبرة أو الأمانة، وتركا الأمر لمحكمة الموضوع وفقاً لما ترتأيه في ضوء المهمة الموكلة إلى الخبير. وقد تضمن قانون الإثبات المصري حكماً في الخبرة عموماً، يقضي بضرورة قيام الخبير بدعوة الخصوم في الميعاد المحدد للبدء في مهمته⁽¹⁴⁹⁾، حيث رتب المشرع المصري في المادة (١٤٦/١) من قانون الإثبات المصري على عدم التقيد بهذا الإجراء مطلقاً بطلان عمل الخبير، ذلك أن المشرع قد قصد من هذا الإجراء حماية حقوق الدفاع بالنسبة لأطراف الخصومة القضائية، بقصد حماية مصالحهم، وبما يخدم الدعوى المنظورة أمام المحكمة، وفي هذا تقول محكمة النقض المصرية :

(١٤٦) طعن رقم ٥٤/٢٣٨١ ق، جلسة ١٩٩٢/٦/٨، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٥٣.

(١٤٧) أبو الوفا، التعليق، ص ٣٨٧.

(١٤٨) تمييز حقوق ٢٩٩٢/٢٠٠١ تاريخ ٢/١٠/٢٠٠٢، منشورات مركز عدالة، عمان - الأردن.

(١٤٩) المادة (١٤٦) من قانون الإثبات المصري، وانظر في التعليق على ما جاء بها، د. احمد عبد العال أبو قرين، احكام الإثبات في المواد المدنية والتجارية، الناشر بلا، القاهرة- مصر، ط٣، سنة ٢٠٠٦، ص ١٧٩، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: أبو قرين، الإثبات.

عدم دعوة الخبير الخصوم بكتب مسجلة للحضور أمامه في الميعاد المحدد للبدء في مباشرة مأموريته، أثره بطلان عمله " (150)

وبالرغم من أن المشرع المصري قد رتب على عدم دعوة الخبير للخصوم، بطلان الإجراءات التالية⁽¹⁵¹⁾، إلا أن هذا البطلان هو بطلان نسبي، ولا يتعلق بالنظام العام، بحيث لا يستفيد منه إلا الخصم الذي شرع لمصلحته، ولا يقبل منه إثارة مثل هذا الطعن لأول مرة أمام محكمة النقض، وقد قضت هذه الأخيرة تأييداً لذلك:-

" إذا لم يثر الطاعن أمام محكمة الموضوع بطلان عمل الخبير لعدم دعوته إياه، فإنه لا يقبل منه الطعن به لأول مرة أمام محكمة النقض " (152)

ودعوة الخبير للخصوم تتم بعد أن يحدد لبدء عمله تاريخاً، لا يتجاوز الخمسة عشر يوماً التالية لتكليفه بالمهمة، على نحو ما هو مبين في المادة (١٣٨) من قانون الإثبات المصري، ويتوجب على الخبير أن يدعو الخصوم بكتب مسجلة، ترسل قبل التاريخ المحدد لبدء العمل بسبعة ايام على الأقل، يخبرهم فيها بمكان أول اجتماع ويومه وساعته⁽¹⁵³⁾.

ويكفي دعوة الخبير للخصوم لحضور الاجتماع الأول طوال مدة مأموريته، ما دام العمل بها مستمراً لم ينقطع، حيث جاء في قرار لمحكمة النقض المصرية بهذا الخصوص:-
ما جرى به قضاء محكمة النقض، أن تكليف الخبير الخصوم بحضور الاجتماع الأول، يكفي طوال مدة المأمورية، ما دام العمل بها مستمراً لم ينقطع، وعليهم أن يتبعوا سير العمل، وفي هذه الحالة يكون للخبير أن يباشر عمله ولو في غيبتهم " (154)

(١٥٠) طعن رقم ٤٨٧٣ لسنة ٦٦ ق، جلسة ١٣/٣/١٩٩٧، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٥٣.
(١٥١) حيث نصت المادة (٣/١٤٦) من قانون الإثبات المصري على ما يلي: " ويترتب على عدم دعوة الخصوم بطلان عمل الخبير " .

(١٥٢) طعن رقم ٣٣ لسنة ٣٣ ق، جلسة ١١/٥/١٩٧٥، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٥٤ وبذات السياق طعن رقم ٢٢٥ لسنة ٣١ ق، جلسة ١٣/١/١٩٦٦، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٥٣.

(١٥٣) قضت المادة (٢/١٤٦) من قانون الإثبات المصري، بأنه (وفي حالات الإستعجال، يجوز أن ينص في الحكم على مباشرة العمل خلال الأيام الثلاثة التالية التاريخ التكليف المذكور، وعندئذ يدعى الخصوم بإشارة برقية ترسل قبل الاجتماع الأول بأربع وعشرين ساعة على الأقل، وفي حالات الإستعجال القسوى يجوز أن ينص في الحكم، على مباشرة المأمورية فوراً ودعوة الخصوم بإشارة برقية للحضور في الحال).

(١٥٤) طعن رقم ٤١ لسنة ٤١ ق، جلسة ٣٠/١٢/١٩٨٢، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٥٤، وبذات السياق طعن رقم ٥٥/٢٤٥٣ لسنة ٥٥ ق، جلسة ٢٠/٧/١٩٩٢، وطعن رقم ٣٣٣٠ لسنة ٦٠ ق جلسة ١١/١١/١٩٩٦، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٥٤.

أما إذا انتهى الخبير مهمته، ثم بدا له أن يستأنف العمل فيها من جديد، فيكون في هذه الحالة، ملزماً بدعوة الخصوم من جديد، وقد قضت محكمة النقض المصرية بأنه:-
" إذا كان الخبير قد انتهى عمله ثم تراءى له استئنافه مرة أخرى، فإنه يجب عليه في هذه الحالة أن يدعو الخصوم للحضور في اليوم الذي يحدده، لأن استئناف العمل بعد انقطاعه وعلم الخصوم بهذا الانقطاع، يعد بمثابة بدء له من جديد، وتتحقق فيه العلة من الدعوة، وهي تمكين الخصوم من الدفاع عن مصالحهم، ويترتب على عدم توجيه هذه الدعوة بطلان عمل الخبير".⁽¹⁵⁵⁾

ولكن ينبغي التفرقة بين عدم دعوة الخبير للخصوم لحضور الإجتماع الأول مطلقاً، والذي يرتب البطلان بالنسبة لعمل الخبير، وبين دعوته للخصوم بوسيلة أخرى غير الكتب المسجلة، فمطلق الدعوة للخصوم أيّاً كانت وسيلتها إجراء جوهري يترتب على مخالفته البطلان، أما حصول الدعوة بوسيلة أخرى، فهو إجراء خادماً للإجراء الأول، ومقصود به الإستيثاق من حصولها بدليل يقيني، فلا يترتب عليه البطلان إلا إذا لم تطمئن المحكمة، إلى أن الدعوة بهذه الوسيلة قد بلغت محلها وتمت على نحو مؤكد.⁽¹⁵⁶⁾

كما أن المواعيد المحددة لدعوة الخصوم أمام الخبير، مواعيد تنظيمية لا يترتب عدم اتباعها البطلان، لأن البطلان المصرح به قانوناً، هو نتيجة لإغفال الخبير دعوة الخصوم مطلقاً⁽¹⁵⁷⁾.

والبطلان المقرر كأثر لعدم الدعوة هو بطلان نسبي⁽¹⁵⁸⁾، يرتفع بحضور الخصم اجتماع الخبير⁽¹⁵⁹⁾، فلا تقضي المحكمة بالبطلان من تلقاء نفسها، لعدم تعلقه بالنظام العام، فالحكم بالبطلان متوقف على إثارته من قبل الخصم الذي شرع لمصلحته أمام محكمة الموضوع، ولا يجوز إثارته لأول مرة أمام محكمة النقض⁽¹⁶⁰⁾.

(١٥٥) نقض ١٩٦٩/٢/٦، س ٢٠، ص ٢٨٥، المرجع السابق، ص ١٢٥٩.
(١٥٦) نقض ١٩٧٦/١١/٣، س ٢٠، ص ١٥١٦، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٥٧، وبذات السياق نقض ١٩٧٨/١١/٢٢، س ٢٩، ص ١٧٤٤، وطعن رقم ١٧٣١ سنة ٥٣ ق، جلسة ١٩٨٤/١٢/٦، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٥٧.

(١٥٧) طعن ٦٨٥ سنة ٤٣ ق، جلسة ١٩٧٩/٦/٢، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٥٨.
(١٥٨) انظر، د. عبد الحكيم فودة، البطلان في قانون المرافعات المدنية والتجارية، دار الفكر والقانون، المنصورة- القاهرة، ط٣، سنة ١٩٩٩، ص ٢٦٢، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: فودة، البطلان.

(١٥٩) طعن ١٠٥ لسنة ١٥ ق، جلسة ١٩٤٦/١١/٢١، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٦٥.

(١٦٠) نقض ١٩٧٨/٣/٧، س ٢٩، ص ٦٩٥، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٦٣.

أما في التشريع الأردني، فلا يوجد مثل هذا النص الذي يلزم الخبير بدعوة الخصوم لحضور الإجتماع الأول للبدء في أعمال الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل، ذلك أن المشرع وعندما نص في المادة (٩١) من قانون الأصول المدنية على مثل هذا الاجتماع، فإن ذلك كان بصدد تنظيم التحقيق والمضاهاة، دون غيرها من انواع الخبرة الأخرى ولم يجر العمل بوجود مثل هذه الدعوة أو الاجتماع في قضايا ضريبة الدخل عملياً.

بعد أن يبدأ الخبير مهمة فحص الحسابات والسجلات والمستندات، فإن الرقابة على عمل الخبير من قبل محكمة إستئناف الضريبة تكون محدودة، بل ويمكن القول بغيابها عملياً، وحتى في القضاء المصري - وبالرغم من أن المشرع قد تطلب ضرورة تحديد موعد لإيداع التقرير - فإن محكمة النقض لا تمارس أية رقابة على هذا الميعاد، لأن محكمة الموضوع تملك دائماً منح الخبير أو الخبراء مهلة اضافية لإنجاز المهمة وفقاً لما ترتأيه، وفي ظل ما يبيده الخبراء من أعداء⁽¹⁶¹⁾.

وفي الأردن، وبعد أن يفرغ الخبير من مهمته، يقوم بإيداع التقرير لدى قلم محكمة إستئناف الضريبة، ثم تتولى المحكمة تبليغ الخصوم نسخة عنه في الجلسة التالية لإيداعه.

وقد نصت الفقرة (٤) من المادة (٨٣) من قانون الأصول المدنية، على صلاحية محكمة الموضوع التقديرية، فيما يتعلق بدعوة الخبير لمناقشته في تقريره.

فمحكمة إستئناف الضريبة تملك من تلقاء نفسها، أو بناءً على طلب أحد الخصوم، أن تدعو الخبير لمناقشته في البنود التي ترى المحكمة أن هناك حاجة لإبداء وجهة نظر الخبير فيما جاء فيها، كما أنها تملك - اي المحكمة - إعادة التقرير إلى الخبير لإكمال ما ترى فيه من نقص، أو أن تعهد بالخبرة لآخرين تنتخبهم حسب الأصول.

وقد نصت المادة (١٥٣) من قانون الإثبات المصري على ما يلي " للمحكمة أن تأمر باستدعاء الخبير في جلسة تحدها لمناقشته في تقريره إن رأت حاجة لذلك.....".

ومن خلال النص يتضح أن دعوة الخبراء للمناقشة ليست حقاً للخصوم حتى وإن طلبوها، وهو أمر يتفق مع الصلاحية التقديرية لمحكمة الموضوع في اللجوء إلى الخبرة ابتداءً، مما يجعلها صاحبة الصلاحية، في تقدير كفاية التقرير في تنوير المحكمة بخصوص المسألة الفنية محل الخبرة.

(١٦١) أبو السعود، أصول، ص ٤١٦.

وعملياً فإن محاكم الموضوع من النادر أن ترفض طلب مناقشة الخبير في تقريره من قبل الخصوم، تمهيداً لتحديد موقفهم منه، ذلك أن اعتماد التقرير من عدمه يعود إلى محكمة الموضوع بما لها من صلاحية تقديرية بشأن عمل الخبراء، كما أن من شأن المناقشة أن تنير المحكمة في المسائل التي تضمنها التقرير.

وقد اكدت محكمة النقض المصرية في العديد من اجتهاداتها، على صلاحية محكمة الموضوع التقديرية، بشأن دعوة الخبراء للمناقشة في تقاريرهم، وأن هذه الدعوة لا تعتبر حقاً للخصوم (162).

(١٦٢) نقص ١٥ / ٢ / ١٩٤٠، مجموعة القواعد القانونية ٣، ص ٦٨، ونقض ٢٦ / ٤ / ١٩٤٥ ذات المجموعة ٤ ص ٦٥٠ ونقض ٣٠ / ١ / ١٩٤٧ ذات المجموعة ٥، ص ٣٤٢، أشار إليها أبو الوفاء، التعليق، ص ٤٠٤.

المبحث الثاني : الرقابة على موضوع الخبرة المحاسبية

ليس ثمة في الخبرة ما هو أهم من تحديد موضوعها تحديداً دقيقاً، ذلك أنه وفي نطاقه يتحدد عمل الخبير، الأمر الذي من شأنه أن يوفر نوعين من الرقابة القضائية، والتي لا غنى عنهما إذا ما أريد تحقيق الغاية التي من أجلها شرعت الخبرة.

ويتمثل النوع الأول من الرقابة في رقابة محكمة إستئناف الضريبة، صاحبة القرار بإجراء الخبرة، وهي رقابة ضرورية من جهة، ومفترضة من جهة أخرى، فهي ضرورية حتى لا يكون الفصل في الدعوى رهناً بارادة الخبير، سواءً أمن حيث المدة الزمنية اللازمة لإعداد التقرير، أم من جهة مدى التزام الخبير بالمهمة الموكولة إليه دون تقصير أو تجاوز.

كما أن رقابة محكمة إستئناف الضريبة مفترضة، لأن الدعوى التي ندب خبير بصددها، تبقى في ولاية المحكمة خلال الفترة الزمنية اللازمة لإعداد تقرير الخبرة، مما يجعل الخبرة وبكل مراحلها خاضعة لسلطة المحكمة، من حيث اتخاذ ما يلزم من إجراءات لضمان إكمال المهمة من قبل الخبير على الوجه الأمثل.

أما الرقابة الأخرى التي يوفرها تحديد موضوع الخبرة، فهي رقابة محكمة التمييز، ذلك أن الخبرة شرعت للضرورة، وكرخصة تستكمل بها المحكمة إقتناعها حول مسألة فنية بحتة، فمن غير المقبول الإسراف في استخدام هذه الرخصة من جهة، أو أن تقرر المحكمة إجراء الخبرة في مسائل لا يتصور ولا يجوز أن تكون محلاً لها، مما يجعل تحديد موضوع الخبرة تحديداً دقيقاً، أمراً بالغ الأهمية لممارسة محكمة التمييز رقابتها كمحكمة قانون على القرارات الصادرة بنذب الخبراء، من حيث المسائل التي شكلت موضوعها، ومدى جواز أن تكون هذه المسائل محلاً للخبرة في ظل التنظيم القانوني للخبرة عموماً.

وتبرز أهمية تحديد موضوع الخبرة على نحو دقيق وواضح ليس فقط بالنسبة إلى القضاء، وإنما بالنسبة إلى الخبراء والخصوم على حد سواء، ففي نطاق موضوع الخبرة يتحدد عمل الخبير، فهو من جهة ملزم بأداء مأموريته على أكمل وجه، بحيث لا يقبل منه أي تقصير بهذا الصدد، وإلا كان تقريره معيباً لعدم نهوضه بالمهمة الموكولة إليه، كما لا يقبل منه من جهة أخرى أي تجاوز لهذه المهمة، كأن يتعرض لمسائل قد لا تكون محل نزاع في الدعوى، أو يكون تحقيقها من صميم عمل المحكمة وحدها. وأما أهمية تحديد موضوع الخبرة بالنسبة للخصوم،

فيمكن رده إلى معرفة ما يخرج عن نطاق الخبرة من مسائل محل نزاع في الدعوى، والتي تستلزم وسائل إثبات أخرى (163).

وفي الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل، فإن موضوع الخبرة يجب أن يكون مسألة أو مسائل محاسبية بحتة، يقتضي إبداء رأي حولها ضرورة إجراء بحث محاسبي لا يتصور أن يقوم به إلا أصحاب الخبرة المحاسبية والضريبية، وعلى هذا الأساس فإن مسائل الواقع التي تخرج عن النطاق المحاسبي الفني لا يجوز أن تكون محلاً للخبرة، مهما انطوى تحقيقها على مشقة أو جهد، لأنه من صميم عمل المحكمة، لا يجوز لها التنازل عنه لغيرها، وإلا اعتبر ندب خبير لتحقيقها، من قبيل تفويض المحكمة لسلطتها القضائية على نحو يحرمه القانون، ويأباه النظام العام (164).

وإذا كانت الوقائع المادية مما قد يثار بشأنها جدل وخلاف حول مدى طبيعتها الفنية أو المحاسبية، وبالتالي مدى جواز ندب خبير بشأنها، فإن المسائل القانونية مما لا يجوز ندب الخبراء بشأنها مطلقاً، لأن القاضي هو خبير القانون، وعليه أن يحكم بما يعرض عليه من نزاعات طبقاً لما جاء فيه، فلا يقبل منه أن يتنازل عن تحقيق مسائل القانون لغيره، لأنه إذا كان عدم جواز ندب الخبراء في مسائل الواقع غير الفنية يتعلق بالنظام العام، فإن ندبهم بشأن مسائل القانون يرد إلى قمة النظام العام.

ويجب إضافة إلى كون المسألة أو المسائل التي شكلت موضوع الخبرة محاسبية بحتة، أن تكون محل نزاع في الدعوى، وهو أمر بديهي، لأن محكمة إستئناف الضريبة لا تملك بحث المسائل غير المتنازع فيها، ولأن فاقد الشيء لا يعطيه، فلا يجوز أن تشمل مهمة الخبراء على إبداء رأي في مثل هذه المسائل (165).

(١٦٣) لم يجز كلاً من المشرعين الأردني والمصري، الطعن في الحكم الصادر بندب خبير في الدعوى استقلاً عن الحكم الفاصل في النزاع والذي ينهي الخصومة، إلا أن المشرع الفرنسي ورغبة منه في الحد من سلطة المحاكم في ندب الخبراء وتنظيم هذه السلطة فقد أجاز الطعن في القرار الصادر بندب الخبراء استقلاً، إذا وجد سبب قوي ومشروع وبإذن من رئيس المحكمة، وانظر بهذا الخصوص، زكي، الخبرة، ص ١٨.

(١٦٤) انظر تفصيلاً بهذا الصدد. زكي، الخبرة، ص ١٩ وما بعدها.

(١٦٥) يجب عدم الخلط بين عدم قدرة المحكمة على بحث مسائل أو وقائع غير متنازع فيها، وبين صلاحيتها الممنوحة لها بموجب أحكام الفقرة (هـ) من المادة (٣٤) من قانون ضريبة الدخل، بإقرار التقدير أو تخفيضه أو زيادته أو الغائه أو إعادة القضية إلى المقدر لإعادة تقدير الضريبة، لأن كل ما تقدم هو متعلق بالمسائل والوقائع محل النزاع في الدعوى دون غيرها.

وبالرغم مما تقدم من ضرورة اقتصار الخبرة على المسائل المحاسبية البحتة المتنازع فيها، فإن الواقع العملي يؤكد أن استعمال رخصة إجراء الخبرة المحاسبية من قبل محكمة إستئناف الضريبة، ينطوي غالباً على تجاوزات فيما يتعلق بموضوعها، على نحو لا يمكن قبوله أو تبريره، حتى أصبحت الخبرة وسيلة لإزاحة عبء تحقيق مسائل الخلاف في الدعوى عن كاهل المحكمة، والإلقاء به على الخبراء وبدون وجه حق، فلا تكاد توجد قضية لدى محكمة إستئناف الضريبة إلا ويتم اللجوء إلى الخبرة المحاسبية بهدف تحقيق عناصر النزاع فيها، وذلك دون تمحيص أو تمييز بين المسائل الفنية وغيرها من الوقائع المادية أو المسائل القانونية .

وقد ساعدت محكمة التمييز في ترسيخ هذا الواقع القضائي، من خلال عدم فرض رقابتها على النحو الذي يتفق مع وظيفتها الأساسية في مراقبة تطبيق القانون من قبل المحاكم، هذه الوظيفة التي تحتم عليها إثارة كل مخالفة للقانون من تلقاء نفسها عندما تتعلق بالنظام العام، كالتجاوز بشأن موضوع الخبرة على نحو ما تقدم بيانه، لإنتوائه على تفويض من محكمة إستئناف الضريبة لسلطتها القضائية إلى الخبراء، حيث إن إقرار محكمة التمييز الضمني لمثل هذه التجاوزات، قد شجع قضاة الموضوع بشأنها، فأصبحت المحكمة وفي أغلب القضايا المنظورة لديها تفوض الخبراء بتحقيق كافة عناصر النزاع، حيث لم يعد هناك فارق بين مضمون قرار الندب من قضية لأخرى، حتى وإن اختلفت الصيغة بين عبارات أصبحت تتكرر دائماً، مثل (تقرر المحكمة إنتخاب خبير لبحث كافة المبالغ التي قام المقدر بإضافتها إلى الدخل) أو (تقرر المحكمة إنتخاب خبير لبحث كافة المردودات التي قام المقدر بردها إلى الأرباح وبيان وجه الحق فيها)، أو ما شابه ذلك من عبارات أصبحت بمثابة عرف قضائي مستقر .

وليس القضاء المصري بمنأى عن مثل هذه التجاوزات بشأن موضوع الخبرة، سواء أمن قبل محاكم الموضوع أم فيما يستشف من اجتهادات محكمة النقض بهذا الصدد .

وسنعرض فيما يلي لبعض أحكام محكمة التمييز الأردنية المتعلقة بقضايا ضريبة الدخل، سواء ما تعلق منها بتأكيد عدم جواز إجراء الخبرة المحاسبية في المسائل غير الفنية البحتة، أم في المسائل القانونية، ومقارنتها مع بعض أحكام محكمة النقض المصرية بهذا الخصوص، وهو الإجتهد الذي يمثل الأصل العام، والذي من شأنه وضع الأمور بالنسبة للخبرة في مكانها الصحيح، وتوحيد المنطق القضائي بشأنها، ومن ثم سنعرض لبعض الأحكام، سواء في اجتهاد محكمة التمييز الأردنية، أم النقض المصرية، والتي شكلت خروجاً على هذا الأصل العام، من حيث جواز ندب الخبراء لتحقيق مسائل غير فنية، وبما ينطوي على تفويض حقيقي للسلطة القضائية من قبل محاكم الموضوع على نحو لا يجيزه القانون، وهذه الأحكام لا تشكل جميع الأحكام التي خرجت عن الأصل العام، وإنما هي جزء من هذه الأحكام، نعرضها بالفقر الذي

يسمح به موضوع هذه الدراسة، وبما يحقق الغاية المنشودة من الوقوف على حقيقة الواقع القضائي بشأنها.

لقد أكدت محكمة التمييز الأردنية في العديد من اجتهاداتها، على عدم جواز ندب الخبراء في غير المسائل المحاسبية البحتة، وهذا ما يستفاد صراحة وضمناً، من العديد من احكامها الصادرة في الطعون المتعلقة بضريبة الدخل، عندما يتعلق الأمر بالخبرة المحاسبية فيها.

وفي هذا تقول محكمة التمييز الأردنية:-

" إذا قام الخبير بتفسير نصوص القانون عوضاً عن المحكمة، وتوصل إلى أن فروقات العملة التي تقاضتها الشركة المكلفة، والتي أدرجتها في بيان الأرباح والخسائر، غير مشمولة بمفهوم المادة (٣/٦/٣) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥، بإعتبار الشركة المكلفة ليست من الشركات المالية، فإن اعتماد محكمة الإستئناف تقرير الخبرة، دون أن تتصدى للبت في نقاط الخلاف، حول الأرباح الناجمة عن فروقات العملة رغم إثارتها في مرافعات الطرفين، يشوب الحكم بقصور في التعليل والتسبيب " (166)

وقضت أيضاً:-

"... لا يرد قول المكلف، أن تقرير الخبرة يقضي بتنزيل استهلاك الأبنية، ذلك أن الخبراء يدلون بخبرتهم ولا يفسرون القانون، لأن تفسير القوانين محصور بالمحاكم، كما أن عدم أخذ المحكمة بما جاء بتقرير الخبرة، يتفق وأحكام المادة ٢/٨٦ من قانون أصول المحاكمات المدنية " (167) وفي القرارين السابقين، تؤكد محكمة التمييز صراحةً على أن تحقيق المسائل القانونية هي من اختصاص محكمة إستئناف الضريبة، وأنه لا يجوز أن تكون مثل هذه المسائل متروكة لآراء الخبراء، لأن القاضي هو خبير القانون، الأمر الذي يجعله ملزماً بالتصدي للمسائل المحكومة بنصوصه، فلا يقبل منه التخلي عن هذه المهمة لغيره، فمسألة خضوع الأرباح المتحققة من فروق العملة للضريبة من عدمه، أو مسالة قبول استهلاك البناء كنفقة إنتاجية تنزل من الدخل الإجمالي من عدمه، هي من المسائل المحكومة بنصوص القانون، مما يجعلها خارجة عن نطاق الخبرة، ويستوجب تحقيقها من قبل المحكمة ذاتها، لأنه من صميم عملها

(١٦٦) تمييز حقوق رقم ١٩٩٨/٤٣٢ تاريخ ١٩٩٨/٤/٢٦ المنشور على ص ٢٣٩٣ من مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩٨.

(١٦٧) تمييز حقوق رقم ١٩٩٧/٢١٨٧ تاريخ ١٩٩٨/١/٣١ المنشور على ص ٢٣٧٦ من مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩٨.

القضائي، وهذا يؤكد اتفاق اجتهاد محكمة التمييز بهذا الخصوص مع مجمل النصوص القانونية التي نظمت الخبرة عموماً⁽¹⁶⁸⁾.

وجاء في قرار آخر لمحكمة التمييز الأردنية :-

" أخذ المحكمة برأي الخبير ، وقبولها في تنزيل مبلغ من دخل الشركة ، بإعتباره ديناً هالكاً إستناداً إلى قرار المحكم ، دون أن يكون قرار التحكيم مبرزاً كبينة في الدعوى ، ودون أن يبين الخبير بند فرق العملة بين مجموع الدخل وبين المسجل في دفاتر الشركة ، مخالفاً للقانون ويرد على الحكم المميز ويوجب نقضه" ⁽¹⁶⁹⁾ .

وفي هذا القرار تؤكد محكمة التمييز على مبدئين ، الأول عدم جواز ندب الخبراء في مسألة تتعلق بواقعة مادية وليست فنية ، وهي هنا تنزيل الديون الهالكة كنفقة إنتاجية للشركة المستأنفة، ذلك أن تحقيق وتحري مثل هذه الواقعة هو من صميم عمل المحكمة ، ولا يجوز ندب الخبراء في ذلك لإنتفاء العلة وهي الطبيعة الفنية البحتة للمسألة والتي تبرر إجراء الخبرة، فلا يوجد طبيعة محاسبية بحتة في قبول دين هالك يمكن إثباته بالبينة الخطية المتمثلة بقرار التحكيم المشار إليه في قرار محكمة التمييز ، أو بأية بينة أخرى كالقرار القضائي من محكمة مختصة.

وأما المبدأ الثاني المستفاد من قرار محكمة التمييز ، فهو إقرارها لصحة الندب عند تعلق موضوعه بالطبيعة المحاسبية البحتة ، مثل بيان الرأي في بند فرق العملة ، حيث تم نقض قرار المحكمة ليس لطبيعة المهمة الموكلة إلى الخبير ، وإنما لعدم قيامه بالمهمة الموكلة إليه .

(168) وتحديداً المادة (83) أصول مدنية أردني ويقابلها المادة (135) إثبات مصري.

(169) تمييز حقوق رقم 97/1469 تاريخ 97/10/4 المنشور على ص2307 من مجلة نقابة المحامين لسنة

. 1998

وقضت محكمة التمييز الأردنية أيضاً :-

" لا يجوز أن تعتمد المحكمة على تقرير الخبرة ، دون أن تلتفت إلى المستندات الرسمية المبرزة في الدعوى وتناقشها " (١٧٠) .

وهذا القرار يتفق مع المنطق القانوني السليم ، ويضع الخبرة في مكانها الصحيح ، حيث تؤكد محكمة التمييز أن تحقيق الوقائع المادية المثبتة من خلال مستندات رسمية ، لا يجوز أن يكون من مهمة الخبير ، بل إن ذلك هو من واجبات المحكمة ، ولا يكتفى منها بالإحالة إلى تقرير الخبرة بشأنها ، لعدم جواز ندب الخبير بهذا الخصوص أصلاً ، لأن على المحكمة أن تناقش المستندات المبرزة في الدعوى بخصوص موضوع النزاع ، ما دام الأمر لا يتعلق بالمسائل الفنية البحتة .

وهذا الإجتهد لمحكمة التمييز ، يتفق مع ما تقدم من اجتهادات تلزم محكمة إستئناف الضريبة بضرورة مناقشة وتحقيق الوقائع المادية غير الفنية من قبلها ، وعدم ندب الخبراء بشأنها كما أن مثل هذه القرارات تؤكد من جهة أخرى ، التجاوزات التي تقوم بها محكمة إستئناف الضريبة بشأن ندب الخبراء في مسائل لا تنطوي على طبيعة فنية تبرر إجراء الخبرة، الأمر الذي اقتضى فرض رقابة محكمة التمييز عليها من هذه الجهة ، من خلال عدم السماح لها بتفويض سلطتها القضائية إلى الخبير .

ومن جهة أخرى فقد عبرت محكمة النقض المصرية في اجتهادات عديدة، عن عدم جواز تفويض الخبراء بتحقيق مسائل غير فنية ، لأن ذلك من صميم عمل القاضي ، فقد جاء في قرار لها :-

(١٧٠) تمييز حقوق ١٩٩٩/٣٥٨ تاريخ ١٩٩٩/٩/٢٣ المنشور على ص ٩/٤٩٠ من المجلة القضائية لسنة ١٩٩٩ .

"تدب خبير في الدعوى هو مجرد وسيلة إثبات، يقصد بها التحقق من واقع معين يحتاج الكشف عنه إلى معلومات فنية خاصة، ولا شأن له في الفصل في نزاع قانوني ، أو الموازنة بين الآراء الفقهية لإختيار احدهما، فهذا من صميم واجب القاضي ، لا يجوز له التخلي عنه لغيره"^(١٧١).

كما جاء في قرار آخر لها :-

" تقتصر مهمة الخبير على تحقيق الواقع في الدعوى ، وإبداء رأيه في المسائل الفنية التي يصعب على القاضي استقصاء كنهها بنفسه ، دون المسائل القانونية " ^(١٧٢) .

ويتضح من القرارين السابقين أن محكمة النقض قد قررت مبدأ عاماً بصدد موضوع الخبرة في قضايا ضريبة الدخل، وذلك من خلال تأكيد عدم جواز تخطي هذا الموضوع لنطاق المسائل الفنية البحتة ، ومن ضمنها مسألة الحسابات ، والتي يتطلب الفصل فيها أو إبداء رأي بشأنها، معلومات خاصة لا يفترض توافرها إلا لدى أهل الإختصاص في مجال المحاسبة عموماً والمحاسبة الضريبية بشكل خاص، الأمر الذي يقتضي بالضرورة خروج المسائل الواقعية الأخرى ومسائل القانون عن نطاق الخبرة ، وهو أمر فرضت محكمة النقض رقابتها عليه ، لأنه من صميم واجبها كمحكمة قانون .

وقد كان ممكناً في ظل ما تقدم من اجتهاد لمحكمتي التمييز الأردنية والنقض المصرية، أن يكون النظام القانوني للخبرة المحاسبية بمنأى عن التجاوزات القضائية من قبل محاكم الموضوع على الأقل فيما يتعلق بموضوع الخبرة ، بوصفه أهم عناصرها ، وذلك بطبيعة الحال لما لقضاء كلٍ من المحكمتين من أهمية بالغة بالنسبة لقضاة الموضوع من الناحية العملية.

(١٧١) نقض ١٩٨٣/٥/١٢ ، س٣٤ ، ص١١٦٥ ، بيومي ، الموسوعة ، ص ١٢٧٢ .

(١٧٢) - نقض ١٩٦٩/٤/٢٢ ، س٢٠٤ ، ص٦٥٦ ، بيومي ، الموسوعة ، ص ١٣٠٧ .

إلا أن الواقع يؤكد عدم استقرار ما تقدم من اجتهاد ، فكثيراً ما خرجت عليه محكمتي التمييز والنقض في اجتهادات عديدة ، مرسخة بالتالي التجاوزات بشأن موضوع الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل ، وسنعرض فيما يلي لبعض هذه الإجهادات ، وبالقدر الذي يسمح به موضوع الدراسة للوقوف على حقيقة الرقابة القضائية بهذا الخصوص .

فقد جاء في قرار لمحكمة التمييز الأردنية :-

" إذا كان ما توصلت إليه محكمة الإستئناف بناءً على تقرير الخبرة الذي اعتمده لا يخالف القانون ، فإن ما توصل إليه الخبير أن إدارة الشركة قدمت الأدلة الثبوتية الشخصية لهؤلاء الفنانين ، وتبين أنهم أردنيون ، الأمر الذي رأى معه الخبير أن هذا المبلغ يعتبر نفقة مقبولة، ولا يوجد مبرر لردده للأرباح " (١٧٣).

وفي هذا القرار ، فإن محكمة التمييز قد أيدت محكمة إستئناف الضريبة في ندبها لخبير محاسبي لتحقيق واقعة تتمثل بتحديد جنسية الفنانين ، وفيما إذا كانوا أردنيين من عدمه، وذلك تأسيساً لقرارها بشأن قبول المبالغ المدفوعة لهم كنفقة إنتاجية .

ومثل هذه الواقعة، وهي أبعد ما تكون عن المسائل المحاسبية أو الفنية ، لا يجوز أن يسند تحقيقها إلى الخبراء، بل لا يجوز للقاضي أن يتخلى عن تحقيق مثل هذه الوقائع ، لعدم وجود ما يبرر إجراء الخبرة بصدها، الأمر الذي يؤكد التجاوز من قبل محكمة إستئناف الضريبة، وبما ينطوي على تفويض حقيقي بجزء من السلطة القضائية للخبير ، وبتأييد من محكمة التمييز .

وقضت محكمة التمييز الأردنية أيضاً :-

" لا يجوز للمحكمة أن تستند إلى تقرير الخبرة ، في الغاء الدخل من العمولات التي تتقاضاها الشركة من الشركة الأجنبية ، إذا ثبت أنها كانت وكيلة لها استناداً إلى كشف حاسب آلي ، وارد

(١٧٣)- تمييز حقوق رقم ٢٠٠٢/١٤٩٢ تاريخ ٢٥/٦/٢٠٠٢ ، منشورات مركز عدالة ، عمان - الأردن.

للشركة المستأنفة من الشركة الأجنبية ، خلا من الإشارة للعمولات ، ولم يطلع الخبير على الإتفاقية بينهما ، والتي تثبت فيما إذا كانت الشركة تتقاضى عمولات أم لا " (١٧٤).

وفي هذا الحكم وبالرغم من أن محكمة التمييز نقضت القرار المميز ، فإن ذلك بسبب عدم اطلاع الخبير على الإتفاقية المعقودة بين الشركة المستأنفة في القرار المميز والشركة الأجنبية ، حتى يتم التحقق من مسألة العمولات، حيث إن محكمة التمييز لم تكتفِ بإطلاع الخبير على كشف صادر عن الحاسب الآلي للشركة الطاعنة، لخلوه من الإشارة للعمولات، بل تطلبت ضرورة اطلاع الخبير على الإتفاقية التي تحدد هذه العمولات، أي أن محكمة التمييز تطلبت ضرورة إبراز هذه الإتفاقية للخبير ، وهو قرار مستغرب من محكمة التمييز ، حيث أقرت فيه ضمناً بجواز نذب خبير محاسبي لتحقيق واقعه تقاضي الشركة الطاعنه لعمولات من عدمه، هذه الواقعة التي يمكن إثباتها من خلال البيئة الخطية المتمثلة بالإتفاقية المشار إليها في القرار. وهنا يثار التساؤل عن الجانب المحاسبي أو الفني لمثل هذه الواقعة، والذي يبرر إجراء الخبرة المحاسبية ؟ ألم يكن على محكمة التمييز أن تقرر أن مثل هذه الواقعة يجب تحقيقها من قبل محكمة إستئناف الضريبة ذاتها ، وليس من قبل الخبير؟ .

إن ما يؤكد عدم صحة ما ذهب إليه محكمة التمييز في قرارها السابق ، هو ما ذهب إليه في قرار آخر لها حيث قضت بأن :-

تحديد نسبة العمولة لا تثبت بالخبرة وتقدير الخبراء ، وإنما بوسائل الإثبات الأخرى ، وعبء اثباتها على المكلف ، وحيث إن محكمة الإستئناف لم تراخ ذلك ، فيكون هذا السبب وارداً على قرارها ، ويوجب نقضه " (١٧٥).

(١٧٤)- تمييز حقوق رقم ٢٠٠٢/٢٦٢٦ تاريخ ٢٠٠٢/١٠/١٩ ، منشورات مركز عدالة ، عمان- الأردن .

وقضت محكمة التمييز الأردنية أيضاً :-

" إن الخبير صاحب اختصاص فيما يتعلق بموضوع الخبرة ، واستند إلى الأسس العلمية في الأمور المتنازع عليها ، من حيث احتساب المصاريف والنفقات ، وبعض الاستهلاكات القانونية، والفوائد والعمولات التي تحملها المستأنف في سبيل إنتاج الدخل ، وكذلك أتعاب المحاماة وما تم رده من كلفة المبيعات وحيث إن المحكمة وبما لها من صلاحية كمحكمة موضوع اعتمدت تقرير الخبرة وما ورد به من آراء محاسبية وضريبية ، مما ينفي عن القرار المميز عيب القصور في التعليل والتسبيب " (١٧٦).

وفي هذا القرار فإن محكمة التمييز قد أقرت محكمة إستئناف الضريبة على اسنادها تحقيق كافة عناصر الدعوى إلى الخبير ، وذلك دونما تمييز بين طبيعة المسائل الواقعية محل النزاع في الدعوى ، من حيث انطوائها على جوانب فنية محاسبية من عدمه ، بل ودونما تمييز بين المسائل الواقعية والمسائل القانونية ، فبالرغم من وجود بعض المسائل المتنازع فيها ، والتي يحتاج إبداء رأي بشأنها إلى بحث ذي طبيعة محاسبية ، مثل كلفة المبيعات والفوائد ، فإن إسناد عناصر أخرى للخبير ليتهاؤها ، يعتبر أمراً غير مقبول ، مثل الإستهلاكات القانونية المحكومة بنصوص تعليمات الاستهلاك ، ثم ما علاقة أتعاب المحاماة المدفوعة كنفقة إنتاجية بالطبيعة المحاسبية البحتة ، أو حتى العمولات التي تثبت بوسائل أخرى للإثبات سوى الخبرة .

ولم تكن محكمة النقض المصرية بعيدة عن مثل هذه التجاوزات بشأن موضوع الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل، فقد أقرت في العديد من اجتهاداتها محاكم الموضوع فيما يتعلق بنذب الخبراء المحاسبين في غير المسائل المحاسبية، حيث جاء في قرار لها :

(١٧٥)- تمييز حقوق رقم ٢٠٠٣/٩٣٠ تاريخ ٢٠٠٣/٨/٧ ، منشورات مركز عدالة ، عمان- الأردن .

(١٧٦)- تمييز حقوق رقم ٢٠٠٢/٢٠١٥ تاريخ ٢٠٠٢/٩/١٥ ، منشورات مركز عدالة ، عمان - الأردن .

" ولما كانت محكمة الموضوع بما لها من سلطة في فهم الواقع في الدعوى ، وتقدير الأدلة التي تؤدي إلى الكشف عن أرباح الممول من خلال سنوات النزاع ، ومدى جدية الشركة القائمة بين الزوجين أو صوريتهما ، قد أخذت بتقرير الخبير المنتدب أمام محكمة أول درجة بعد أن إطمأنت إليه ، لإبتائه على أسباب سائغة وكافية لحمله..... ومن ثم يضحى النعي على الحكم لما ورد بأسباب الطعن مجرد جدل فيما تستقل محكمة الموضوع بتقديره ، مما لا يجوز إثارته أمام محكمة النقض ، ويكون الطعن قد أقيم على غير الأسباب المبينة بالمادتين ٢٤٨ و ٢٤٩ من قانون المرافعات، فتأمر المحكمة بعدم قبوله عملاً بالمادة ٢٦٣ من ذات القانون" (١٧٧). وفي هذا الحكم ، فإن محكمة النقض قد أيدت محكمة الموضوع في ندبها خبير لتحقيق مسألة من مسائل الواقع غير الفنية ، والتي تتمثل في جدية أو صورية الشراكة بين الزوجين، فمثل هذه الواقعة لا يجوز أن تكون محلاً للخبرة (١٧٨)، ذلك أن قيام الشركة يمكن إثباته بالبينة الخطية التي تقدم للمحكمة ، أما صورية الشراكة فهي من مسائل الواقع غير الفنية ، والتي يقع على عاتق محكمة الموضوع بحثها وتحريها دونما حاجة لإجراء الخبرة بصددها لخروجها عن نطاق المسائل الفنية ، وللتأكيد على ذلك فإن محكمة النقض قد قضت في قرار آخر لها ، بعدم جواز ندب خبير لتحقيق واقعة استمرار شركة تضامن رغم انقضائها ، فقد جاء في هذا القرار بأنه:- " الثابت من مدونات الحكم الصادر في الإستئناف ، أن قضاءه لم ينصرف إلى بطلان أعمال الخبير وتقريره وإنما انصرف فحسب إلى قضاء محكمة أول درجة بندب خبير لتحقيق استمرار شركة التضامن رغم انقضائها بوفاة المورث ولا تثريب على الحكم المطعون فيه ،

(١٧٧)- طعن رقم ١٣٦٣ لسنة ٦١ ق جلسة ١٣/١٠/١٩٩٨ ، بيومي ، الموسوعة ، ص١٢٩٥.

(١٧٨)- انظر في عدم جواز ندب خبير لتحقيق الصوريه ، الدناصوري وعكاز ، التعليق، ص١٢٢٩ .

إذا اعتمد على ما جاء بذلك التقرير بشأن مقدار ربح المطعون ضدها من شركة الواقع ، التي قامت واستمرت بعد وفاة مورثها "(١٧٩)(١٨٠).

كما قضت محكمة النقض المصرية في قرار آخر لها جاء فيه :

" إذا كان الثابت بالأوراق ، أن الطاعن قد مثل أمام الخبير المنتدب وقدم صورة عن صحة دعواه ، ضمنها ما يثيره من اعتراضات ، وتولى الخبير تقدير أرباحه مسترشداً بحالات المثل ، فإن النعي برمته ، لا يعدو أن يكون جدلاً موضوعياً مما لا يجوز إثارته أمام محكمة النقض "(١٨١) ويحق لنا أن نتساءل في ظل الصلاحية الممنوحة للخبير بموجب قرار محكمة الموضوع المؤيد من قبل محكمة النقض ، ما الذي بقي للقاضي من وظيفته القضائية ؟ إذا كانت محكمة الموضوع قد اسندت للخبير كل ما يتعلق بإختصاصاتها ، سواء من حيث مثول الطاعن أمام الخبير وتقديم صورة عن صحة دعواه وما يثيره من اعتراضات ، ثم ليتولى الخبير بعد ذلك تقدير الدخل مسترشداً بحالات المثل ، وكل ذلك يؤكد عدم وجود خلاف حول جوانب فنية ، خاصة أن مرحلة التقاضي برمتها مرهونة بعناصر النزاع وما يقدمه الخصوم من أدلة ودفع حولها ، بحيث لا يمكن تصور الخبرة إلا عندما يكون موضوعها متعلقاً بالجوانب الفنية دون غيرها ، إلا أن ما تم اجراؤه من خبرة في هذه الدعوى ، لا يعدو أن يكون ندباً تحقيقياً لكافة عناصر الدعوى ، بل وتفويضاً من محكمة الموضوع للخبير للقيام بإجراءات التقاضي نيابة عنها وذلك بتأييد من محكمة النقض المصرية لجميع هذه التجاوزات .

(١٧٩)- نقض ١٩٨١/١/١٢ ، س٣٢ ، ص١٧٨ ، بيومي ، الموسوعة ، ص١٢٦٨ .

(١٨٠)- في هذا القرار اكدت محكمة النقض أن البطلان قد امتد إلى قرار المحكمة التي ندبت في مسألة غير فنية ، أما ما يتعلق بواقعه أخرى فنية ، فإن اعتماد المحكمة على التقرير من هذه الجهة يكون متفقاً وأحكام القانون ، لعدم وجود تلازم بين الواقعتين من هذه الناحية .

(١٨١)- طعن رقم ٥٩/٥٨٨ ق جلسة ١٩٩٧/١/٢٤ ، بيومي ، الموسوعة ، ص١٣٢١ .

ويستعرض ما تقدم من أحكام قضائية ، يتضح مدى مجانية الصواب من قبل محاكم الموضوع بشأن موضوع الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل ، سواء في القضاء الأردني أم المصري، كما يتضح عدم الإستقرار في أحكام محكمتي التمييز الأردنية والنقض المصرية بهذا الخصوص، فمن تناقض في الأحكام والإجتهادات إلى إقرار لصحة النذب في غير المسائل المحاسبية، وكل ذلك يؤكد أن كلاً من محكمتي التمييز والنقض لم تستطع أن توحد المنطق القضائي عند تطبيق النظام القانوني للخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل، وخاصة ما يتعلق منه بالنصوص القانونية التي اعطت لمحاكم الموضوع عموماً رخصة إجراء الخبرة، حيث تم استخدام هذه الرخصة على نحو مغاير لإرادة المشرع ، بحيث أصبحت الخبرة وسيلة من وسائل إزاحة عبء تحقيق عناصر الدعوى عن كاهل القضاة ، وإلقائه على عاتق الخبراء الذين أصبحوا قضاة مستترين ، لأن المحكمة وإن كانت غير مقيدة بآراء الخبراء إلا أن الواقع العملي يؤكد مدى الحيطة والحذر في مخالفة آرائهم من قبل المحاكم ، فقد أصبح للخبراء في قضايا ضريبة الدخل الدور الأبرز في الفصل في هذه المنازعات، بحيث أصبحت أغلب القرارات الصادرة عن محكمة إستئناف الضريبة ليست في حقيقتها وفي مضمونها، سوى تقارير الخبرة المحاسبية التي أضفت عليها ديباجة القرار القضائي مشروعية الفصل في القضايا الضريبية. ويبدو الأمر جلياً وواضحاً عندما يكتفي قرار محكمة إستئناف الضريبة بالإحالة إلى تقرير الخبرة في منطوق الحكم الفاصل الدعوى، في الوقت الذي تكون فيه اغلب عناصر النزاع فيها - إن لم تكن جميعها- تخرج عن نطاق المسائل المحاسبية والفنية في العديد من هذه القضايا.

ويرى الباحث أن كلاً من المشرعين الأردني^(١٨٢) والمصري^(١٨٣)، وعندما منح قضاة الموضوع رخصة إجراء الخبرة ولم ينص صراحة على ضرورة اقتصارها على المسائل الفنية دون غيرها ؛ قد أسهم في عدم استقرار الإجتهااد القضائي بشأن موضوع الخبرة ، ذلك أنه وبالرغم من أن الطبيعة الفنية البحتة لمسائل النزاع في الدعوى والتي تبرر إجراء الخبرة ، هي نتيجة حتمية لعدم استطاعة القاضي تفويض سلطته القضائية لغيره ، إلا أن قضاة الموضوع قد اتخذوا من عدم النص الصريح على ضرورة اقتصار الخبرة على المسائل ذات الطبيعة الفنية البحتة ، ذريعة لندب الخبراء لتحقيق جميع عناصر النزاع في الدعوى، مما يقتضي النص الصريح على ذلك ، مع ضرورة تفعيل الرقابة القضائية لمحكمتي التمييز والنقض ، منعاً لتفويض السلطة القضائية من قبل محاكم الموضوع للخبراء على نحو يخالف القانون والنظام العام .

(١٨٢)- اعطت المادة (١/٨٣) من قانون أصول المحاكمات المدنية لمحكمة الموضوع صلاحية إجراء الخبرة لأي أمر ترى لزوم إجراء الخبرة عليه ، وهو متروك لتقدير المحكمة ، وغير مقيد بالنص الصريح بضرورة اقتصاره على مسائل الفن و التخصص .

(١٨٣)- اجازت المادة (١٣٥) من قانون الإثبات المصري لمحكمة الموضوع إجراء الخبرة عند الإقتضاء ودونما تحديد للمسائل التي يجوز إجراء الخبرة عليها من حيث طبيعتها الفنية ، وفي كل الأحوال وسواء في التشريع الأردني أم المصري فان الطبيعة الفنية للمسائل التي يجوز ندب خبير بشأنها ، هي نتيجة حتمية لعدم استطاعة القاضي تفويض سلطته القضائية لغيره .

الفصل الثالث : الرقابة على توافر الشروط القانونية في الخبراء المحاسبين وتقاريرهم

بالرغم من اعتبار الخبرة المحاسبية رخصة من الرخص المخولة لمحكمة إستئناف الضريبة، لتكوّن من خلالها اقتناعها حول مسألة محاسبية بحتة ، وبالرغم من أن صلاحية المحكمة بشأن استعمال هذه الرخصة والأخذ بنتائجها هي صلاحية تقديرية ، فإن هناك شروطاً تطلبها المشرع الأردني لا بد من توافرها في الخبراء المحاسبين ، إضافة إلى الشروط التي استقر عليها اجتهاد محكمة التمييز والتي لا بد من توافرها في الخبراء وتقاريرهم .

وسنتناول هذا الموضوع في مبحثين نخصص الأول لمبحث رقابة محكمة التمييز على الشروط القانونية المتعلقة بالخبير ، في حين نخصص المبحث الثاني لمبحث الرقابة على توافر الشروط القانونية في تقارير الخبرة ، وذلك من خلال المقارنة ما أمكن مع التشريع المصري بهذا الخصوص ، والإجتهاد المستقر لمحكمة النقض المصرية ، في ضوء آراء الفقه القانوني بهذا الصدد .

المبحث الأول : الرقابة على توافر الشروط القانونية في الخبراء

ويمكن القول بأن الشروط القانونية الواجب توافرها في الخبير المحاسبي في قضايا ضريبية الدخل ، تنحصر في كونه مدقق حسابات قانوني أولاً ، وفي عدم توافر أحد أسباب رد الخبراء المنصوص عليها قانوناً ثانياً . لذلك فإننا سنتناول رقابة محكمة التمييز على توافر الشروط القانونية في الخبير من خلال مطلبين، نخصص الأول لمبحث رقابة محكمة التمييز على ضرورة كون الخبير مدقق حسابات قانوني، في حين نخصص الثاني لمبحث الرقابة على أسباب رد الخبراء وما يتعلق بأهليتهم .

المطلب الأول : الرقابة على ضرورة كون الخبراء المحاسبين من مدققي الحسابات القانونيين

لم يتضمن قانون أصول المحاكمات المدنية وهو بصدد تنظيمه للخبرة عموماً ، شروطاً محددة يجب توافرها في الخبراء . وينسجم هذا التوجه مع كون مجالات الخبرة عديدة ومتنوعة، فهي متصورة بالقدر الذي يتصور معه وجود مسائل تنطوي على جوانب فنية ، وهذه المسائل لا يمكن حصرها في الحياة العملية ، خاصة وأن الواقع العملي في العلاقات الإنسانية والاجتماعية يتجه نحو التخصص الدقيق(١٨٤) .

وقد راعى المشرع الأردني ، شأنه في ذلك شأن التشريعات المقارنة ، تنظيم المهن الفنية المتخصصة من خلال تشريعات خاصة تنظم مزاولتها وما يتعلق بها من أحكام ، كالطب والهندسة والصيدلة وغيرها ، وفي هذا السياق فإن المشرع الأردني قد نظم مهنة المحاسبة القانونية ، من خلال قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية المؤقت رقم (٧٣) لسنة ٢٠٠٣ (١٨٥).

وفي ظل عدم صدور نظام ينظم أمور الخبرة والخبراء امام القضاء (١٨٦) ، فإن الأمر يستلزم الرجوع إلى قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية ، للوقوف على الشروط القانونية الواجب توافرها في مدققي الحسابات القانونيين قبل حصولهم على إجازة تدقيق تخولهم مزاوله المهنة، ووفقاً لما تطلبته نصوص القانون المذكور .

وقد حظرت المادة (٢١) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية على أي شخص غير حاصل على إجازة المزاوله من جمعية مدققي الحسابات القانونيين وغير مسجل في سجل المزاولين لديها، مزاوله أعمال التدقيق .

(١٨٤)- وانظر بهذا الخصوص ، د. عاصم عجيلة ، تقرير الخبير بين التشريع الكويتي والقضاء المصري ، منشأة المعارف ، الإسكندرية - مصر، ط بلا سنة ٢٠٠٢، ص ١ وما بعدها، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: عجيلة، تقرير الخبير .

(١٨٥)- نشر هذا القانون على الصفحة (٣٢٩٢) من عدد الجريدة الرسمية رقم (٤٦٠٦) تاريخ ١٦/٦/٢٠٠٣، وقد تضمنت المادة (٤٩) منه إلغاء قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم (٣٢) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته .

(١٨٦)- راجع ما تقدم ص ٧ وما بعدها .

وقد عرفت المادة (٢) من القانون ذاته أعمال التدقيق بأنها :- (فحص الحسابات والبيانات المالية لإبداء الرأي فيها) .

ويتضح من تعريف المشرع لأعمال التدقيق بأنه جاء منسجماً مع الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل والخبرة المحاسبية عموماً ، والتي لا تعدو أن تكون فحصاً للبيانات المالية لإبداء الرأي فيها ، الأمر الذي يجعل اشتراط مزاوله هذه الأعمال من قبل مدقق حسابات قانوني، هو شرط يجب توافره في الخبير المحاسبي في قضايا ضريبة الدخل .

ويعد منح المحاسب إجازة مزاوله مهنة المحاسبة القانونية وفقاً للأحكام المنصوص عليها في المواد (٢٣) و(٢٤) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية ، مُعبِّراً عن استيفاء المزاول للشروط المنصوص عليها في المادة (٢٢) من القانون ذاته ، والتي حددت شروط الحصول على إجازة المزاوله بما يلي :-

أ- أن يكون أردني الجنسية . (١٨٧)

ب- أن يكون متمتعاً بالأهلية المدنية الكاملة .

ج- غير محكوم عليه بجناية أو جنحة مخلة بالأخلاق والأمانة .

د- أن يكون حاصلأ على أي من المؤهلات التالية :-

١- شهادة جامعية تخصص محاسبة .

٢- شهادة كلية مجتمع (الدبلوم) تخصص محاسبة .

(١٨٧)- مع مراعاة ما ورد في المادة (٢٥) من ذات القانون ، بشأن السماح لغير الأردنيين من مزاوله المهنة، والتي اشترطت اضافة للمعاملة بالمثل توافر الشروط المنصوص عليها في القانون والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه ، اضافة إلى التقيد بتشريعات العمل والإقامة النافذة .

٣- شهادة جامعية في أي من التخصصات ذات العلاقة بالمهنة ، على أن تتضمن الحد الأدنى من المواد المتعلقة بالمحاسبة ، ويتم تحديد هذه الشهادات والحد الأدنى المطلوب بمقتضى نظام مزاوله مهنة المحاسبة القانونية .

٤- شهادة في المهنة من المعاهد المهنية للمحاسبين القانونيين ، أو ما يماثلها ، والمعترف بها من الهيئة العليا للمهنة المشكلة بموجب القانون ذاته بتعليمات تصدر لهذه الغاية، إذا كان حاصلًا على شهادة جامعية .

هـ- أن يستكمل متطلبات التدريب المنصوص عليها في القانون ونظام مزاوله المهنة الصادر بمقتضاه .

و- أن يجتاز الإمتحان الذي تجريه لجنة الترخيص لمزاوله المهنة ، بما في ذلك الامتحان بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة بالمهنة .

وقد جاء اجتهاد محكمة التمييز الأردنية ، منسجماً مع إرادة المشرع بضرورة أن يكون الخبير المحاسبي مدقق حسابات قانونياً وفقاً لأحكام القانون .

فقد قضت محكمة التمييز بهذا السياق :-

" ... وعن السبب الأول من اسباب التمييز والمتضمن طعناً في كفاءة الخبير ، مفاده أنه لا يحمل اجازة تدقيق حسابات وليس عضواً في جمعية مدققي الحسابات . وفي ذلك نجد أن المميز كان قد أثار هذا الدفع أمام محكمة الإستئناف وفي مرافعته الأخيرة امامها ، ولكن المحكمة اغفلت هذا الطعن ولم ترد عليه ، رغم أن تقرير الخبرة جاء خلواً من ذكر رقم ونوع الإجازة التي يحملها الخبير وإن كان مجازاً فعلاً ، كما هو متبع في كل تقارير الخبراء ، حيث يسجلون في نهاية تقاريرهم وتحت اسم وتوقيع الخبير ذيل تقريره رقم إجازته ودرجتها إن كانت (أ) أو (ب) أو (ج) مثلاً ، يضاف إلى ذلك أن الخبير صرّح وعلى ص ٢٠ من محضر المحاكمة بأنه ليس

عضواً في جمعية مدققي الحسابات ، كما صرح وعلى ص ٣٧ بأنه ولأول مرة يتم انتخابه خبيراً وحيث أن مثل هذا الطعن وفي حال ثبوته ، من شأنه تغيير وجه الحكم في الدعوى، وكان على محكمة الإستئناف التثبت من صحته والرد عليه سلباً أو ايجاباً ، حتى تتمكن محكمتنا من بسط رقابتها ، لذلك ودون حاجة للرد على باقي أسباب التمييز ، نقرر نقض الحكم المميز، وإعادة الأوراق لمصدرها لإجراء المقتضى القانوني " (١٨٨) .

وقضت أيضاً :-

.... وعن السبب الأول ، الذي ينعى فيه المميز على محكمة إستئناف ضريبة الدخل خطأها حين استجابت لطلب وكيل المميز ضدهما برد الخبير، دون مراعاة للأصول المتبعة في المواد ١٣٢-١٤٠ من قانون أصول المحاكمات المدنية ، وعن هذا السبب فهو مردود لأن استبعاد خبرة الخبير وعدم الأخذ بها ، له ما يبرره وفقاً لنص المادة الثالثة من قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم ٣٢ لسنة ١٩٨٥ ، وأن وكيل المميز ضدهما طعن في أهلية وكفاءة هذا الخبير لإجراء الخبرة ، وقدم تعزيزاً لما طلبه الكتاب الصادر عن رئيس مجلس إدارة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين ، والذي يفيد أن الخبير ليس عضواً في جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين ، لهذا فإن هذا السبب يستوجب الرد " (١٨٩) .

وقضت أيضاً :-

إن ما قرره محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل بالرجوع عن قرارها السابق المتضمن اعتماد تقرير الخبرة بصورة مبدئية ، بعد أن تبين لها أن الخبير غير مسجل بجمعية مدققي الحسابات وغير حاصل على إجازة من الجمعية لا يخالف القانون بعد أن تبين لها بأن الخبير غير

(١٨٨)- تمييز حقوق رقم ٢٠٠٣/١٧٥٥ تاريخ ٢٠٠٣/٨/٣١ ، منشورات مركز عدالة ، عمان - الأردن .

(١٨٩)- تمييز حقوق رقم ٢٠٠٣/٤٥١٨ تاريخ ٢٠٠٤/٥/٦ ، قرار غير منشور .

مؤهل للقيام بالمهمة الموكلة إليه ويكون رجوعها عن اعتماد تقرير الخبرة متفقاً وأحكام القانون لذا فإن هذا السبب مستوجب للرد " (١٩٠) .

وقد قررت محكمة التمييز ايضاً ، بأن كون الخبير مدقق حسابات قانوني ، وأنه حاصل على إجازة مزاوله مهنة تدقيق الحسابات من جمعية مدققي الحسابات ، يجعل من الطعن بكفاءته للقيام بالمهمة الموكلة إليه أمراً غير مقبول ، حيث لا يشترط إلى جانب إجازة مزاوله المهنة أي شرط آخر بهذا الصدد كالخبرة في مجال المحاسبة بالنسبة للنشاط موضوع الخبرة .

وفي هذا تقول محكمة التمييز الأردنية :-

" إن كون الخبير لم يعمل محاسباً لأي شركة مقاولات ، فهذا لا يشكل طعنًا بخبرته لأنه مدقق حسابات ... وعليه يكون هذا السبب مستوجباً للرد" (١٩١) .

ولكن ما يستفاد من الإجتهدات المتقدمة لمحكمة التمييز ، أن الطعن بكفاءة الخبير من حيث عدم حصوله على إجازة لمزاوله مهنة تدقيق الحسابات ، وبالرغم من أنه شرط قانوني وعلى نحو ما تقدم بيانه ، فإنه لا يتعلق بالنظام العام ، بل بحقوق الخصوم ، فلا يقبل الطعن به تمييزاً لأول مرة ، كما لا بد من إثارة مثل هذا الدفع قبل تقديم الخبير لخبرته ، وفي هذا تقول محكمة التمييز الأردنية :-

" وعن أسباب التمييز نجد أنها تتعلق بالطعن بالخبير المنتخب من قبل المحكمة لتدقيق أعمال الشركة المميزة ، وتخطئة محكمة الموضوع في اعتماد التقرير والأخذ بما جاء به ، على أساس أن الخبير غير مؤهل لممارسة مهنة التدقيق . وإننا نجد أن وكيل المميزين هو الذي طلب

(١٩٠) - تمييز حقوق رقم ٢٠٠٥/١١٦٤ تاريخ ٢٠٠٥/٩/١٣ ، قرار غير منشور .

(١٩١) - تمييز حقوق رقم ٢٠٠٥ / ١٩٤٦ تاريخ ٢٠٠٥ / ١١ / ١٧ ، قرار غير منشور .

تعيين خبير محاسب لبيان الرأي المحاسبي فيما تضمنته لائحة الإستئناف ، وترك أمر انتخاب الخبير للمحكمة ، وقد قررت محكمة الإستئناف الإستجابة للطلب وانتخاب الخبير وكلفته بالمهمة الموكولة إليه ، وحلف اليمين القانونية ، كل ذلك دون اعتراض من وكيل المستأنفين على أهلية الخبير أو عدم كفاءته . وإن الطعن بعدم أهلية الخبير وعدم كفاءته بعد أن قدم هذا الخبير خبرته غير جائز ، وكان على المميزين الإعتراض على انتخابه قبل تقديم خبرته، وعليه فإن ما جاء بهذه الأسباب لا يرد على الحكم " (١٩٢) .

لذلك فإن الطعن أمام محكمة التمييز بكفاءة الخبير لا بد أن يسبقه إثارة هذا الدفع أمام محكمة الموضوع ، فإذا ما أهملت محكمة إستئناف الضريبة الدفع المثار ، جاز للخصم إثارته امام محكمة التمييز سنداً لأحكام الفقرة (٦) من المادة (١٩٨) من قانون الأصول المدنية ، كما أن إثارة الدفع بعدم كفاءة الخبير يجب أن تتم قبل تقديم الخبير لخبرته ، وإلا فإن الخصم يكون قد أقر ضمناً بكفاءة الخبير لأداء المهمة الموكولة إليه . وفي القانون المصري ، فقد استحدثت المشرع فقرة جديدة إلى نص المادة (١٣٦) من قانون الإثبات^(١٩٣) جاء فيها : ((إذا كان النذب لمكتب الخبراء أو قسم طب الشرعي أو أحد الخبراء الموظفين وجب على الجهة الإدارية فور إخطارها بإيداع الأمانة ، تعيين شخص الخبير الذي عهد إليه بالمأمورية وإبلاغ المحكمة بهذا التعيين ويجري في حقه حكم المادة ١٤٠)) (١٩٤) .

(١٩٢)- تمييز حقوق رقم ٩٧/١٤٨٣ تاريخ ١٦/١٠/١٩٩٧ ، منشورات مركز عدالة ، عمان - الأردن .
(١٩٣)- لم تكن هذه الفقرة موجودة في المادة ٢٢٦ من قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري رقم ٧٧ لسنة ١٩٤٩ الملغى ، والتي تقابل نص المادة ١٣٦ من قانون الإثبات الحالي حيث كانت المادة ٢٢٦ من قانون المرافعات المشار إليها تنص على ما يلي " ١- إذا اتفق الخصوم على اختيار خبير أو ثلاثة خبراء اقرت المحكمة اتفاقهم ٢- وفيما عدا هذه الحالة تختار المحكمة الخبراء من بين المقبولين امامها الا اذا قضت بغير ذلك ظروف خاصة وعليها حينئذ أن تبين هذه الظروف في الحكم " .
(١٩٤)- ويتعلق حكم المادة ١٤٠ من قانون الإثبات بجواز تنحي الخبير عن المهمة خلال خمسة أيام من تسلمه صورة عن الحكم الصادر بنده من الدائرة التي عينته، والتي يعود لرئيسها تقدير اعفائه من المهمة ،

وهذا النص يضع الإطار العام لندب الخبراء المحاسبين في منازعات ضريبة الدخل ،
باعتبار أن الندب في مواد الضرائب لا يقع إلا لخبراء وزارة العدل (١٩٥) .

وللوقوف على الشروط الواجب توافرها في خبراء وزارة العدل الذين يتم نديهم في القضايا
الضريبية ، فالأمر يستلزم الرجوع إلى نصوص المواد (١٦-٢٥) من المرسوم بقانون رقم
(٩٦) لسنة ١٩٥٢ الخاص بتنظيم الخبرة أمام جهات القضاء (١٩٦) ، فقد نصت المادة (١٦)
من المرسوم على ما يلي :-

" يكون بمقر كل محكمة ابتدائية مكتب أو أكثر لخبراء وزارة العدل ، ويعين بقرار من وزير
العدل دائرة اختصاص كل مكتب والخبراء اللازمون له ولكل قسم من اقسامه " .

في حين نصت المادة (١٧) من ذات المرسوم :-

" يقوم بإدارة الخبراء بوزارة العدل مكتب فني مهمته توجيه الخبراء توجيهاً فنياً ، وقسم للتفتيش
على أعمالهم ويناط به جمع البيانات التي تساعد على معرفة كفايتهم ومدى حرصها على أداء
واجبات وظيفتهم ، وكذلك للقيام بالرقابة الفنية على خبراء الجدول في فروع الحساب والهندسة
والزراعة" (١٩٧) .

فإذا لم يعف من المهمة ولم يؤدها فإن للمحكمة أن تحكم عليه بمصروفات الخبرة التي تسبب فيها ، مع
الفائدة والتعويضات إن كان لها محل دون إخلال بالجزاء التأديبية .

(١٩٥)- المادة (٥٠) من المرسوم بقانون رقم (٩٦) لسنة ١٩٥٢ الخاص بتنظيم الخبرة أمام جهات القضاء .
(١٩٦)- لم ينص في قانون الإثبات عند إصداره على إلغاء هذا المرسوم ، وبالتالي يعمل به فيما لا يخالف
قانون الإثبات ، وانظر بهذا الصدد . د. عبد الحكيم فوده ، المعاينة وندب الخبراء ، دار الفكر والقانون،
المنصورة- مصر ، ط بلا سنة ٢٠٠٦ ، ص ١٦٧ ، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: فوده،
المعاينة.

(١٩٧)- تحولت إدارة الخبرة بوزارة العدل إلى مصلحة عامة بالقرار الجمهوري رقم ٧٧٨ لسنة ١٩٦٣ في
٣٠/٤/١٩٦٣ ، بالعدد رقم (٩٨) من الجريدة الرسمية ، فوده ، المعاينة ، ص ١٧١ ، الحاشية .

وقد تضمنت المادة (١٨) من ذات المرسوم الشروط الواجب توافرها في الخبراء عموماً حيث نص البند (٣) من ذات المادة على ضرورة (أن يكون مرخصاً له في مزاوله مهنة الفرع الذي يرشح للتعيين فيه ، اضافة إلى عدم جواز تعيين أحد من الخبراء إلا بعد التحقيق من كفايته وصلاحيته لأعمال القسم الذي يعين فيه (١٩٨) .

وقد تضمنت المادة (١٨) شروطاً أخرى منها ما يتعلق بجنسية الخبير ، حيث اشترطت الفقرة (١) أن يكون مصرياً متمتعاً بالأهلية المدنية الكاملة ، إضافة إلى شروط أخرى تتعلق بالمؤهلات العلمية والسيرة والسلوك .

وقد تضمنت المواد (١٩-٢٤) تسمية وظائف خبراء وزارة العدل ، وأسس التعيين فيها بالإضافة إلى إنشاء مجلس استشاري يتولى تعيين الخبراء وندبهم ، وسائر المسائل المتعلقة بخبراء وزارة العدل . وبالرغم من أن ما تقدم من نصوص تؤكد وجود شروط خاصة بالخبراء في منازعات ضريبة الدخل ، فإن اجتهاد محكمة النقض والقاضي بعدم الحكم بالبطلان كنتيجة لتخطي خبراء وزارة العدل بقرار مسبب ، قد جعل من هذه الشروط عملياً ليست ملزمة (١٩٩) + (٢٠٠) ، بل إن محكمة النقض لا ترى أن الطعن بأهلية الخبير بمعزل عن الطعن بالتقرير ذاته ، يصلح لأن يثار أمامها ما لم يتوافر بالخبير أحد أسباب الرد المنصوص عليها قانوناً ، وشريطة إثارة ذلك أمام محكمة الموضوع (٢٠١) .

(١٩٨)- الفقرة (٥) من المادة (١٨) من المرسوم .

(١٩٩)- باستثناء تمتع الخبير بالأهلية المدنية الكاملة ، لأن ذلك يخضع للقواعد العامة ، إضافة إلى كون الخبير مصري الجنسية ، أما بخصوص المؤهل العلمي والسيرة والسلوك والكفاءة الفنية ، فلم تعد ملزمة ، خاصة وأن الندب لجهة تخرج عن نطاق خبراء وزارة العدل ، غير مشروط سوى بالشروط الواردة في القواعد العامة ، لأنها بالنتيجة متروكة لقناعة المحكمة بقدرة الخبير على إبداء رأي فني يكون اقتناعها ، وبفي بالغاية من الخبرة ، وانظر بهذا الخصوص ، الدناصوري وعكاز ، التعليق ، ص ١٣٠٨ وما بعدها .

(٢٠٠)- انظر ما تقدم بشأن جواز تخطي خبراء وزارة العدل ، ص ٥٤ وما بعدها .

(٢٠١)- انظر ما سيأتي بخصوص أسباب رد الخبراء وأهليتهم ، ص ٩١ وما بعدها .

المطلب الثاني : الرقابة على أسباب رد الخبراء وأهليتهم

يقصد برد الخبير منعه من القيام بالخبرة وإبداء رأيه في موضوعها ، كلما قام سبب يرجح ميله ، ويثير الشك في نفوس الخصوم في حيده .

وقد اعتبر المشرع الأردني أن الأسباب التي تبرر رد الخبراء ، هي الأسباب ذاتها التي تبرر رد القضاة ، حيث جاء في الفقرة (٢) من المادة (٩٠) من قانون الأصول المدنية ما نصه (.. الخبراء الذين تنتخبهم المحكمة من تلقاء نفسها تجري عليهم الأحكام المتعلقة برد القضاة).

وقد وردت أسباب رد القضاة في المادة (١٣٤) من قانون الأصول المدنية وبالقياس عليها يمكن القول بأن الأسباب التي تبرر رد الخبراء تتلخص بما يلي :-

أ- إذا كان للخبير أو لزوجه دعوى مماثلة للدعوى التي انتخب خبيراً فيها ، أو جدّت لأحدهما خصومة مع أحد الخصوم أو مع زوجة ، بعد قيام الدعوى التي انتخب فيها ما لم تكن هذه الدعوى قد أقيمت بقصد رده عن القيام بمهمة الخبرة .

ب- إذا كان لمطلقة التي له منها ولد أو لأحد أقاربه أو أصهاره على عمود النسب ، خصومة قائمة أمام القضاء مع أحد الخصوم في الدعوى ، أو مع زوجة ، ما لم تكن هذه الخصومة قد أقيمت بعد انتخابه خبيراً وبقصد رده .

ج- إذا كان أحد الخصوم يعمل عنده .

د- إذا كان قد اعتاد مساكنة أحد الخصوم ، أو كان قد تلقى منه هدية قبيل انتخابه خبيراً أو بعده .

هـ- إذا كان بينه وبين أحد الخصوم عداوة أو مودة ، يرجح معها عدم استطاعته القيام بالخبرة بغير ميل .

ولم يسلك المشرع المصري ذات النهج ، فهو لم يكتفِ بالأسباب الواردة في قانون المرافعات ليجعل منها أسباباً تبرر رد القضاة والخبراء معاً كما هو الحال في التشريع الأردني، بل إن المشرع المصري أفرد نصاً خاصاً في قانون الإثبات ضمنه الأسباب التي تبرر رد الخبراء ، حيث جاء في المادة (١٤١) من قانون الإثبات ما يلي :-
" يجوز رد الخبير :-

أ- إذا كان قريباً أو صهراً لأحد الخصوم إلى الدرجة الرابعة ، أو كان له أو لزوجته خصومة قائمة مع أحد الخصوم في الدعوى ، أو مع زوجته ما لم تكن هذه الخصومة قد أقيمت من الخصم أو زوجته بعد تعيين الخبير بقصد رده .

ب- إذا كان وكيلاً لأحد الخصوم في أعماله الخاصة، أو وصياً عليه، أو قيماً، أو مظنونة 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 بأحد مديريها، وكان لهذا العضو أو المدير مصلحة شخصية في الدعوى .

ج- إذا كان له أو لزوجته ، أو لأحد أقاربه أو أصهاره على عمود النسب ، أو لمن يكون هو وكيلاً عنه ، أو وصياً أو قيماً عليه ، مصلحة في الدعوى القائمة .

د- إذا كان يعمل عند أحد الخصوم ، أو كان قد اعتاد مؤاكلة أحدهم أو مساكنته ، أو كان قد تلقى منه هدية ، أو كانت بينهما عداوة أو مودة يرجح معها عدم استطاعته أداء مأموريته بغير تحييز " .

وما يلاحظ على النص ، أن المشرع المصري وبالرغم من إيراد أسباب خاصة برد الخبراء ضمنها قانون الإثبات ، إلا أنه قد راعى فيها الأحكام المتعلقة برد القضاة ، لعدم

إمكانية إغفال الدور الكبير للخبير في الدعوى، بالرغم من اختلاف مركزه فيها عن مركز القاضي (٢٠٢)

وقد شرع رد الخبراء لذات العلة التي تبرر وجود نظام لرد القضاة ، وذلك حتى يكون الخبراء وآراؤهم موضع طمأنينة وثقة من قبل الخصوم ، وتحيطاً لما يرجح أن يستقر في نفوسهم تجاه الخبير ، عند توافر أحد أسباب رده ، وعلى ذلك فإن رد الخبراء يتعلق بمصلحة الخصوم وليس بالنظام العام ، فلا يرد الخبير بدون تقديم طلب لرده من قبل الخصم الذي شرع الرد لمصلحته ، وفي هذا تقول محكمة التمييز الأردنية :-

" عدم صلاحية الخبير لأداء الخبرة ، لوجود دعوى بينه وبين أحد الخصوم لا تعتبر من النظام العام ، ولا يرتد الخبير بدون تقديم طلب لرده" (٢٠٣) .

وحق الخصوم في طلب رد الخبير ، يكون عندما تتولى المحكمة انتخابه بنفسها ، أما في حال اتفاق الخصوم على خبير معين ، فلا يجوز لهم بعد ذلك طلب رده ، إلا إذا كان سبب الرد قد طرأ بعد تعيين الخبير (٢٠٤) .

والمشرع الأردني أحال بشأن كيفية الرد وإجراءاته إلى الأحكام المتعلقة برد القضاة ، خلافاً لما فعله المشرع المصري عندما نظم كيفية الرد وإجراءاته بنصوص خاصة (٢٠٥) .

(٢٠٢)- ورد في المذكرة التفسيرية لقانون المرافعات المصري السابق تعليقاً على المادة (٢٣١) والمقابلة للمادة (١٤١) من قانون الإثبات الحالي ، أنه قد روعي في تحرير النص الخاص برد الخبراء الأحكام المتعلقة برد القضاة لأنه وإن اختلف مركز الخبير ودوره عن مركز القاضي ودوره ، إلا أن ثمة حالات مشتركة إذا عرضت لأيهما فإنها تستوجب منعه من القيام بمهمته في القضية ، عن أبو الوفا ، التعليق، ص ٣٨٩ .

(٢٠٣)- تمييز حقوق رقم ٢٠٠٢/٢٠٦٢ تاريخ ٢٠٠٢/٩/٤ ، منشورات مركز عدالة ، عمان - الأردن .

(٢٠٤)- المادة (٩٠) من قانون الأصول المدنية الأردني ويقابلها المادة (١٤٤) من قانون الإثبات المصري .

(٢٠٥)- المواد (١٤٢-١٤٥) إثبات مصري .

وقد نظم المشرع الأردني الأحكام المتعلقة برد القضاة في المواد (١٣٦-١٤٠) من قانون الأصول المدنية .

وبالرجوع إلى هذه الأحكام ، فإن طلب الرد يتم من خلال استدعاء يقدم إلى رئيس محكمة استئناف الضريبة، والذي يعود له أمر البت بالطلب استناداً إلى نص المادة (١٣٦) من قانون الأصول المدنية.

اما بخصوص موعد تقديم الطلب ، فإن نص المادة (١٣٦) من قانون الأصول المدنية - وهو بصدد تنظيم إجراءات رد القاضي - قد جعل الموعد المحدد لتقديم طلب الرد ، قبل الدخول في الدعوى إذا كان المتقدم به المدعي ، وقبل الدخول في المحاكمة إذا كان المتقدم به المدعى عليه، ما لم يكن سبب الرد متولداً عن حادث طرأ بعد الدخول في الدعوى أو المحاكمة ، فيشترط عندئذ لقبول الطلب أن يقدم في أول جلسة تلي هذا الحادث. وقد استقر اجتهاد محكمة التمييز على أن طلب رد الخبير يجب أن يقدم قبل تقديم الخبير لخبرته ، حيث قضت :-

" إن الطعن بالخبراء يتم بطلب ردهم ، إذا جرى الاعتراض عليهم قبل إبداء خبرتهم " (٢٠٦).

وقد تطلبت المادة (١٣٧) من قانون الأصول المدنية ضرورة اشتغال استدعاء طلب الرد على أسبابه ووسائل إثباته ، مع إرفاق الأوراق المؤيدة له ، إضافة إلى إرفاق إيصال يثبت أن طالب الرد قد أودع خمسين ديناراً كتأمين .

وقياساً على ما جاء في المادة (١٣٨) من قانون الأصول المدنية يبلغ الخبير المطلوب رده صورة عن الاستدعاء ، حيث يقوم الخبير بالرد عليه خطأً ، قبل أن يتولى رئيس محكمة

(٢٠٦)- تمييز حقوق رقم ٨٥/٣٠٨ المنشور على ص ١٣١٣ من مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٦، وبذات السياق تمييز حقوق ٨٥/٥٥٨ المنشور على ص ١٩٩٨ من مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٧ .

استئناف الضريبة البت بالطلب بدون حضور الخصوم أو الخبير ، فإذا قرر إجابة الطلب ورد الخبير تتولى المحكمة انتخاب خبير غيره ، وألا تم رد الطلب ومصادرة مبلغ التأمين ، قياساً على ما ورد في المادة (١٣٩) من قانون الأصول المدنية بشأن رد القضاة .

وعلى خلاف ما هو عليه الحال في التشريع الأردني ، فإن المشرع المصري قد نظم كيفية رد الخبراء بنصوص خاصة بها من خلال المواد (١٤٢-١٤٥) من قانون الإثبات .

وتبدأ إجراءات الرد بتقديم الطلب إلى المحكمة أو القاضي الذي ندب الخبير ، وذلك من خلال الأيام الثلاثة التالية لتاريخ الحكم بتعيينه إذا صدر بحضور طالب الرد ، وألا ففي الأيام الثلاثة التالية لإعلان منطوق الحكم إليه (٢٠٧) .

ولا يسقط الحق في طلب الرد إذا طرأت أسبابه بعد الميعاد المحدد لتقديم الطلب، أو إذا قدم الخصم الدليل على أنه لم يعلم بها إلا بعد انقضائه (٢٠٨) .

وقد قضت محكمة النقض المصرية بأن :-

"النص في المادة ١٤٢ من قانون الإثبات يدل على أن المحكمة أو القاضي الذي عين الخبير، هو الذي يختص بالنظر في طلب رده ، باعتبار أن هذا الطلب من المسائل التي تعترض سير الخصومة" (٢٠٩) . ويتوجب على طالب الرد إتباع الإجراءات التي رسمها المشرع بهذا الخصوص ، وألا فإن المحكمة وعلى نحو ما استقر عليه اجتهاد محكمة النقض ، لا تكون ملزمة بإجابته إلى طلبه

(٢٠٧)- المادة ١٤٢ من قانون الإثبات المصري .

(٢٠٨)- المادة ١٤٣ من قانون الإثبات المصري .

(٢٠٩)- نقض ١٩٧٨/١/٢٤ ، س ٢٩ ، ص ٢٨٦ ، بيومي ، الموسوعة ، ص ١٢٦٦ .

وفي هذا تقول محكمة النقض المصرية : ((إذا ادعى الخصم بوجود خصومة بينه وبين خبير الدعوى ، ولم يتخذ الإجراءات القانونية لرد الخبير ، فلا تثريب على المحكمة إن التفتت عن هذا الإدعاء))^(٢١٠) .

ويحكم في طلب الرد على وجه السرعة ، ولا يجوز الطعن في الحكم الصادر فيه بأي طريق، وإذا رفض طلب الرد تحكم المحكمة على طالبه بغرامة لا تقل عن خمسة جنيهات ولا تزيد على عشرين جنيهاً^(٢١١) .

وطلب الرد لا يجوز إثارته لأول مرة أمام محكمة النقض ، لعدم تعلقه بالنظام العام، وقد قضت محكمة النقض المصرية بهذا الصدد :- "يجب إبداء الاعتراض على شخص الخبير أو عمله أمام الخبير أو أمام محكمة الموضوع ، ولا يجوز إثارته لأول مرة أمام محكمة النقض"^(٢١٢) .

ولا يترتب على توافر أحد اسباب الرد أن يصبح الخبير غير صالح بقوة القانون لأداء مهمته، وإنما يجوز للخصم الذي يخشى ميل الخبير أن يطلب رده ، كما يجوز للخبير إذا استشعر الحرج أن يطلب من المحكمة الإعفاء من المهمة ، على أنه إذا لم يتخذ الخصم الطريق القانوني للرد ، ولم ير الخبير أي حرج في أداء المهمة ، فإن خبرة الخبير تكون صحيحة حتى ولو توافرت حالة من حالات الرد المنصوص عليها في القانون . ويثار التساؤل فيما إذا كانت أسباب

(٢١٠)- نقض ١٩٧٨/١٠/٣١ ، والطعن ٨٤٩ لسنة ٤٥ ق ، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٦٦ .

(٢١١)- لا يمنع الحكم بالغرامة هنا الخبير من رفع دعوى تعويض على طالب الرد ، على أنه وفي حال رفعها فلا يجوز له أن يبقى خبيراً ، لقيام الخصومة التي تجعل سبب الرد محققاً قياساً على ما ورد في المادة (١٦٥) من قانون المرافعات المدنية والتجارية ، عندما قضت " إذا رفع القاضي دعوى تعويض على طالب الرد أو قدم ضده بلاغاً لجهة الإختصاص زالت صلاحيته للحكم في الدعوى وتعين عليه أن يتنحى عن نظرها "، أبو السعود ، أصول ، ص ٤٢٤ .

(٢١٢)- نقض ١٩٧٦/١١/١٠ ، س ٢٠ ، ص ١٥٥٤ ، بيومي ، الموسوعة ، ص ١٢٦٦ .

(٤) ديناصورى وعكاز ، التعليق ، ص ١٢٥٠ .

الرد المقررة بنص القانون قد وردت على سبيل الحصر ، أم من الممكن القياس عليها وبالتالي رد الخبير لسبب غير وارد بالنص(٤) ؟ .

وقد اختلف الفقه في هذه المسألة ، فمن رأي ذهب إلى ورود اسباب الرد حصراً وبالتالي عدم جواز القياس عليها ، إلى رأي مخالف ذهب إلى إمكانية رد الخبير لسبب غير وارد في النص ، ما دام من القوة بحيث يرجح معه عدم استطاعة الخبير أداء مهمته بغير ميل(٢١٣).

وقد اتجهت محكمة التمييز الأردنية إلى عدم القياس على أسباب الرد الواردة بنص القانون ، فهي لم تعتبر سبق إبداء الخبير لرأيه في مسألة ذات صلة بالدعوى سبباً من أسباب الرد ، بالرغم من أن هذا السبب في جهة القاضي يعتبر سبباً من أسباب عدم الصلاحية (٢١٤) ، فقد قضت :-

" إذا كان المشرع قد أجاز للخصوم طلب رد الخبراء الذين اختارتهم المحكمة للأسباب التي تبرر رد القضاة ، فإنه لم يعتبر الخبير غير صالح لأداء الخبرة في الدعوى كما هو الحال بالنسبة للقاضي مما يتعين معه رد هذا السبب " (٢١٥) .

ويرى الباحث أنه وفي ضوء هذا الإتجاه لدى محكمة التمييز من عدم جواز القياس على أسباب رد الخبراء واعتبارها واردة على سبيل الحصر ، فإن هناك حاجة لإعادة النظر في هذه الأسباب . وذلك بإضافة أسباب عدم صلاحية القضاة لتكون أسباب رد بالنسبة إلى الخبراء، لشمول حالات قد يختلف الإجتهد بشأنها بالرغم من قوتها قياساً على أسباب الرد المقررة قانوناً.

(٢١٣)- وانظر بشأن الإختلاف في آراء الفقهاء في هذه المسألة ، أبو السعود ، أصول ، ص ٤٢٠ وما بعدها .

(٢١٤)- المادة (٦/١٣٢) من قانون الأصول المدنية الأردني .

(٢١٥)- تمييز حقوق رقم ٢٠٠٣/٣٩٤٨ تاريخ ٢٠٠٤/٢/١٦ ، منشورات مركز عدالة ، عمان - الأردن .

أما بالنسبة لأهلية الخبراء المحاسبين فهي تخضع للقواعد العامة ، وقد ورد النص على ضرورة تمتع مدققي الحسابات القانونيين بالأهلية المدنية الكاملة في المادة (٢٢) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية ، وهي بصدد تعداد الشروط الواجب توافرها في مدقق الحسابات للحصول على إجازة المزاولة .

وأهلية الخبراء ليست من النظام العام ، فالطعن بها مقرر لمصلحة الخصوم ، كما هو الحال بالنسبة لطلب رد الخبير ، فلا يصح الطعن بأهلية الخبير كأحد اسباب التمييز ، إذ لا بد من إثارة مثل هذا الطعن أمام محكمة إستئناف الضريبة ، وقبل تقديم الخبير لخبرته ، وقد قضت محكمة التمييز الأردنية :- " أن الطعن بعدم أهلية الخبير بعد أن قدم هذا الخبير خبرته غير جائز ، وكان على المميزين الاعتراض على انتخابه قبل تقديم خبرته " (٢١٦) .

وقررت محكمة النقض المصرية: "الطعن في اهلية الخبير لا يقبل ، ما دام أنه لا يشتمل على عيب معين بتقريره الذي اطمأنت إليه المحكمة" (٢١٧) .

وهذا الإتجاه في قضاء محكمة النقض جاء ليؤكد أن الطعن بأعمال الخبراء يجب أن يكون منصباً على النواحي الموضوعية المرتبطة بمضمون التقرير ، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن هذا الإجتهد ينسجم مع ما قررته محكمة النقض واستقر عليه اجتهادها من جواز تخطي خبراء الجدول وخبراء وزارة العدل إلى غيرهم ، في حين أن اجتهاد محكمة التمييز الأردنية مستقر على عدم جواز ندب غير مدققي الحسابات القانونيين في الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل .

وقد قضت محكمة التمييز الأردنية بخلاف اتجاه محكمة النقض المصرية :-

(٢١٦)- تمييز حقوق رقم ٩٧/١٤٨٣ تاريخ ٩٧/١٠/١٦ ، منشورات مركز عدالة ، عمان - الأردن .

(٢١٧)- الطعن رقم ١٩٨ س ١٩ ق ، جلسة ١٩٥١/١٢/٢٠ ، بيومي ، الموسوعة، ص ١٢٦٩ .

" ... إن الخبير المنتخب من قبل محكمة الإستئناف، قد حكم وجاهياً بالأشغال الشاقة المؤقتة مدة ثلاث سنوات والرسوم .. فكان على محكمة الإستئناف أن تبحث هذا القرار ، وإذا ثبت لها صحة ذلك وصيرورته قطعياً ، فإن عليها أن تستبعد تقرير الخبرة الذي تم بمعرفة هذا الخبير، وإجراء خبرة جديدة «(٢١٨) .

فمحكمة التمييز أجازت الطعن بأهلية الخبير ، ما دام أن هذا الطعن قد تم إثارته أمام محكمة إستئناف الضريبة، الأمر الذي يرتب وفي حال ثبوت عدم أهلية الخبير ، عدم جواز الإستناد إلى تقريره في الحكم الفاصل في الدعوى .

المبحث الثاني : الرقابة على توافر الشروط القانونية في تقرير الخبرة المحاسبية

وسنتناول هذا المبحث في مطلبين ، نخصص الأول لمبحث رقابة محكمة التمييز على محل الخبرة المحاسبية وهي الحسابات ، من حيث الشروط الواجب توافرها فيها لإمكانية القول بأنها تصلح لإجراء الخبرة المحاسبية عليها .

وسنتناول في المطلب الثاني، رقابة محكمة التمييز على الشروط الواجب توافرها في التقرير وتحديداً في مضمونه، وهو رأي الخبير الذي يمثل خلاصته .

المطلب الأول

الرقابة على أصولية الحسابات وصحتها

نظمت المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل موضوع مسك الحسابات من المكلفين

بالضريبة ، حيث نصت الفقرة (أ) منها على ما يلي :-

(٢١٨)- تمييز حقوق رقم ٢٠٠٣/٣٤١٧ تاريخ ٢٠٠٤/٢/٥ ، قرار غير منشور .

المادة ٢٢/أ " ١- على المدير أن يصدر تعليمات يحدد بموجبها فئة المكلفين الذين يترتب عليهم الإحتفاظ بدفاتر وحسابات أصولية ، ومدققة من مدقق حسابات قانوني وأن يضمن هذه التعليمات القواعد والأساليب التي تحفظ الحسابات المذكورة بموجبها ، مع مراعاة مبادئ وقواعد المحاسبة الدولية ، بما لا يتعارض مع احكام هذا القانون، ويتم نشر تلك التعليمات في الجريدة الرسمية. (٢١٩)

٢- ويجوز للمدير اصدار تعليمات لإلزام فئة أو فئات يعينها من المكلفين بمسك دفاتر أو سجلات معينة ، تتلاءم وطبيعة اعمالهم وفقاً لمقتضيات العمل في الدائرة ، ويتم نشر هذه التعليمات في الجريدة الرسمية ((.

وقد صدرت تعليمات مسك الحسابات رقم (١٢) لسنة ٢٠٠٢ (٢٢٠)+(٢٢١)، بالإستناد لأحكام الفقرة (أ) من المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل ، حيث نصت الفقرة (أ) من المادة (٢) من التعليمات على ما يلي :-

((يلزم الأشخاص من الفئات التالية بالإحتفاظ بدفاتر حسابات أصولية ومدققة من مدقق حسابات قانوني ، وفقاً للقوانين المرعية ومبادئ وقواعد المحاسبة الدولية...)) .

(٢١٩)- هكذا عدلت هذه الفقرة بالقانون رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠١ والمعمول به من ٢٠٠٢/١/١ والتي كانت تنص قبل التعديل على ما يلي : ((يجوز للمدير أن يصدر التعليمات لأي فئة يعينها من المكلفين ، للإحتفاظ بدفاتر للواردات والمصروفات ، وأن يضمن هذه التعليمات القواعد والأساليب التي تحفظ الحسابات المذكورة بموجبها ، شريطة ألا يتعارض ذلك وأحكام القانون التجاري المعمول به ، وأن تنشر تلك التعليمات في الجريدة الرسمية)) .

(٢٢٠)- نشرت هذه التعليمات على الصفحة (٣٠٢٩) من العدد (٤٥٥٣) من الجريدة الرسمية بتاريخ ٢٠٠٢/٧/١ و عدلت بموجب التعليمات رقم (٢) لسنة ٢٠٠٥ المنشورة على الصفحة (٢٠٧٥) من العدد رقم (٤٧٠٧) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ٢٠٠٥/٥/١٦ .

(٢٢١)- هذه التعليمات وحسب ما جاء في المادة (٦) منها تطبق على السنوات (٢٠٠٢) وما يتلوها في حين تطبق التعليمات رقم (٧) لسنة ١٩٩٦ على السنوات (١٩٦-٢٠٠١) والتعليمات رقم (٤) لسنة ١٩٨٩ على السنوات (١٩٩٥-٨٩) والتعليمات رقم (٧) لسنة ١٩٨٥ على السنوات (٨٦-١٩٨٨) .

وما يلاحظ على التعليمات لسنة ٢٠٠٢ أن المشرع تطلب ضرورة اعتماد الحسابات من مدقق حسابات قانوني ، حيث لم تكن التعليمات قبل التعديل تتطلب مثل هذا الشرط .

كما ويلاحظ أن المشرع وإن لم يُجَلِّ في المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل إلى قانون التجارة بشأن الدفاتر المتوجب مسكها^(٢٢٢) ، إلا أنه عاد في التعليمات وأحال إلى قانون التجارة ضمناً عندما تطلب ضرورة مراعاة القوانين المرعية بهذا الخصوص ، مما يقتضي ضرورة الرجوع إلى أحكام قانون التجارة^(٢٢٣) وتحديداً المادة (١٦) منه والتي حددت الدفاتر الإلزامية التي يتوجب على التاجر مسكها وهي :-

١- دفتر اليومية .

٢- دفتر صور الرسائل .

٣- دفتر الجرد والميزانية .

وقد جاءت المواد ، (٢) ، (٣) من تعليمات مسك الحسابات لسنة ٢٠٠٢ لتحديد المكلفين الملزمين بمسك الحسابات ، أفراداً كانوا أم شركات ، وذلك إما لحجم النشاط الذي يمارسونه أو لطبيعته التي تقتضي مسك الحسابات . والمشرع الأردني وبالرغم من أنه اضاف الى المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل وبموجب التعديل الذي طرأ عليها بالقانون رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠١ مصطلح الحسابات الأصولية، حيث لم يكن النص قبل التعديل يتضمن هذا المصطلح ، إلا أن

(٢٢٢)- كان قانون ضريبة الدخل قبل تعديله بالقانون رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠١ وتحديداً في المادة (٢٢) منه يحيل الى قانون التجارة وبالنص الصريح فيما يتعلق بموضوع الحسابات .

(٢٢٣)- قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦ المنشور على الصفحة (٤٧٢) من عدد الجريدة الرسمية رقم (١٩١٠) تاريخ ١٩٦٦/٣/٣٠ .

المشرع لم يحدد المقصود بالحسابات الأصولية ولم يضع شروطاً لإمكانية إضفاء صفة الأصولية على الحسابات^(٢٢٤) .

وما يستفاد من مجمل النصوص المنظمة للحسابات المتوجب مسكها من قبل المكلفين بضريبة الدخل ، وسواء ما ورد منها في المادة (٢٢) من القانون أم ما ورد في تعليمات مسك الحسابات ، أن المشرع يركز على المعيار والجانب الشكلي في تنظيم الحسابات ، من حيث مسكها ومراعاة الشروط الشكلية وفقاً لقانون التجارة ومعايير المحاسبة الدولية .

وهذا ما أكدته محكمة التمييز الأردنية في العديد من اجتهاداتها ، حيث قضت :-

((الحسابات الأصولية هي الحسابات المنظمة وفقاً لأحكام المادتين (١٦ ، ١٧) من قانون التجارة، والمادة الثانية من تعليمات مسك الحسابات الصادرة استناداً، لنص المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل))^(٢٢٥) .

كما قضت : ((إن الحسابات الأصولية هي المستخلصة من دفاتر التاجر المنظمة وفقاً

للـفصل الثاني من قانون التجارة ، بدليل أن المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل قد اشترطت مراعاة أحكامه بخصوص حسابات المكلف))^(٢٢٦) .

(٢٢٤)- بإستثناء ما ورد في الفقرة (ج) من المادة (٥) من تعليمات مسك الحسابات رقم (٢) لسنة ٢٠٠٥ المعمول بها من تاريخ ١٦/٥/٢٠٠٥ ، والتي اعتبرت الحسابات المنظمة باستخدام الحاسب الآلي أصولية وصحيحة إذا كانت معززة بالوثائق والمستندات المؤيدة لها ، مع مراعاة طبيعة تلك الحسابات ومبادئ وقواعد المحاسبة الدولية ، ومعايير المحاسبة الدولية للتدقيق ، فالأمر هنا يتعلق بأصولية تنظيم الحسابات بواسطة الحاسب الآلي وليس بياناً لشروط أصولية الحسابات عموماً .

(٢٢٥)- تمييز حقوق ٢٠٤٧/٢٠٠١ ، تاريخ ١٢/١٢/٢٠٠١ منشورات مركز عدالة / عمان - الأردن.

(٢٢٦)- تمييز حقوق ٨٨/٤١٤ ، تاريخ ١٩/٦/١٩٨٨ المنشور على ص ١٠٢٤ من مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٩ ، وبذات السياق ، تمييز حقوق رقم ٩٠/٨٠٥ ، تاريخ ٢٨/١/١٩٩١ المنشور على ص ٩٧٩ من مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩٢ وتمييز حقوق ٩٢/٥٠٧ تاريخ ١٥/٢/١٩٩٣ المنشور على ص ٨٦٨ من مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩٤ ، وتمييز حقوق ٩٤/٩٨٧ تاريخ ١٨/٢/١٩٩٥ المنشور على ص ٢٦٦ من مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩٦ .

وبعيداً عن اجتهاد محكمة التمييز بهذا الخصوص لا بد من الإشارة الى أن هناك شروطاً لإعتبار الحسابات أصولية وصحيحة ، ومن هذه الشروط ما هو شكلي ومنها ما هو موضوعي .

وتتلخص الشروط الشكلية بما يلي :-

١- ضرورة تنظيم الدفاتر التجارية الإجبارية بحسب التاريخ ، وبلا بياض أو فراغ أو نقل إلى الهامش ، وبدون محو أو تحشية بين السطور .

٢- ضرورة ترقيم الدفاتر المذكورة والتأشير عليها وتوقيعها من مراقب السجل التجاري.

أما الشروط الموضوعية فيمكن تلخيصها بما يلي :

١- أن تكون جميع القيود الواردة في الدفاتر معززة ومؤيدة بالمستندات والوثائق التي تثبت صحة كل عملية ، سواء أعلق الأمر بالإيرادات أم المشتريات أم النفقات .

٢- أن يتوافر لدى المنشأة نظاماً سليماً للرقابة الداخلية، خاصة بالنسبة للمخازن والمقبوضات والمدفوعات والأجور .

ولكن ما الحكم إذا لم تكن دفاتر المكلف مستوفية لبعض الشروط المذكورة ؟

أ- إن وجود نقص أو خطأ غير متكرر ، لا يشكل سبباً لرفض الدفاتر إذا كانت ممسوكة وفقاً للأصول المحاسبية ، وعلى العكس إذا كانت الأخطاء متعددة ومتكررة أو كانت هناك قيود وهمية تؤثر على النتائج بشكل كبير ، فإن ذلك يصبح سبباً مبرراً لرفضها .

ب- إن تسجيل الإيرادات والمبيعات بصورة إجمالية في نهاية اليوم دون تفاصيل ، يعد سبباً لعدم القناعة بصحة النتائج التي تعطيها ، باستثناء حالة بائعي المرفق لسلع متعددة .

ج- إن عدم إثبات العمليات حسب زمن وقوعها لا يعتبر سبباً لرفض الحسابات إذا ثبت أن العمليات صحيحة ، وإن الخطأ ليس أكثر من سهو ممن يمسك الحسابات .

د- إن وجود قيود محاسبية مؤيدة بالوثائق لا يشكل شرطاً كافياً لقبول النتائج ، خاصة إذا ظهر أن نسبة الربح المعلنة متدنية عن النشاط المماثل ، في ظل عدم مسك بطاقات جردية تمكن من التثبت من صحة الجرد وبالتالي الأرباح والخسائر .

إن رفض الحسابات وعدم اعتمادها يجب أن يقوم على أسس موضوعية وليس على اسباب شكلية فقط ، وبالتالي فإن ما يبرر هدم هذه الحسابات وعدم الأخذ بما جاء فيها يجب أن يكون مستنداً إلى عدم أمانتها ، وصعوبة الوصول إلى نتائج النشاط المالي بالإستناد إليها .

وخلاصة الأمر أن الشروط الشكلية تتعلق بأصولية الحسابات ، أما الشروط الموضوعية فهي تعبر عن صحتها ، ويجب أن تؤخذ الشروط الشكلية والموضوعية معاً للتعبير ليس فقط عن أصولية الحسابات ، وإنما عن أصوليتها وصحتها معاً . (٢٢٧)

وقد فرقت محكمة التمييز في قرارات نادرة ، بين أصولية الحسابات وبين صحتها حيث جاء في قرار لها :-

" إن حسابات المميز ضدها لا تتصف بالصحة ، بدليل الفارق الكبير بين المبيعات المعلنة والمبيعات التي توصل إليها الخبير ، حتى ولو كانت الحسابات منظمة بصورة أصولية ، لأن الخلل في هذه الحسابات جاء في عنصر من أهم عناصرها وافقدها قيمتها القانونية " (٢٢٨) .

والأصل أن الخبرة المحاسبية لا يجوز أن تجرى إلا على حسابات أصولية وصحيحة، وهذا ما أكدته محكمة التمييز في العديد من اجتهاداتها ، حيث جاء في قرار لها بأنه :-

(٢٢٧) - يوسف حجازين ، الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية ، بحث منشور ، مجلة المدقق ، صادرة عن جمعية مدققي الحسابات، عمان- الأردن ، العدد (٢١) ، ايلول ١٩٩٣ ، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: حجازين ، الدفاتر .

(٢٢٨) - تمييز حقوق رقم ٢٠٠٢/١١٨٣ ، تاريخ ٢٠٠٢/٨/٢٨ ، منشورات مركز عدالة ، عمان - الأردن .

"لا يجوز إجراء الخبرة على حسابات المكلف، إذا كانت غير أصولية ولا تصلح أساساً لتقدير دخله " (٢٢٩)

ولأن أصولية الحسابات وصحتها لا تثبت إلا بعد تدقيقها ، فإن محكمة إستئناف الضريبة تقوم بإنتخاب خبير لإبداء رأي فني محايد في الحسابات وتحديداً في المسائل محل النزاع فيها، وقد وضعت محكمة التمييز الأردنية الحل في حال ثبت للخبير عدم أصولية الحسابات ، وهو أن يتوقف الخبير عن أداء المهمة الموكولة إليه لعدم جواز إجراء الخبرة المحاسبية إلا على حسابات أصولية .

وفي هذا تقول محكمة التمييز الأردنية :

" إذا كان الخبير قد وافق المقدر على رده لحسابات الشركة المستأنفة لأسباب نفسها ، فكان عليه أن يكتفي بذلك ، والا يستمر في المهمة الموكولة إليه بتدقيق هذه الحسابات لعدم صلاحيتها لإجراء الخبرة عليها ، لأن الأصل في الخبرة المحاسبية والضريبة أن تكون الحسابات أصولية وصالحة لإجراء الخبرة عليها " (٢٣٠)

وقد قدمت لنا محكمة التمييز الأردنية في بعض أحكامها حلاً يتفق مع المنطق القانوني السليم في ظل عدم جواز إجراء الخبرة إلا على حسابات أصولية وصحيحة، حيث قضت في قرار لها بأنه :-

(٢٢٩)- تمييز حقوق رقم ٢٠٠٢/١٤٩٧ ، تاريخ ٢٠٠٢/٦/١٦ ، منشورات مركز عدالة ، عمان - الأردن، وبذات السياق تمييز حقوق رقم ٢٠٠٠/١٥٩٢ ، تاريخ ٢٠٠٠/١٠/١٧ ، منشورات مركز عدالة، عمان - الأردن.

(٢٣٠)- تمييز حقوق رقم ٢٠٠٣/١٧١٧ ، تاريخ ٢٠٠٣/٨/٢٦ ، منشورات مركز عدالة ، عمان - الأردن، وبذات السياق تمييز حقوق ١٩٩٧/٢١٧٥ ، تاريخ ١٩٩٨/٣/٤ ، المنشور على ص ٣/٢٥١ من المجلة القضائية لسنة ١٩٩٨ .

" يحاسب المستأنف عن دخله بالإبقاء على عناصر التقدير كما وردت بقرار المقدر ، إذا لم يقدم أية بيعة تثبت أسباب استئنائه ، وكانت دفاتره وسجلاته لا تصلح أساساً للتقدير ، أو للإستدلال بها على حقيقة دخله ، لأنها غير دقيقة ولا تعكس حجم إيراداته ومبيعاته وكلفة الإستيراد ، ولم تعتمد من قبل مدقق قانوني " (٢٣١)

ويرى الباحث أن مثل هذا الإتجاه في الإجتهد القضائي يعزز إرادة المشرع بإلزام فئات محددة من المكلفين بمسك حسابات أصولية، إذ بغيره يصبح الإلزام القانوني بمسك الحسابات نوعاً من العبث. فالمشرع قصد من إلزام فئات محددة بمسك حسابات معينة حماية المصلحة العامة المتمثلة بحماية حق الخزينة من جهة، وحقوق المكلفين من جهة أخرى. وقد عززت محكمة التمييز الأردنية هذا الإتجاه عندما عبّرت في العديد من اجتهاداتها عن عدم جواز إثبات الدعوى بالبيعة الشخصية لمن هو ملزم بمسك حسابات وفقاً لأحكام القانون . (٢٣٢)

ومن شأن استقرار هذا المبدأ في قضاء محكمة التمييز الأردنية، الحد من التهرب الضريبي لدى طائفة من المكلفين، وهم الذين يقومون بإخفاء حساباتهم انتظاراً لرؤية قرار التقدير والذي يتم جزافاً في ظل المعلومات المتوفرة لدى المقدر ، وهنا إذا رأى المكلف أن المقدر قد توصل إلى دخل أقل مما هو في الحسابات قبل به ، وإلا قام بتقديم الحسابات في مرحلة الإستئناف لإثبات دعواه .

(٢٣١)- تمييز حقوق ١٢٦٦/١٩٩٠ المنشور على الصفحة (١٧٥٠) من مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩٢، وبذات السياق تمييز حقوق ٣٠٧٥/٢٠٠١، تاريخ ٣٠/١٢/٢٠٠١، منشورات مركز عدالة عمان - الأردن.
(٢٣٢)- انظر في عدم جواز تقديم البيعة الشخصية لمن هو ملزم بمسك الحسابات ، تمييز حقوق رقم ٢٤٢١/٢٠٠٢ ، تاريخ ٢٣/١٠/٢٠٠٢ ، وتميز حقوق ٢٥٨٠/٢٠٠٣ ، تاريخ ١/١٢/٢٠٠٣ ، وانظر بخلاف ذلك في جواز الإثبات بالبيعة الشخصية لمن هو ملزم بمسك الحسابات ، تمييز حقوق رقم ٣٤١٩/٢٠٠٣ ، تاريخ ٢٠/٣/٢٠٠٤ ، منشورات مركز عدالة ، عمان - الأردن .

وقد تضمن قانون ضريبة الدخل نصاً^(٢٣٣) يقضي بعدم جواز الإحتجاج بأية واقعة امام محكمة إستئناف الضريبة ، إذا لم يكن المستأنف قد ادعى بوجودها أمام المقدر ، ومن هذه الوقائع بطبيعة الحال واقعه وجود الحسابات .

إلا أن اجتهاد محكمة التمييز بهذا الخصوص قد جاء متناقضاً مع صريح النص القانوني من خلال تأكيد جواز تقديم الحسابات لأول مرة أمام محكمة إستئناف الضريبة ، وفي هذا تقول محكمة التمييز الأردنية : ((أما ما ينعاه المميز كون الحسابات غير موجودة ولم تقدم عند مصدر القرار، نجد أن المحكمة لم تعتمد في حكمها الحسابات التي تم تقديمها امام المحكمة، وانما اعتمدت اساساً لحكمها تقرير الخبرة الذي أجرته بمعرفة الخبير وقتعت فيه ، وعدم إبراز الحسابات لدى مصدر القرار إبتداءً ليس فيه مخالفة للقانون ، ما دامت المحكمة قد اعتمدت تقرير الخبرة الذي أجرته للوصول الى دخل المميز ضده الخاضع للضريبة ، وعليه يغدو هذا السبب غير وارد على القرار المميز ويتعين رده)) . (٢٣٤)

ولا يتفق هذا القرار مع منطوق النص المشار إليه بعدم جواز الإدعاء بأية واقعة لم يتم الإدعاء بها أمام المقدر مصدر القرار ، بالإضافة لكونه يسمح ضمناً لبعض المكلفين بممارسة التهرب الضريبي على نحو ما تقدم بيانه، فالمشرع منع وبالنص الصريح الإدعاء بأية واقعة لم يتم الإدعاء بها أمام المقدر، ومثل هذا النص لم يوضع عبثاً، وبالتالي لا يجوز أن تفسر إرادة المشرع بأكثر مما تضمنه النص الصريح، فالقول بجواز تقديم الحسابات لأول مرة أمام محكمة إستئناف الضريبة وجواز إجراء الخبرة عليها يعتبر مخالفاً لنص قانوني صريح، ناهيك عن

(٢٣٣)-الفقرة (د) من المادة (٣٤) .

(٢٣٤)- تمييز حقوق رقم ٢٠٠٢/٢١٥٥ ، تاريخ ١٧/١٠/٢٠٠٢ ، قرار غير منشور .

تناقض مثل هذا الإجتهد مع اجتهادات التزمت صريح النص ورفضت قبول الإدعاء بوجود الحسابات لأول مرة امام محكمة إستئناف الضريبية .

وقد جاء في قرار نادر لمحكمة التمييز الأردنية بأنه لا يجوز الإستناد الى مخالفة القانون - وهي هنا عدم مسك الحسابات لمن هو ملزم بمسكها- كأساس في اللجوء الى القضاء طلباً للعدالة ، حيث قضت :- " إن من يطلب العدالة وحكم القانون عليه أن يطلبهما بيد طاهرة نظيفة وليس بمخالفة القانون... " (٢٣٥) .

وبالرجوع إلى أصولية الحسابات - فإن اجتهاد محكمة التمييز ليس مستقراً على اعتبار الأصولية شرطاً لازماً لإجراء الخبرة على الحسابات - فكثيراً ما قضت محكمة التمييز الأردنية بجواز إجراء الخبرة على حسابات غير أصولية وفي هذا تقول :- " إن عدم وجود دفاتر وحسابات أصولية ونظامية ، لا يمنع إجراء الخبرة المحاسبية على الواقع، سيما وأن الخبير قد نهض بالمهمة وعلى نحو يتفق وأحكام القانون والواقع " (٢٣٦)

وقضت أيضاً :-

" لقد استقر اجتهاد محكمة التمييز على أن عدم مسك المكلف دفاتر حسابية منظمة ، لا يمنع من تقديمه بينة لإثبات مقدار دخله الحقيقي ونفقاته الإنتاجية ، ومن هذه البينات الخبرة المحاسبية الضريبية " (٢٣٧) .

(٢٣٥)- تمييز حقوق رقم ٢١٨٢/٢٠٠٤ ، تاريخ ١٠/١٠/٢٠٠٥ ، قرار غير منشور .

(٢٣٦)- تمييز حقوق ٣٣٠/٢٠٠٠ ، تاريخ ١٧/٩/٢٠٠٠ ، قرار غير منشور .

(٢٣٧)- تمييز حقوق ٢٤١٦/٢٠٠٢ ، تاريخ ٤/١١/٢٠٠٢ ، منشورات مركز عدالة ، عمان - الأردن .

ومثل هذه الاجتهادات تجعل من تنظيم المشرع لمسك الحسابات، وإفراد تعليمات خاصة لذلك نوعاً من العبث، فالمشرع قصد من تنظيم مسك الحسابات حماية مصلحة الخزينة بعدم تهرب المكلفين من الضريبة من جهة ، ومن جهة أخرى فقد قصد المشرع حماية حقوق المكلفين وحتى لا يتم تقدير الضريبة عليهم بشكل جزافي وبدون أية أسس موضوعية، لذلك فإن مثل هذا الاجتهاد لا يمكن قبوله أو التسليم بصحته.

ولا يخفى التناقض الواضح فيما تقدم من اجتهادات، عن اجتهادات أخرى قضت فيها محكمة التمييز بعدم جواز إجراء الخبرة إلا على حسابات أصولية ومنتظمة على نحو ما تقدم بيانه، وهو تناقض غير مفهوم وغير مبرر ، خاصة وأنه لم يقتصر على شرط أصولية الحسابات لإجراء الخبرة ، بل تعدى ذلك إلى متطلبات اعتبار الحسابات أصولية وصحيحة وفيما يلي بعض من هذا التناقض في اجتهادات محكمة التمييز الأردنية بهذا الخصوص :-

فقد جاء في قرار لمحكمة التمييز الأردنية بأن :-

" عدم ختم الدفاتر المحاسبية من وزارة الصناعة والتجارة ، لا يحول دون إجراء الخبرة عليها(٢٣٨).

وقضت بذات السياق بأن :-

"الحسابات المنظمة وفق القواعد المعترف بها تعتبر أصولية ، وإن كانت غير مختومة من وزارة الصناعة والتجارة " (٢٣٩)

(٢٣٨)- تمييز حقوق رقم ٢٠٠٠/٥ ، تاريخ ٢٥/٦/٢٠٠٠ ، منشور على ص ٦/٢٠ ، من مجلة نقابة المحامين لسنة ٢٠٠٠ .

(٢٣٩)- تمييز حقوق رقم ١٩٩٨/١٢٤٣ ، تاريخ ٢٥/١٠/١٩٩٨ ، منشورات مركز عدالة ، عمان - الأردن .
وبذات السياق تمييز حقوق ٢٠٠٣/١٩٩٢ ، تاريخ ٤/٨/٢٠٠٣ ، منشورات مركز عدالة ، عمان - الأردن .

وقضت على نحو مغاير لما تقدم :-

" إذا كانت دفاتر المستأنف غير أصولية وغير مختومة من وزارة الصناعة والتجارة ، فللمحكمة أن تأخذ باجتهاد مقدر الضريبة " (٢٤٠) .

وقضت ايضاً :-

" تعتبر دفاتر المكلف غير منتظمة ، إذا كانت غير مختومة من وزارة الصناعة والتجارة " (٢٤١) ولا يمكن قبول أو فهم مثل هذا التناقض الواضح في اجتهادات محكمة التمييز، خاصة وأن هذه التناقضات قد تمت في ظل عدم تعديل لنصوص قانون التجارة التي نظمت مسك الدفاتر بالنسبة للتاجر، حيث تطلبت المادة (١٨) من القانون المذكور، ضرورة ختم الدفاتر الإلزامية المنصوص عليها في المادة (١٦) من القانون ذاته، من قبل مراقب السجل التجاري، الأمر الذي يستفاد منه أن المشرع قد قصد ضمان الحد الأدنى المتيقن من عدم إمكانية التلاعب بهذه الدفاتر أو تبديلها.

وفي موضوع مسك الدفاتر الإلزامية وتحديداً دفترتي المراسلات والجرد تقول محكمة التمييز الأردنية في قرار لها :-

" عدم مسك دفترتي المراسلات وبطاقات الجرد لا يوجب رد الحسابات ، ولا يجعل من باقي الدفاتر غير أصولية " (٢٤٢).

وتقول أيضاً : " عدم مسك دفتر صور الرسائل لا يجعل من الحسابات غير أصولية " (٢٤٣).

(٢٤٠) - تمييز حقوق رقم ١٧٠١/١٩٩٩ ، تاريخ ٢٠/١٠/١٩٩٩ ، منشورات مركز عدالة ، عمان - الأردن.

(٢٤١) - تمييز حقوق رقم ١٤٠٢/١٩٩٨ ، تاريخ ١٣/١/١٩٩٩ ، منشورات مركز عدالة ، عمان - الأردن.

(٢٤٢) - تمييز حقوق رقم ٢١١٧/١٩٩٦ ، تاريخ ١٥/٣/١٩٩٧ ، قرار غير منشور .

(٢٤٣) - تمييز حقوق رقم ١٩/١٩٩٦ ، تاريخ ٢٧/٢/١٩٩٦ ، منشورات مركز عدالة، عمان - الأردن.

وقضت على نحو مناقض لما تقدم :-

" وثابت من الأوراق أن المستأنفة لا تمسك دفتر صور الرسائل ودفتر الجرد ، وأن سجلاتها غير مصادق عليها من وزارة الصناعة والتجارة ، وبالتالي فإن حسابات المستأنفة / المميزة ليست صحيحة من الناحية القانونية ، وفق ما تقتضيه نصوص قانون التجارة ، وتعليمات مسك الحسابات " (٢٤٤)

وما قيل عن ختم الدفاتر كشرط لأصولية الحسابات، يقال عن مسك الدفاتر الإلزامية التي حددتها المادة (١٦) من قانون التجارة الأردني، حيث إن المشرع تطلب ضرورة مسك دفترتي صور الرسائل والجرد والميزانية إضافة إلى دفتر اليومية كدفاتر إلزامية لابد للتاجر من مسكها وتنظيمها لإمكانية القول بأصولية الحسابات التي يمسكها.

وقد جاءت بعض اجتهادات محكمة التمييز الأردنية متوافقة مع إرادة المشرع بضرورة مسك هذه الدفاتر، ومن أن عدم مسك أحد هذه الدفاتر يجعل من الحسابات غير أصولية. أما الإجتهد المغاير لذلك والذي انتهجته محكمة التمييز في بعض أحكامها حيث لم تعتبر الحسابات التي افتقدت بعض الدفاتر الإلزامية غير أصولية- فإنه اجتهاد ليس له ما يبرره، لمخالفته نصاً قانونياً صريحاً بضرورة مسك هذه الدفاتر، علاوة على مناقضته لإجتهادات عدة لها على نحو مغاير، وما يلاحظ على اجتهادات محكمة التمييز بهذا الخصوص، أنها متناقضة من قضية لأخرى ومن وقت لآخر، مما يجعلها قد عجزت عن وضع مبادئ مستقرة بشأن شروط

(٢٤٤)- تمييز حقوق ٢٠٠٠/١٢٨٤ ، تاريخ ٢٠٠١/٤/٧ ، منشورات مركز عدالة ، عمان- الأردن . وبيانات السياق تمييز حقوق ١٩٩٩ / ١٧٥١ ، تاريخ ٢٠٠٠/٥/١٨ ، و تمييز حقوق رقم ٢٠٠٠/٣٣٢ ، تاريخ ٢٠٠٠/٧/١٠ ، منشورات مركز عدالة ، عمان- الأردن .

أصولية الحسابات من جهة، وبشأن النتائج المترتبة على هذه الأصولية من جهة أخرى ومنها بطبيعة الحال صلاحية الحسابات لإجراء الخبرة المحاسبية عليها.

وفي قضاء محكمة النقض المصرية نجد أن اجتهادها كان أكثر استقراراً ، في ظل النص الصريح من قبل المشرع المصري بأن العبرة بالنسبة لأصولية الحسابات وصحتها تكون لما تظهره من امانة بالنسبة لنشاط الممول ، اضافة إلى ضرورة انتظام الحسابات من حيث الشكل (٢٤٥) ، حيث نصت المادة (٣٦) من قانون ضريبة الدخل (٢٤٦) على ما يلي :

١- تكون العبرة في الدفاتر والسجلات والمستندات التي يمسكها الممول ، بأمانتها ومدى اظهارها للحقيقة ، وانتظامها من حيث الشكل وفقاً لأصول المحاسبة السليمة ، وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن .

٢- يقع عبء الإثبات على مصلحة الضرائب ، في حال عدم الإعتداد بالدفاتر متى كانت ممسوكة على النحو المشار اليه في الفقرة السابقة " (٢٤٧) .

(٢٤٥)- انظر د.محمد فتح الله النشار ، احكام وقواعد الإثبات ، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية- مصر ، سنة ٢٠٠٠ ، ص ٣٨٢ ، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيم بعد هكذا: النشار، احكام، وبذات السياق، د.محمد شتا أبو سعد ،الإثبات في المواد المدنية والتجارية ، دار الفكر العربي، القاهرة- مصر، ط بلا، السنة بلا، ج ١ ، ص ١١٢ ، وما بعدها، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: أبو سعد، الإثبات

(٢٤٦)- قانون ضريبة الدخل رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ الملغى بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ تاريخ ٢٠٠٥/٦/٩ .

(٢٤٧)- في قانون ضريبة الدخل الحالي رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ استعاض المشرع عن هذا النص بالنص الوارد في المادة (٨٨) والذي مفاده " لا يجوز للمصلحة عدم الاعتماد بالدفاتر والسجلات المنتظمة للممول وفقاً لنص المادة (٧٨) من هذا القانون ، أو اهدارها ، إلا إذا أثبتت المصلحة بموجب مستندات تقدمها عدم صحتها . وما يستفاد من هذا النص تعويل المشرع على الجانب الشكلي للحسابات ، للقول بانتظامها بعد أن كان يعول في القانون السابق قبل الإلغاء على الجانب الموضوعي بهذا الصدد .

وقد قضت محكمة النقض المصرية اعمالاً لنص المادة (٣٦) المشار إليها بما يلي :-
" مناط الأخذ بما جاء بدفاتر الممول وأوراقه في تقدير أرباحه هو أن يكون الثابت بهذه الدفاتر والأوراق مطابقاً لحقيقة الواقع ، وإلا حُدَّت هذه الأرباح بطريقة التقدير " (٢٤٨) .
وقد قضت محكمة النقض المصرية فيما يتعلق بحق المحكمة في عدم نذب خبير لفحص الحسابات في حال عدم انتظامها بما يلي :-

" إذا كانت المحكمة بعد أن اثبتت بالأدلة التي استندت إليها عدم سلامة دفاتر الممول ، مما يدعو إلى عدم الإطمئنان إليها ، فلا عليها إن هي لم تجب الممول إلى طلب نذب خبير لفحص حساباته وتقدير أرباحه من واقع هذه الدفاتر " (٢٤٩)

كما أن محكمة النقض قد اعتبرت أن من شأن الخطأ في الحسابات أن يببر هدمها وعدم الأخذ بما جاء فيها ، مهما كان هذا الخطأ بسيطاً ، ولكنها وبذات الوقت قد أقرت إمكانية الإستئناس بها عند التقدير الجزافي لدخل الممول كأحد عناصر التقدير ، وفي هذا تقول محكمة النقض المصرية :-

" ١- إطراح دفاتر الممول لا يمنع من الإسترشاد بها كعنصر من عناصر التقدير .
٢- إن وجود فارق بسيط بين النسب التي انتهى إليها الخبير في تقديره وبين ما هو ثابت بدفاتر الممول ، لا يببر الأخذ بالنسب الواردة بهذه الدفاتر، ما دام أن الأرباح أصبحت خاضعة لطريق التقدير " (٢٥٠) .

(٢٤٨)- نقض ١٩٥٩/٢/٢٦ ، بيومي ، الموسوعة ، ص ١٣٠٣ ، وبذات السياق نقض ١٩٥٣/٣/٢٦ ، ونقض ١٩٥١/٥/٣ ، بيومي ، الموسوعة ، ص ٨١٧ + ٨١٨ .
(٢٤٩)- طعن ٤١٩ لسنة ٢١ ق جلسة ١٩٥٣/١٢/١٧ مج ٢٥ عاماً بند ٧٥ ، ص ٧٩٣ ، بيومي ، الموسوعة ، ص ٨٢١ .

ومما يلاحظ على اجتهاد محكمة النقض أنها لم تضع مبادئ من شأنها إلزام محاكم الموضوع بهذا الخصوص ، حيث إن عدم انتظام الحسابات ^(٢٥١) وإن كان يبرر هدمها ، ويجوز لمحكمة الموضوع عدم إجراء الخبرة عليها ، إلا أن محكمة النقض لم تقل بعدم جواز إجراء الخبرة في هذه الحالة ، بل تركت الأمر لما تراه محكمة الموضوع لكونها صاحبة السلطة في إجراء الخبرة من عدمه ، وهذا يتفق مع الأصل العام في اجتهاد محكمة النقض المصرية باعتبار الخبرة من إطلاقات محكمة الموضوع ، في حين اكتفت محكمة النقض بمراقبة تسيب الأحكام .

ويثور التساؤل عن مدى أصولية الحسابات المنظمة باستخدام الحاسب الآلي ، وبالتالي مدى جواز إجراء الخبرة عليها ؟

لقد ضمن المشرع الأردني تعليمات مسك الحسابات الصادرة بالإستناد لأحكام المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل ، نصاً مستحدثاً بموجب التعليمات المعدلة رقم (٢) لسنة ٢٠٠٥^(٢٥٢) ، حيث اعتبر الحسابات المعدة بهذه الوسيلة أصولية وصحيحة^(٢٥٣) لغايات قانون ضريبة الدخل وفق الشروط التالية :-

(٢٥٠)- نقض ١٩٥٥/٣/٢٦ ، بيومي ، الموسوعة ، ص ٨١٧ ، وبذات السياق نقض ١٩٧٢/١٢/١٣ س٢٣ ، ص ١٣٧٠ ، وطعن ١٠٩٣ سنة ٤٩ ق جلسة ١٩٨٢/١٢/٦ ، بيومي ، الموسوعة ، ص ٨١٩+٨٢٠ .

(٢٥١)- انظر بشأن الدفوع حول الأخطاء في الحسابات ، عبدالعزيز سليم ، الموسوعة الذهبية في الدفوع ، الناشر بلا، ط بلا، سنة ٢٠٠٣ ، القاهرة - مصر ، ص ٥٤٣ ، وما بعدها ، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: سليم، الموسوعة .

(٢٥٢)- نشرت هذه التعليمات في الجريدة الرسمية بتاريخ ٢٠٠٥/٥/١٦ ، ونصت المادة الأولى منها على أن يعمل بها من تاريخ نشرها ولم تكن تعليمات مسك الحسابات تتضمن مثل هذا النص قبل التعديل .

(٢٥٣)- جاء هذا التعديل لينسجم مع قانون المعاملات الإلكترونية المؤقت رقم (٨٥) لسنة ٢٠٠١ ، المنشور على الصفحة (٦٠١٠) من عدد الجريدة الرسمية رقم (٤٥٢٤) تاريخ ٢٠٠١/١٢/٣١ ، والذي أجاز تنظيم المعاملات بوسائل إلكترونية ضمن الشروط التي حددها .

أ- ألا تسمح هذه الحسابات بإجراء أي تعديل أو تغيير أو حذف لمفردات البيانات المدخلة وأن تتضمن هذه البيانات التوقيع الإلكتروني لمدخلها ، وأن تكون موثقة وتعكس حقيقة الوضع المالي للمكلف .

ب- ضرورة الإحتفاظ بالمستندات والوثائق المعززة للبيانات المدخلة ، مع مراعاة طبيعة الحسابات ومبادئ وقواعد المحاسبة الدولية ومعاييرها للتدقيق ، بما لا يتعارض مع أحكام قانون ضريبة الدخل والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه .

والنص الذي استحدثه المشرع جاء لينسجم مع قانون المعاملات الإلكترونية من حيث جواز استخدام الحاسب الآلي في تنظيم الحسابات ضمن الشروط المحددة فيه^(٢٥٤)، لإعطائها الحجية في الإثبات ، ووصفها بالأصولية والصحيحة ضمن الشروط الواردة في تعليمات مسك الحسابات المشار إليها ، ليحسم المشرع الجدل حول هذا الموضوع قبل استحداث النص^(٢٥٥) .

وقد كان اجتهاد محكمة التمييز الأردنية قبل التعديل المشار اليه ، والذي طرأ على تعليمات مسك الحسابات غير مستقر بشأن أصولية الحسابات المعدة باستخدام الحاسب الآلي ، ومدى جواز إجراء الخبرة عليها ، فقد جاء في قرار لمحكمة التمييز :-

" وحيث إن أسباب التمييز تدور حول اعتماد محكمة الإستئناف لتقرير الخبرة بالإستناد إلى حسابات المميز ضدها المعدة على الحاسب الآلي دون وجود دفاتر وسجلات يدوية ... إن الإحتجاج بأن المميز ضدها لا تمسك دفاتر وسجلات يدوية ، لا ينفى صحة النتيجة التي توصل إليها الخبراء في تقريرهم ... وحيث إن الخبرة كهيئة من عداد البيانات المنصوص عليها

(٢٥٤) انظر المواد (٢،٧،٨،١٠،١١،٣٠،٣١،٣٢،٣٣) من قانون المعاملات الإلكترونية .

(٢٥٥) اجازت المادة (٢/٧٨) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ للممولين مسك حسابات إلكترونية على أن يصدر وزير المالية قراراً ينظم من خلاله هذا الإمسك .

في المادة الثانية من قانون البيانات ، فإنها تصلح للاعتماد عليها في الحكم ... ولا رقابة لمحكمة التمييز على محكمة الموضوع في هذه المسألة الموضوعية " (٢٥٦) .

في حين قضت على نحو مخالف لما تقدم :-

إن الحسابات على الكمبيوتر وحدها لا تصلح اساساً لإجراء الخبرة عليها لسهولة تغييرها وتعديلها والتلاعب بها ، لذلك فهي وحدها لا تعتبر بيئة قانونية ، وبالتالي فإن الخبرة المستمدة منها وحدها لا تعتبر بيئة قانونية ولا تصلح لبناء الحكم عليها " (٢٥٧) .

وفي ظل هذا التناقض تم استحداث النص بجواز استخدام الحاسب في تنظيم الحسابات على نحو ما تقدم بيانه، وانسجاماً مع التشريعات الحديثة التي أضفت الحجية على البيانات المعدة على الحاسب الآلي بالشروط التي حددها المشرع ، وقد كان من المنتظر استقرار الاجتهاد القضائي لمحكمة التمييز الأردنية بعد استحداث النص على الإعتداد بأصولية وصحة الحسابات المعدة بإستخدام الحاسب الآلي ، وبالتالي جواز إجراء الخبرة عليها ما دام إعدادها منسجماً مع الشروط التي أوردها المشرع في تعليمات مسك الحسابات .

ولكن التناقض في اجتهادات محكمة التمييز الأردنية لا يزال قائماً حتى بعد استحداث النص المشار اليه ، حيث جاء في قرار لها :-

وحيث اوضح الخبير بمناقشته أن جهاز الحاسوب (الكمبيوتر) يوفي تماماً بالدفاتر المحاسبية وأن عدم وجود هذه الدفاتر لا يسبب خللاً في الحسابات الموجودة على الحاسوب فإن اعتماد هذا التقرير يكون في محله ، والطعن مستوجب للرد " (٢٥٨) .

(٢٥٦) تمييز حقوق ٢٠٠٣/٢٩٧٩ تاريخ ٢٠٠٣/١٢/٢٩ ، منشورات مركز عدالة ، عمان- الأردن .

(٢٥٧) تمييز حقوق رقم ٢٠٠٤/١٧١١ ، تاريخ ٢٠٠٥/١/٢٦ ، منشورات مركز عدالة ، عمان- الأردن ،

وانظر بذات السياق تمييز حقوق ٢٠٠٤/٧٣٤ ، تاريخ ٢٠٠٥/٢/٢٠ ، و تمييز حقوق ٢٠٠٤/١٣٥٠ ،

تاريخ ٢٠٠٥/٢/١٣ ، منشورات مركز عدالة ، عمان- الأردن .

في حين قضت خلافاً لما تقدم :-

إن تعليمات مسك الحسابات والإجتهد القضائي قد ذهبت إلى أن الحسابات على الكمبيوتر وحدها لا تصلح لإجراء خبرة محاسبية وضريبية عليها ، لأن صحتها مستمدة من صحة السجلات الدفترية وأصوليتها ، لأن بيانات الحاسوب مستمدة من بيانات لا تتصف بالأصلوية الصحيحة " (٢٥٩) .

ومثل هذا القرار يعتبر مستغرباً إلى ابعد الحدود، حيث إن محكمة التمييز لم تعتد بالتعديل الذي طرأ على تعليمات مسك الحسابات، وبأن مسكها من خلال الحاسوب لا يمنع من القول بأصوليتها، ما دام أنها ممسوكة بالشروط المحددة في التعليمات بعد التعديل.

ويرى الباحث أن الإعتداد بأصلوية الحسابات المعدة باستخدام الحاسوب، قد أصبح أمراً ملحاً، ليس فقط لموافقته لأحكام القانون على ضوء اصدار قانون المعاملات الإلكترونية وتعديل تعليمات مسك الحسابات على النحو الذي بيناه، بل وايضاً لأن الواقع العملي والتطور الحاصل في استخدام الحاسوب في مختلف مجالات الحياة - ومنها بطبيعة الحال مسك الحسابات- يقتضي ذلك.

وهذا يؤكد أن محكمة التمييز وعندما لم تعتبر الحسابات المعدة باستخدام الحاسوب أصولية، فإنها تكون قد خالفت القانون من جهة، وعجزت عن مواكبة التطور في الحياة المدنية والإقتصادية من جهة أخرى، ناهيك عن تناقض اجتهاداتها بهذا الصدد، الأمر الذي يمكن معه القول بأن المراكز القانونية لأطراف النزاعات الضريبية قد اصبحت رهناً بعدم استقرار الاجتهادات القضائية .

(٢٥٨) تمييز حقوق رقم ٢٠٠٥/١٠٤٣ ، تاريخ ٢٠٠٥/٨/٤ ، قرار غير منشور .
(٢٥٩) تمييز حقوق رقم ٢٠٠٥/٢٤٣٤ ، تاريخ ٢٠٠٥/١٢/١٨ ، قرار غير منشور .

المطلب الثاني : الرقابة على رأي الخبير المحاسبي و خلاصة تقريره

لم ينص كل من المشرعين الأردني والمصري على ضرورة اقتصار الخبرة على المسائل الفنية البحتة ، وترك كل منهما لمحكمة الموضوع تحديد المسائل التي تقدر حاجتها لإبداء رأي فني من أهل الاختصاص .

والأمر ينطبق على المسائل المحاسبية (٢٦٠) ، شأنها في ذلك شأن المسائل الفنية عموماً، وقد رأينا عند بحث الرقابة على موضوع الخبرة المحاسبية ، مدى التجاوز في ندب الخبراء في مسائل غير فنية لا علاقة لها بأمر المحاسبة البحتة .

وفي الخبرة المحاسبية يثور التساؤل عن حدود مهمة الخبير من حيث الرأي الفني الذي أوكل إليه ، وفيما إذا كان يمثل رأياً فنياً محايداً يقتصر على نقل صورة عما هو مدون في الحسابات ، أم انه يتعدى ذلك لينطوي على اجتهاد الخبير بشأن المسائل التي أنيط به إجراء الخبرة حولها .

وفي قضاء محكمة التمييز الأردنية ، فإن اجتهاداتها تعبر عن ضرورة كون تقرير الخبرة يمثل خلاصة رأي محاسبي بحت ، وليس مجرد اجتهاد شخصي للخبير ، حيث جاء في قرار لها:-

إن اجتهاد محكمتنا مستقر على عدم الأخذ برأي الخبير المبني على اجتهاده الشخصي، وليس على الخبرة الفنية المستمدة من الحقيقة وواقع السجلات والحسابات الأصولية " (٢٦١) .

وفي هذا القرار فإن محكمة التمييز تعبر عن الاتجاه نحو إقرار مبدأ عاماً ، يقضي بضرورة أن يكون تقرير الخبرة ثمرة تدقيق فعلي للحسابات ، الأمر الذي يتطلب أن يتصل بعلم الخبير جميع

(٢٦٠) - انظر في مجالات الخبرة المحاسبية ، ديراني ، الخبرة ، ص ١٠٤ ، وما بعدها .

(٢٦١) تمييز حقوق ٢٠٠٣/١٧٥٥ ، تاريخ ٢٠٠٣/٨/٣١ ، منشورات مركز عدالة ، عمان - الأردن .

الدفاتر والسجلات والمستندات والوثائق محل النزاع في الدعوى (٢٦٢) ، بحيث يكون قد اطلع على جميع ما يمكنه من إبداء رأيه في عناصر الخلاف حولها، وعلى أساس موضوعي محايد يؤدي للوصول إلى نتيجة النشاط الخاضع للضريبة للجهة التي تمسك الحسابات .

وفي هذا تقول محكمة التمييز الأردنية :

وحيث نجد أن الخبير اتفق مع المقدر على مبدأ الرد ، واختلف معه في مقدار الرد بالنسبة لبند الأرباح واستهلاك السيارات ، وحيث إن النسبة الواردة بتقرير الخبير لها سند من الواقع وليس استناداً لإجتهد شخصي من الخبير ، الأمر الذي لا يعطي محكمتنا حق التدخل في هذه القناعة (٢٦٣) .

وبخلاف ما تقدم فإن اجتهادات الخبراء الشخصية ، واقتراحاتهم المجردة غير المستندة إلى تدقيق حقيقي للحسابات ، لا يجوز أن تكون أساساً يبنى عليه تقرير الخبرة والذي يكون بدوره غير صالح لبناء الحكم عليه ، وقد قضت محكمة التمييز الأردنية بهذا السياق :-

إن الخبراء الذين لا يعرفون مصدر الفرق بين نسبة الربح التي توصلوا إليها وبين النسبة المعلنة والذين لم يقوموا بدراسة كلفة الإنتاج بصورة كاملة ويقينية لكل سلعة منتجة، أو الذين لا يعرفون هل ستختلف النتيجة عما توصلوا إليه لو قاموا بدراسة كاملة للوحدات المنتجة أم لا ؟ فهل يعقل الإعتماد على خبرتهم والأخذ بها ، وبناء الحكم عليها ، لكل ما تقدم نقرر نقض القرار المميز

(٢٦٢) وانظر في هذا السياق وفي اصول المحاسبة الضريبية ، عليان الشريف ، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في الأردن ، دار الفكر للنشر والتوزيع ، عمان- الأردن، ط بلا، سنة ١٩٩١ ، ص ١٧٨ ، وما بعدها، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: الشريف، المحاسبة. وبذات السياق ، عبدالحليم كراجه، المحاسبة الضريبية في الأردن ،مكتبة القادسية ، إربد - الأردن، ط بلا ، سنة ١٩٩١ ، ص١٢ وما بعدها، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: كراجه، المحاسبة .

(٢٦٣) تمييز حقوق رقم ٢٠٠٢/٢٤٩ ، تاريخ ٢٠٠٢/٢/٦ ، منشورات مركز عدالة ، عمان- الأردن .

وإعادة الأوراق لمحكمة إستئناف قضايا ضريبية الدخل ، لإجراء خبرة جديدة تكون أكثر دقة وأكثر ثقة " (٢٦٤) .

وفي ذات السياق تقول محكمة التمييز الأردنية :-

وعن أسباب التمييز المنصبة على الطعن في تقرير الخبرة الذي استندت إليه محكمة الإستئناف في قرارها الطعين ، فإننا نجد أنه ورد على لسان الخبير المنتخب ما مفاده (... لم يتم جرد البطاقات بالكامل في نهاية السنة ، وهل تم استخدامها بالكامل أم لا ، وحيث لا يوجد جرد قد يكون هناك خلل في الإيرادات ... انا لم أقم بتدقيق كلفة الإضافات في المباني ... وإن هذه النقطة ضمن مهمتي) ولدى سؤال المحكمة للخبير أجاب على ذات المحضر (لم أشاهد دفتر صور رسائل وكذلك دفاتر جرد وأنا سلمت بما قام المستأنف عليه برده من إيرادات)، الأمر الذي تستشف منه محكمتنا أن الخبير لم ينهض بالمهمة الموكولة اليه ، بما يتفق والنص الوارد في المادة ٨٣ من الأصول المدنية ، وبذلك فإن خبرته لا تصلح أن تكون أساساً لإصدار حكم على مقتضاها " (٢٦٥) .

ومثل هذه الإجتهاادات تؤكد أن نتائج أعمال الخبرة، يجب أن تكون ثمرة تدقيق فعلي وحقيقي للحسابات، وليست مجرد اقتراحات أو اجتهاادات شخصية للخبير، أي أن الخبرة يجب أن تعكس الصورة الواقعية للحسابات بعيداً عن الآراء الشخصية للخبير.

(٢٦٤) انظر حقوق رقم ١٩٩٧/١٤٦٥ ، تاريخ ١٩٩٧/١٠/٤ ، المنشور على ص ٢٣٢٧ ، من مجلة نقابة المحامين ، لسنة ١٩٩٨ .

(٢٦٥) تمييز حقوق رقم ٢٠٠٤/٣٥٠٨ ، تاريخ ٢٠٠٥/٣/٣٠ ، قرار غير منشور . وبذات السياق تمييز حقوق رقم ٢٠٠١/١٩٨ ، تاريخ ٢٠٠١/٤/١٧ ، قرار غير منشور ، وتمييز حقوق رقم ٢٠٠٣/٢٦٥ ، تاريخ ٢٠٠٣/٤/٢٩ ، منشورات مركز عدالة، عمان -الأردن ، وتمييز حقوق رقم ٢٠٠٣/٢٥٨٦ ، تاريخ ٢٠٠٣/١٢/٢ ، قرار غير منشور .

ولا يخفى أن ذلك يتطلب أن تكون الحسابات أصلاً صالحة لإجراء الخبرة عليها، بأن تكون أصولية ومستوفية لشرائط صحتها القانونية، إذ القول بغير ذلك يعني أن الخبير سيعكس صورة مغايرة لحقيقة الواقع، وهو أمر لا يتفق مع الغاية التي من أجلها يتم انتخاب الخبراء. ويبدو الأمر مختلفاً في قضاء محكمة النقض المصرية، حيث انطوت اجتهاداتها على تبني مبدأ عاماً يقضي بإعتبار الخبرة في المنازعات الضريبية هي من إطلاقات محكمة الموضوع دون معقب عليها في ذلك، في حين اكتفت محكمة النقض بمراقبة تسيب الأحكام الفاصلة في قضايا ضريبة الدخل.

ويبدو هذا الإتجاه جلياً في قضاء محكمة النقض المصرية في قرار لها تقول فيه :-
" لا إلزام في القانون على الخبير بأداء عمله على وجه محدد، إذ يجب أن يقوم بما ندب له على النحو الذي يراه محققاً للغاية من ندبه، ما دام عمله خاضعاً لتقدير المحكمة التي يحق لها الإكتفاء بما أجراه ما دامت ترى فيه ما يكفي لجلاء وجه الحق في الدعوى " (٢٦٦)
وهذا يؤكد أن ادعاء الخصوم بعدم قيام الخبير بأداء مأموريته الموكلة اليه وبشكل تام، هو أمر لا يقبل الإحتجاج به أمام محكمة النقض، لأن مثل هذه المسألة خارجة عن حدود رقابتها وفقاً لما هو مستقر عليه اجتهادها.

ولكن ذلك لا يعني أن تقوم محكمة الموضوع بالإستناد إلى تقرير الخبرة في قرارها الفاصل في النزاع، في الوقت الذي لا يكون قضاؤها مسبباً على نحو يكفي لحمله، كأن يكون ما ورد في التقرير مخالف لما هو ثابت بالأوراق، لذلك فلا بد لمحكمة الموضوع أن تقيم قضاؤها على أدلة صحيحة وسائغة بالنسبة لما توصلت اليه في خلاصة حكمها.

(٢٦٦) نقض ١٩٨٠/١/٢٦، س ٣١، ص ٢٩٧، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٧٣، وبذات السياق الطعن رقم ٥٦٣ لسنة ٥٢ق، جلسة ١٩٨٥/١٢/٢٦، بيومي، الموسوعة، ص ١٢٧٣.

وفي هذا تقول محكمة النقض المصرية :-

إذا كان من المقرر أن المحكمة غير مقيدة برأي الخبير المنتدب في الدعوى، إذ لا يعدو أن يكون هذا الرأي عنصراً من عناصر الإثبات التي تخضع لتقديرها ، إلا أنه إذا كان تقرير الخبير قد استند على حجج تؤيدها الأدلة والقرائن الثابتة بالأوراق ، وكانت المحكمة قد أطرحت النتيجة التي انتهى إليها التقرير ، وذهبت بمالها من سلطة التقدير الموضوعية إلى نتيجة مخالفة ، وجب عليها وهي تباشر هذه السلطة أن تتناول في أسباب حكمها الرد على ما جاء بالتقرير من حجج وأن تقيم قضاها على أدلة صحيحة سائغة من شأنها أن تؤدي عقلاً إلى النتيجة التي إنتهت إليها ، ولا تخالف الثابت بالأوراق " (٢٦٧) .

وفي هذا القرار تتجلى رقابة محكمة النقض على تسبيب الأحكام ، حيث إن عدم اعتماد التقرير من قبل محكمة الموضوع يعتبر مخالفة منها لما هو ثابت بالأوراق ، إذا لم تقم قضاها على اسباب سائغة ومقبولة ، فمحكمة النقض تتدخل من خلال فرض رقابتها على أسباب الحكم، ليس فقط عند اعتماد التقرير الذي شابه خلل ينال من قيمته القانونية ، بل وعندما لا يتم اعتماد التقرير المستند إلى حجج تؤيدها أدلة وقرائن ثابتة في الأوراق ، في الوقت الذي تقيم فيه محكمة الموضوع حكمها على أسباب أخرى لا يمكن أن تؤدي إلى النتيجة التي إنتهى إليها (٢٦٨) .

(٢٦٧) نقض ١٩٨٤/٤/٣٠ ، س ٢٥ ، ص ١١٥٦ ، بيومي ، الموسوعة، ص ١٣١٨ ، وانظر بذات السياق طعن رقم ٥٦/١٦٦ ق ، جلسة ١٩٩٣/٢/٨ ، بيومي، الموسوعة ، ص١٣١٨ .

(٢٦٨) انظر الزعبي ، أصول، ص ٧٧٠ ، وبذات السياق ، وجدي راغب ، مبادئ القضاء المدني، ط٣ ، دار النهضة العربية ، القاهرة- مصر ، سنة ٢٠٠١ ، ص ٧٠١ وما بعدها، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: راغب، مبادئ . وبذات السياق ، يوسف المصاروة ، تسبيب الأحكام وفقاً لقانون أصول المحاكمات المدنية ، دار الثقافة ، عمان- الأردن ، سنة ٢٠٠٢ ، ص ٢٦٣ وما بعدها ، وسيشار لهذا المرجع عند وروده فيما بعد هكذا: المصاروة ، تسبيب .

ويثار التساؤل عن جواز استعانة الخبير في أدائه لمهمته بمعلومات فنية يستقيها من مصادرها ، عندما تكون هذه المعلومات ضرورية لكي يبدي الخبير رأياً فنياً موضوعياً بشأن المهمة الموكولة إليه .

وفي قضاء محكمة التمييز الأردنية نلاحظ تناقضاً بهذا الخصوص ، فكثيراً ما قضت بعدم جواز استعانة الخبير بمعلومات فنية عندما يحصل عليها من الآخرين من أهل الإختصاص، وهو إن فعل فإن تقريره يكون غير صالح للإستناد إليه في الحكم ، فقد جاء في قرار لها :-

"... ولدى مناقشة الخبير أجاب بأن ما جاء في تقرير الخبرة جاء بناءً على دراسة الموضوع باعتباره خبيراً في المحاسبة وليس في المقاوله ، وبناءً على ذلك قام بالإتصال مع شركات مقاولات من أجل الاستفسار عن النسبة من كميات الحديد التي لا تظهر في الفاتورة النهائية باعتبارها كميات تهلك أو تستهلك في التشريك ... وبناءً عليه نجد أن الخبير اعتمد في تقريره من هذه الناحية على خبرة وآراء الآخرين ، خلافاً للأصول والقانون التي توجب على الخبير أن يبني خبرته على معلوماته الشخصية الذاتية في موضوع الخبرة ... وبناءً عليه فإن اعتماد محكمة الإستئناف على تقرير الخبرة في حكمها المميز من هذا الجانب يخالف القانون".(٢٦٩)

(٢٦٩) تمييز حقوق رقم ٢٠٠٢/١٦٧٥ ، تاريخ ٢٦/٨/٢٠٠٢ ، منشورات مركز عدالة ، عمان-الأردن، وبذات السياق تمييز حقوق رقم ٧٤/١٨٩ المنشور على ص ١٤٠٩ من مجلة نقابة المحامين ، لسنة ١٩٧٤ ، وتمييز حقوق رقم ٨٦/٣٠٨ المنشور على ص ١٣١ من مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٦ ، وتمييز حقوق رقم ٢٠٠٣/٢٨٦ ، تاريخ ٥/٥/٢٠٠٣ ، قرار غير منشور ، وتمييز حقوق رقم ٢٠٠٣/٢٥٨٦ ، تاريخ ٢/١٢/٢٠٠٣ ، قرار غير منشور .

وعلى النقيض مما تقدم تقول محكمة التمييز الأردنية :-

"إن القانون لم يقيد الخبير في معرض تقديمه لخبرته من الإستعانة بأي شخص من ذوي الإختصاص من أجل الوصول بتقريره إلى الأفضل ... وحيث إن الخبير في هذه الدعوى قد استعان بمهندسين واستشارهم ليتمكن من إعداد تقريره بصورة وافية ، فإنه لا تثريب عليه في ذلك خاصة وأن الموضوع المطلوب إجراء الخبرة عليه يتطلب الإستشارة والإستعانة بذوي الإختصاص في مجال التعهدات التي تمارسها المميزة " (٢٧٠) .

ومثل هذا التناقض في الإجتهد يضاف إلى سلسلة التناقضات بشأن جميع المسائل المتعلقة بالخبرة، ويؤكد أنه وحتى في أبسط الأمور المتعلقة بالخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل، فإن محكمة التمييز لم تقدم مبادئ مستقرة وثابتة يمكن معها القول إن هناك منطقاً قضائياً موحداً عند تطبيق النظام القانوني للخبرة عموماً.

ويرى الباحث أنه ليس هناك من حرج في طلب مشورة أهل الإختصاص في جانب فني محدد يمكن معه الوصول إلى حقيقة الواقع، وتقديم صورة أوضح لمدى مصداقية وصحة الحسابات، خاصة وأن النتيجة النهائية لأعمال الخبرة هي من مسؤولية الخبير وحده، كما أنها يجب أن تكون مبنية على أسس فنية سليمة.

إلا أن قيام بعض الأشخاص بحكم عملهم في مكتب تدقيق الحسابات بمعاونة الخبير في إنجاز الأعمال التي يتطلبها التدقيق ، لا يشكل مطعناً في تقرير الخبير ما دام أن استخلاص النتائج النهائية هو من مسؤولية الخبير وحده .

وفي هذا تقول محكمة التمييز الأردنية :-

من الطبيعي أن تضم مكاتب تدقيق الحسابات محاسبين وموظفين يعاونون المدقق في انجاز أعمال التدقيق ، إلا أن استخلاص النتائج النهائية هو للمدقق وحده ، والذي يتولى صياغة

(٢٧٠) تمييز حقوق رقم ٣٣٨٠/٢٠٠٠ ، تاريخ ١٦/٤/٢٠٠١ ، قرار غير منشور .

التقرير والتوقيع عليه ويتحمل المسؤولية عن كل ما يرد فيه من بيانات ، وعليه فإن الطعن بتقرير الخبير مدقق الحسابات بسبب مشاركة موظفي المكتب في الأعمال المادية لمدقق الحسابات يكون طعناً في غير محله " (٢٧١) .

وفي قضاء محكمة النقض المصرية، فإن استعانة الخبير بمعلومات فنية يستقيها من مصادرها لا يشكل بحد ذاته طعناً في تقريره ، ما دام التقرير يمثل رأي الخبير وما دام يخضع بالنتيجة لتقدير المحكمة ، وقد قضت المحكمة ذاتها بهذا الخصوص بأن :-

" لا حرج على الخبير في أن يستعين على القيام بمهمته بما يرى ضرورة له من المعلومات الفنية التي يستقيها من مصادرها ، متى كان الرأي الذي انتهى إليه في تقريره نتيجة أبحاثه الشخصية ، وكان على الأساس الوارد في التقرير محل مناقشة بين الخصوم ومحل تقدير موضوعي من المحكمة ، فلا يصح الطعن فيه أمام محكمة النقض " (٢٧٢)

(٢٧١) تمييز حقوق رقم ٣٣٦/١٩٩٨ ، المنشور على ص ٢٤٨٩ من مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩٨ .
(٢٧٢) الطعن رقم ١٢ لسنة ١١ ق جلسة ١٧/٤/١٩٤١ ، وبذات السياق الطعن رقم ٢١٣ لسنة ٣٩ ق جلسة ٢٦/١١/١٩٧٤ ، بيومي ، الموسوعة ، ص ١٢٧١ .

الخاتمة

تناولت هذه الدراسة رقابة محكمة التمييز الأردنية على الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل ، نظراً لما لهذا الموضوع من أهمية بالغة ، حيث إن الخبرة المحاسبية تمثل القاسم المشترك للأعم الأغلب من قضايا ضريبة الدخل ، بل تكاد تكون البيئة الوحيدة لأغلب هذه القضايا ، مما يؤكد ضرورة وجود اجتهاد قضائي مستقر بشأنها من قبل محكمة التمييز ، نظراً لما يتمتع به هذا الاجتهاد من أهمية بالغة بالنسبة للقرارات الصادرة عن محكمة إستئناف الضريبة، ولأن من شأن ثبات اجتهاد محكمة التمييز بخصوص جميع المسائل المتعلقة بالخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل أن ينعكس ايجاباً على استقرار المراكز القانونية لخزينة الدولة وللمكلفين بالضريبة على حد سواء ، إضافة إلى إسهامه في الحد من العدد الكبير من قضايا ضريبة الدخل المنظورة امام محكمة إستئناف الضريبة .

وقد لاحظنا من خلال الدراسة، عدم وجود نظام قانوني متكامل للخبرة عموماً- ومنها بطبيعة الحال الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل- فالنصوص القانونية التي نظمت الخبرة جاءت مقتضبة، حيث سكت المشرع الأردني عن تنظيم مسائل عدة متعلقة بالخبرة.

كما أن المشرع الأردني أعطى محاكم الموضوع عموماً- ومنها محكمة إستئناف الضريبة- صلاحيات واسعة بشأن أغلب المسائل المرتبطة بالخبرة، الأمر الذي أسهم في الإسراف في استعمال الرخصة القانونية بإجراء الخبرة من قبل محكمة إستئناف الضريبة ، إضافة إلى ظهور الاجتهادات المتناقضة من قبل محكمة التمييز الأردنية في اغلب المسائل المتعلقة بالخبرة.

وهذا يؤكد عدم وجود توحيد للمنطق القضائي عند تطبيق النصوص القانونية المنظمة للخبرة من قبل القضاء الأردني.

وما تقدم يؤكد أن هناك حاجة لوجود تنظيم قانوني متكامل للخبرة عموماً، وللخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل، يكون من شأنه تفعيل الدور الرقابي لمحكمة التمييز، وبما يضمن وجود مبادئ ثابتة ومستقرة بشأن الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل، خاصة وأن المشرع الأردني قد نظم أصول المحاكمات الضريبية بنظام خاص .

النتائج

ويمكن تلخيص النتائج من خلال هذه الدراسة بما يلي:

١- لا يمكن القول بأن تنظيم المشرع الأردني للخبرة عموماً- ومنها الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبة الدخل - هو تنظيم متكامل ، فالمشرع وعندما نظم الخبرة في قانون أصول المحاكمات المدنية تحدث في أغلب النصوص المنظمة لها ، عن نوع واحد من أنواع الخبرة ، وهو التحقيق والمضاهاة ، في حين أن النصوص الأخرى التي نظمت الخبرة عموماً ، جاءت مقتضبة من حيث سكوت المشرع عن التطرق لمسائل عديدة تتعلق بإجراءات الخبرة وموضوعها ، والشروط القانونية الواجب توافرها في الخبراء وتقاريرهم . فقد أعطت النصوص محكمة الموضوع صلاحيات واسعة ، أسهمت في إسراف محكمة إستئناف الضريبة في استعمال هذه الرخصة القانونية ، إضافة إلى ظهور الإجتهاادات المتناقضة من قبل محكمة التمييز بشأن اغلب المسائل المتعلقة بالخبرة .

٢- لم يلزم المشرع محكمة الموضوع بفرض رقابة حقيقية على أعمال الخبراء ، مما جعل الفصل بقضايا ضريبة الدخل رهناً بإرادة هؤلاء ، الأمر الذي أدى إلى إطالة أمد النزاع في هذه القضايا ، خاصة في ظل عدم تفعيل النصوص القانونية التي تضمنت جزاءات وآثاراً قانونية ، على إخلال الخبراء أو الخصوم بالواجبات الملقاه عليهم بصدد إجراء الخبرة .

٣- لم ينص المشرع الأردني على ضرورة اقتصار الخبرة على المسائل الفنية البحتة دون غيرها من مسائل الواقع والمسائل القانونية ، وقد كان من نتائج ذلك ، تفويض محكمة إستئناف الضريبة جزءاً من سلطتها القضائية إلى الخبراء بدون وجه حق ، من خلال تفويضهم بتحقيق مسائل غير محاسبية ، بل وأحياناً تفويضهم بتحقيق مسائل قانونية .

٤- بالرغم من تنظيم المشرع الأردني لأصول المحاكمات الضريبية بنظام خاص ، إلا أنه لم يضمه شيئاً عن الخبرة المحاسبية ، بالرغم من أهميتها في فصل قضايا ضريبة الدخل إضافة إلى اختلاف المحاسبة الضريبية عن المحاسبة المالية ، وبالرغم من ذلك فإن الخبرة المحاسبية الضريبية ظلت محكومة بنصوص المواد التي نظمت الخبرة عموماً في قانون أصول المحاكمات المدنية .

التوصيات

وعلى ضوء الدراسة يوصي الباحث بما يلي:

١- تنظيم الخبرة المحاسبية الضريبية وإجراءاتها بما يتفق مع طبيعتها ، من خلال استحداث نصوص خاصة بها يتم تضمينها إلى نظام أصول المحاكمات الضريبية ، من خلال تفصيل المسائل التي سكت المشرع عنها ودون اخلال بالقواعد العامة الواردة بقانون الأصول المدنية .

٢- أن يكون من بين النصوص المستحدثة المقترحة على نظام الأصول الضريبية ، النص الصريح على ان الخبرة لا يجوز أن تجرى إلا على حسابات أصولية وصحيحة ، وأن يكون هذا النص المستحدث متزامناً مع تعديل نص المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل ونص المادة (٢) من تعليمات مسك الحسابات الصادرة بمقتضاها ، وذلك بإضافة كلمة (الصحيحة) الى عبارة الحسابات الأصولية الواردة في كليهما، ذلك أن أصولية الحسابات تتعلق بالجانب الشكلي لتنظيمها في حين أن صحتها تتعلق بمدى الأمانة والصدق في تسجيل وقيد العمليات المالية والمحاسبية، أي بالجانب الموضوعي للحسابات الذي لا يمكن إغفال أهميته .

٣- تضمين نظام الأصول الضريبية نصوصاً مقترحة بشأن إجراءات الخبرة تكفل سرعة انجاز الخبراء المحاسبين لمهامهم ، كتحديد مهلة زمنية لإنجاز التقرير في القرار الصادر بانتخاب الخبير ، شريطة تفعيل محكمة إستئناف الضريبة لنصوص القانون المتعلقة بفرض الجزاءات على الخبراء عند الإخلال بمهامهم، هذا بالإضافة الى عدم الزام الخصوم بالحضور إلى المحكمة قبل انجاز التقرير على غرار ما قرره المشرع

المصري بهذا الخصوص، لعدم وجود جدوى من حضور الجلسات من خلال مدة اعداد التقرير .

٤- تضمين نظام الأصول الضريبية نصاً مستحدثاً مقترحاً يتعلق بالشروط الواجب توافرها في الخبير المحاسبي الضريبي ، بحيث يشترط إلى جانب كون الخبير مدقق حسابات قانوني، ان يكون لديه خبرة في مجال المحاسبة الضريبية ، نظراً لوجود اختلافات جوهرية بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية ، اضافة إلى اشتراط المعرفة في مجال الحاسوب، بعد أن قررت تعليمات مسك الحسابات جواز تنظيم الحسابات بوساطة الحاسب الآلي .

٥- انسجاماً مع التوصية السابقة ، يوصي الباحث بضرورة اعتداد محكمة التمييز بحجية الحسابات المنظمة على الحاسب الآلي عند ثبوت أصوليتها وصحتها وفقاً لتعليمات مسك الحسابات ، وذلك انسجاماً مع قانون المعاملات الألكترونية من جهة ، ومواكبة للتطور الحاصل في استخدام الحاسوب ودخوله مختلف نواحي الحياة ومنها اعداد الحسابات من جهة أخرى .

٦- تعديل نص المادة (٩٠) من قانون أصول المحاكمات المدنية ، بإضافة النص الصريح على اعتبار الخبير غير صالح لأداء المهمة عندما يتوافر فيه أحد الأسباب التي تجعل القاضي غير صالح لنظر الدعوى ، أو على الأقل اضافة هذه الأسباب إلى اسباب رد الخبراء .

٧- تعديل نص المادة (٨٣) من قانون الأصول المدنية من خلال اقتصار الخبرة عموماً على المسائل الفنية البحتة وبالنص الصريح، وذلك منعاً من قيام محكمة إستئناف الضريبة بتفويض الخبراء تحقيق مسائل غير محاسبية وغير فنية من خلال الخبرة المحاسبية والضريبية.

٨- وأملاً في أن يتبنى المشرع الأردني التوصيات السابقة ، وفي ظل الواقع التشريعي الحالي ، يوصي الباحث بضرورة استقرار اجتهاد محكمة التمييز على مبادئ ثابتة يكون من شأنها استقرار المراكز القانونية الناشئة عن الأحكام القطعية الصادرة في قضايا ضريبة الدخل .

وفي الختام يأمل الباحث أن يكون قد وفق ، في عرض موضوع الدراسة ، وأن يكون قد قدم الإضافة المرجوة من خلال هذا الجهد المتواضع .

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين

الباحث

قائمة المراجع

المراجع العربية:

- أبو الوفا، أحمد (٢٠٠٠). التعليق على نصوص قانون الإثبات . الإسكندرية : دار المعارف
صاوي، احمد السيد (١٩٨٤). نطاق رقابة محكمة النقض على قاضي الموضوع في المواد
المدنية والتجارية. القاهرة : دار النهضة العربية .
- أبو قرين ، احمد عبدا لعال (٢٠٠٦). إحكام الإثبات في المواد المدنية والتجارية، ط ٣ ،
القاهرة: (لان) .
- نشأت ، احمد (١٩٧٨). رسالة الإثبات ، المجلد الثاني، ط٧ القاهرة : دار الفكر العربي .
النداوي، آدم وهيب (١٩٩١). شرح قانون الإثبات المدني العراقي ، الموصل: دار الكتب.
ديراني ،إميل انطون (١٩٩٧). الخبرة القضائية ، بيروت : (لان) .
- الأنطاكي، رزق الله (١٩٦٢). أصول المحاكمات في المواد المدنية والتجارية ، ط٥، دمشق:
منشورات .
- أبو السعود ،رمضان (١٩٩٣). أصول الإثبات في المواد المدنية والتجارية ، القاهرة: مطبعة
الدار الجامعية.
- بيومي ،زكريا (٢٠٠٠). موسوعة القوانين والأحكام والفتاوى الضريبية ، القاهرة:(لان) .
- مرقس، سليمان (١٩٩١).الوافي في شرح القانون المدني ، المجلد (١)، الجزء (٥)، ط٥،
القاهرة : (لان).
- عجيله ،عاصم (٢٠٠٢). تقرير الخبير بين التشريع الكويتي والقضاء المصري ، مصر :
منشأة المعارف الإسكندرية .

العبودي ،عباس (٢٠٠٤). شرح احكام قانون البيئات الجديد ، عمان: دارالثقافة للنشر والتوزيع.

فودة ،عبد الحكيم (١٩٩٩). البطلان في قانون المرافعات المدنية التجارية ، ط٣، المنصورة: دار الفكر والقانون.

فودة ،عبد الحكيم (٢٠٠٦). المعاينة وندب الخبراء ، المنصورة: دار الفكر والقانون .

كراجة، عبد الحلیم (١٩٩١). المحاسبة الضريبية في الأردن، اريد: مكتبة القادسية.

الشواري ، عبد الحميد(١٩٩٠). الطعون الضريبية ، الإسكندرية: منشأة المعارف.

السنهوري ،عبد الرزاق (١٩٦٤). الوسيط في شرح القانون المدني ، الجزء (٢) ، القاهرة : دار النشر للجامعات العربية.

سليم ،عبد العزيز(٢٠٠٣). الموسوعة الذهبية في الدفوع، القاهرة: (لان).

الذناصوري ،عز الدين و عكاز ،حامد (٢٠٠٥). التعليق على قانون الإثبات، ط١٠، القاهرة:(لان).

الشريف ،عليان (١٩٩١). المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في الأردن ، عمان: دار الفكر للنشر والتوزيع.

حسن ، علي عوض (١٩٩٧). الخبرة في المواد المدنية والتجارية ، الإسكندرية: دار الفكر الجامعي.

الزعيبي ، عوض (٢٠٠٣). أصول المحاكمات المدنية ، عمان : دار وائل للنشر.

القصاص ، عيد (٢٠٠٥). الوسيط في قانون المرافعات المدنية والتجارية ، القاهرة: دار النهضة العربية .

- والي ، فتحي (١٩٧٣). قانون القضاء المدني ، القاهرة: دار النهضة العربية.
- قاسم، محمد حسن (٢٠٠٢). أصول الإثبات في المواد المدنية والجنائية، بيروت: (لان).
- منصور ، محمد حسين (١٩٩٨). مبادئ الإثبات وطرقه ، الإسكندرية: منشأة المعارف.
- أبو سعد ، محمد شتا(لات). الإثبات في المواد المدنية والتجارية ، الجزء (١)، القاهرة: دار الفكر العربي.
- الصوري ،محمد علي (لات). التعليق المقارن على مواد قانون الإثبات ، الجزء (٣)، (لام):(لان) .
- النشار ، محمد فتح الله (٢٠٠٠). احكام وقواعد عبء الإثبات ، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة.
- زكي ،محمود جمال الدين (١٩٩٠). الخبرة في المواد المدنية التجارية ، القاهرة: مطبعة جامعة القاهرة .
- هرجه ، مصطفى مجدي (١٩٩٤). قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية ، الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية.
- القضاة ،مفلح (٢٠٠٤). أصول المحاكمات المدنية والتنظيم القضائي ، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- القضاة ،مفلح(١٩٩٠). البيئات في المواد المدنية والتجارية ، عمان: جمعية عمال المطابع التعاونية.
- راغب ، وجدي (٢٠٠١). مبادئ القضاء المدني ، ط٣ ، القاهرة: دار النهضة العربية .
- المصاروة ، يوسف (٢٠٠٢). تسبيب الأحكام وفقا لقانون أصول المحاكمات المدنية ، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.

الهلسة ، أديب (١٩٩٥). محاضرات مطبوعة في المنطق القانوني، غير منشورة ، أقيمت على طلبه المعهد القضائي ، عمان- الأردن.

السرحدان ، بكر (١٩٩٩). الإثبات بالخبرة في القضايا الحقوقية وفق القانون الاردني ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الاردنية ، عمان- الأردن.

خويلد ، رجاء (٢٠٠٤). الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النجاح ، نابلس- فلسطين.

حسن ، زهير عاهد (٢٠٠٠). الخبرة ودورها في تحقيق العدالة ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عدن ، عدن- اليمن .

العكشة ، وائل (٢٠٠٤). تعديل الأرباح المعلنة وتقدير ضريبة الدخل للشركات التجارية والصناعية والبنوك في الأردن ، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان- الأردن.

حجازين ، يوسف (١٩٩٣). الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية ، بحث منشور ، مجلة المدقق صادرة عن جمعية مدققي الحسابات ، عمان- الأردن، العدد (٢١) .

مجلة نقابة المحامين ، صادرة عن نقابة المحامين الاردنيين ، عمان - الأردن.

المجلة القضائية ، صادرة عن المعهد القضائي الاردني ، عمان - الأردن.

ج-البرنامج القانوني ، مركز عدالة ، عمان - الأردن .

قانون أصول المحاكمات المدنية ، رقم ٢٤ ، لسنة ١٩٨٨ . (الاردن)

قانون البيئات ، رقم ٣٠ ، لسنة ١٩٥٢ . (الاردن)

قانون التجارة رقم ١٢ ، لسنة ١٩٦٦ . (الاردن)

قانون التجارة البحرية ، رقم ١٢ ، لسنة ١٩٧٢ . (الاردن).

قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية المؤقت رقم ٧٣ ، لسنة ٢٠٠٣ . (الاردن)

- قانون ضريبة الدخل ، رقم ٥٧ ، لسنة ١٩٨٥ . (الاردن)
- القانون المدني ، رقم ٤٣ ، لسنة ١٩٧٦ . (الاردن)
- قانون المعاملات الإلكترونية ، رقم ٨٥ ، لسنة ٢٠٠١ . (الاردن)
- نظام أصول المحاكمات الضريبية في إستئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم ٨ ، لسنة ٢٠٠٣ . (الاردن)
- نظام الخبرة أمام المحاكم النظامية رقم ٧٨ ، لسنة ٢٠٠١ . (الاردن)
- تعليمات مسك الحسابات رقم ١٢ ، لسنة ٢٠٠٣ . (الاردن)
- قانون الإثبات رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٨ . (مصر)
- قانون ضريبة الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ . (مصر)
- قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . (مصر)
- القانون المدني رقم ١٣١ لسنة ١٩٤٨ . (مصر)
- قانون المرافعات المدنية والتجارية رقم ١٣ لسنة ١٩٦٨ . (مصر)
- المرسوم بقانون رقم ٩٦ لسنة ١٩٥٢ الخاص بتنظيم الخبرة أمام جهات القضاء .
(مصر)